

**XXIV CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM
HELDER CÂMARA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

RAFHAEL FRATTARI

RENATA ALBUQUERQUE LIMA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias

Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/
FUMEC/Dom Helder Câmara;

coordenadores: Rafael Frattari, Renata Albuquerque Lima, Raymundo Juliano Feitosa –
Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-094-7

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2 Direito tributário. 3.
Direito financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara
(25. : 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34



XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

A variedade de temas e problemas discutidos nos trabalhos apresentados e a distribuição nacional dos seus autores e dos programas representados demonstram a pujança do direito tributário, na quadra atual. Aliás, a própria quantidade de pesquisas apresentadas, que exigiu a divisão em dois grupos de trabalhos, é prova da riqueza da disciplina. Por isso, não é o caso de abordar individualmente cada um dos problemas suscitados, tarefa hercúlea e que foge aos parâmetros estabelecidos.

O núcleo temático mais discutido foi o da Justiça Fiscal, seja como critério para a definição de políticas públicas de desenvolvimento sócio-ambiental, por meio de normas indutoras de comportamento, como em "Justiça Fiscal Como Mecanismo de Promoção do Desenvolvimento Nacional" e "O Custos dos Direitos e a Política Nacional de Resíduos Sólidos: a Viabilidade e a Sustentabilidade Econômico-Financeira dessa Política Pública", seja como critério de orientação para princípios jurídico-tributários relevantes, especialmente a capacidade contributiva e a progressividade. Mais de cinco trabalhos giraram em torno da aplicação da capacidade contributiva em várias situações reguladas por normas tributárias, como, por exemplo, "O Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Igualdade", "O Princípio da Capacidade Contributiva: uma Análise a Partir dos Conceitos de Eficácia e Efetividade", "O Instituto da Regressividade no Imposto de Renda da Pessoa Física", "Os Direitos fundamentais e o Princípio da Capacidade Contributiva: o caso da tributação do contribuinte com dependente físico pelo imposto de renda". Também a progressividade foi tema de alguns trabalhos, sobretudo para defender a sua aplicação aos impostos considerados reais, como em "ITCMD Progressividade nos Estados Brasileiros" e "O Princípio da Capacidade Contributiva e a sua Efetivação no ITBI".

Também as relações entre o contribuinte e a administração pública foram objeto da preocupação de alguns autores, quase sempre em defesa da construção de instrumentos para que a exigência do tributo carregue-se de consensualidade e da criação de espaços de discussão e responsabilização dos atores sociais envolvidos, nos termos de "A Consensualidade como Instrumento da Administração Pública a Auxiliar a Redução da Litigiosidade Tributária" e "Atos de Improbidade Administrativa na Lei de Responsabilidade Fiscal".

De outro lado, alguns trabalhos trouxeram temas mais específicos, como o atual protesto das certidões de dívida ativa e a crescente aplicação da solidariedade em direito tributário pelo pertencimento a grupos econômicos, como por exemplo nos artigos "O Protesto extrajudicial da CDA: análise crítica dos motivos para sua adoção e o devido processo legal" e "Solidariedade Tributária e Grupos econômicos".

Ainda se fizeram presentes defesas de determinadas teses tributárias, com a análise dogmática-compreensiva da pertinência de normas jurídicas à ordem constitucional vigente, como em "A (in) Exegibilidade do IPI Sobre Operações de Aquisições de Veículo Importados para Uso Próprio" e "A Não-Incidência do IPI na Revenda de Produtos Importados: uma Análise Doutrinária e Jurisprudencial".

Temas ligados a tributação e cidadania também foram discutidos no evento, como por exemplo "Tributação, planejamento, políticas públicas e cidadania: uma questão de ordem sistêmica" e "Tributação e cidadania: uma análise das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal não reconhecidas como sendo de repercussão geral em matéria tributária (2007-2014)".

Enfim, os trabalhos apresentados neste Grupo de Trabalho de Direito Tributário I demonstram a multiplicidade de interesses e de pesquisas que estão sendo desenvolvidas em vários programas, permitindo a integração entre eles e que o debate possa contribuir para o aprimoramento de cada investigação.

**A CONSENSUALIDADE COMO INSTRUMENTO DA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA A AUXILIAR NA REDUÇÃO DA LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA**
**THE CONSENSUALITY AS AUXILIARY PUBLIC ADMINISTRATION TOOL IN
REDUCING TAX LITIGATION**

**Renato Horta Rezende
Virgílio Queiroz de Paula**

Resumo

Segundo levantamento do Conselho Nacional de Justiça, o setor público é o maior litigante do país e as ações executivas fiscais compreendem grande parcela dos litígios levados ao poder judiciário. Várias são as motivações para a avalanche de ações executivas fiscais, contudo, uma das razões certamente está atrelada à postura autoritária e intransigente atribuída à interpretação imposta ao Direito Administrativo Tributário brasileiro que desprivilegia a consensualidade, a qual é classificada como exceção, apesar da sua crescente existência prática. Partindo da hipótese de que a consensualidade seria uma das formas a auxiliar na redução da litigiosidade tributária foi investigado o instituto à luz dos princípios da legalidade estrita, juridicidade, indisponibilidade do interesse público, eficiência e praticidade dentro do Estado Democrático de Direito. Observada a sua justeza ao ordenamento jurídico como corolário da democracia foi analisada a consensualidade inserida na legislação pátria como forma de participação na formação do crédito tributário e a consensualidade negociada como meio de extinguir a litigiosidade, possuindo como parâmetro a lei de recuperação fiscal, transação tributária, mediação e arbitragem. Ao final concluiu-se que a forma consensual democrática de prevenção e extinção de litígios está agasalhada pelo direito pátrio, devendo ser desenvolvida com o intuito de reduzir a litigiosidade tributária.

Palavras-chave: Consensualismo, Democrática, Litigiosidade tributária

Abstract/Resumen/Résumé

According to a survey of the National Council of Justice, the public sector is the biggest litigant in the country and lawsuits on taxation includes large portion of the disputes brought to the judiciary. There are several reasons for the overflow of taxation lawsuits, however, one reason is surely linked to the authoritarian and uncompromising stance given the interpretation imposed on the Brazilian Tax Administrative Law that does not give preference to consensus, which is classified as an exception, despite its growing presence. Assuming that consensuality would be one way to help reduce tax litigation the institute was investigated regarding on the principles of strict legality, juridicity, unavailability of public interest, efficiency and practicality within the democratic rule of law. Subject to its correctness to the legal system as a corollary of democracy the consensuality inserted into the

Brazilian legislation was analyzed as a form of participation in the formation of the tax credit and the consensual negotiated as a means to extinguish the litigation, having as parameter the law of tax recovery, tax transaction, mediation and arbitration. At the end it was concluded that the democratic consensus of prevention and extinction of disputes is wrapped up by the paternal law and must be developed in order to reduce the tax litigation.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Consensualism, Democratic, Tax litigation

1 INTRODUÇÃO

Monitorando o quantitativo de processos judiciais, o CNJ (Conselho Nacional de Justiça) publicou em 2012 o levantamento dos cem maiores litigantes do país¹, atribuindo ao setor público federal a primeira colocação, sendo este responsável por 12,14% dos processos distribuídos nas justiças federal, estadual e do trabalho no período de 1º de janeiro a 31 de outubro de 2011.

