

Compatibilidade do instituto das *actas con acuerdo* ao sistema de resolução de conflitos do direito tributário brasileiro

Compatibility of the Institute of Minutes with the Conflict Resolution System of Brazilian Tax Law

Matheus Henrique Jerônimo*

RESUMO

O objetivo deste estudo multidisciplinar é identificar e entender os marcos legais dos estudos sobre a hiperlitigiosidade fiscal que assola o poder judiciário e os tribunais administrativos ao passo que, incentivando a troca de conhecimentos entre Brasil e Espanha, cita a experiência do país europeu na busca de uma solução não litigiosa para os conflitos tributários a partir do instituto das *Actas con Acuerdos*. Para isso, a partir de um processo metodológico de revisão bibliográfica de enfoque dedutivo, tratar-se-á da tutela jurisdicional fiscal e do excesso de demandas judiciais e administrativas no Brasil por meio de dados do Conselho Nacional de Justiça – CNJ e da abordagem do histórico de legislações que foram desenvolvidas ao longo dos anos. Desta forma, na tentativa de elucidar o referido problema, o presente artigo apresentará possíveis soluções não conflituosas para essa hiperlitigiosidade fiscal, como o instituto espanhol das *Actas con Acuerdo*, que pode servir como inspiração para a criação de mais institutos autocompositivos de solução de conflitos no ordenamento jurídico brasileiro, sobretudo na fase prévia ao lançamento do tributo. Assim, ao final do estudo são apresentados dois modelos alternativos de resolução de disputas instituídos em solo pátrio, concluindo que das soluções que vem sendo apresentadas pelo governo federal nenhuma se assemelhou à proposta espanhola de negociação de uma solução dialógica para os possíveis conflitos que poderiam vir a surgir ainda na fase administrativa de lançamento do crédito tributário, permitindo que o contribuinte participe do processo de formação da sua própria dívida com a oportunidade de discutir não apenas o próprio processo de fiscalização, mas as normas tributárias que fundamentaram a imputação de débito. Em outro sentido foi a solução trazida pelo município de Porto Alegre – RS, que trouxe um modelo de mediação de litígios fiscais que se adequa perfeitamente ao instituto das *Actas con Acuerdo* e tem potencial para diminuir a morosidade do poder judiciário e tornar a relação entre fisco e contribuintes menos conflituosa, além de trazer mais confiança e segurança jurídica na relação entre Administração e contribuinte.

Palavras-chave: hiperlitigiosidade; *actas con acuerdos*; autocompositivos.

ABSTRACT

The objective of this multidisciplinary study is to identify and understand the legal frameworks of studies on the fiscal hyper-litigation that plagues the judicial and administrative courts while, at the same time, encouraging the exchange of knowledge between Brazil and Spain, citing the experience of the European country in the search for non-litigious solution to tax conflicts based on the *Actas con Acuerdos* institute. To this end, based on a methodological process of bibliographical review with a deductive approach, fiscal jurisdictional protection and hyper-litigation in Brazil will be addressed, using data from the National Council of Justice – CNJ and an approach to the history of legislation that were developed at the over the years.

Artigo submetido em 13 de março de 2024 e aprovado em 25 de junho de 2025.

* Mestre em Direito Econômico pela Universidade Federal da Paraíba – UFPB. E-mail: matheushj@gmail.com

Therefore, in an attempt to elucidate this problem, this article will present possible non-conflicting solutions to this hyper-contentious tax issue, such as the Spanish institute of *Actas con Acuerdo*, which can serve as inspiration for the creation of more self-composed conflicts. resolute institutes of the Brazilian legal system, especially in the phase prior to the launch of the tax. Thus, at the end of the study, two alternative models of conflict resolution established on national soil are presented, concluding that of the solutions that were presented by the federal government, none of them resembled the Spanish proposal of negotiating a dialogical solution to possible conflicts that could to emerge. emerge, even in the administrative phase of launching the tax credit, allowing the taxpayer to participate in the debt formation process itself with the opportunity to discuss not only the inspection process itself, but the tax rules that underpinned the imputation of the debt. Unlike the solution brought by the municipality of Porto Alegre – RS, which brought a model of mediation of tax disputes that perfectly suits the *Actas con Acuerdo* institute and has the potential to reduce the slowness of the Judiciary and improve the relationship between the Tax Authorities and taxpayers. less conflictual, in addition to bringing more trust and legal security in the relationship between Administration and taxpayer.

Keywords: hyper litigation; minutes with agreements; self-compositions.

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo nasce da provocação do projeto de pesquisa elaborado pela Universidade Católica de Pernambuco – UNICAP, em parceria com a Universidade Federal da Paraíba – UFPB, Universidade Federal de Goiás – UFG e a Universidade de Castilla La Mancha, em caráter multidisciplinar, com o objetivo de conhecer e identificar os marcos legais e o estado da arte dos estudos sobre a hiperlitigiosidade fiscal que sufoca o poder judiciário e os tribunais administrativos na busca do desenvolvimento científico e, em especial, incentivando a troca de conhecimentos entre Brasil e Espanha principalmente sobre a experiência espanhola de prevenção de litígios a partir do instituto denominado de *Actas con Acuerdos* previstos no artigo 155 da *Ley General Tributaria*.

Dessa forma, pretende-se, em primeiro lugar, entender o atual contexto legal no qual os litígios tributários estão inseridos, com alguns dos marcos legais já desenvolvidos e que apontam o caminho de uma solução autocompositiva para esse tipo de demanda como uma possível solução para hiperlitigiosidade fiscal, diminuindo, assim, a morosidade do poder judiciário e tornando a relação entre fisco e contribuintes menos conflituosa.

