

## O PARADIGMA DA CONSENSUALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Clairton Kubassewski Gama

Advogado. Mestre em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

Victoria Werner de Nadal

Advogada. Mestre em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto de Estudos Tributários (IET).

Artigo recebido em 19.05.2023 e aprovado em 28.05.2023.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Fundamentos para a adoção da consensualidade no Direito Tributário 3 Desafios para a concretização da consensualidade em matéria tributária 4 Instrumentos de e para a consensualidade no Direito Tributário positivo 5 Considerações finais 6 Referências.

RESUMO: O presente artigo objetiva analisar o paradigma da consensualidade no Direito Tributário, sob o enfoque da eficiência. Parte-se das especificidades que demandam a adoção da consensualidade no âmbito do Direito Tributário. Em seguida, são levantados alguns desafios a serem observados e superados para que a adoção da consensualidade atinja as suas finalidades. Por fim, são apresentados e analisados alguns instrumentos já observados na seara tributária positiva que concretizam a consensualidade ou que auxiliam na instalação de um ambiente de consensualidade.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário. Consensualidade. Eficiência.

## THE CONSENSUS PARADIGM IN TAX LAW

CONTENTS: 1 Introduction 2 Fundamentals for the adoption of consensus in Tax Law 3 Challenges for achieving consensus in tax matters 4 Instruments of and for consensus in positive Tax Law 5 Final considerations 6 References.

ABSTRACT: The present paper aims to analyze the consensus paradigm in Tax Law, under the focus of efficiency. It starts with the specificities that demand the adoption of consensus within the scope of Tax Law. Then, are raised some challenges to be observed and overcome so that the adoption of consensus reaches its purposes. Finally, are presented and analyzed some instruments already observed in the positive tax area that materialize the consensus or that help in the establishment of an environment of consensus.

KEYWORDS: Tax Law. Consensus. Efficiency.

### 1 INTRODUÇÃO

A forma de atuar da Administração Pública tem experimentado expressivas mudanças de paradigma, em uma maior abertura à consensualidade, na qual o Estado passa a agir por meio da participação dos interessados e, inclusive, da busca pelo consentimento destes em relação a medidas que se pretende tomar<sup>1</sup>.

No campo do Direito Tributário, seus operadores igualmente vêm buscando adotar essa nova forma de atuação. Verifica-se especialmente nos últimos anos uma vontade de mudança do paradigma das relações entre fisco e contribuintes: de uma relação de confronto para uma relação de consensualidade. Exemplo disso é Lei n. 13.988/2020, em que se regulamentou a transação tributária na cobrança da dívida ativa da União.

Diante dos esforços pela adoção desse novo paradigma na seara tributária, revelam-se necessários estudos que visem a desvendar as bases sobre as quais ele deve se pautar. Isso é justificado não apenas na necessidade de se conhecer a consensualidade, mas também para verificar qual a melhor forma para a sua implementação, de modo que esta possa gerar os melhores resultados possíveis à relação tributária.

---

1. SILVA, Almiro do Couto e. *Conceitos fundamentais do direito no Estado constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 157 e 261-262.

Neste contexto, o presente artigo analisará a consensualidade voltada ao Direito Tributário, especialmente do ponto de vista da eficiência. Em um primeiro momento, serão verificados os seus fundamentos e como conformá-los no sistema brasileiro diante de possíveis externalidades. Em seguida, serão apontados instrumentos de consensualidade em matéria tributária atualmente disponíveis na legislação brasileira, assim como aqueles que auxiliam para a instalação de um ambiente de consensualidade.

## 2 FUNDAMENTOS PARA A ADOÇÃO DA CONSENSUALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A complexidade inerente à sociedade pós-moderna faz que os textos fiscais adotem cada vez mais conceitos indeterminados, os quais demandam maiores esforços quando da interpretação e aplicação da legislação, e, por conseguinte, geram insegurança jurídica<sup>2</sup>.

Vive-se, ademais, um fenômeno de “inflação legislativa”, que decorre da tentativa de o Poder Legislativo acompanhar as mudanças sociais, com a elaboração de novas leis. A legiferação compulsiva, embora possa até mesmo ter louváveis intenções, acaba por levar a um estado caótico em que se torna, muitas vezes, difícil identificar o diploma aplicável em determinado caso fático. Na esfera tributária não é diferente, sendo cada vez mais difícil ao contribuinte a compreensão do grande emaranhado da legislação tributária<sup>3</sup>.

Além disso, em matéria tributária, a maioria das leis não é autoaplicável, carecendo de regulamentação por meio de decretos do Poder Executivo. Não suficiente, nem sempre ficam as necessidades de regulação adstritas ao decreto regulamentador, sendo também editados atos normativos infralegais (instruções normativas, atos normativos, resoluções e similares)<sup>4</sup>. Há, ainda, um aumento da própria complexidade dos fatos cotidianos, pois surgem diariamente novas tecnologias, as quais demandam ao intérprete até mesmo um entendimento técnico sobre essas. As operações realizadas pelos contribuintes,

2. ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo e fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 469.

3. ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo e fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 472.

4. BIFANO, Elidie Palma. Complexidade das obrigações tributárias incluindo a imposição de multa por seu descumprimento. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila de (org.). *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2017. p. 298.

então, geram dúvidas legítimas quanto à incidência ou não do tributo, assim como à sua quantificação<sup>5</sup>.

Considerando que no sistema brasileiro as tarefas de liquidação tributária foram delegadas majoritariamente aos contribuintes, que assumem atualmente os riscos inerentes à interpretação e aplicação da legislação, todo esse cenário tem efeitos ainda mais perniciosos<sup>6</sup>. Aliás, deve-se registrar que, dessa prática em que a Administração Tributária impõe tal ônus ao contribuinte, resulta também um aumento do custo tributário: além de ter de arcar com o tributo em si, o contribuinte necessita compreender a vasta e complexa legislação tributária ou assessorar-se de especialistas que a compreendam<sup>7</sup>.

Desse contexto todo, que nos remete ao que Alfredo Augusto Becker chamou de “carnaval tributário”<sup>8</sup>, acaba resultando a presença de uma grande litigiosidade na relação fisco-contribuinte e, por consequência, uma ineficiência do sistema tributário.

É que a disputa beligerante em torno de uma determinada questão normalmente resulta em impugnações e recursos administrativos, e, depois, em um processo judicial, os quais ensejam diversos custos inerentes, desde os mais óbvios, como honorários advocatícios e periciais e custas judiciais, até outros menos visíveis, mas não menos importantes, como o tempo que deverá ser despendido até que se obtenha uma decisão final, a insegurança jurídica inerente à demora por uma resposta, o desgaste psicológico, entre diversos outros.

Quanto aos processos judiciais, já bem observava Carnelutti:

El proceso es un medio indispensable para sanar la litis cuando sea rebelde a otros tratamientos más sencillos; pero es también un medio costoso: exige tiempo y dinero. Un buen ordenamiento procesal debe hacerse, por tanto, en forma que, por

5. OLIVEIRA, Philippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 68. (Série Doutrina Tributária, v. XVIII).

6. ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo e fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 473.

7. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O “iluminado” ou “a maldição” do lançamento por homologação. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-iluminado-ou-a-maldicao-do-lancamento-por-homologacao-17052015>. Acesso em: 24 dez. 2020.

8. BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.

un lado el proceso no opere sino cuando es necesario, y que, por el otro, se ló pueda substituir por otros médios más económicos si son igualmente seguros<sup>9</sup>.

Não obstante seja verdade que uma das funções essenciais do Estado de Direito consista no fornecimento de uma prestação jurisdicional, as práticas diárias demonstram limitações do Judiciário para o tamanho de controvérsias que emergem no Brasil<sup>10</sup>. A lentidão dos processos judiciais na esfera tributária (há casos que chegam a demorar mais de duas décadas) mostra a ineficiência do sistema como está atualmente conformado, com a necessidade de se pensar em alternativas à relação tributária que tragam melhores resultados.

Trata-se de uma perda tanto de recursos públicos como de recursos privados. Com a energia e os valores gastos nessas discussões, poderiam os contribuintes estar exercendo suas atividades, enquanto o Estado poderia estar concentrado em suas funções primárias.

Diante disso, há um grande impulso, o qual vem crescendo exponencialmente nos últimos anos, para que sejam adotados instrumentos de consensualidade no Direito Tributário. É claro que a consensualidade não é a solução completa para a situação atual do sistema brasileiro, mas, sim, pode vir a ser um remédio tendente a contribuir com a sua melhoria.

É que a Administração Pública deve sempre pautar sua atuação nos princípios que a orientam e que se encontram explícitos no art. 37 da Constituição da República, dentre os quais, desde a introdução da Emenda Constitucional n. 19/1998, está o da eficiência. Destarte, por meio da consensualidade no Direito Tributário, busca-se especialmente a criação de alternativas que sejam mais eficientes, almejando-se que haja uma recuperação do interesse público de forma mais célere e menos custosa (e não o seu atropelamento)<sup>11</sup>.

É interessante observar que, na exposição de motivos da indigitada Emenda Constitucional, o termo “eficiência” foi empregado tanto em seu sentido eco-

9. CARNELUTTI, Francesco. *Estudios de derecho procesal*. Traducción: Santiago Sentís Melendo. Buenos Aires: EJE, 1952. v. 1, p. 140.

10. BRANDÃO, Luiz Mathias Rocha. Desafios contemporâneos da autocomposição de conflitos tributários e o novo Código de Processo Civil brasileiro. *Revista da PGFN*, ano V, n. 9, p. 59, 2016.

11. FERNANDES, Rayneider Brunelli Oliveira. A transação tributária a serviço da consensualidade e da eficiência administrativa: aspectos polêmicos sobre a viabilidade da transação tributária em face dos princípios constitucionais do direito administrativo. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Estadual do Rio de Janeiro*, n. 27, p. 130, jun. 2015.

nômico, indicando a necessidade de uma melhor gestão pública, como também em uma concepção de necessidade de otimização dos atos de consecução dos objetivos sociais do Estado, visando a melhorar os serviços públicos ofertados<sup>12</sup>.

Quanto ao primeiro sentido, verifica-se a possibilidade de fundamentar a utilização de instrumentos consensuais em matéria tributária com base numa perspectiva de análise econômica do Direito, para a qual a eficiência diz justamente com “alcançar resultados a partir dos menores *inputs* possíveis, ou, o que dá no mesmo, alcançar o maior *output* possível a partir de determinados recursos”<sup>13</sup>.

Como no âmbito jurídico (e especialmente na seara tributária) as escolhas a serem adotadas afetam toda a sociedade – mesmo aquelas que digam com a resolução de um conflito entre partes específicas, vez que elas geram externalidades –, revela-se ainda mais importante a eficiência<sup>14</sup>. A esse respeito, o Teorema de Coase aponta que uma resolução será mais eficiente quanto menores forem os seus custos de transação. E a resolução consensual entre as partes, sem o envolvimento de terceiros, costuma gerar custos de transação inferiores àqueles que decorreriam, por exemplo, da prolongação de um litígio junto a um órgão jurisdicional<sup>15</sup>.

Mas é importante ter em mente que a eficiência não diz respeito tão somente ao dever de a Administração Pública pautar suas ações pelo modo menos oneroso, sendo o menor custo do ponto de vista financeiro somente um dos vários elementos a serem considerados<sup>16</sup>. Isso porque a eficiência apresenta conteúdo mais amplo do que o princípio da economicidade<sup>17</sup>. Ao passo que a

12. LIMA, Leandro Manoel Matias de. A aplicação do dever de eficiência à administração pública tributária e sua relação com a moral tributária dos contribuintes. *Revista Digital de Direito Administrativo*, v. 2, n. 1, p. 276, 2015. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/85176>. Acesso em: 28 dez. 2020.

13. CARVALHO, Cristiano. *Teoria da decisão tributária*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 71.

14. CARVALHO, Cristiano. *Teoria da decisão tributária*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 73.

15. MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. *Análise econômica do direito*. 2. ed. Tradução: Rachel Sztajn. São Paulo: Atlas, 2020. p. 207.

16. ÁVILA, Humberto. Moralidade, razoabilidade e eficiência na atividade administrativa. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, n. 4, p. 20, out./dez. 2005. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=67>. Acesso em: 28 dez. 2020.

17. De acordo com a classificação de Humberto Ávila, poder-se-ia compreender a economicidade como um postulado normativo, vez que se destina a orientar a aplicação das normas, caracterizando-se quase que como uma forma ou técnica para a concretização de princípios

economicidade, diante de uma situação de aparente conflito entre normas jurídicas, orienta a busca de uma maior vantagem, no objetivo de identificar qual a solução jurídica mais adequada diante de aparentes contradições, e qual a linha de maior vantagem a ser buscada<sup>18-19</sup>, a eficiência visa não apenas à redução do gasto público, mas também a melhores resultados sociais<sup>20</sup>.

Por isso é que se diz que, em matéria tributária, além de impor a correta utilização dos tributos arrecadados em prol da sociedade, o princípio da eficiência se relaciona com a ideia de justiça tributária, estando atrelado à capacidade contributiva e à vedação de efeitos de confisco e isonomia; com os objetivos de desenvolvimento econômico e social, pela identificação das imposições e estímulos necessários para que a sociedade progrida; e com o combate à sonegação, impondo ações de fiscalização<sup>21</sup>. Trata-se de uma visão da eficiência enquanto princípio instrumental, e que, por isso, serve ao atendimento de outros princípios<sup>22</sup>.

Aliás, é importante que não se confunda eficiência do sistema tributário com eficiência arrecadatória. Enquanto uma política tributária eficiente prestigia a capacidade contributiva e a isonomia, proporcionando desenvolvimento econômico e social, uma política arrecadatória eficiente tão somente

---

ou regras em situação de aparentes conflitos (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 60).

18. CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. *Curso elementar de direito econômico*. Porto Alegre: Núria Fabris Editora, 2014. p. 36-37 e 82.
19. O Supremo Tribunal Federal, em decisão proferida no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.472, entendeu pela previsão implícita do referido princípio da economicidade no art. 37 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.472/RS. Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Sul. Requerido: Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Relator para Acórdão: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 01.04.2004. DJ de 09.03.2007, p. 25).
20. DAVID, Tiago Bitencourt de. Eficiência, economicidade e direitos fundamentais: um diálogo necessário e possível. *Revista do Ministério Público do RS*, n. 67, p. 89, set./dez. 2010. Disponível em: [http://www.amprs.org.br/arquivos/revista\\_artigo/arquivo\\_1303929957.pdf](http://www.amprs.org.br/arquivos/revista_artigo/arquivo_1303929957.pdf). Acesso em: 28 dez. 2020.
21. MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Revista do Tribunais, 2006. p. 649.
22. CUNHA, Carlos Renato. As dimensões do princípio da eficiência em matéria tributária. *EALR – Economic Analysis of Law Review*, v. 11, n. 2, p. 228, maio/ago. 2020.

se preocupa com a impositividade da norma tributária, e, ao fim, acaba agindo em detrimento do desenvolvimento<sup>23</sup>.

Ainda, a consensualidade igualmente pode ser vista como uma forma de garantir um maior acesso à Justiça nas relações tributárias, este compreendido para além das garantias de direito de ação e de reclamação ao Poder Judiciário, mas incluindo também em seu bojo todos os meios pelos quais se possa reivindicar direitos e/ou resolver litígios<sup>24</sup>.

Em suma, a observância da eficiência nas relações entre fisco e contribuintes, além de apontar para a busca por uma solução menos onerosa para eventuais conflitos, também implica a adoção de um sistema tributário mais eficiente e adequado à realidade dos contribuintes<sup>25</sup>. Uma diminuição da beligerância entre fisco e contribuintes, por meio da utilização de instrumentos de consensualidade, enseja a redução de custos para a obtenção da justiça a ambas as partes<sup>26</sup>.

### 3 DESAFIOS PARA A CONCRETIZAÇÃO DA CONSENSUALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Conhecidos os fundamentos da adoção da consensualidade no Direito Tributário, importa atentar para algumas condições que, se não observadas, podem subverter o paradigma, diante de externalidades negativas geradas. São questões que não devem ser vistas como uma resistência ou inviabilização da utilização da consensualidade, mas sim que demandam estudos interdisciplinares para que, ao final, sejam atingidos os objetivos pretendidos.

23. MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Revista do Tribunaís, 2006. p. 655-656.

24. RUIZ, Ivan Aparecido. Princípio do acesso à justiça. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (coord.). *Enciclopédia jurídica da PUC-SP*. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. (Tomo Processo Civil, coordenado por Cassio Scarpinella Bueno e Olavo de Oliveira Neto). Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/201/edicao-1/principio-do-acesso-justica>. Acesso em: 23 dez. 2020.

25. LIMA, Leandro Manoel Matias de. A aplicação do dever de eficiência à administração pública tributária e sua relação com a moral tributária dos contribuintes. *Revista Digital de Direito Administrativo*, v. 2, n. 1, p. 287, 2015. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/85176>. Acesso em: 28 dez. 2020.

26. REZENDE, Renato Horta. A impostergável necessidade de adequação da administração pública tributária à lógica racional negocial pós-moderna. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 134, p. 279-306, maio/jun. 2017.



As relações fisco-contribuintes costumam ser pautadas em valores que, não raro, entram em colisão, na prática: de um lado, há a necessidade de recolhimento dos tributos; de outro lado, deve haver a proteção dos contribuintes contra exigências fiscais indevidas<sup>27</sup>. No entanto, tal colisão é apenas aparente: afinal, o Estado constitucional é financiado pela tributação, mediante a participação fiscal no sucesso econômico, e, ao mesmo tempo, deve respeitar as liberdades e o direito de propriedade dos contribuintes, sendo esse respeito uma própria condição para a validade da tributação<sup>28</sup>. Ademais, a própria existência e a garantia dos direitos dependem da tributação, na medida em que inexistem direitos sem custos orçamentários, e, logo, sem tributação<sup>29</sup>.

Ocorre que os agentes envolvidos em uma relação jurídica acabam por se influenciar pelas posições que ocupam, e não parece ser difícil de se vislumbrar, em razão da posição ocupada, uma indeterminação ou complexidade na interpretação legislativa que talvez não exista, de modo a tender mais para um ou outro “lado”. Consoante alerta Klaus Tipke, cada ser humano provém de um determinado meio social, vive em um determinado ambiente, compartilhando influências que são capazes de lhe afetar, e, utilizando-se de Goethe, o que para cada um dos agentes envolvidos se denomina “espírito da lei fundamental” pode ser, no fundo, o próprio “espírito do agente”<sup>30</sup>. Ou seja, há uma forte tendência de um contribuinte compreender pela interpretação que mais lhe favoreça e de o fisco, da mesma forma, compreender pela interpretação que mais lhe favoreça.

Outra questão a ser levada em consideração é a de que o contribuinte pode se valer na esfera administrativa de uma impugnação que suspende a exigibilidade do crédito tributário e que, em média, leva oitos anos para chegar a uma solução. Em algumas hipóteses, mesmo não havendo uma efetiva controvérsia, ocorre de o contribuinte apresentar impugnação para que possa durante quase uma década seguir normalmente suas atividades, até que haja a finalização do

---

27. ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo e fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 471.

28. KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado constitucional*. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 13-14.

29. HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos*. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

30. TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012. p. 95.

processo administrativo<sup>31</sup>. Uma solução para casos como este – e que melhoraria, sob a perspectiva da efetividade, outras várias questões – seria o investimento em um processo administrativo mais célere. Aponta-se também como possível solução a edição de uma lei geral do processo administrativo, que padronizasse os procedimentos nos diferentes tribunais administrativos<sup>32</sup>.

Além disso, é preciso que haja uma mudança da mentalidade dos agentes da relação jurídico-tributária: que seja construída uma consciência de legitimidade social do tributo por parte do contribuinte, e, por seu turno, uma posição de guardião do Direito Tributário pelo Estado, o qual deveria zelar pela preservação da ordem jurídica nacional<sup>33</sup>.

Todavia, é de se registrar que, consoante sustentado por Ives Gandra da Silva Martins, os tributos são veiculados por normas de rejeição, isto é, não são normas de cumprimento natural, como as de aceitação social, mas sim normas que dificilmente são cumpridas sem que haja uma sanção correspondente, dada a complexidade inerente ao crescimento da vida em sociedade<sup>34</sup>, pelo que mesmo a construção de uma consciência de legitimidade poderia não ser suficiente para orientar o contribuinte a adimplir os tributos devidos, sem que haja também uma percepção de que eventual fuga à tributação pode ser efetivamente punida.

