

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO**

Gigliola Lilian Decarli

**PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO EM MATO GROSSO
DO SUL: ADOÇÃO DE MEIOS CONSENSUAIS COMO FORMA DE
ACESSO À ORDEM JURÍDICA JUSTA**

Campo Grande

2022

GIGLIOLA LILIAN DECARLI

**PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO EM MATO GROSSO
DO SUL: ADOÇÃO DE MEIOS CONSENSUAIS COMO FORMA DE
ACESSO À ORDEM JURÍDICA JUSTA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul para obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Direitos Humanos

Orientador (a): Prof.^a Dr.^a Lídia Maria Ribas

Campo Grande

2022

TERMO DE APROVAÇÃO

Campo Grande

2022

DEDICATÓRIA

Ao meu filho Matheus, que coloriu a minha vida com tons que eu desconhecia, que me ensina, inspira e surpreende todos os dias.

Aos meus pais, exemplos de amor, dedicação e perseverança, inspiração para minha missão mais desafiadora, a maternidade.

Ao meu esposo, a quem não apenas amo, mas admiro profundamente.

À minha orientadora, inspiração de muitos anos para os meus estudos acadêmicos e para o meu agir profissional.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pois estar no mestrado foi um projeto de muitos anos e de uma busca incansável. Reconheço que fui lapidada e tive minha maturidade acadêmica construída ao longo desses quase vinte anos de espera. Hoje posso ver as flores ao longo do caminho.

Agradeço à minha mãe Mariusa, pelo encorajamento em todos os desafios que me propus a alcançar. Você é uma inspiração, exemplo de mulher virtuosa e vencedora, de quem me orgulho e rendo profunda administração. Te amo, mãe!

Agradeço ao meu pai Jaime, homem íntegro e corresponsável na construção dos meus valores. Desconheço alguém com mais sabedoria. Almejo diariamente ser ao meu filho o exemplo que obtive de você. Te amo, pai!

Ao meu esposo Alexandre, presente que Deus me proporcionou, a quem admiro por seu caráter, pelo filho e pelo pai que é. Sem o seu suporte e apoio nesse período tão desafiador do mestrado em conjunto à maternidade não teria sido possível chegar até aqui. Te amo, meu bem!

Ao meu filho Matheus. Espero ser exemplo de amor, valores, perseverança, sabedoria e fé. Você faz com que eu me supere todos os dias. Sua alegria me faz ver que a vida é tão mais leve quando desarmamos nossos espíritos e agradecemos a Deus por todas as bênçãos, e você é a maior delas. Te amo filho!

À minha sogra Irse, responsável pelo homem maravilhoso que tenho ao meu lado. Sua perseverança no apoio, educação e cuidados construíram um homem de inestimável valor.

À minha orientadora Lídia, a quem rendo profunda admiração. Exemplo como ser humano, profissional, professora e pesquisadora, que me inspira não apenas pelo seu labor intelectual, mas pela sua integridade, motivação, disposição, seu vigor incansável na busca sempre pelo melhor resultado, em tudo o que faz.

Que a pátria, portanto, mostre-se mãe comum aos cidadãos; que as vantagens que gozem em seu país tornem-no caro; que o governo os faça participar da administração pública intensamente para que sintam a casa como sendo comum e que as leis sejam a seus olhos, sobretudo, a garantia da liberdade comum.

Discurso sobre a economia política, Rousseau

O Direito – para nós – é instrumento de trabalho, e não, tertúlia acadêmica. É simultaneamente teoria, realidade e vivência.... Não compreendemos o Direito divorciado da lei e da orientação dos tribunais.

Hely Lopes Meirelles

RESUMO

DECARLI, Gigliola L. **PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO EM MATO GROSSO DO SUL: ADOÇÃO DE MEIOS CONSENSUAIS COMO FORMA DE ACESSO À ORDEM JURÍDICA JUSTA**. 2022. 176 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, 2022.