O setor público municipal e estadual, respectivamente, lograram a terceira e a quarta posição, cada qual responsável por 6,88% e 3,75% dos processos distribuídos. Os litígios envolvendo os setores públicos são responsáveis por 22,77% de todas as demandas distribuídas no período analisado pela pesquisa².

Ainda em observação ao relatório do CNJ (2012)³, excetuando o setor público municipal, os demais, setores federal e estadual, compõem predominantemente o polo passivo das demandas tanto na justiça comum como nos juizados especiais.

Segundo outro relatório publicado em 2011 também pelo CNJ (2011)⁴ existiam até o ano de 2010 cerca de 27 milhões de processos de execução fiscal, correspondendo a 32% de todos os processos judiciais que estavam em tramitação no país.

A numerosa controvérsia que deságua no Poder judiciário é responsável pela alta taxa de congestionamento⁵ que repercute gravemente no princípio constitucional da duração razoável do processo⁶.

Além do prejuízo à prestação jurisdicional, o alto índice de litigiosidade também não se justifica diante do princípio constitucional da eficiência, isto porque, segundo o relatório

¹ “ Os resultados do relatório abrangem, portanto, todos os casos novos ingressados tanto no 1º Grau (Justiça Comum), quanto nos Juizados Especiais referentes ao período compreendido entre 01/01/11 e 31/10/2011. Aos 56 Tribunais integrantes do Sistema de Estatísticas do Poder Judiciário (SIESPJ) foram solicitadas informações. Tal universo compreende todos os Tribunais de Justiça dos Estados, o Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios (TJDFT), os Tribunais Regionais do Trabalho e os Tribunais Regionais Federais.

Além de considerar apenas os casos novos ingressados em um período definido, outros critérios foram aplicados para a seleção do que está compreendido no relatório. Optou-se por coletar as informações apenas dos processos ingressados na 1ª instância, com separação entre o 1º grau e os Juizados especiais. Tal medida serviu para evitar a dupla contagem dos casos novos que, no período de referência da pesquisa, poderiam ter alcançado o 2º grau de jurisdição.” (CNJ. 100 maiores litigantes. Brasília: CNJ. 2012, p. 4 e 5)

² Com 10,88%, o segundo maior litigante do país são os Bancos.

³ Cf. CNJ. **100 maiores litigantes**.

⁴ Cf. CNJ. **A execução fiscal no Brasil e o impacto no judiciário**.

⁵ No ano de 2013, a taxa de congestionamento judiciária geral alcançou 70,9% enquanto a taxa de congestionamento judiciária na fase de execução foi de 86% e a taxa de congestionamento judiciária nas execuções fiscais era de 92%. A taxa de congestionamento é apurada através da seguinte fórmula: Fórmula: $(TPJB / (TCN + TCP))$, onde: TPJB – Total de processos judiciais baixados; TCN – Total de casos novos e TCP – Total de casos pendentes.

⁶ “O tempo médio total de tramitação do processo de execução fiscal na Justiça Federal calculado é de 8 anos, 2 meses e 9 dias” (CNJ. A execução fiscal no Brasil e o impacto no judiciário. p. 13)

(CNJ, 2011) menos de 50% das ações propostas pelos setores públicos são satisfeitas.

Fundado no autoritarismo estatal, em um sistema inquisitivo de formação do crédito tributário, no mito⁷ da lei, no princípio da legalidade estrita e na indisponibilidade do interesse público ainda se verifica grande resistência à possibilidade de resolução ou prevenção de conflito de natureza tributária por meio de vias consensuais, o que, conseqüentemente, faz ampliar o quadro de controvérsia tributária que sobrecarrega o judiciário nacional.

Compreende-se que a litigiosidade tributária não possui como única causa a unilateralidade das imposições tributárias e a forma jurídica hermética de formação do crédito tributário, isto porque, outras tantas causas compõem o quadro litigioso sejam elas por razões processuais, normativas, econômicas, sociais, gerenciais ou culturais.

Contudo, a consensualidade é algo existente e utilizado pela Administração Tributária, porém, de forma obscura sem clareza, como se estivesse escondida ou perdida entre um nimbo existente entre a dogmática tributária e a realidade praticada.

Partindo da hipótese de que a consensualidade constitui princípio decorrente do modelo de Estado Democrático de Direito, pertencendo e compondo o princípio da juridicidade a qual o processo Administrativo Tributário está vinculado, parte da hipótese de que a consensualidade poderia auxiliar na redução da litigiosidade tributária.

O artigo possui cunho teórico e especulativo e se realizou mediante levantamento descritivo e analítico da legislação e bibliografia atinentes ao tema, abordando inicialmente a privatização do direito público como uma evolução fática e jurídica que conduz à contratualização, avançando posteriormente para análise da consensualidade frente aos princípios da: legalidade estrita, juridicidade, indisponibilidade do interesse público e eficiência. Também foi abordada a consensualidade como forma de participação na formação do crédito tributário, auxiliando na prevenção de controvérsia observando o princípio da praticabilidade, assim como as possibilidades de transação tributária e mediação como outra vertente da consensualidade negociada capaz de reduzir a litigiosidade tributária e garantir vantagens à Administração.

2 PRIVATIZAÇÃO DO DIREITO PÚBLICO E A CRISE DA LEGALIDADE

Segundo MEDAUAR (2003) o Direito Administrativo é um direito excepcional que

⁷ BAPTISTA (2003) e OTERO (2003) argumentam que a Lei formal não é capaz de regular todos os atos que regem a vida em sociedade se tratando de mito a crença na possibilidade. A Autora concluir que nos espaços deixados pela incompletude da Lei são criadas normas informais convencionais.

teve origem no direito privado comum. Contudo, a crescente regulamentação do setor privado acabou por, inicialmente, publicizar o direito privado e posteriormente, diante das crescentes atribuições estatais, a privatizar o direito público.

No mesmo sentido se posiciona DIAS (2003) argumentando que ora os administrativistas defendem a ocorrência da privatização do direito público, momento em que a Administração utiliza de normas privatistas para reger determinados atos se desnudando de seus privilégios, ora se advoga a existência da publicização do direito privado, quando o Estado interfere na autonomia de vontade das partes ou executa atividades anteriormente atinentes ao setor privado.

Soma-se à dicotomia acima, a defesa de GUIRRIDO FALA *apud* DIAS (2003, p. 132) que destaca a existência de um direito misto, segundo o qual “...uma regra bem pode ser, de uma só vez, de direito público e de direito privado”.