Assim, com o auxílio do instituto espanhol das *Actas con Acuerdo*, buscar-se-á demonstrar que uma solução encontrada com a participação dos contribuintes para resolução de conflitos fiscais ainda na fase administrativa da constituição do crédito tributário tem um bom espaço no ordenamento jurídico brasileiro, podendo se apresentar como alternativa adequada e transparente capaz de gerar mais confiança e segurança jurídica na relação entre Administração e contribuinte, além de trazer uma evolução pertinente e mais efetiva às normas trazidas pelos princípios da legalidade e da proibição de disposição do crédito público.

2 A TUTELA JURISDICIONAL FISCAL E A HIPERLITIGIOSIDADE NO BRASIL

A edição do Justica em Números do Conselho Nacional de Justiça - CNJ do ano de 2022 (Brasil, 2022), referindo-se ao ano judiciário de 2021, trouxe dados relevantes sobre a hiperlitigiosidade fiscal presente no cenário jurídico brasileiro. Segundo sua apuração, os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 35% de todos os processos pendentes de solução e 65% das execuções existentes, com uma taxa de congestionamento, ou seja, número de processos que não são resolvidos naquele ano, de 90%. Isso quer dizer que, de cada 100 execuções fiscais existentes, apenas 10 foram resolvidas de alguma forma.

Ainda, segundo os dados do CNJ (Brasil, 2022), os casos novos de execução fiscal cresceram 39,4% em relação ao ano de 2020, o que representa uma clara dependência estatal em realizar a cobrança do crédito tributário pela via judicial, mesmo que esta via escolhida se apresente ineficiente em um contexto geral e que venha, ao longo dos anos, abarrotando o poder judiciário com mais demandas, deixando-o cada vez mais moroso em relação a sua capacidade de resolução de conflitos.

Então, a pergunta que se faz inicialmente é: por que a judicialização continua sendo a principal via de cobrança do crédito tributário?

Almeida e Vita (2018) aduzem que apesar da execução fiscal como método de recuperação de crédito para Fazenda Pública está em crise, apresentando-se ineficiente, pois, em geral, essas ações ficam se avolumando no judiciário sem trazer um resultado satisfatório, o Estado coloca-se em posição privilegiada em relação ao contribuinte, podendo, por exemplo, apresentar um título executivo simplificado, formalizado unilateralmente, sem qualquer demonstrativo de cálculo (CDA), diferindo-o dos outros títulos executivos civis. Ainda, no processo de execução fiscal, o título executivo pode ser substituído a qualquer momento para correção de erro formal, desde que respeitado o trânsito em julgado dos embargos à execução. Além disso, um bem afetado pela execução fiscal torna-se indisponível para execuções de outras naturezas, inclusive ao juízo de falência. Há, ainda, a possibilidade do redirecionamento da execução aos corresponsáveis conforme prevê o art. 30, IX, da Lei 8.212/91, entre outras vantagens.

Assim, segundo Almeida e Vita (2018), essas vantagens levam o Estado a se utilizar em demasia do poder judiciário para tentar recuperar os créditos que, apesar das tentativas de tornar as execuções fiscais mais efetivas, acabam abarrotando o judiciário que, também por conta de uma legislação que permite uma ampla defesa técnica aos executados, não dão conta dos inúmeros processos que se arrastam por anos e que ocupam o judiciário como se fosse um braço administrativo da Fazenda para promoção de execução fiscal e não um poder autônomo de resolução de conflitos.

Assim, o desafio apresentado ao Estado, ao Judiciário e à sociedade é encontrar meios de resoluções de conflitos que não dependam do ingresso de demandas judiciais e que passarão por um longo e desgastante processo até se chegar a uma pretensa solução.

Dessa forma, Marietti (2020) aduz que a alternativa para essa problemática está na adoção de um sistema multiportas de composição de conflitos que, oriundos do Direito norte-americano, no qual são denominados como meios alternativos de resolução de conflitos, aqui no Brasil podem se tornar não alternativos, mas adequados à solução do litígio a depender das suas características. Esse sistema multiportas é composto por diferentes métodos de harmonização de impasses que podem ou não serem estruturados pelo Estado e envolver métodos heterocompositivos ou autocompositivos e adjudicatórios ou consensuais.

Neste sentido, chama atenção às Leis n. 13.140/15 e 13.101/15 que estimulam e estabelecem regras para mediação entre as partes para autocomposição de litígios no âmbito da administração pública. Também a Lei 13.988/20 estabeleceu requisitos e condições para que a União e devedores realizem uma transação resolutiva de impasses na esfera tributária, sendo regulamentada pelas portarias PGFN números 9.917/20 e 9.924/20 que trazem as hipóteses de transação ordinária da dívida da União, por adesão ou por proposta individual; e de transação extraordinária decorrente dos efeitos negativos da pandemia do COVID-19. Além da Portaria 14.402/20 também da PGFN em relação ao tratamento excepcional dado aos efeitos da COVID-19. Além dessas, o próprio Código de Processo Civil – CPC, que entrou em vigor em 2015, também incentivou a adoção do sistema multiportas de resolução de litígios (Marietti, 2020).

Para Mascitto, Faricelli e Piscitelli (2022), a adoção de medidas alternativas (ou adequadas) de solução de conflitos tributários, que venham a diminuir o contencioso existente, é uma exigência do Estado Social e Democrático de Direito instituído pela Constituição de 1988, sendo essa visão constatada por relatórios e diagnósticos publicados ao longo dos anos, além de ações ajuizadas no Supremo Tribunal Federal com o objetivo de demonstrar que o

sistema de resolução do contencioso tributário existente pela via quase única de execuções fiscais é inepto e atrasado quando comparado ao de outros países. Ressaltaram, no entanto, que muito se avançou nos últimos anos na tentativa de adotar um sistema mais racional e dialogado, com a promulgação de leis por todos os entes federativos e diversas portarias da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN e também das procuradorias dos estados e municípios, que permitiram a transação de débitos tributários.