De igual forma, cita-se o volume de autuações que são canceladas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que gira em torno de 52,4%, o que pode denotar que os auditores da Receita Federal do Brasil não têm respeitado a legalidade na maioria das autuações fiscais<sup>35</sup>, contribuindo, infelizmente, para a ascensão de um sentimento de ilegitimidade do tributo por parte dos contribuintes. De fato, uma maior eficiência por parte do Estado na tributação também pode ser compreendida no sentido de que a arrecadação a qualquer

---

31. ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Notas sobre litigiosidade tributária e *compliance* cooperativo no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 40, p. 472, 2018.

32. MORATO, Victor Augusto de Faria. *Precedentes vinculantes em matéria tributária*. São Paulo: Almedina, 2020. p. 144-145.

33. TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012. p. 71.

34. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2. ed. São Paulo: LTR, 1998. p. 129.

35. ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL (OAB). OAB emite nota em defesa do CARF. Disponível em: <https://www.oab.org.br/noticia/56977/oab-emite-nota-em-defesa-do-carf>. Acesso em: 28 dez. 2020.

custo vem a ser mais prejudicial à sociedade, vez que influencia na desconstrução de uma consciência de legitimidade do tributo pelo contribuinte, que, por sua vez, retroalimenta a inadimplência e as tentativas de fuga à tributação.

Assim, inclusive, é que se sustenta que apenas será possível a utilização da consensualidade quando houver dúvidas quanto à exigência do crédito tributário, em virtude da indeterminação do texto legal ou dos fatos envolvidos. Sendo identificável a inconstitucionalidade ou a ilegalidade da exação tributária pretendida, impor-se-ia ao Estado o dever de afastá-la, e, de igual modo, sendo clara a constitucionalidade ou a legalidade, é dever do contribuinte oferecer o pagamento.

Ocorre que no Brasil, por mais inconstitucional que uma lei ou ato normativo possa parecer, apenas o órgão habilitado poderá expurgá-lo e tão somente após o cumprimento de metarregras<sup>36</sup>. Ou seja, os questionamentos na esfera administrativa perpassam apenas pela análise da interpretação de fatos e da legalidade, o que gera complicações ao se perceber que as disposições sobre o sistema tributário nacional estão previstas na Constituição e são em grande maioria, portanto, de índole constitucional. Nesse sentido é a Súmula n. 2 do CARF, segundo a qual não é o órgão competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária. Desse modo, acaba-se por exigir uma conduta por parte do contribuinte que não pode, ao mesmo tempo, ser cumprida plenamente por parte da Fazenda.

Ainda, verifica-se, na prática de muitos julgamentos em âmbito administrativo, uma frequente inexistência de diálogo com as decisões judiciais. Assim, mesmo questões que já se encontram pacificadas no âmbito da jurisprudência dos tribunais judiciais são frequentemente decididas de forma completamente diferente pelos tribunais administrativos. O inverso também é realidade: não raras vezes, todo o processo administrativo e suas peças técnicas são simplesmente desprezados quando da judicialização<sup>37</sup>.

O desenvolvimento de mecanismos que sejam adequados a essa realidade e ao mesmo tempo possibilitem uma relação não litigiosa é, nesse aspecto, fundamental para que se possa concretizar o paradigma da consensualidade. Cita-se como exemplo a necessidade de observância pelo CARF das decisões

---

36. CARVALHO, Cristiano. *Teoria da decisão tributária*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 253.

37. MORATO, Victor Augusto de Faria. *Precedentes vinculantes em matéria tributária*. São Paulo: Almedina, 2020. p. 174-175.

definitivas do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça imposta pelo art. 62 do Regulamento Interno do órgão e pelo art. 1º do Decreto n. 2.346/1997, que, não obstante, não vem sendo seguida<sup>38</sup>.

De igual modo, destaca-se que o fisco costuma ter uma posição mais repressiva do que preventiva, o que acaba por contribuir para uma situação de beligerância. A instauração de um ambiente de consensualidade perpassa pela conquista da confiança do contribuinte por parte do fisco, que certamente não virá de uma postura *a posteriori* deste. Impõe-se sejam adotadas atitudes proativas, a serem prestadas previamente a fatos geradores ou a entrega de declarações, de modo a se possibilitar e estimular o contribuinte a um comportamento de conformidade em operações futuras<sup>39</sup>.

Pelo lado da Fazenda, ainda, deve-se cuidar da utilização da consensualidade como um meio de aumento momentâneo da arrecadação tributária. A concessão reiterada de anistias ou remissões, exemplificativamente, muito comum em programas de parcelamentos extraordinários, pode vir a ser utilizada com a finalidade de aumento provisório de receita por parte do Estado para alcançar um piso de superávit primário para o cumprimento das metas fiscais<sup>40</sup>. Diante disso, além de adiantar o fluxo de arrecadação, acaba-se por serem concedidas espécies de descontos e relaxamentos, o que gera uma retroalimentação do sistema com a necessidade de reiterar-se o oferecimento de condições especiais para a regularização.

Não suficiente, a alteração e a falta de congruência nos entendimentos da jurisprudência pátria também são fatores que dificultam a adoção da consensualidade. Não é possível prever como determinada causa será julgada, de acordo com posições anteriores das Cortes, pois muitas vezes nem é ao menos possível identificar a *ratio decidendi* de um julgado, e, por outras vezes, há grandes chances de alteração do posicionamento. Adicionando ainda mais complexidade a essa questão da falta de previsibilidade e estabilidade

---

38. ADAMY, Pedro. Observância às “decisões definitivas” do Judiciário no CARF: aplicação das decisões do STF e do STJ pelo CARF. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-carf/observancia-decisoes-definitivas-stf-carf-10112020>. Acesso em: 28 dez. 2020.

39. ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Notas sobre litigiosidade tributária e *compliance* cooperativo no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 40, p. 475, 2018.

40. SOUZA, Priscila Maria F. Campos de. *A reiteração de parcelamentos extraordinários de créditos tributários federais*. São Paulo: IBDT, 2020. p. 143.

jurisprudencial, pode-se mencionar a recente decisão proferida pelo STF no âmbito dos Recursos Extraordinários ns. 955.227 e 949.297 (Temas 996 e 881 da Repercussão Geral), na qual restou assentado que, em se tratando de decisões sobre tributos recolhidos de forma continuada, uma decisão anterior, mesmo transitada em julgada, perde automaticamente seus efeitos caso seja proferida pela Corte decisão posterior em sentido contrário.

Desta forma, além de ser praticamente impossível estabelecer uma predominância jurisprudencial sobre determinado tema, nem mesmo decisões transitadas em julgado estão a salvo das mudanças de entendimento. Cria-se, assim, um ambiente em que o contribuinte tem mitigado, de forma bastante acentuada, seu grau de confiança não só na jurisprudência, mas nas próprias decisões transitadas em julgado.

Ainda, não é raro que ações constitucionais demorem anos para serem decididas, havendo um acervo grande de repercussões gerais a serem julgadas, o que leva a uma situação de incerteza constante sobre temas constitucionais importantes<sup>41</sup>. Faz-se novamente menção ao Teorema de Coase, que põe em evidência a importância de serem definidos os direitos para que seja facilitada a adoção de uma solução<sup>42</sup>, em especial se esta deve ser comum, adotada por partes que, ao menos na situação em concreto, apresentam interesses antagônicos.