Independentemente do viés defendido, entendemos que não há dúvida sobre a aplicação de norma de direito público nas atividades estatais e também da crescente influência do direito privado na Administração Pública, que resulta na alteração da forma de gestão Administrativa, até então, autoritária e a atuação Administrativa fundada na legalidade estrita à revelia da autonomia da vontade individual.

O Direito Público cuja origem remonta ao germinar do Direito Administrativo pretendia manter privilégios sob o manto da legalidade, privilégios estes que deixaram claras as dificuldades governamentais de se desvencilhar do autoritarismo presente no antigo regime (MEDAUAR, 2003).

Há que se observar que, ainda hoje, no regime democrático, a Administração Pública goza de privilégios, porém com uma nova roupagem, com um novo fundamento, sendo agora admitidas determinadas prerrogativas com supedâneo na defesa do interesse público, fixado em lei, como defende BANDEIRA DE MELLO (2010).

O interesse público como alicerce na legalidade, teria origem consensual e democrática quando da outorga de mandato a representantes, assim como nas discussões prévias de sua formação legal, quando então se tornaria “dogma⁸” a qual a Administração Pública estaria adstrita.

Contudo dois descompassos a respeito da fundamentação acima são apontados por BAPTISTA (2003), o primeiro relacionado à crise de representatividade democrática, a qual aduz que os partidos políticos não conseguem canalizar os múltiplos interesses sociais e a

⁸ Segundo COELHO (2004, p. 650) “em Direito Tributário o princípio da legalidade é dogma.”

vontade geral; o segundo relacionado à crise da lei, ou seja, ao fato da norma ser incapaz de reger todos os atos e situações Administrativas.

Os pontos delineados acima questionam a fundamentação daquilo que se denomina “interesse público” que justificariam as prerrogativas atribuídas ao Poder Público, pois a crise de representação democrática poderia assinalar as ações estatais como ilegítimas, enquanto a incompletude da norma poderia somar à ilegitimidade também a arbitrariedade.

Sem perder de vista a vinculação estatal ao princípio da juridicidade, entendido aqui como, vinculação da Administração Pública a todo o ordenamento jurídico (BINENBOJM, 2006), a consensualidade, a negociação, a conciliação, a contraposição e a contratualização, presente no direito privado, são formas legítimas a completar eventuais espaços em que há deficiência normativa decorrentes das imprecisões capazes de gerar incertezas e controvérsias.

3 A CONSENSUALIDADE E O CONTRATUALISMO NO DIREITO PÚBLICO BRASILEIRO VERSUS O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA

Mesmo consciente que a onipresença da lei é um mito, autores⁹ defendem que a lei é suficiente para regular todas as situações fáticas que envolvem o Direito Público, estando tal convicção assentada no positivismo jurídico, bem como no que apresenta o art. 5º, II, art. 37 *caput* e art. 150, I todos da Constituição Federal de 05 de outubro de 1988.

A crença na onipresença legal atribuí ao legislador a obrigação de criar todos os critérios identificadores do fato jurídico tributário e da relação jurídica tributária, assim como também definir de forma taxativa e completa as situações e os tipos tributáveis necessários e suficientes para o nascimento da obrigação tributária, além de estabelecer critérios de quantificação do tributo (CARRAZA, 2006).

Contudo, são inevitáveis indagações como: o legislador é realmente capaz de prever todas as situações fáticas e jurídicas? O que ocorre quando a resposta legislativa às situações previstas forem incompletas ou deficientes¹⁰?

Antes de responder às indagações é oportuno destacar que não se pretende desqualificar ou afastar o princípio da legalidade, fundamento do Direito Tributário, mas desde logo é possível identificar que, o princípio da legalidade se manifesta de duas formas, ou como *princípio da preferência da lei*, não podendo o ato administrativo contrariar a norma

⁹ CARRAZA (2006); COELHO (2004); FARIA (2011)

¹⁰ SÁNCHEZ MORÓN (1995) argumenta que a dogmática administrativa continua fiel aos esquemas clássicos; entretanto esta fidelidade fundada na dogmática não tem sido suficiente para responder a todos os problemas do atual sistema.

em sentido estrito, ou como *princípio da reserva da lei ou tipificação*, quando há eleição de determinadas matérias que somente podem ser tratadas em lei (BINENBOJM, 2006).

Observe que o *princípio da preferência da lei* determina uma vinculação negativa, pois não afasta a complementação da norma por ato infralegal, que, em todo caso, submete o ato normativo aos limites legais.

Sendo o princípio da preferência e da reserva de lei espécies do gênero princípio da legalidade é forçoso adotar que ambos os princípios caminham juntos quando tratamos da legalidade.

Assim, se admitirmos a complementação legislativa por ato administrativo, também estamos condicionados a corroborar com a maior discricionariedade administrativa nestes casos (SANCHEZ LÓPEZ, 2007), que estará limitada ao mínimo legalmente instituído não podendo, por si só, alterar ou criar situações, ainda que mais simples, quando não previstas em lei, em virtude da garantia constitucional contida no art. 5º da Constituição Federal de 1988.

MUZZI FILHO (2013) adverte que, verificada a insuficiência da lei a atender toda a complexidade desejada será necessária a adoção de medidas consensuais que determinem a resolução prática de situações não previstas em lei.

A adoção de medidas consensuais para solucionar a deficiência legal possui três fundamentos, o primeiro arrimado no próprio princípio da legalidade, em que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, II da CF/88), cabendo aqui frisar que, se tratando de direito fundamental, o comando constitucional está dirigido ao Estado e não ao particular, a quem é facultado gozar¹¹ de suas liberdades quando não proibidas, *mutatis mutandis*, podemos concluir que havendo incompletude ou controvérsia sobre a norma tributária esta poderá ser completada por meio da vontade do contribuinte quando a lei não tiver sido capaz de delimitar, de forma suficiente, seus contornos.

A segunda justificativa para utilização da consensualidade funda-se na teoria discursiva do direito (HABERMAS, 2012) em que a validade das integrações sociais estão condicionada ao procedimento racional e imparcial de elaboração normativa cujo criador e o destinatário se confundem. Assim, se para a formação da norma coercitiva institucional é necessário o consenso eleitoral na formação das casas representativas, assim como em momento posterior é indispensável o consenso dos representantes na formulação do texto

¹¹ Cf: (SE 5206 AgR, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 12/12/2001, DJ 30-04-2004 PP-00029 EMENT VOL-02149-06 PP-00958)

normativo, também é desejável que havendo incompletude legislativa a complementação normativa se dê por meio de atos consensuais (MUZZI, FILHO, 2013).