Destaque-se, por exemplo, a iniciativa da PGFN com a portaria n. 396/2016, que suspendeu a cobrança de créditos tributários inferiores a um milhão de reais que não tenham juízo garantido, atitude que, à época, aliada a um aprimoramento da procura dos devedores solidários e corresponsáveis resultou em aumento expressivo da arrecadação.

Chiavassa, Mascitto e Funagoshi (2022) aduzem que em 2018, por meio das portarias 360 e 375, a PGFN trouxe a possibilidade da realização de audiências com os procuradores para celebração de negócios jurídico processual. Outros avanços na resolução de conflitos que se seguiram foram a portaria n. 742/2018 e a Medida Provisória n. 899/2019, que posteriormente foi convertida na Lei 13.988/20, que passou a regular a transação tributária.

Outro destaque apontado por Mascitto, Faricelli e Piscitelli (2022) foi a normatização trazida pelo Código de Processo Civil – CPC de 2015 que possibilitou a adoção de meios alternativos para composição de conflitos, em especial as audiências de conciliação e a mediação, para que as partes pudessem chegar a um termo sobre situações que sejam passíveis de autocomposição.

Toda essa evolução legislativa também possibilitou uma mudança de postura na relação do Fisco com o contribuinte, que tem deixado de se pautar pelo confronto e se tornado menos conflituosa. Dessa forma, passa a prevalecer o entendimento de que, havendo legislação que autorize e regule a adoção de soluções alternativas ao processo de execução e mais adequadas para resolução do litígio de forma mais célere, é legal a atuação estatal por este viés, sem trazer qualquer afronta aos interesses estatais.

Nesse sentido, Elias e Ruiz (2018), abordando a teoria dos sistemas, defendem que o Direito, como sistema social, está sujeito à evolução e, assim, propõem a adoção de métodos mais adequados, multiportas, a atual estrutura social para resolução das demandas fiscais.

Apontam que o CPC de 2015 corroborou com a interpretação de que a Constituição de 1988 em seu art. 5º, XXXV e LXXIV consagrou como direito fundamental o acesso à jurisdição, sem afastar a possibilidade da adoção de métodos colaborativos para resolução de conflitos, chamando especial atenção para a dicção do art. 3º, §§1º, 2º e 3º do CPC, que têm como finalidade o incentivo de políticas públicas de solução consensual de conflitos.

Este dispositivo oferece ao Estado a opção de criação de uma pluralidade de soluções, seja por métodos consensuais, arbitral ou mesmo dentro do escopo do próprio judiciário, aos conflitos que naturalmente só seguiriam o caminho do judiciário, abarrotando-o e alimentando o ciclo vicioso de baixa eficiência jurisdicional em razão da sua morosidade.

3 ACTAS CON ACUERDOS: DEFINIÇÃO E ADEQUAÇÃO AO SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Segundo Oliveira e Silva (2023) a OCDE e a ONU vêm, nos últimos anos, demonstrando preocupação com os conflitos em matéria tributária, de forma a incentivar a busca por mecanismos de prevenção e resolução destes, a ponto da própria ONU ter publicado um manual intitulado *United Nations Handbook on the Avoidance and Resolution of Tax Disputes*, no qual aponta instrumentos que podem ajudar a prevenir e solucionar tais disputas em âmbito doméstico e internacional, que vão desde a adoção de legislações claras e facilmente compreensíveis, até o incentivo de maior transparência e troca de informações entre o

contribuinte e o fisco, criando uma cultura de confiança mútua, na qual o contribuinte fornece mais informações do que o necessário para que a administração possa lhe entregar um entendimento prévio sobre a situação concreta, além de destacar o mecanismo da mediação administrativa ou independente, que, no caso da mediação administrativa, a administração tributária poderá atuar tanto durante a auditoria quanto no fim da fiscalização.

No caso do sistema pátrio, um modelo muito próximo a essa mediação sugerida pela ONU e que pode servir de auxílio para a implementação de uma solução dialógica aos possíveis conflitos que poderiam vir a surgir ainda na fase administrativa de lançamento do crédito tributário, devido ao excesso de conceitos indeterminados que são suscitados ao longo do processo de cobrança de dívidas tributárias, é o do modelo espanhol de *Actas con Acuerdos*, presente da Lei Geral Tributária da Espanha.

Esse instituto, segundo o professor espanhol Luis Maria Romero Flor (2010), permite que o contribuinte participe do processo de formação da sua própria dívida com a oportunidade de discutir não apenas o próprio processo de fiscalização, mas as normas tributárias que fundamentaram aquela imputação de débito, podendo gerar um processo de maior confiança e aceitabilidade ao pagamento do tributo devido.

Segundo Flor (2010), as atas com acordo podem ser enquadradas em dois grandes grupos de teorias: a teoria dos *iusprivatistas*, que as denominam como uma transação, um contrato, no qual se declaram a vontade negociada de ambas as partes e que será refletido no ato de liquidação do tributo, ou um ato jurídico de “fixação”, no qual prevalece a vontade de ambas as partes de um negócio jurídico bilateral após serem aclaradas todas as questões de direito que envolvem o litígio; e a teoria dos *iuspublicistas* ou unilateralista, que as consideram como um ato administrativo.

Sobre a teoria de direito privado, no entanto, parece que o instituto das atas com acordo não visa esclarecimento ou o debate de institutos jurídicos, mas funcionar como um verdadeiro contrato no qual as partes tem a mesma força e tentam impor sua vontade até se chegar a um meio termo, que justificará o ato administrativo de lançamento tributário, o que iria contra a fundamentação dos atos administrativos que devem ser pautados por legislação prévia.