Partindo de uma abordagem democrática da Administração Pública, num paradigma colaborativo entre Fisco e Contribuinte, o processo administrativo tributário configura-se como instrumento de acesso à ordem jurídica justa na esfera tributária, restabelecendo o equilíbrio que deve haver entre o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária. A atuação paritária, a imparcialidade orgânica e a característica de especialização do julgamento proferido pelos órgãos administrativos de julgamento proporcionam a efetivação da dignidade da pessoa humana do contribuinte, colaborando para a redução das demandas instauradas perante o Poder Judiciário. O presente trabalho tem por objetivo geral investigar se o processo administrativo tributário no Estado de Mato Grosso do Sul se configura como instrumento de solução consensual de conflitos, de modo a se obter acesso à ordem jurídica justa, e por objetivos específicos analisar como os métodos de solução de conflitos contribuem para o acesso à ordem jurídica justa; examinar o conteúdo do direito humano ao desenvolvimento sustentável constante da agenda 2030 da ONU; avaliar a efetividade do processo administrativo tributário na solução consensual de conflitos; e analisar a relação entre o processo administrativo tributário e o desenvolvimento sustentável. A pesquisa é exploratória e descritiva quanto aos fins e bibliográfica e documental quanto aos meios, utilizando-se artigos científicos, doutrina e documentos nacionais. O método utilizado é o hipotético-dedutivo com análise de dados. Com o estudo realizado verificou-se que se houver participação da sociedade, o processo administrativo tributário no Estado de Mato Grosso do Sul se traduzirá em espaço alternativo de exercício da cidadania em matéria tributária e, por consequência, tornará efetivo o princípio democrático na Administração Tributária no Estado de Mato Grosso do Sul. Ante a ausência de dados informativos não foi possível quantificar o impacto da adoção do consensualismo na redução dos conflitos tributários, se o processo administrativo seria um meio alternativo ao processo judicial, tampouco se o resultado do julgamento tributário em âmbito administrativo tem influência no adimplemento voluntário da obrigação tributária. Concluiu-se que a implementação de uma cultura de pacificação no âmbito das relações tributárias, com a solução de conflitos de um modo sustentável, por meio da adoção de programas de conformidade tributária e de educação fiscal, contribui para a prevenção e solução dos conflitos, o que vai ao encontro do moderno conceito de interesse público como interesse de toda a coletividade, com estímulo à participação popular no âmbito da administração pública, inclusive por intermédio da construção de soluções para as controvérsias existentes.

Palavras-chave: Processo administrativo; Acesso à justiça; Métodos consensuais; Solução de conflitos; Administração pública democrática; Garantias fundamentais.

ABSTRACT

DECARLI, Gigliola L. **ADMINISTRATIVE TAX PROCESS IN MATO GROSSO DO SUL: ADOPTION OF CONSENSUAL MEANS AS A FORM OF ACCESS TO A FAIR LEGAL ORDER.** 2022. 176 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, 2022.

Starting from a democratic approach of Public Administration, in a collaborative paradigm between the Tax Authorities and the Taxpayer, the tax administrative process is configured as an instrument of access to a fair legal order in the tax sphere, restoring the balance that must exist between the active subject and the passive subject. of the tax obligation. Parity performance, organic impartiality and the characteristic of specialization of the judgment given by Organs administrative bodies of judgment provide the realization of the dignity of the taxpayer's human person, helping to reduce the demands brought before the Judiciary. The present work aims generally to investigate whether the tax administrative process in the State of Mato Grosso do Sul is configured as an instrument for consensual conflict resolution, in order to obtain access to a fair legal order. It specifically aims to analyze if conflict resolution methods contributes to access a fair legal order; to examine the content of the human right to sustainable development contained in the UN 2030 agenda; to evaluate the effectiveness of the tax administrative process in the consensual solution of conflicts; and to analyze the relationship between tax administrative process and sustainable development. The research is exploratory and descriptive regarding the ends and bibliographic and documentary regarding the means, using scientific articles, doctrine and national documents. The method used is the hypothetical-deductive with data analysis. With the study carried out, it was verified that if there is participation of society, the tax administrative process in the State of Mato Grosso do Sul will be characterized as an alternative space for the exercise of citizenship in tax matters and, consequently, will make the democratic principle effective in the Tax Administration of the State of Mato Grosso do Sul. Due to the absence of informative data, it was not possible to quantify the impact of adopting consensualism in reducing tax conflicts, whether the administrative process would be an alternative means of the judicial process, nor whether the result of the tax judgment at the administrative level has an influence on tax compliance. The research concluded that the implementation of a culture of pacification into tax relations, with conflict resolutions in a sustainable way, by the adoption of tax compliance and tax education programs, contributes to the prevention and solution of conflicts, which meets the modern concept of public interest as the interest of the whole society, encouraging popular participation into public administration, including by participating in the construction of solutions to existing controversies.