Como terceiro fundamento, tem o posicionamento de SANCHEZ LÓPEZ (2007) também apresenta fundamentação a agasalhar a consensualidade como meio adequando a solucionar a ausência da onipresença da lei, argumentando que a consensualidade seria o único meio de completar a lei diante de situações práticas, pois a complementação realizada por ato exclusivo da Administração¹² iria, ao mesmo tempo, afastar tanto a solução deficiente fornecida pelo Direito positivo quanto a própria realidade a que pretende regular, já que esta última envolve diretamente o contribuinte.

Compondo o princípio da legalidade temos também o *princípio da reserva da lei ou tipificação* que se apresenta como poder de polícia *lato sensu*.

Para BAPTISTA JÚNIOR (2007, p. 314-316), o poder de polícia, *lato sensu*, se revela ora como “poder tributário”, sendo este o poder de instituir, extinguir e modificar tributo¹³, ora “poder tributário extrafiscal”, que se manifesta como forma de execução de políticas públicas, ou ainda como “poder de polícia fiscal”, “que permite a imposição de deveres ao particular, com o fim de possibilitar a justa tributação”.

A consensualidade não se faz presente na execução jurídica, ou seja, na esfera do “poder tributário”, mas sim em sua formação política, deste modo também é com o poder de polícia extrafiscal, contudo, no exercício do poder de polícia fiscal a busca da justa tributação também poderá ser, e, em algumas vezes somente será, alcançada por meio da consensualidade.

Mesmo diante da possibilidade da coexistência da consensualidade e do princípio da legalidade a contratualização sofre grande oposição no Direito Tributário apesar de não ser novidade no Direito Público brasileiro, onde observamos a menor relutância e maior incentivo e regulamentação.

A título exemplificativo, encontramos nos Direito Administrativo terminologias variadas¹⁴ para o acordo de vontades executado pela Administração Pública, como: o *contrato administrativo* definido na Lei nº 8.666 (BRASIL, 1993); o *convênio* referido no Decreto-Lei nº 200 (BRASIL, 1967), *acordo* ou *ajuste* citado também na Lei 8.666/93; e *consórcio*

¹² A coercibilidade fundada em ato unilateral desassociado de conexão por forças de convicção racionalmente motivadas retiram do ato sua legitimidade (HABERMAS, 2010)

¹³ BALEEIRO (2010) afirma que a Constituição traz limites ao poder de tributar em defesa do cidadão contra o abuso do poder.

¹⁴ Em estudo sobre a legislação alemã, SEER (2002, p. 135) observou a vasta terminologia empregada para designar os acordos de vontades que envolvem a Administração pública, citando: “convênio, acordo, transação, contrato, pré-contrato, pacto, promessa e garantia” (Tradução nossa)

público regulado pela Lei nº 11.107 (BRASIL, 2005).

Cumprido destacar que entre os institutos supracitados são estabelecidas diferenças com amplitude diversa com intuito de se fixar a unidade de cada um e justificar sua individual nomenclatura, contudo, tal fato não desnatura a origem convencional a que o Direito Público vem, paulatinamente, admitindo como relação jurídica válida.

4 A JURIDICIDADE E A CONSENSUALIDADE, INDISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO E EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA

A Constituição (1988) estabeleceu limites ao poder de tributar objetivando conter eventuais abusos estatais, trazendo segurança jurídica e garantia ao cidadão, (BALEIRO, 2010).

Porém, acolhendo a assertiva de que a lei não é capaz de regular todas as situações, como se acreditava no modelo de Estado Liberal (OMMATI, 2004), temos que a consensualidade seria um meio a dar legitimidade à complementação administrativa, servindo também como fator limitador à discricionariedade administrativa fundado no modelo de Estado Democrático de Direito assumido pela Constituição (1988).

Quando se depreende a consensualidade como componente limitador à discricionariedade, a introduzimos no ordenamento jurídico e a integramos ao bloco de legalidade dentro da perspectiva da juridicidade e do pós-positivismo jurídico¹⁵.

Compreendendo a juridicidade como obrigação circunscrita à atividade estatal que vincula a Administração Pública a todo o ordenamento jurídico (BENENBOJM, 2006), também temos que a consensualidade além de compor o bloco de legalidade, é igualmente limitada pelo direito extraído da interpretação sistemática capaz de trazer segurança jurídica.

A indisponibilidade do interesse público possui fundamento em princípios republicanos e diretamente no princípio da legalidade *lato sensu*, aqui entendido como princípio da juridicidade¹⁶. Elucida FARIA (2011, p. 53) que “se são coisas do público, pertencentes à sociedade, não devem ser dispostas a critério subjetivo e pessoal do administrador. Assim, ao administrador público é defeso distribuir bens ou valores

¹⁵ Neste estudo o pós-positivismo jurídico é compreendido como a necessária interação racional entre o Direito e a Justiça na perspectiva adotada por MOREIRA (2009).

¹⁶ MORAES (1999. p. 24) “A moderna compreensão filosófica do direito, marcada pela normatividade e constitucionalização dos princípios gerais do Direito e pela hegemonia normativa e axiológica dos princípios, com a conseqüente substituição, no Direito Administrativo, do princípio da legalidade pelo princípio da juridicidade, demanda, por um lado, uma redefinição da discricionariedade, e por outro lado, conduz a uma redelimitação dos confins de controle jurisdicional da Administração Pública.”

pertencentes ao Estado entre particulares: parentes, amigos, grupos e outros.” Observe que a indisponibilidade está atrelada à distinção entre os interesses pessoais do gestor e do interesse geral.

De acordo com BANDEIRA DE MELLO (2010), o interesse público estaria materializado na lei, porém adverte MOREIRA NETO (2006) que o interesse geral quando captado e adjetivado como público passa a ser perseguido pelo Estado, sendo, portanto finalístico, ou seja, os instrumentos e meios descritos na lei são ferramentas para alcançar o interesse geral adjetivado não se substanciando em si mesmo, motivo pelo qual, a Administração poderá buscar por outros meios a satisfação do interesse público reconhecido na lei, desde que, não colida com o ordenamento jurídico.

Assim é forçoso admitir que inexistente colisão entre a consensualidade e a indisponibilidade do interesse público, isto porque, o espaço destinado à consensualidade no Processo Administrativo Tributário compreenderá o campo da incompletude da lei, ou seja, da complexidade legislativa não inteiramente agraciada ou ainda quando contemplada a discricionariedade.

É certo que, eventualmente o princípio da indisponibilidade do interesse público pode conflitar com o princípio da eficiência Administrativa inserido no *caput* do art. 37 da Constituição (1988) pela Emenda Constitucional nº 19 (1998).

Porém, cumpre destacar, desde logo, que o princípio da eficiência não está restrito apenas a observar custos, mas também a qualidade dos serviços prestados pelo Estado (BRESSER-PEREIRA, 2002).

Nesta esteira, observando a doutrina italiana, BANDEIRA DE MELLO (2010, p. 122) relacionou o princípio da eficiência a excelência, sendo o princípio em voga um componente do princípio da “boa administração”, este último mais amplo que atribui à Administração Pública o dever de aderir à melhor escolha.