Já sobre a teoria unilateralista ou de direito público, segundo o autor, pretende retirar a participação do contribuinte de qualquer ideia de negociação por parte da Administração, havendo aqui dois atos unilaterais independentes: o ato administrativo de liquidação e o ato do contribuinte de consentimento.

Apresentada essas, que são as principais teorias que giram em torno da sua natureza jurídica, Flor (2010) propõe que as Atas com Acordo sejam tratadas como um processo de acordo preparatório, sendo uma figura de natureza híbrida entre um ato administrativo unilateral de retificação e uma negociação bilateral entre fisco e contribuinte, anterior a formalização do ato unilateral. Assim, a Ata com Acordo seria um procedimento preparatório que se integraria ao procedimento de fiscalização prévio ao ato de liquidação do valor devido.

Dessa forma, as Atas serão documentos públicos emitidos durante o procedimento de fiscalização, nos quais serão coletados e documentados os resultados das investigações que integrarão o processo de indicação do fato gerador e circunstâncias relevantes a este e à proposta de regularização da situação fiscal do contribuinte, que também constará na respectiva ata, encerrando, assim, a fase de instrução da fiscalização e não o procedimento administrativo como um todo.

Verifica-se, assim, que este instituto se adequa ao instituto da Transação Tributária, prevista no artigo 171 do Código Tributário Nacional - CTN e, possuindo uma natureza jurídica de ato administrativo negocial, que, segundo Gama (2021), se forma pela conjugação de mais de uma vontade (ato administrativo complexo) e, neste ato específico, a pretensão do particular coincide com a vontade da Administração em momento anterior a formalização do referido ato.

No entanto, uma problemática envolvendo a utilização deste instituto, bem como de outros que viabilizem a terminação do conflito tributário com um acordo entre as partes, no qual não apenas o contribuinte, mas a Administração Pública também deverá ceder algo que

teria direito em favor da pretendida conciliação, é a existência de uma possível ofensa aos princípios constitucionais que regem o ato administrativo e o Direito Tributário em si, em especial os princípios da legalidade e da indisponibilidade do crédito público.

Neste sentido, apesar dos números relacionados às execuções fiscais e ao montante de crédito recuperado e que ainda resta preso em um procedimento judicial ou administrativo burocrático e moroso no Brasil, Domingos e Piscitelli (2020) apontam que a argumentação dos princípios da legalidade, igualdade e indisponibilidade do crédito público representam o maior entrave para uma melhor aplicação de métodos mais adequados para resolução de conflitos, dentre eles as vias consensuais, em especial o instituto da transação em matéria tributária.

Os autores apontam, ainda, que esse entrave é maior quando se fala em créditos federais, posto que estados e municípios, com base no CTN, norma geral de Direito Tributário, já tendem a regulamentar a transação dentro de suas competências, situação que não ocorre na esfera federal, justamente baseada na indisponibilidade da receita tributária, o que impede a Administração Pública realize concessões que possam agilizar a recuperação de parte desses créditos, mesmo que o levantamento de dados sobre o tema aponte que os gastos com a maioria dos processos judiciais ou administrativos representem valores maiores do que o próprio crédito a ser recuperado, e que na maioria das vezes são atingidos pela prescrição.

Nesta medida, citando dados do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, Gama (2021) aduz que o custo médio para o Estado por cada execução fiscal promovida na Justiça Federal é de R\$ 5.606,67 e um tempo médio de tramitação de quase 10 anos, o que ajuda a demonstrar que, ao invés de auxiliar na arrecadação, as execuções fiscais, em muitos casos, estão dificultando o acesso do Estado ao crédito público.

Ora, Domingos e Piscitelli (2020) apontam que o argumento para defender a incompatibilidade da transação com o ordenamento jurídico administrativo baseado na legalidade é intuitivo, pois se a Administração Pública deve pautar seus atos pelo princípio da legalidade, e aí também está inserida a administração tributária e a legalidade tributária. Então, não poderia uma composição com o particular sobre como a administração deveria proceder prevalecer sobre aquilo que está legislado, ou seja, a vontade dos sujeitos da obrigação tributária não poderia substituir a “vontade da legislação”, se é que essa existe de alguma forma.

No entanto, os autores aduzem também que, não pode a legalidade ser o único norte para aplicação da norma tributária, ou mesmo, com base em um entendimento que não encontra mais respaldo na atual estrutura jurídica em virtude das imprecisões semânticas das normas e dos conceitos jurídicos indeterminados, querer atribuir uma única vontade legislativa, precisa e sem espaço para discussões.

Ora, a própria Administração ao impor a norma tributária aos contribuintes também faz uso de sua interpretação da norma e dos próprios fatos que podem gerar conflitos com os contribuintes e suas formas de enxergarem essa mesma norma, em virtude da dificuldade do acesso as provas ou mesmo da falta de uniformidade da jurisprudência relacionada ao caso.

Dessa forma, Domingos e Piscitelli (2020) defendem que uma negociação entre os sujeitos da obrigação tributária para chegar a um termo comum sobre a aplicação da norma em nada ofende ao princípio da legalidade, que não pode ser encarado de forma inflexível, posto que a negociação não visaria qualquer abandono a prescrição legislativa, mas apenas as dúvidas e as interpretações contrárias que historicamente colocam em lados opostos Administração e contribuinte, em vista de privilegiar a segurança jurídica em detrimento da incerteza. Incerteza essa que contribui com o aumento dos números de demandas judiciais e baixos níveis de resolução dos conflitos, refletindo diretamente na arrecadação.