É de se destacar, por fim, as repercussões que possui a consideração do aspecto financeiro da Fazenda pelo Supremo Tribunal Federal para fins de modulação de efeitos de tributações julgadas inconstitucionais, ou até mesmo como um fundamento para um julgamento de constitucionalidade<sup>43</sup>. Pode-se dizer que a questão financeira passou a compor a estratégia argumentativa da PGFN no âmbito dos julgamentos perante o STF, bem como que, muitas vezes, essa questão é trazida de ofício pelos próprios Ministros<sup>44</sup>. Com isso, dá-se um aviso

41. PAULA, Daniel Giotti de. A crescente hipercomplexidade tributária brasileira: uma categoria necessária. *Justiça Fiscal*, ano 9, n. 32, p. 39, jan./abr. 2018.

42. MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. *Análise econômica do direito*. 2. ed. Tradução: Rachel Sztajn. São Paulo: Atlas, 2020. p. 224.

43. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. São preocupantes os fundamentos usados para validar a contribuição ao Sebrae. *Consultor Jurídico*, 7 out. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-out-07/consultor-tributario-fundamentos-validaram-contribuicao-sebrae-sao-preocupantes>. Acesso em: 28 dez. 2020.

44. SILVA, Guilherme Villas Bôas e. *O argumento financeiro e a modulação de efeitos no STF*. São Paulo: Almedina, 2020. p. 93-102.

no sentido de que, tendo a questão grande repercussão financeira – o que sempre ocorrerá no âmbito do Direito Tributário –, não se faria nem mesmo indicado o uso da consensualidade por parte da Fazenda, vez que esta deixará de arrecadar valores que seriam posteriormente convalidados quando do julgamento pelo Poder Judiciário.

Diante dos problemas de concretização da consensualidade no Direito Tributário levantados no presente tópico, revela-se fundamental que sejam observadas todas as consequências desse novo paradigma e também as necessárias mudanças a serem adotadas no sistema brasileiro como um todo, sob pena de o pretexto de se buscar a efetividade restar ao final esvaziado. Embora tenham sido apontados de forma incipiente alguns mecanismos para afastar externalidades negativas que possam advir de uma intenção louvável ou para fins de criar um ambiente propício à consensualidade, resta claro que a adoção desta sempre demandará constantes estudos interdisciplinares.

#### **4 INSTRUMENTOS DE E PARA A CONSENSUALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO POSITIVO**

Neste último tópico pretende-se apontar alguns dos instrumentos previstos no ordenamento jurídico pátrio que costumam ser apresentados pela doutrina como exemplos de consensualidade na relação entre a Administração Pública Tributária e os contribuintes, ou que auxiliam na instalação de um ambiente de consensualidade.

Inicia-se a abordagem pela transação, prevista no art. 171 do Código Tributário Nacional (CTN), em vigor desde sua edição em 1966, mas que está no foco das atuais discussões em virtude da edição da Lei n. 13.988/2020, a qual regulamenta a transação em âmbito federal, não obstante já houvesse a presença da transação em outros entes federativos. Da leitura do diploma, constata-se a existência de duas espécies diferentes de transação, a saber: (i) a transação na cobrança da dívida ativa, tanto em cobrança sob competência da Procuradoria-Geral da União, quanto em contencioso administrativo fiscal, que pode ser realizada por (i.a) proposta individual apresentada pelo contribuinte ou pelo fisco ou por (i.b) adesão a condições previamente fixadas em edital; e (ii) a transação no contencioso tributário, que somente poderá ser celebrada por meio da modalidade de adesão.

Acerca da modalidade de transação por proposta individual, seja de iniciativa do fisco, seja do contribuinte, parece não pairarem maiores dúvidas quanto à sua caracterização como instrumento consensual. Quanto à modalidade de transação por adesão, por sua vez, questiona-se se a aceitação por parte do contribuinte a condições previamente fixadas em edital e não negociáveis tratar-se-ia de consensualidade. Isso parte da concepção de que a consensualidade é formada por três componentes mínimos: a relação da concertação administrativa com a participação do administrado; a necessária instrumentalização de seus mecanismos de operacionalização; e a dinâmica da negociação, a qual se evidencia dentro da aceitação de consensualidade num sentido mais restrito<sup>45</sup>. Portanto, partindo-se do terceiro elemento (da dinâmica da negociação), sustenta-se que a transação tributária por adesão não seria um instrumento consensual, pois a negociação inexistente – ou é bastante reduzida.

Ocorre que a consensualidade também pode ser vista de forma amplíssima, quando restará caracterizada a partir da abertura ao administrado, por parte da Administração Pública, à participação em seus procedimentos. Daí por que a opção não por um regime de parcelamento ordinário, mas sim por um modelo diferente, no qual as condições de pagamento e de reduções possam ser variáveis – mesmo que por um “contrato de adesão” –, caracteriza uma participação do contribuinte, que permite se falar também em uma forma de consensualidade.

Ademais, mesmo que funcionem por um sistema de adesão a termos apresentados de forma fechada pela PGFN, pelo menos algumas das propostas já ofertadas levaram em consideração particularidades do contribuinte e dos débitos que estavam sendo incluídos na transação. É o caso, por exemplo, das já encerradas transação “excepcional” e transação “excepcional para débitos rurais e fundiários”, bem como do vigente Programa de Redução de Litigiosidade Fiscal (PRLF) – Portaria Conjunta RFB/PGFN n. 1/2023<sup>46</sup>.

---

45. PALMA, Juliana Bonacorsi. de. *Atuação administrativa consensual*. 332 f. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 128-130.

46. BRASIL. Receita Federal do Brasil; Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria Conjunta RFB/PGFN n. 1, de 12 de janeiro de 2023. Brasília, DF: RFB/PGFN, jan. 2023. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=128395>.

Nesses casos, a partir de informações fornecidas pelo contribuinte e do cruzamento de dados disponíveis ao fisco, é apurada a capacidade de pagamento pelo contribuinte e realizada uma classificação dos débitos conforme o grau de recuperabilidade destes (que varia de “alta perspectiva” até “irrecuperáveis”). Tais elementos irão definir condições como reduções de encargos e prazo para pagamento. E a consideração de situações particulares e específicas do contribuinte e dos débitos, ainda que não permita uma negociação efetivamente aberta entre as partes, parece mesmo se alinhar à ideia de uma consensualidade em sentido mais amplo.