Compreendendo princípios como mandados de otimização, existindo colisão entre eles, deverá ser considerado, no caso concreto, o fato de que, quanto maior for o grau de não cumprimento de um princípio, maior deve ser a importância da realização do outro, ocorrendo então o exercício da técnica de sopesamento (ALEXY, 2008).

Dentro do juízo de ponderação é indispensável a busca pela harmonia entre os princípios constitucionais, pois, como observa GODOY (2010, p. 129) o princípio da eficiência tem como objetivo a “redução dos desperdícios de dinheiro público” por meio de ações ou inações que observem o custo benefício, sem, contudo se desvencilhar da legalidade, ou seja, em atenção intensa ao interesse público circunscrito no texto legal.

Em estudo sobre o custo das “execuções fiscais no Brasil e o impacto no Poder judiciário”, o CNJ (2011, p. 14) concluiu que o tempo médio de uma ação executiva era de oito anos, dois meses e nove dias ao custo médio suportado pelo poder judiciário¹⁷ sem levar em consideração a mão-de-obra de magistrados, serventuários e estagiários de R\$4.685,39 (quatro mil seiscientos e oitenta e cinco reais e trinta e nove centavos).

Avaliando o tempo e o custo da movimentação da máquina Administrativa estatal em ações fiscais, a Lei nº 10.522 (BRASIL, 2002, art. 20) determinou o arquivado, sem baixa na distribuição, dos autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), em sentido semelhante já estabelecia a Lei nº 9.469 (BRASIL, 1997, art. 1º-B) quando autoriza os dirigentes máximos das empresas públicas federais a deixarem de propor ações judiciais de cobrança ou interpor recursos, assim como requerer a extinção das ações ou desistir de recursos judiciais de cobrança de créditos, atualizados, de valor igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (dez mil reais), posteriormente atualizado para R\$10.000,00 (dez mil reais), nos termos da Lei nº 11.941 (BRASIL, 2009).

Observe que no caso das legislações acima noticiadas a escolha dos valores a que o fisco deixou de cobrar observou o custo nominal da demanda para os cofres públicos a luz do princípio da eficiência sem perder de vista o princípio da legalidade e também o princípio da indisponibilidade do interesse público, promovendo harmonização entre os princípios constitucionais.

5 CONSENSUALIDADE EM HARMONIA COM OS PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO COMO ALTERNATIVA À LITIGIOSIDADE

Várias são as razões que contribuíram para o estado de grande litigiosidade em que está mergulhada a Administração tributária, motivações que podem ter origem processual, normativa, econômica, social, gerencial e mesmo cultural.

É evidente que a maior facticidade e instrumentalidade da consensualidade na Administração tributária não possui a pretensão de se tornar a panacéia que irá extirpar a litigiosidade tributária da realidade brasileira¹⁸, porém, a consensualidade tem como ambição

¹⁷ Foram observados os custos relativos a: água, luz, telefone, correio, papel, terceirização, prédios e equipamentos.

¹⁸ Segundo relatório Secretaria da Receita Federal do Brasil até 30 de abril de 2006, mais de 71% dos débitos fiscais estavam sob *judice*, sendo que deste montante mais de 53% estavam com sua exigibilidade suspensa (Cf. www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/PassivosTributarios/+&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br)

auxiliar na redução do alto índice de controversa tributária que assola o país, sendo indispensável a análise de sua viabilidade jurídica e administrativa tanto na formação do crédito tributário como meio preventivo ao litígio, como também formas alternativas ao judiciário para solução de conflitos já instaurados.

Com supedâneo em uma legalidade estrita, em uma indisponibilidade cega e também em uma Administração tributária procedimentalista, a litigiosidade tributária prolifera no Brasil, como informam os dados quantitativos do relatório do CNJ (2012) que apontam os setores públicos, seguidamente, como os maiores litigantes do país.

Tanto o princípio da juridicidade como da indisponibilidade do interesse público não encontram óbice na consensualidade quando analisados sobre o prisma da ponderação e harmonização entre princípios.

Assim como fizemos ao desenvolver o princípio da eficiência e da boa administração frente ao princípio da juridicidade, para que a consensualidade possa se harmonizar à legalidade é indispensável que seja recepcionada pela legislação tributária (SANCHEZ LÓPEZ, 2007) de forma a garantir, instrumentalmente, o princípio da isonomia material e dos demais princípios gerais do Direito Tributário, evitando concessões e privilégios arbitrários contrários ao interesse público.

A maior consensualidade conduz a uma solução não controvertida (NETTO, 2012) e, evidentemente, reduz a litigiosidade tributária fazendo crescer, imediatamente, os cofres públicos.

A Administração Tributária não pode se estagnar hermeticamente e olvidar seu fim como instrumento, devendo ser dada especial atenção ao elemento teleológico do princípio da legalidade garantindo ao contribuinte a vedação de abusos e impondo ao Estado condições de validade e legitimidade na arrecadação tributária.

De acordo com o relatório do CNJ (2011), menos de 50% das ações propostas pelos setores públicos são satisfeitas, o que coloca em xeque a eficiência desejada e o indispensável interesse público.

Admitindo uma Administração concertada¹⁹, a consensualidade deve ser observada, quando necessário, tanto na delimitação de regime tributário como em técnicas de incentivo ao cumprimento de normas, pagamento de obrigações tributárias e mesmo na própria formação do crédito tributário.

¹⁹ NETTO (2012, p 215) “(...) urge buscar uma ‘administração concertada, cooperativa ou consensual’ na qual se privilegiem o consenso e a participação dos particulares envolvidos e interessados nas decisões administrativas, objetivando mais aceitação que imposição.”

A necessidade da consensualidade negociada se faz evidente quando a legislação não contempla todas as situações tributárias, ou mesmo, diante da completude da norma, quando sua simplificação se tem como necessária a bem da Administração tributária e do próprio contribuinte. Elucida GODOY (2010) que a consensualidade também é indispensável quando há imprecisão normativa capaz de gerar dúvida, sendo relevante a consensualidade negociada e participativa.

Constituído o crédito tributário o planejamento da sua execução deve também observar alternativas consensuais, levando-se em consideração o risco da demanda judicial, a probabilidade de êxito na satisfação do crédito, o tempo e o custo médio dispendido no processo executivo-fiscal, tudo isto em reverência ao princípio da eficiência, da boa administração, da legalidade e da indisponibilidade do interesse público.

5.1 Consensualidade participativa e praticidade na formação do crédito tributário como forma de reduzir controversa tributária

Admitindo-se que a lei não é suficiente para prever e regular todas as situações tributárias, a Administração utiliza de práticas administrativas para tornar o direito tributário exequível, aproximando a norma da realidade que pretende regular.

BALEEIRO (1999, p. 554) esclarece que aos “meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis” é dado o nome de princípio da praticabilidade.