Keywords: Administrative process; Access to justice; Consensual methods; Conflict resolution; Democratic public administration; Fundamental guarantees.

LISTA DE SIGLAS

ABJ – Associação Brasileira de Jurimetria

ACT – Auto de Cientificação

ALIM – Auto de Lançamento e de Imposição de Multa

BID – Banco Interamericano de Desenvolvimento

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CASC – Câmara Administrativa de Solução de Conflitos

CC – Código Civil

CF – Constituição Federal

CIAT – Centro Interamericano de Administrações Tributárias

CNJ – Conselho Nacional de Justiça

CNUDS – Conferência das Nações Unidas sobre Desenvolvimento Sustentável

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CPC – Código de Processo Civil

CTN – Código Tributário Nacional

FEBRAFITE – Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais

FGV – Fundação Getúlio Vargas

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação

ICAT – Índice de transparência fiscal do contencioso administrativo tributário

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal de Comunicações

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

ITBI – Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis

MS – Mato Grosso do Sul

NEF – Núcleo de Estudos Fiscais

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

ODM – Objetivos de Desenvolvimento do Milênio

ODS – Objetivo de Desenvolvimento Sustentável

OEA – Operador Econômico Autorizado

ONU – Organização das Nações Unidas

PAT – Processo Administrativo Tributário

PNEF – Programa Nacional de Educação Fiscal

REFIS – Programa de Recuperação Fiscal

RFB – Receita Federal do Brasil

SEFAZ – Secretaria de Estado de Fazenda

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 MÉTODOS ADEQUADOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS NA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	16
1.1 DIREITOS HUMANOS E O DIREITO FUNDAMENTAL DE ACESSO À JUSTIÇA	16
1.2 CONFLITO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	21
1.2.1 Obrigações tributárias	25
1.2.2 Conflitos em matéria tributária	28
1.2.3 Controle da legalidade do ato administrativo.....	32
1.3 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	35
1.3.1 Um novo paradigma de relacionamento Fisco-Contribuinte	38
1.3.2 Programas de conformidade tributária e autorregularização	44
1.3.3 Educação fiscal: instrumento para um novo paradigma de relacionamento entre fisco e sociedade	47
1.4 MEIOS ADEQUADOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS: CAMINHO PARA UMA ORDEM JURÍDICA JUSTA.....	50
1.4.1 Acesso à ordem jurídica justa: da necessária revisão do conceito de acesso à justiça	51
1.4.2 Métodos consensuais de solução de conflitos: caminho para uma cultura de pacificação	55
1.4.3 Consensualismo na Administração Pública Tributária.....	59
2 ACESSO À ORDEM JURÍDICA JUSTA: CONSENSUALISMO COMO INSTRUMENTO PARA O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL E A CONSTRUÇÃO DE INSTITUIÇÕES EFICAZES, RESPONSÁVEIS E INCLUSIVAS	65
2.1 AGENDA 2030 DA ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS E O OBJETIVO DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL (ODS) N° 16	66