Por outro lado, o princípio da legalidade também está consagrado na própria previsão da transação tributária, ou por qualquer outra forma de negociação que seja regulamentada, pois o CTN, como norma geral de Direito Tributário, já traz essa autorização. Tal respeito ao princípio constitucional da legalidade nessas normas que criam procedimentos negociais da forma como a obrigação tributária deve ser aplicada ocorre de forma semelhante aos institutos do *Accertamento con Adesione* italiano (Domingos, 2021) e às *Actas con Acuerdo* espanhol

(Flor, 2010), ficando claro, portanto, que não há qualquer inovação legislativa ou interpretativa, mas apenas uma aplicação mais adequada do princípio da legalidade com objetivo de criar mecanismos eficientes que tragam soluções ao congestionamento do contencioso tributário.

No *Accertamento con Adesione*, procedimento que inspirou o instituto espanhol, aliás, já se prevê o procedimento no qual o órgão fiscal, antes da liquidação do crédito, chamará a pessoa fiscalizada para uma reunião para discutir sobre os pontos levantados no relatório prévio e que servirá de norte para apuração do montante total do crédito tributário. Assim, ambas as partes apresentarão seus pontos e suas interpretações sobre os fatos geradores e sobre as interpretações legislativas dos tributos em discussão. As tratativas poderão durar mais de uma reunião, sendo que, ao final de cada reunião será lavrada uma ata com o seu resumo e o motivo principal do não acordo. Ao final, chegando a um acordo, será redigido o *atto di accertamento con adesione* e o posterior pagamento do tributo devido na forma como foi acordado, momento em que o referido ato será perfectibilizado, tornando-se definitivo, não podendo ser questionado por nenhuma das partes (Domingos, 2021).

Adicione-se a isso, segundo Domingos e Piscitelli (2020), a falácia de que uma transação ou uma negociação por parte da Administração com relação ao crédito público feriria o princípio da indisponibilidade da receita tributária, pois devido ao alto volume de demandas judiciais e administrativas que ocasionam uma epidêmica morosidade processual, há valores devidos pelos contribuintes cujo recebimento é pouco provável e cuja manutenção da cobrança, seja administrativa ou judicial, acarreta mais despesas ao Estado.

Dessa forma, deve, o Estado, ao optar por uma negociação, ir em busca não da máxima arrecadação, mas da máxima arrecadação possível, que além de evitar que uma quantidade vultosa de valores seja alcançada pela prescrição, também possibilita um estímulo econômico e a boa saúde financeira do seu contribuinte, assim como acontece quando o mesmo Estado promove uma isenção tributária a determinado setor da economia. Esses objetivos, frise-se, são consequências do princípio constitucional da indisponibilidade do interesse público, que amplia a interpretação da (in)disponibilidade do crédito público, facultando ao Estado encontrar melhores soluções arrecadatórias. E é exatamente isso que o instituto das *Actas con Acuerdos* trazem ao procedimento administrativo fiscal nacional: melhores soluções arrecadatórias, dialogadas e mais democráticas.

Ressalte-se, ainda, que não se pode dizer que o modelo espanhol ofende ou possa trazer para o procedimento administrativo pátrio qualquer ofensa ao princípio da inafastabilidade do judiciário, ou do acesso à justiça, pois como se vê na própria Lei Geral Tributária espanhola, há a previsão de efeitos vinculantes para a Administração e para os administrados que, caso não sejam respeitados podem ser discutidos judicialmente.

Assim, segundo Flor (2010), ao final do procedimento de negociações com o obrigado tributário, surge para a Administração um dever de elaborar a proposta de regularização que a vinculará, respeitando aquilo que foi acordado e que apenas suportará a possibilidade de alterações caso a autoridade administrativa verifique algum erro material na proposta ou que esta, por algum motivo, não corresponda ao resultado das deliberações na fase de instrução.

Já para o contribuinte, nascerá o dever de cumprir aquilo que foi acordado com a Administração, porém, ainda assim, poderá impugnar o referido ato administrativo em casos de nulidade de pleno direito, devidamente enumerados em lei (artigo 217 da LGT), tais como atos que violem direitos e liberdades constitucionais, atos realizados por órgãos incompetentes material e territorialmente, atos que tragam um conteúdo impossível, atos que constituam infração penal etc.; ou pela existência de vícios de consentimento.

Fica claro, então, que a utilização do procedimento da ata com acordo não impede o contribuinte de recorrer a via do recurso administrativo ou a uma impugnação judicial, mas possibilita um melhor balizamento ao eventual recurso ou ação judicial que, no mínimo, passariam a discutir questões centrais do crédito, trazendo mais objetividade às demandas e, potencialmente, diminuindo o seu tempo e custo.

Veja, portanto, que a adoção de modelos como os da *Actas con Acuerdos* propõe uma possível solução a redução da hiperlitigiosidade fiscal no Brasil levando em consideração a complexa legislação tributária nacional, a insegurança jurídica na área tributária e o alto custo de um processo judicial. Além disso, tais modelos contribuem para a melhoria da comunicação e do entendimento entre o fisco e os contribuintes, podendo levar a uma maior confiança e cooperação entre as partes e ao desenvolvimento de uma relação mais harmoniosa.

4 COMPATIBILIDADE DOS ATUAIS MODELOS DE TRANSAÇÃO DA LEI 14.740/23 E DE MEDIAÇÃO DA LEI MUNICIPAL 13.028/22 DE PORTO ALEGRE - RS COM O INSTITUTO DAS *ACTAS CON ACUERDOS*

No final de 2023 foi sancionada a Lei Federal 14.740/23, que dispõe sobre o programa de autorregularização incentivada de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil – RFB com ou sem constituição definitiva, os quais terão sua constituição por meio de confissão dos débitos pelo contribuinte utilizando-se de uma retificação das correspondentes declarações e escriturações, e que não tenham sido objeto de cobrança ou inscrição em Dívida Ativa. A referida lei trouxe a possibilidade de redução de 100% da multa e dos juros mais parcelamento de parte do valor devido, além da possibilidade de utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e precatórios decorrentes de decisões transitadas em julgado como entradas deste parcelamento.