A praticidade tributária muito citada por COELHO (2004) e estudada por DERZI (2005) e MUZZI FILHO (2013) possui fundamento junto ao princípio da juridicidade e da eficiência, isto porque, o direito dentro da concepção de “boa Administração” somente poderá ser executado se faticamente possível e economicamente viável.

Diante do elemento factível, para que ocorra a verificação da ocorrência de fato gerador a dar origem ao crédito tributário é inevitável o exercício de atividade cognitiva e não simples subsunção do fato à norma (GOMES, 2015).

Observa-se que a atividade cognitiva compõe o processo administrativo, ao qual, nos termos do art. 5º, LV da quase trintenária Constituição Federal, seria devida a ampla defesa e o contraditório. Contudo, de forma diferente versa o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que estabelece procedimento inquisitório, autoritário e intransigente ao processo administrativo tributário contrário ao Estado Democrático de Direito, condicionando a participação facultativa do contribuinte na formação do crédito tributário somente após o

lançamento²⁰.

A condição imposta, lançamento, institui imediatamente o estado litigioso, pois, ao contribuinte só é dado controverter opondo-se à formação do crédito tributário, fato este que induz à litigiosidade.

Destacamos desde já que, a participação do contribuinte na apuração do crédito tributário não tem como fim negociar sua obrigação ou apresentar forma alternativa à quitação do tributo, mas sim, dar maior transparência e legitimidade ao processo administrativo de constituição do crédito tributário visando com isto maior adesão, menor controvérsia e, conseqüentemente, aumento imediato da arrecadação fiscal atingindo a desejada eficiência tributária e redução de litígios judiciais.

Mesmo a par do caráter litigioso geral denunciado acima, a participação do contribuinte na formação do crédito tributário não é algo novo no direito administrativo tributário, como se pode perceber, *vg*, na Lei nº 9.250 (BRASIL, 1995), em que, o art. 20, faculta ao contribuinte a opção em aderir ao desconto simplificado de 20% sobre os rendimentos tributáveis em substituição a todas as deduções admitidas na legislação tributária do imposto de renda das pessoas físicas.

As vantagens da consensualidade esposada na Lei nº 9250/95 são flagrantes, pois, reduz a logística da fiscalização e afasta controvérsia sobre a incidência de descontos, reduzindo a litigiosidade e trazendo imediata arrecadação e consolidação dos valores arrecadados.

De forma semelhante trata o regime do Simples Nacional, Lei complementar nº 123 (BRASIL, 2006), quando faculta às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte a adesão ao regime diferenciado.

Outros regimes especiais de tributação que reverenciam a consensualidade também estão espalhados pelo ordenamento jurídico, sendo individualizados, conforme as peculiaridades de cada contribuinte.

O Decreto estadual mineiro nº 44.747, de 03 de março de 2008, concebe a possibilidade do contribuinte apresentar, por meio de processo administrativo tributário e observadas as suas condições individuais, as circunstâncias que justifiquem o procedimento tributário que se pretende adotar.

A abertura ao diálogo apresenta vantagem ao contribuinte que terá certeza das condições em que o crédito tributário será formado, assim como para o fisco diante da

²⁰ Cf. art. 10,V e art. 14 ambos do Decreto 70.235/72.

arrecadação incontroversa que será obtida.

Apesar de números regimes especiais de tributação que observam a consensualidade, estes ainda são tidos como exceção à regra, regra construída sob a base diametralmente inversa, ou seja, sob a forma inquisitória.

Entretanto, tal perspectiva vem sendo alterada, como podemos destacar no Estado de São Paulo por meio da Lei complementar nº 939 (BRASIL, 2003), assim como no Estado de Minas Gerais pela Lei nº 13.515 (BRASIL, 2000), onde foram editados códigos de defesa do contribuinte, em que ficam explícitas adoções de medidas e intenções que visam a concretização de uma administração concertada objetivando a promoção do bom relacionamento entre o fisco e o contribuinte, baseado na cooperação, no respeito mútuo e na parceria (art. 2º, I, Lei Estadual nº 13.515/00).

Em uma Administração Tributária moderna inserida em um Estado Democrático de Direito fundado em princípios como da juridicidade, eficiência e praticidade se torna regra a consensualidade na formação do crédito tributário.

5.2 Consensualidade negociada depois da instituição da controversa como forma de reduzir a litigiosidade tributária

O elemento volitivo é indispensável para que se possa cogitar qualquer forma negociada de resolução de controversa. Nos programas de refinanciamento de débitos tributários a vontade estatal está definida na lei ao passo que a vontade do contribuinte deve ser manifestada com sua adesão à proposta legislativa.

Programas como REFIS, PAES ou PAEX permitem negociações entre a Administração tributária e o particular, quando possível, mediante aceitação das condições impostas em lei. GODOY (2010) critica o fato de que os referidos programas não levam em consideração a conduta do contribuinte, fato este que poderia gerar desequilíbrio entre a vontade do contribuinte que, premeditadamente, deixar de quitar suas obrigações tributárias no momento oportuno para se valer futuramente dos programas de refinanciamento versus a o reconhecimento dos princípios da: legalidade, isonomia tributária, impessoalidade administrativa e justiça fiscal.

Indubitavelmente a crítica do autor é importante, porém, não podemos olvidar da interpretação jurídica com especial atenção ao elemento teleológico, sem afastar, em todo caso, os princípios de Direito tributário, favorecendo a segurança jurídica dentro dos contornos da juridicidade e o fim arrecadatório do Direito Tributário.

O programa de parcelamento fiscal previsto na Lei nº 9.964 (BRASIL, 2000), reeditado, condicionava a adesão ao programa de parcelamento diferenciado pelo contribuinte à desistência de ações judiciais e de qualquer outro meio litigioso, fato que explicita o objetivo de reduzir controversas e inibir a litigiosidade.

É importante observar que os critérios dos programas de recuperação fiscal estão todos inseridos em lei, não havendo que se falar em desrespeito ao princípio da legalidade, por outro lado, a instituição de norma que prevê condições para adesão aos programas e mesmo decote de penalidades (normas secundárias) não afrontam os princípios da isonomia, impessoalidade administrativa e tampouco da justiça fiscal, pois, fundado nos princípios da capacidade contributiva e na pessoalidade dos impostos, temos que a isonomia e a justiça fiscal devem ser observadas entre aqueles que se encontram na mesma situação fática e jurídica, ou seja, entre aqueles que se encontra em débito com o fisco o tratamento deve ser semelhante.

Há que se destacar que a lei que instituiu o REFIS e também as normas que se seguiram, são normas de caráter geral e abstrato, assim temos por incabível críticas fundamentadas no princípio de impessoalidade administrativa.

Deve-se ter em mente que a adesão aos programas de recuperação fiscal traz maior segurança jurídica, pois decorrem da adesão do contribuinte às condições prévias instituídas em lei, passando o contribuinte a acatar o que foi proposto e sepultar qualquer controvérsia que até então existia.