2.1.1 Desenvolvimento na teoria de Ignacy Sachs.....	72
2.1.2 Objetivo de Desenvolvimento sustentável nº 16.....	79
2.2 ALCANCE INTERNO DOS ATOS NORMATIVOS INTERNACIONAIS: A AGENDA 2030 DA ONU NA PERSPECTIVA DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	86
2.2.1 Realismo	87
2.2.2 Pluralismo (ou Liberalismo).....	90
2.2.3 Globalismo.....	93
2.2.4 Parâmetros constitucionais para o desenvolvimento da Política Externa: alcance interno dos atos normativos internacionais.....	98
2.2.4.1 Parâmetros constitucionais para o desenvolvimento da Política Externa.....	99
2.2.4.2 Alcance interno dos atos normativos internacionais.....	104
2.2.4.3 A agenda 2030 da ONU na perspectiva da Constituição Federal de 1988	109
2.3 CONSENSUALISMO COMO CONTRIBUTO AO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL E AO ACESSO À JUSTIÇA	112
3 PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO EM MATO GROSSO DO SUL COMO INSTRUMENTO DE ACESSO À ORDEM JURÍDICA JUSTA.....	116
3.1. DIAGNÓSTICO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO NO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL	116
3.1.1 Panorama normativo do contencioso administrativo tributário.....	117
3.1.2 Processo administrativo tributário de Mato Grosso do Sul em números	122
3.2 CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: (DES)CAMINHO PARA O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL	126
3.3 PROPOSIÇÕES EVOLUTIVAS AO PROCESSO ADMINISTRATIVO EM MATO GROSSO DO SUL: EM DIREÇÃO À ORDEM JURÍDICA JUSTA.....	136
3.3.1 Índice de transparência fiscal do contencioso administrativo tributário.....	138
3.3.2 Diagnóstico do contencioso tributário administrativo	140

3.3.3 Proposições ao aperfeiçoamento do contencioso tributário administrativo em Mato Grosso do Sul	144
CONCLUSÃO.....	157
REFERÊNCIAS.....	162

INTRODUÇÃO

Os conflitos fazem parte das relações humanas, sendo instrumento para aperfeiçoar as relações interpessoais. Quando não manejado adequadamente, contudo, os conflitos podem lavar ao desgaste das relações, geralmente ocorrendo a intervenção de um terceiro que ponha fim à controvérsia. Este tem sido o modelo de solução de litígios mais comumente utilizado, como nas hipóteses em que se recorre ao Poder Judiciário. Ocorre que vêm sendo discutidas formas de solução desses conflitos de modo menos custoso para as partes envolvidas, custo este não apenas material, pelos custos da lide, mas também pessoal e temporal, ante a demora excessiva para o julgamento de processos no âmbito do Poder Judiciário, em decorrência do acúmulo de demandas.

No âmbito tributário, a perspectiva não é diversa. Os processos avolumam-se, mormente em face da ausência de uma cultura de pacificação no âmbito tributário, pois a insatisfação com os serviços públicos disponibilizados acaba por refletir na insatisfação com os tributos a serem adimplidos. A complexidade da legislação, a qual permite inúmeras interpretações, também colabora para o aumento da litigiosidade tributária.

Ante esse cenário sem boas perspectivas de melhoria do grau de litigiosidade, indaga-se se uma mudança de paradigma no relacionamento entre Fisco e Contribuinte contribuiria para a prevenção ou solução dos conflitos tributários. Para tanto, será estudado como se dá a atuação do poder público na conscientização acerca da importância dos tributos para o financiamento da máquina pública, na prevenção dos litígios e no estímulo ao bom cumprimento das obrigações tributárias.

Diante do aperfeiçoamento do sistema de solução de conflitos e do estabelecimento do Objetivo de Desenvolvimento Sustentável (ODS) nº 16 da Agenda 2030 da Organização das Nações Unidas (ONU), é mister analisar a possibilidade de alargamento do âmbito de aplicação dos meios consensuais de solução de controvérsias para esferas não tradicionais de composição consensual, como aquelas envolvendo a Administração Pública, em especial a Administração Tributária.