Para Malta e Oliveira (2024), a instituição do novo programa de autorregularização dos débitos fiscais instituído pela Lei 14.740/23 representa um importante instrumento de redução da litigância fiscal, respaldado no artigo 171 do Código Tributário Nacional, que prevê a transação fiscal como forma de extinção da obrigação tributária, mas que necessita de sua devida regulamentação administrativa em razão do princípio da indisponibilidade e da supremacia do interesse público.

As autoras lembram que desde a promulgação da Lei 10.522/02 o governo federal procurou regular a cobrança judicial e administrativa da dívida ativa da União, estados, municípios e Distrito Federal prevendo a realização de acordos de transações ou de parcelamentos, ações estas que cresceram após a Lei 13.988/20 com a possibilidade da transação individual por adesão disponibilizada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, mas foi a Portaria da Receita Federal do Brasil nº 208/22 que abriu as portas para a transação tributária do contencioso administrativo de forma mais abrangente do que a transação dos débitos em dívida ativa.

Esse método de resolução de conflitos representou um avanço na relação entre a administração credora e fiscalizadora dos tributos e os contribuintes devedores, que os aproximaram em uma relação quase mutualista de entrega de benefícios para ambas as partes, na qual, ao aderir ao referido programa de autorregularização os contribuintes podem se beneficiar com condições favoráveis de pagamentos de tributos em atraso que podem garantir, inclusive, a sua sobrevivência econômica. Em contrapartida, o Estado poderá se beneficiar com a arrecadação imediata de valores que ou demorariam muitos anos para ingressar aos cofres públicos, ou sequer arrecadariam, posto que a realidade do conflito fiscal no judiciário é de uma arrecadação muito menor do que a devida.

Outra vantagem que saltou aos olhos nessa modalidade de negociação prévia a inscrição do tributo em dívida ativa foi a utilização de instrumentos multiportas de resolução de conflitos, pois a adesão pelo contribuinte e a análise pela Administração acontece toda de forma digital por meio de canal específico na internet.

No entanto, cabe ressaltar que, apesar do relevante avanço em termos de solução de lides autocompositivas, esse instrumento da transação previsto na legislação federal ainda não representa uma adequação de institutos mais modernos e amplos de negociação entre fisco e contribuintes tal qual os citados modelo espanhol das *Actas con Acuerdo* ou do modelo italiano *Accertamento con Adesione* que propiciam ao contribuinte não apenas uma mera adesão às

modalidades de acordo propostas pelo poder público, mas de participar da construção de uma solução que atenda individualmente o contribuinte devedor, após um consenso sobre os fatos jurídicos, o procedimento utilizado e, ainda, a construção de sentido da norma utilizada que gerou aquela cobrança.

Assim, numa perspectiva moderna de boa prática para resolução de conflitos fiscais pela via mais adequada, Oliveira e Silva (2023) apontam a iniciativa isolada de mediação tributária adotada pelo município de Porto Alegre a partir da promulgação da Lei 13.028/22 que possibilitou a negociação de dívidas tributárias pela via administrativa durante o procedimento de lançamento tributário, adotando práticas inovadoras de discussão sobre a qualificação de fatos para fins de aplicação de norma tributária, interpretação de norma ou sobre o cumprimento de obrigações e deveres tributários.

Sobre a referida legislação municipal, Nery (2022) relata que foram criadas câmaras de mediação tributária no âmbito da secretaria da Fazenda Municipal para os litígios tributários administrativos e no âmbito da Procuradoria-Geral do Município para os conflitos judicializados. Aduz, ainda, que o marco legal para este instituto é a Lei 13.140/2015, que com o auxílio do CPC pode ser utilizada para tratar de conflitos nos quais as partes já tenham uma relação prévia, sejam elas todas particulares ou mesmo que haja a presença da Administração Pública, podendo, esta, de ofício ou provocada, “instaurar um procedimento de mediação coletiva de conflitos relacionados à prestação de serviços públicos”, conforme a dicção do artigo 33 da Lei 13.140/15 (Brasil, 2015). Aliás, aponta que, nesse sentido, foram publicados pelo CNJ a Recomendação 120 em 2021 e o Relatório do Contencioso Judicial Tributário em 2022 com estímulos a busca pela autocomposição e ao tratamento adequado aos conflitos de natureza tributária.

Nery (2022) traz, ainda, que o CPC em seus artigos 3º, 165 e seguintes e, em especial, o art. 174 e 175 incentiva de forma direta a utilização de métodos consensuais de resolução de conflitos como meio efetivo de aplicação da justiça, incorporando e fortalecendo no ordenamento jurídico nacional um modelo multiportas de acesso à justiça. Já em matéria tributária, lembra que o CTN ao prever a possibilidade de extinção do crédito tributário pelo instituto da transação, prevê mais que um instituto, mas a possibilidade da autocomposição entre o fisco e contribuinte, o que, frise-se, se torna uma previsão legal fundamental para afastar a ideia de proibição dessa autocomposição com base nos princípios da legalidade e indisponibilidade do crédito público.

Assim, a Lei 13.028/22 instituiu a mediação tributária no Município de Porto Alegre como meio de resolução consensual de conflitos em matéria tributária seja ela administrativa ou judicial, adotando práticas que incentivam uma cultura de conciliação tributária preventiva e resolutiva de conflitos, mas que guardam respeito aos princípios constitucionais tributários e administrativos que sejam peculiares a mediação, em especial os previstos naquela lei.