O objetivo em extinguir litígios presente nos regime diferenciado de parcelamento tributário não é distinto do objetivo da transação tributária²¹, contudo a transação tributária pressupõe obrigações incertas, duvidosas, litigiosas, além da existência de renúncia recíproca, caso contrário estaríamos diante de anistia ou remissão previstas no art. 175 do CTN que exige lei específica e exclusiva conforme §6º, art. 150 da Constituição (BRASIL, 1988).

O instituto da transação tributária está inserido no art. 156, inciso III e também no art. 171, ambos do CTN que o condiciona à existência de lei que “*indicará a autoridade competente para autorizá-la em cada caso*”.

Ainda que o CTN exija lei que autorize a transação casuisticamente há que se destacar, como anteriormente já dissemos, que à lei não é dado prever todas as situações tributárias, sendo indispensável maior discricionariedade administrativa e gestão na concretização da transação.

²¹ Segundo MACHADO (2001) o REFIS possuiria a mesma natureza jurídica da transação tributária dada que a sua finalidade essencial seria a extinção do litígio.

Contudo, como bem assevera GODOY (2010) é indispensável que a lei preveja além de critérios que visem a preservação dos princípios da isonomia tributária, impessoalidade administrativa e a justiça fiscal, também elementos objetivos a identificar o comportamento do contribuinte que pretende a transação tributária, isto porque, o CTN exige a autorização “em cada caso”, ou seja, atendida as peculiaridades caso a caso. Cumpre também destacar que a transação atenderá casos concretos e específicos, possuindo por sua natureza maior espaço discricionário, diferente da lei que trata de programas de recuperação fiscal, anteriormente analisados, devendo assim ser afastada eventual pretensão eivada de má-fé ou com intuito sonegador do contribuinte.

Examinar a conduta e o perfil do contribuinte para somente então transacionar é executar uma interpretação teleológica da lei, afastando eventual oportunismo e má-fé, bem como promover isonomia tributária e justiça fiscal, alcançando o objetivo de reduzir a litigiosidade tributária à luz da juridicidade.

A Lei nº 9.469 (BRASIL, 1997), após alteração introduzida pela Lei nº 11.941 (BRASIL, 2009), estabeleceu a possibilidade de transação ou acordo para término de litígios indicando também a autoridade competente a variar conforme os valores envolvidos na transação. Consoante com a norma, a nota técnica conjunta nº 01/2009/AGU/PRF1/PRU1 (2009, p. 6), afirmou que a transação tributária terá espaço sempre que for mais vantajosa para a Administração sem deixar de observar “os princípios da legalidade, impessoalidade e prevalência do interesse público”.

Na esteira da referida nota técnica, a AGU editou a Portaria nº 1.521, de 21 de outubro de 2009, programando metas para soluções de “conflitos, por meio de alternativas inovadoras, de autocomposição, como a negociação e a mediação/conciliação, existentes entre órgãos e entidades da Administração Pública Federal e entre estes e os Estados da Federação e os municípios. Ampliar, a médio prazo, a atuação conciliatória para os administrados”

Vislumbra-se que métodos alternativos de solução de conflitos, não restos apenas a transação e adesão ao REFIS, fazem parte da programação administrativa afim de se alcançar situações mais vantajosas à Administração Pública.

Outro modelo criado para tentar alcançar a solução mais vantajosa e alternativa ao Poder Judiciário foi tratado no art. 18 do Decreto nº 7.392, de 13 de dezembro de 2010, que organizou as câmaras de conciliação e arbitragem na Administração Pública federal que aponta como missão a tentativa de reduzir a litigiosidade existente entre órgãos e entidades da Administração Pública Federal, bem como entre esses e a Administração Pública dos Estados, do Distrito Federal, e dos Municípios, por meio de conciliação ou arbitragem.

A conciliação pretendida visa implantar o diálogo entre órgãos da Administração Pública que apesar de comporem o aparato estatal convivem de forma insulada, hermética e conflituosa.

O referido decreto também institui a arbitragem como forma alternativa ao poder judiciário, estabelecendo competência administrativa ao Consultor-Geral da União para arbitrar, quando provado, após frustrada a conciliação. As diretrizes estipuladas no decreto para a arbitragem são precárias restando pendentes o delineamento de contornos que também não foram previstos nos atos regimentais que sucederam o decreto. Porém, GODOY (2010, p. 131) noticia que:

(...) ao que consta, entre tantas outras notícias, o modelo teria viabilizado a devolução para o Serviço de Patrimônio da União, de 27 imóveis, de propriedade da União, em face dos quais havia disputa que envolvia o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, bem como o próprio Serviço de Patrimônio da União.

Diante da proposta de ampliação das formas alternativas de solução de conflito, a Lei nº 13.140 (BRASIL, 2015), ainda no período de *vacatio legis*, ampliou o rol das pessoas que poderão ter suas controvérsias submetidas ao procedimento consensual junto à Advocacia-Geral da União, para fins de composição extrajudicial do conflito admitindo, sendo estas: as empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias que não explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços em regime de concorrência.

Como visto, a consensualidade e a sua leitura dentro do ordenamento jurídico brasileiro construído no Estado Democrático de Direito vem sendo desenvolvida, ainda que de forma mais lenta, também no direito Administrativo Tributário com o fim de se alcançar o objetivo de reduzir a litigiosidade tributária, trazer segurança às relações jurídicas e crescer de forma célere a arrecadação tributária.

6 CONCLUSÃO

É grande a litigiosidade em que os setores públicos brasileiros estão envolvidos e as celeumas tributárias compõem parcela significativa no congestionamento causado ao judiciário.

Apesar de serem múltiplas as razões da litigiosidade, a crença equivocada de que a lei, isoladamente, seria capaz de consagrar todas as situações tributárias e a incorreta leitura sobre a indisponibilidade do interesse público são óbices à ampliação da consensualidade tributária, que por sua vez, tem como objeto a solução e extinção de controversas, a recuperação dos créditos fiscais e a redução da litigiosidade.

A leitura da consensualidade dentro do ordenamento jurídico brasileiro inserido no Estado Democrático de Direito se amolda e harmoniza aos princípios da juridicidade, indisponibilidade do interesse público, eficiência administrativa, impessoalidade administrativa, boa administração, praticidade tributária, pessoalidade e isonomia tributária.

Mesmo havendo resistência à consensualidade a prática administrativa tributária vem consolidando, paulatinamente, a cooperação, a participação e a negociação entre o fisco e o contribuinte.

Na esteira do princípio da praticidade e diante da complexidade das situações tributárias impossíveis de serem todas previstas, a legislação também vem aderindo, de forma tímida, porém, progressiva, à consensualidade como forma de reduzir a controversa e a litigiosidade em busca da maior eficiência administrativa e atendimento ao interesse público.