Cumprir referir, ainda, que a Lei n. 13.988/2020 foi editada expressamente com o objetivo de se afastar dos reiterados programas especiais de parcelamentos<sup>47</sup>, mas se percebe que, ao ser regulamentado por Portarias da PGFN, vem o instituto assemelhando-se muito aos parcelamentos extraordinários que se buscava combater. Apenas no ano de 2020, durante a pandemia do Coronavírus, a PGFN arrecadou R\$ 1,29 bilhão por meio de transações tributárias<sup>48</sup>. Contudo, não obstante as transações tenham sido necessárias para a recuperação de inúmeros contribuintes que estavam em situação de irregularidade fiscal e sem condições financeiras para saldar seus passivos, acabou também por abarcar contribuintes que teriam condições de adimplir integralmente os débitos pendentes, mesmo com o impacto econômico ocasionado pela pandemia. Essa situação denota que, em que pese algumas propostas de transações levarem em consideração aspectos particulares dos contribuintes, ainda

---

47. Assim constou da exposição de motivos da Medida Provisória n. 899/2019: “Esvaziará a prática comprovadamente nociva de criação periódica de parcelamentos especiais, com concessão de prazos e descontos excessivos a todos aqueles que se enquadram na norma”. E, ainda: “o modelo ora proposto [...] afasta-se do modelo que considera exclusivamente o interesse privado, sem qualquer análise casuística do perfil de cada devedor”. Consta, também, que o modelo de transação previsto “aproxima-se de diretriz alinhada à justiça fiscal, pautando o instituto sob o viés da conveniência e da ótica do interesse da arrecadação e do interesse público” (BRASIL. Ministério da Economia; Advocacia-Geral da União. Exposição de Motivos Interministerial n. 268, de 06 de setembro de 2019. Brasília, DF: ME/AGU, set. 2019. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf). Acesso em: 28 dez. 2020).

48. BRASIL. Ministério da Economia. Termina dia 29/12 prazo para que contribuinte inscrito na dívida ativa possa aderir a um acordo de transação com a PGFN. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2020/dezembro-1/termina-dia-29-12-prazo-para-que-o-contribuinte-inscrito-na-divida-ativa-possa-aderir-a-um-acordo-de-transacao-com-a-pgfn>. Acesso em: 28 dez. 2020.



há muito o que evoluir na análise de tais particularidades, bem como que, da forma como propostas atualmente, as transações por adesão guardam muitas semelhanças com os parcelamentos extraordinários, inclusive incorrendo nas mesmas externalidades negativas.

Com efeito, a oferta reiterada de parcelamentos pode ensejar que os contribuintes prefiram ingressar em juízo por uma grande expectativa de que, após longo período de tramitação, serão agraciados por um parcelamento, caso restem sucumbentes. Isto foi o que ocorreu quando do julgamento de constitucionalidade da contribuição social conhecida como “Funrural”<sup>49</sup>, que culminou no oferecimento, aos contribuintes, do Programa de Regularização Tributária Rural, por meio da Lei n. 13.606/2018. Traz-se igualmente a questão da ofensa à isonomia tributária mediante a concessão de parcelamentos extraordinários, pois os parcelamentos estabelecem tratamento diferenciado aos que já efetuaram tempestivamente o pagamento dos tributos e os que serão agraciados com a oferta: os bons pagadores não irão usufruir dos descontos concedidos, embora a atitude destes é que devesse ser premiada<sup>50</sup>.

Outra manifestação de consensualidade na relação fisco-contribuinte pode ser verificada na composição de conselheiros do CARF, órgão que tem a atribuição de julgar em segunda instância administrativa litígios em matéria tributária – em âmbito federal – e aduaneira. Isso porque, além de ser um colegiado, o qual existe “exata e precipuamente para que pessoas com visões diversas possam interagir e apresentar seus argumentos e colocá-los sob o escrutínio de pessoas que não necessariamente pensam da mesma forma”<sup>51</sup>, o órgão ainda conta com uma composição paritária, com conselheiros representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes. A representatividade de ambas as “partes” na formação da decisão final, pode, portanto, ser vista como uma forma de consensualidade em sentido amplíssimo.

É oportuno mencionar, outrossim, que, por meio da mesma lei que instituiu a transação tributária em âmbito federal, extinguiu-se o voto de qualidade do

49. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 718.874/RS. Recorrente: União Federal. Recorrido: Jose Carlos Staniszewski. Relator: Ministro Edson Fachin. Redator do Acórdão: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 30.03.2017. *DJe* de 03.10.2017.

50. SOUZA, Priscila Maria F. Campos de. *A reiteração de parcelamentos extraordinários de créditos tributários federais*. São Paulo: IBDT, 2020. p. 197.

51. ADAMY, Pedro. Plenário virtual em matéria tributária – déficit deliberativo e violações constitucionais. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 46, p. 521, 2º sem. 2020.

Conselho (art. 28 da Lei n. 13.988/2020), o qual não se tratava de um mero voto de desempate, vez que o que ocorria era de o voto do Presidente do órgão, que profere seu voto por último, ter peso duplo em caso de empate. Como o Presidente atuava em representação à Fazenda Nacional, acabava-se por haver uma tendência de prestígio da visão do fisco.

Tal extinção foi uma resposta às contundentes críticas ao voto de qualidade por parte da comunidade acadêmica e da sociedade<sup>52</sup>, acabando por prestigiar também um ambiente de consensualismo dentro do Conselho. Afinal, se nem mesmo em um colegiado incumbido de aferir a legalidade de uma exação há certeza sobre esta, de modo a resultar em um julgamento com empate, não se justifica praticá-lo sob dúvida e, por consequência, impor um ônus excessivo ao contribuinte para que este busque a tutela do Poder Judiciário. No entanto, na recente Medida Provisória n. 1.160/2023 foi restabelecido o voto de qualidade, indo de encontro à criação de um ambiente mais favorável à consensualidade e reforçando o cenário de incertezas, uma vez que tal restabelecimento foi promovido por instrumento normativo que, em princípio, vige por prazo determinado e depende de apreciação no Congresso.

Há, ainda, o instrumento da consulta para dúvidas acerca da interpretação e aplicação da legislação tributária, que pode contribuir para a instauração de um ambiente de consensualidade na relação tributária. Afinal, consoante se analisou, os contribuintes têm dificuldade em compreender o extenso e complexo arcabouço tributário brasileiro. Um canal de questionamentos vem a se mostrar importante para que o contribuinte conheça a interpretação dada a determinada questão pelo fisco, o que é fundamental para seu planejamento e, inclusive, para a redução de custos de transação, do ponto de vista da análise econômica. Afinal, prestada a solução ao contribuinte, fica a Administração vinculada perante o consulente, de modo que este tem maior segurança jurídica e protegida a sua confiança, pois eventual revisão de entendimento apenas poderia ocorrer respeitada a forma legal, a proibição à retroatividade e à frustração de legítima expectativa de cumprimento<sup>53</sup>.

---

52. A esse respeito, veja-se: GENARO, Leandro Lopes. O voto de qualidade pelo representante da Fazenda Nacional no processo administrativo tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 38, p. 54-79, 2017.

53. NETO, Luís Flávio. Segurança jurídica, proteção da confiança, boa-fé e proibição de comportamentos contraditórios no direito tributário: *nemo potest venire contra factum proprium*.

Deve-se registrar, contudo, que atualmente não é depositada a confiança necessária na consulta, dada a parcialidade que normalmente ostenta a Fazenda quando das respostas e também diante da grande demora do provimento, que acaba por torná-lo ineficiente<sup>54</sup>. Melhorias seriam de grande valia para que esse instituto atingisse o máximo dos benefícios que pode trazer à relação tributária e à instauração de um ambiente que facilite a consensualidade.