Importante frisar, que a lei gaúcha estipulou que a mediação tributária poderá ser realizada nas fases de consulta fiscal; pré-lançamento; contencioso administrativo-tributário e inscrição em dívida ativa; e contencioso judicial tributário. Assim, pode-se afirmar que, em especial na fase anterior ao lançamento do tributo, mas não se restringido a esta, o procedimento de mediação não deve ser reduzido a mera aceitação do contribuinte às hipóteses de acordo pré-fixado por um decreto regulamentador ou por termos trazidos pela Administração, sob a falsa alegação de obediência a obrigação da não disponibilidade de crédito público, pois, aqui, ambas as partes discutirão uma forma de melhor aproveitamento e arrecadação de créditos, que possivelmente ficariam indisponíveis por anos em litígios administrativos e judiciais e cuja probabilidade de serem alcançados pela prescrição seria muito alta.

E mais, com essa nova etapa de discussões, procurar-se-á compreender de fato qual é o crédito público disponível, com o apontamento do real fato gerador e do critério quantitativo do tributo que determinada operação tenha gerado, sem que o ente público desrespeite uma vírgula do princípio da indisponibilidade do crédito tributário.

Neste sentido, segundo matéria publicada no site da própria prefeitura de Porto Alegre, este município foi a primeira capital brasileira a instaurar o procedimento de mediação tributária, sendo que, passado um ano do decreto que o regulamentou, já foram resolvidas mais de 50 demandas entre mediações realizadas na Secretaria da Fazenda, com aqueles litígios que ainda não foram judicializados e na Procuradoria do Município com os litígios que já estão no poder judiciário, gerando um volume de acordos na ordem de 230 milhões de reais, sendo R\$ 152 milhões apenas na fase administrativa (Borba e Denardin, 2023).

Perceba que nesta segunda situação aqui abordada, da mediação aplicada de forma pioneira pelo município de Porto Alegre, há uma forte semelhança ao instituto espanhol das *Actas con Acuerdos*, que serve de inspiração para a criação de mais institutos autocompositivos de solução de conflitos em uma fase prévia ao lançamento do tributo, na qual o contribuinte, conforme anteriormente mencionado, terá a oportunidade de discutir com a Administração não apenas o procedimento fiscalizatório que dará origem ao tributo e as multas, ou a qualificação dos fatos, mas também os conceitos indeterminados presentes no Direito Tributário brasileiro e sua interpretação que, muitas vezes, fundamentam a existência e a cobrança de tributos e que originam um litígio. Ou, ainda, pode servir como forma de fundamentação jurídica para justificar a criação de mais desse modelo de solução de conflito extrajudicial.

5 CONCLUSÃO

O presente artigo tenta abordar e responder de alguma forma a pergunta que o norteia: se há utilidade e compatibilidade do instituto espanhol de prevenção de litígios tributários, *Actas con Acuerdos*, em relação ao Direito Tributário Brasileiro?

Em uma conferência das principais legislações federais e portarias da PGFN, bem como com ajuda dos dados divulgados pelo Conselho Nacional de Justiça – CNJ, verificou-se que as soluções apresentadas ao combate à hiperlitigiosidade fiscal é sempre voltada para negociação de dívidas já consolidadas, inscritas ou não em dívida ativa e até já judicializadas, mas em nenhuma das legislações foi possível encontrar uma normatização semelhante a norma espanhola de negociação do crédito tributário ainda durante o procedimento de fiscalização da empresa e da constatação do não pagamento voluntário em tempo devido do tributo, ou do descumprimento de alguma obrigação acessória, tendo o atual programa de autorregularização incentivada de tributos federais, regularizado pela Lei Federal 14.740/23, mais se assemelhado, em nível federal, ao modelo de autocomposição aqui proposto.

No entanto, foi possível perceber que o modelo espanhol pode ser facilmente aplicado em solo pátrio, sem qualquer ofensa a princípios como o da legalidade ou o da indisponibilidade do crédito público, e assim contribuir com a redução dos números exorbitantes de processos fiscais sem solução definitiva. Tal instituto oferece uma alternativa à jurisdicional, que é um processo lento, caro e desgastante para as partes envolvidas, além de trazer um alto custo para a sociedade, que deixa de arrecadar e de ver revertido em investimento público milhões de reais por ano.

Nesse sentido, se a normatização federal tem falhado na busca por uma melhor solução autocompositiva dos seus litígios fiscais, destaca-se a iniciativa local do município de Porto Alegre – RS ao adotar, com a promulgação da Lei 13.028/22, um programa de mediação de litígios fiscais a partir de um modelo que se adequa perfeitamente ao instituto das *Actas con Acuerdos* e que visa a construção de consenso e harmonia entre o fisco e os contribuintes.

Frise-se, ainda, que conforme ficou evidenciado, não há o que se falar em indisponibilidade do crédito tributário na adoção de tais modalidades de negociações anteriores ao próprio lançamento. Na verdade, o crédito não deixará de ser perseguido pela fiscalização tributária e a lei continuará regulando sua constituição, modificação, suspensão, exclusão e extinção, mas a atuação administrativa com uma maior participação dos contribuintes poderá realizar uma melhor interpretação, a luz dos casos concretos, das regras matrizes dos tributos e, assim, o princípio da indisponibilidade do interesse público, implícito na Constituição da

República de 1988, será promovido por meio de soluções consensuais e uma gestão mais participativa e democrática.

Pontue-se, no entanto, que a disponibilidade do crédito deve obedecer ao princípio da legalidade e não ficar a mero julgamento dos agentes administrativos, devendo haver regulamentação legal de todo procedimento de solução autocompositiva a ser adotada pelo ente público.

No entanto, destaque-se, mais uma vez, que nem o princípio da legalidade tributária nem a regra da indisponibilidade do crédito tributário, assim como nenhum outro princípio presente no Direito brasileiro proíbe a adoção de meios alternativos de solução de litígios tributários, tendo o ordenamento jurídico pátrio previsões legais sobre o tema, inclusive a disposição em Lei Complementar da utilização do instituto da transação, bem como a dicção expressa do art. 15 do CPC que determina que “na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente” (Brasil, 2015), lei esta que também prevê em seus artigos modalidades de resoluções alternativas de conflitos.