Excepcionalmente, quando a lei não for capaz de contornar todas as situações tributárias ou ainda quando a praticidade exigir, a consensualidade poderá conferir ao contribuinte a possibilidade participar da formação do crédito tributário como faculta a Lei nº 9.250 (BRASIL, 1995), lei que trata do IRPF, a Lei complementar nº 123 (BRASIL, 2006), que trata do SIMPLES e outro regimes especiais de tributação, evitando eventual futuro conflito.

A consensualidade negociada também tem o condão de por fim à controversa, extinguindo qualquer litígio como condição de sua confirmação, como se constatou ao exame dos programas de recuperação fiscal, transação, mediação e arbitragem.

Apontada às alternativas consensuais é forçoso concluir pelo seu cabimento dentro das estreitas balizas do Direito Tributário em perfeita harmonia com os princípios específicos e ditames estabelecidos pelo paradigma do Estado Democrático de Direito, devendo o interesse público ser elevado ao máximo efeito à luz da boa Administração e da Administração Pública concertada.

REFERÊNCIAS

ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO. **Nota técnica conjunta nº 01/2009/AGU/PRF1/PRU1.**

Disponível em: <<www.agu.gov.br/page/download/index/id/4107659>> Acessado em: 12 de julho de 2015.

ALEXY, Robert. **Constitucionalismo Discursivo**. Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense. 1999.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros. 2010;

BAPTISTA, Patrícia. **Transformações do Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar. 2003.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações Administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma Administração Pública mais democrática**. São Paulo: Quartier Latin. 2007

BINENBOJM, Gustavo. **Uma Teoria de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar. 2006.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>> Acessado em: 25 de junho de 2015.

BRASIL. **Decreto nº 7.392, de 13 de dezembro de 2010**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7392.htm>> Acessado em: 12 de julho de 2015.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>> Acessado em: 04 de julho de 2015.

BRASIL. **Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>> Acessado em 09 de julho de 2015.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm>> Acessado em: 06 de julho de 2015.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>> Acessado em: 25 de junho de 2015.

BRASIL. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/L8666cons.htm>> Acessado em: 04 de julho de 2015.

BRASIL. **Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9250compilado.htm>> Acessado em 09 de julho de 2015.

BRASIL. **Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/L9469.htm>> Acessado em: 06 de julho de 2015.

BRASIL. **Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm>> Acessado em 12 de julho de 2015.

BRASIL. **Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/2002/L10522.htm>> Acessado em: 06 de julho de 2015.

BRASIL. **Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>> Acessado em: 12 de julho de 2015.

BRASIL. **Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111107.htm>> Acessado em: 04 de julho de 2015.

BRASIL. **Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp73.htm>> Acessado em: 12 de julho de 2015.

BRASIL. **Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>> Acessado em: 09 de julho de 2015.

BRASIL. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm>> Acessado em: 12 de julho de 2015.

BRASIL. **Lei 13.140, de 26 de junho de 2015**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13140.htm>> Acessado em: 12 de julho de 2015.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Reforma do Estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional**. Brasília: Edita 34. 2002.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006.

CNJ. **100 maiores litigantes**. Brasília: CNJ. 2012.

CNJ. **A execução fiscal no Brasil e o impacto no judiciário**. Brasília: CNJ. 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense. 2004.

DIAS, Maria Tereza Fonseca. **Direito Administrativo pós-moderno: novos paradigmas do direito administrativo a partir do estudo da relação entre o Estado e sociedade**. Belo Horizonte: Mandamentos. 2003.

DERZI, Misabel. **Construindo o Direito Tributário na Constituição**. Belo Horizonte: Del Rey. 2005.

FARIA, Edimur Ferreira de. **Curso de Direito Administrativo positivo**. Belo Horizonte: Del Rey. 2011.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual**. Belo Horizonte: Fórum. 2010.

GOMES, Júlio César Vieira. **Tributação e consensualidade: um novo paradigma para a constituição do crédito tributário** em *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. 2015.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia: entre facticidade e validade**. Trad. de Flavio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro. 2010.

HABERMAS, Jürgen. **Teoria do agir comunicativo: racionalidade da ação e racionalização social**. Trad. de Paulo Astor Soethe. São Paulo: Martins Fontes. 2012.

MEDAUAR, Odete. **O Direito Administrativo em evolução**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **O Refis como Transação**. Santarém: O impacto, p. 13 – 13. 2001.

MINAS GERAIS. Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008. Disponível em: <<<https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa-nova-min.html?tipo=DEC&num=44747&comp=&ano=2008&texto=consolidado>>> Acessado em 25 de junho de 2015.

MINAS GERAIS. Lei nº 13.515, de 07 de abril de 2000. Disponível em: <<https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LEI&num=13515&comp=&ano=2000&aba=js_textoAtualizado#texto>> Acessado em 09 de julho de 2015.

MORAES, Germana de Oliveira. **Controle Jurisdicional da Administração Pública**. São Paulo: Dialética. 1999.

MOREIRA, Eduardo Ribeiro. **Neoconstitucionalismo e teoria da interpretação**, em *Hermenêutica constitucional – homenagem aos 22 anos do grupo de estudos Maria Garcia*. Florianópolis: Conceito Editorial. 2010.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Forense. 2006.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. **O consentimento do contribuinte como técnica de segurança jurídica e praticabilidade no Estado Democrático de Direito**. 2013. 199 f. (doutorado em Direito) Tese – UFMG. Belo Horizonte. 2013.

NETTO, Luísa Cristina Pinto e. BITENCOURT NETO. Eurico. **Direito Administrativo e Direitos Fundamentais: diálogos necessários**. Belo Horizonte: Fórum. 2012.

OMMATI, Ricardo Emílio Medauar. **Controle da discricionariedade**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor. 2004.

OTERO, Paulo. **Legalidade e Administração Pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade**. Coimbra: Almedina. 2003

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Relatório de gestão: exercício 2014**. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/relatorio-de-gestao/Relatorio_Gestao_2014.pdf>> Acessado em: 12 de julho de 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Passivos tributários**. Disponível em: <<www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/PassivosTributarios/+&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>> Acessado em 09 de julho de 2015.

SANCHEZ LÓPEZ, Maria Esther: **Principio de reserva de ley y técnicas convencionales en el ámbito tributario**, em *Técnicas convencionales en el ámbito tributario. Perspectivas de derecho interno, comparado y comunitário*. Barcelona: Atelier. p. 11-47. 2007

SANCHEZ MORÓN, M. **La apertura del procedimiento administrativo a la negociación com los ciudadanos em la ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común**. Pamplona: Instituto Vasco de Administración Pública. 1995.

SEER, Raman. **Contratos, transacciones y otros acuerdos en derecho tributario alemán**, em *Revista de la Facultad de Derecho*. Tradução de María Luisa González-Cuéllar Serrano. Nº 57. Caracas: UCAB. p. 133-199. 2002