Também no âmbito da constituição do crédito tributário, é possível identificar instrumentos que convergem com a ideia de consensualidade em uma acepção mais ampla. Contudo, convém registrar que, quando se fala em participação do contribuinte nesse aspecto, não se está a afirmar a possibilidade de que a obrigação ou o crédito tributário sejam negociados no que tange à sua formação. Até mesmo porque, por força do art. 150, I, da Constituição, a relação tributária será sempre *ex lege*<sup>55</sup>. O que se pretende apontar é a possibilidade de que haja maior transparência e legitimação no processo administrativo de constituição do crédito tributário, visando, como consequência, a diminuir controvérsias administrativas e judiciais e a aumentar a eficiência da arrecadação<sup>56</sup>.

Nesse contexto, pode-se mencionar o lançamento por homologação (ou autolancamento). Em que pesem todas as críticas passíveis de serem feitas à transferência ao contribuinte do ônus de interpretar e aplicar a legislação tributária, tem-se que essa modalidade de constituição do crédito tributário representa a ideia de participação ativa do contribuinte nessa importante etapa da relação tributária<sup>57</sup>. Ademais, não se pode desconsiderar que as hipóteses de autolancamento “constituem viva realidade de nossos dias, submetendo-se a

---

*Revista Direito Tributário Atual*, n. 36, p. 222-239, 2016. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/36/seguranca-juridica-protecao-da-confianca-boa-fe-e-proibicao-de-comportamentos-contraditorios-no-direito-tributario-nemo-potest-venire-contra-factum-proprium/>. Acesso em: 27 dez. 2020.

54. ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo e fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 491.

55. ADAMY, Pedro Augustin. *Renúncia a direito fundamental*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 100.

56. REZENDE, Renato Horta. A impostergável necessidade de adequação da administração pública tributária à lógica racional negocial pós-moderna. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 134, p. 279-306, maio/jun. 2017.

57. RODRIGUES, Tereza Cristina Tarragô Souza. *Alternativas consensuais de resolução de conflitos tributários no direito brasileiro: perspectivas à luz do princípio da legalidade*. Tese (Doutorado em Direito Público) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009, p. 59.

esmagadora maioria dos tributos brasileiros a esse específico regime”<sup>58</sup>. E, ainda que o contribuinte possa vir a discutir judicialmente o crédito tributário por ele próprio constituído por meio da figura do autolancamento, inclusive manejando ação de caráter anulatório para tal fim<sup>59</sup>, não se pode negar que, tendo a norma individual e concreta sido introduzida no ordenamento pelo próprio contribuinte, as probabilidades de que tal relação venha a se tornar litigiosa por iniciativa deste parecem diminuir.

Ainda no âmbito da constituição do crédito, pode-se mencionar o instituto tributário da denúncia espontânea. Com previsão no art. 138 do CTN, tal instituto possibilita que o contribuinte, realizando o cumprimento de obrigação tributária até então desconhecida pelo fisco, evite, em contrapartida, a aplicação de multas decorrentes do descumprimento. Além disso, evita os efeitos penais da conduta omissiva, tendo em vista o teor do art. 34 da Lei n. 9.249/1995<sup>60</sup>. Verifica-se, no caso da denúncia espontânea, uma importante ferramenta de estímulo à cooperação do contribuinte com a fiscalização tributária.

Pode-se indicar, ainda, as possibilidades de o contribuinte optar por regimes diferenciados de tributação também como forma de participação consensual dele na relação com a Administração Tributária. Nesse sentido, destaca-se a possibilidade, desde que cumpridas as exigências e os requisitos legais para tanto, de o contribuinte optar pelo Simples Nacional, que frequentemente é apontado como regime tributário bastante benéfico às empresas de pequeno e médio portes<sup>61</sup>. A lógica segue a mesma do autolancamento e da denúncia espontânea: permite-se a interação, a participação ativa do contribuinte na constituição do crédito, seja ele mesmo o declarando (constituindo), seja levando ao conhecimento do fisco situação até então oculta, seja optando pela forma como se sujeitará à tributação. E a consequência esperada, igualmente, é a mesma:

---

58. CARVALHO, Paulo de Barros. Erro de fato e erro de direito na teoria do lançamento tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 73, p. 8, 1998.

59. CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 242-246.

60. RODRIGUES, Tereza Cristina Tarragô Souza. *Alternativas consensuais de resolução de conflitos tributários no direito brasileiro: perspectivas à luz do princípio da legalidade*. Tese (Doutorado em Direito Público) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009, p. 68-69.

61. REZENDE, Renato Horta. A impostergável necessidade de adequação da administração pública tributária à lógica racional negocial pós-moderna. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 134, p. 279-306, maio/jun. 2017.

que o processo de constituição do crédito ganhe em legitimação e, consequentemente, em eficiência, reduzindo litígios.

Desta feita, extrai-se que, em especial se compreendida a consensualidade de maneira amplíssima, o Direito Tributário brasileiro já conta com alguns instrumentos de consensualidade ou que permitem a instalação de um ambiente de consensualidade, não obstante ainda de forma incipiente, e, também, com a necessidade de aprimoramentos.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir do exposto, verificou-se que a busca pela adoção do paradigma da consensualidade vem sendo observada em uma crescente no âmbito do Direito Tributário. Todavia, além de uma mudança da mentalidade dos agentes da relação tributária, é preciso que esse novo paradigma seja acompanhado de estudos interdisciplinares que, por vezes, demonstram a necessidade da alteração do modo como o sistema brasileiro vem funcionando no Direito Tributário, a fim de que haja êxito no atendimento das finalidades pretendidas.

Já contamos com alguns instrumentos que concretizam a consensualidade na relação fisco-contribuinte, e, de igual modo, que auxiliam para que seja instalado um ambiente de consensualidade. Destacam-se, como exemplos, a transação em matéria tributária introduzida no âmbito federal no ano de 2020 e a composição de conselheiros do CARF.

Há ainda um grande espaço e uma demanda, todavia, para que haja um aprimoramento dos instrumentos já existentes, em especial diante dos exemplificativos efeitos adversos apontados que são atualmente percebidos com sua utilização, bem como para a criação de novos instrumentos.

## 6 REFERÊNCIAS

ADAMY, Pedro Augustin. Observância às “decisões definitivas” do Judiciário no CARF: Aplicação das decisões do STF e do STJ pelo CARF. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-carf/observancia-decisoes-definitivas-stf-carf-10112020>. Acesso em: 28 dez. 2020.

ADAMY, Pedro Augustin. *Renúncia a direito fundamental*. São Paulo: Malheiros, 2011.

ADAMY, Pedro Augustin. Plenário virtual em matéria tributária – déficit deliberativo e violações constitucionais. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 46, p. 512-533, 2º sem. 2020.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Notas sobre litigiosidade tributária e *compliance* cooperativo no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 40, p. 469-482, 2018.

ÁVILA, Humberto. Moralidade, razoabilidade e eficiência na atividade administrativa. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, n. 4, p. 1-25, out./dez. 2005. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=67>. Acesso em: 28 dez. 2020.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.