Por fim, destaque-se que, de forma geral, o atual modelo administrativo de solução de disputas é focado no confronto entre as posições de contribuintes e da Fazenda Pública e pode ser considerado tão ou mais litigioso que o próprio judiciário, enquanto que a adoção de um sistema baseado no modelo espanhol, em que se discutirá previamente a materialidade fática e jurídica (por meio de interpretação da norma) pode trazer soluções baseadas em consensos entre a administração e os administrados, o que por si só tem o condão de diminuir o número de demandas que chegam ao judiciário para discutir a incidência do crédito tributário.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Patrícia Silva; VITA, Jonathan Barros. **Recuperação dos Créditos Fazendários: métodos alternativos de solução as controvérsias tributárias**. P. 107-121. Revista de Direito Brasileira. V. 19. n. 8. Jan/Abr. São Paulo, 2018.

BORBA, Elisandra; DENARDIN, Sandra. **Projeto de Mediação Tributária Completa Um Ano em Porto Alegre**. Porto Alegre, 2023. Disponível em: <https://prefeitura.poa.br/smf/noticias/projeto-de-mediacao-tributaria-completa-um-ano-em-porto-alegre>. Acesso em: 15 de janeiro de 2024.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Sumário Executivo Justiça em Números, 2022**. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/sumario-executivo-jn-v3-2022-2022-09-15.pdf>. Acesso em: 22 de janeiro de 2024.

BRASIL. **Lei 13.105/15**. Código de Processo Civil. 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 25 de janeiro de 2024.

BRASIL. **Lei 13.140/15**. Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública. 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113140.htm. Acesso em: 24 de janeiro de 2024.

CHIAVASSA, Tércio; MASCITTO, Andréa; FUNAGOSHI, Cristina Mari. **Fazenda Já “Pontapé Inicial” Para Adoção de Meios Alternativos de Resolução de Conflitos: mudança de paradigma do confronto para o diálogo**. P. 13-16. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; FERNANDES, André Luiz Fonseca (coordenadores). Arbitragem Tributária no Brasil e em Portugal: visões do grupo de pesquisa “métodos alternativos de

resolução de disputa em matéria tributária” do núcleo de direito tributário da FGV Direito SP. São Paulo: Blucher, 2022.

DOMINGOS, Francisco Nicolau. **Atas de Regularização Tributária: um novo paradigma de inspeção?** P. 271 – 288. In: PALMA, Clotilde Celorico (coord.). Estudos em Homenagem ao Professor Doutor António Carlos dos Santos. Almedina, 2021.

DOMINGOS, Francisco Nicolau; PISCITELLI, Tathiane. **Os Desafios da Implementação da Transação em Matéria Tributária nos Ordenamentos Português e Brasileiro.** Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Números 3 e 4. Ano 10. P. 223-246. Lisboa: IDEF, Outono/Inverno 2020.

ELIAS, Cristiano; RUIZ, Priscila Pâmela. **Desjudicialização da Cobrança de Tributos: a aplicação dos meios alternativos de resolução de conflitos no âmbito do processo tributário.** P. 43-65. Revista da AJURIS. V.45. nº 145. Porto Alegre: 2018.

FLOR, Luis María Romero. **Las Actas Com Acuerdo en La Ley General Tributaria y en El Derecho Comparado.** 2010. 367 p. Tese (Doutorado em Ciências Jurídicas e Sociais). Universidad de Castilla – La Mancha/ Alma Mater Studiorum Università di Bologna.

GAMA, Clairton Kubassewski. **Transação em Matéria Tributária: natureza, consequências e segurança jurídica.** REJurisSTJ. Número 2. Ano 2. P. 181-217. Brasília: dez. 2021.

MALTA, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá; OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de Oliveira. **Novo Programa de Autorregularização de Dívidas Tributárias.** 2024. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/novo-programa-de-autorregularizacao-de-dividas-tributarias-03012024>. Acesso em: 09 de janeiro de 2024.

MARETTI, Luis Marcello Bessa. **Os desafios no Século XXI para a Resolução de Conflitos e o Uso das Modalidades de Autocomposição como Meios Alternativos.** ENAJUS, 2020. Disponível em: <https://www.enajus.org.br/anais/assets/papers/2020/sessao-11/2-os-desafios-no-se-culo-xxi-para-a-resoluc-a-o-de-conflitos-e-o-uso-das-modalidades-de-autocomposic-a-o-como-meios-alternativos.pdf>. Acesso em: 09 de fevereiro de 2023.

MASCITTO, Andréa; FARICELLI, Priscila; PISCITELLI, Tathiane. **Processo Tributário Pode Ampliar Formas de Solução de Conflitos: contencioso tributário brasileiro deve ser repensado.** P. 9 – 12. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; FERNANDES, André Luiz Fonseca (coordenadores). Arbitragem Tributária no Brasil e em Portugal: visões do grupo de pesquisa “métodos alternativos de resolução de disputa em matéria tributária” do núcleo de direito tributário da FGV Direito SP. São Paulo: Blucher, 2022.

NERY, Cristiane da Costa. **Mediação Tributária: estabelecendo novos paradigmas para eficiência na gestão fiscal.** 2022. 192 p. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito da Fundação Escola Superior do Ministério Público - FMP.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de; SILVA, Eduardo Cruz. **Prevenção e Solução de Conflitos Tributários.** 2023. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/prevencao-e-solucao-de-conflitos-tributarios-08052023#_edn1. Acesso em: 09 de maio de 2023.