BIFANO, Elidie Palma. Complexidade das obrigações tributárias incluindo a imposição de multa por seu descumprimento. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila de (org.). *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2017.

BRANDÃO, Luiz Mathias Rocha. Desafios contemporâneos da autocomposição de conflitos tributários e o novo Código de Processo Civil brasileiro. *Revista da PGFN*, ano V, n. 9, p. 57-75, 2016.

BRASIL. Ministério da Economia; Advocacia-Geral da União. Exposição de Motivos Interministerial n. 268, de 06 de setembro de 2019. Brasília, DF: ME/AGU, set. 2019. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf). Acesso em: 28 dez. 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Termina dia 29/12 prazo para que contribuinte inscrito na dívida ativa possa aderir a um acordo de transação com a PGFN. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2020/dezembro-1/termina-dia-29-12-prazo-para-que-o-contribuinte-inscrito-na-divida-ativa-possa-aderir-a-um-acordo-de-transacao-com-a-pgfn>. Acesso em: 28 dez. 2020.

BRASIL. Receita Federal do Brasil; Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria Conjunta RFB/PGFN n. 1, de 12 de janeiro de 2023. Brasília, DF: RFB/PGFN, jan. 2023. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijutzconsulta/link.action?idAto=128395>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.472/RS. Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Sul. Requerido: Assembleia

- Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Relator para Acórdão: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 01.04.2004. *DJ* de 09.03.2007.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 718.874/RS. Recorrente: União Federal. Recorrido: Jose Carlos Staniszewski. Relator: Ministro Edson Fachin. Redator do Acórdão: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 30.03.2017. *DJe* de 03.10.2017.
- CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. *Curso elementar de direito econômico*. Porto Alegre: Núria Fabris Editora, 2014.
- CARNELUTTI, Francesco. *Estudios de derecho procesal*. Traducción: Santiago Sentís Melendo. Buenos Aires: EJE, 1952. v.1.
- CARVALHO, Cristiano. *Teoria da decisão tributária*. São Paulo: Almedina, 2018.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Erro de fato e erro de direito na teoria do lançamento tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 73, p. 5-15, 1998.
- CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- CUNHA, Carlos Renato. As dimensões do princípio da eficiência em matéria tributária. *EALR – Economic Analysis of Law Review*, v. 11, n. 2, p. 216-233, maio/ago. 2020.
- DAVID, Tiago Bitencourt de. Eficiência, economicidade e direitos fundamentais: um diálogo necessário e possível. *Revista do Ministério Público do RS*, n. 67, p. 87-115, set./dez. 2010. Disponível em: [http://www.amprs.org.br/arquivos/revista\\_artigo/arquivo\\_1303929957.pdf](http://www.amprs.org.br/arquivos/revista_artigo/arquivo_1303929957.pdf). Acesso em: 28 dez. 2020.
- FERNANDES, Rayneider Brunelli Oliveira. A transação tributária a serviço da consensualidade e da eficiência administrativa: aspectos polêmicos sobre a viabilidade da transação tributária em face dos princípios constitucionais do Direito Administrativo. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Estadual do Rio de Janeiro*, n. 27, p. 121-145, jun. 2015.
- FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. *Transação tributária: o direito brasileiro e a eficácia da recuperação do crédito público à luz do modelo norte-americano*. Curitiba: Juruá, 2014.
- GENARO, Leandro Lopes. O voto de qualidade pelo representante da Fazenda Nacional no processo administrativo tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 38, p. 54-79, 2017.
- HOLANDA, Sérgio Buarque de. *Raízes do Brasil*. 26. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos*. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado constitucional*. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

LIMA, Leandro Manoel Matias de. Aplicação do dever de eficiência à administração pública tributária e sua relação com a moral tributária dos contribuintes. *Revista Digital de Direito Administrativo*, v. 2, n. 1, p. 273-292, 2015. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/85176>. Acesso em: 28 dez. 2020.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. São preocupantes os fundamentos usados para validar a contribuição ao Sebrae. *Consultor Jurídico*, 7 out. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-out-07/consultor-tributario-fundamentos-validaram-contribuicao-sebrae-sao-preocupantes>. Acesso em: 28 dez. 2020.

MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. *Análise econômica do direito*. 2. ed. Tradução: Rachel Sztajn. São Paulo: Atlas, 2020.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Revista do Tribunais, 2006. p. 647-667.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2. ed. São Paulo: LTR, 1998.

MORATO, Victor Augusto de Faria. *Precedentes vinculantes em matéria tributária*. São Paulo: Almedina, 2020.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Poder, direito e Estado: o direito administrativo em tempos de globalização*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

NETO, Luís Flávio. Segurança jurídica, proteção da confiança, boa-fé e proibição de comportamentos contraditórios no direito tributário: *nemo potest venire contra factum proprium*. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 36, p. 222-239, 2016. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/36/seguranca-juridica-protecao-da-confianca-boa-fe-e-proibicao-de-comportamentos-contraditorios-no-direito-tributario-nemo-potest-venire-contra-factum-proprium/> Acesso em: 27 dez. 2020.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. (Série Doutrina Tributária, v. XVIII).

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL (OAB). OAB emite nota em defesa do CARF. Disponível em: <https://www.oab.org.br/noticia/56977/oab-emite-nota-em-defesa-do-carf>. Acesso em: 28 dez. 2020.



PAULA, Daniel Giotti de. A crescente hipercomplexidade tributária brasileira: uma categoria necessária. *Justiça Fiscal*, p. 37-40, ano 9, n. 32, jan./abr. 2018.

PALMA, Juliana. Bonacorsi. de. *Atuação administrativa consensual*. 332 f. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

REZENDE, Renato Horta. A impostergável necessidade de adequação da administração pública tributária à lógica racional negocial pós-moderna. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 134, p. 279-306, maio/jun. 2017.

ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo e fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018.

RODRIGUES, Tereza Cristina Tarragô Souza. *Alternativas consensuais de resolução de conflitos tributários no direito brasileiro: perspectivas à luz do princípio da legalidade*. Tese (Doutorado em Direito Público) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

RUIZ, Ivan Aparecido. Princípio do acesso à justiça. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (coord.). *Enciclopédia jurídica da PUC-SP*. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. (Tomo Processo Civil, coordenado por Cassio Scarpinella Bueno e Olavo de Oliveira Neto). Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/201/edicao-1/principio-do-acesso-justica>. Acesso em: 23 dez. 2020.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O “iluminado” ou “a maldição” do lançamento por homologação. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-iluminado-ou-a-maldicao-do-lancamento-por-homologacao-17052015>. Acesso em: 24 dez. 2020.

SILVA, Almiro do Couto e. *Conceitos fundamentais do direito no Estado constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015.

SILVA, Guilherme Villas Bôas e. *O argumento financeiro e a modulação de efeitos no STF*. São Paulo: Almedina, 2020.

SOUZA, Priscila Maria F. Campos de. *A reiteração de parcelamentos extraordinários de créditos tributários federais*. São Paulo: IBDT, 2020.

TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