O ODS nº 16, como norma de *soft law* recomendatória aos países signatários da declaração que os estabeleceu, demanda sua observância em acordo com as diretrizes constitucionais. Será, então, verificado como compatibilizar a aplicação desta norma internacional com o ordenamento jurídico interno, na busca pelo acesso à justiça como acesso à possibilidade de solução de um conflito mediante o meio considerado mais eficaz.

O objetivo geral do presente estudo é investigar se o processo administrativo tributário no Estado de Mato Grosso do Sul se configura como instrumento de solução consensual de conflitos, de modo a se obter acesso à ordem jurídica justa. Os objetivos específicos da pesquisa são analisar como os métodos de solução de conflitos contribuem para o acesso à ordem jurídica justa; examinar o conteúdo do direito humano ao desenvolvimento sustentável constante da agenda 2030 da ONU; avaliar a efetividade do processo administrativo tributário na solução consensual de conflitos; e analisar a relação entre o processo administrativo tributário e o desenvolvimento sustentável.

Justifica-se a presente pesquisa ante a relevância do tema, o que decorre da necessidade de aperfeiçoamento das formas de solução de conflitos na esfera tributária, em face da cultura adversarial que rege as relações entre Administração e Administrado, o que enseja demandas judiciais morosas, de elevado custo para ambas as partes e com maior desgaste na relação autor-réu, refletindo em menor conformidade tributária e em aumento da litigiosidade.

Em função das várias discussões acerca da efetividade do processo administrativo tributário, inclusive com propostas de alteração legislativa pugnando pela sua extinção, é relevante estudar a sua relação com a promoção do consensualismo na Administração Pública e se ele pode contribuir para o acesso à ordem jurídica justa.

Como problema de pesquisa tem-se a seguinte questão: O processo administrativo tributário pode ser considerado instrumento de acesso à ordem jurídica justa, mormente pelo uso de instrumentos consensuais?

Formularam-se as seguintes hipóteses a nortearem o desenvolvimento da pesquisa: (i) Se adotados paradigmas colaborativos no âmbito da administração pública tributária do Estado de Mato Grosso do Sul, então haverá redução dos conflitos na área tributária; (ii) Se houver participação da sociedade, então o processo administrativo tributário no Estado de Mato Grosso do Sul se traduzirá em espaço alternativo de exercício da cidadania em matéria tributária e, por consequência, tornará efetivo o princípio democrático na Administração Tributária no Estado de Mato Grosso do Sul; (iii) Se o percentual de lançamentos tributários questionados administrativamente for superior ao percentual de lançamentos tributários questionados judicialmente, então o processo administrativo tributário no Estado de Mato Grosso do Sul caracterizar-se-á como instrumento alternativo de solução de litígios; (iv) Se o percentual de adimplemento voluntário da obrigação tributária pós processo administrativo for superior ao percentual de adimplemento voluntário da obrigação tributária em lançamentos revéis, então o processo administrativo tributário no Estado de Mato Grosso do Sul será dotado de efetividade; e (v) Se o resultado do julgamento tributário tiver influência no adimplemento voluntário da

obrigação tributária, então o processo administrativo tributário no Estado de Mato Grosso do Sul será dotado de efetividade e caracterizar-se-á como instrumento alternativo de solução de litígios.

O tema escolhido possui aderência à área de concentração em direitos humanos, vinculando-se à Linha Direitos Fundamentais, Democracia e Desenvolvimento Sustentável, por estar relacionado à temática do direito fundamental de acesso à justiça.

A pesquisa é exploratória e descritiva quanto aos fins e bibliográfica e documental quanto aos meios, utilizando-se artigos científicos, doutrina e documentos nacionais. O método utilizado será o hipotético-dedutivo com análise de dados, partindo de conceitos gerais e buscando sua particularização, com a testagem e avaliação das hipóteses formuladas, visando a sua refutação ou corroboração.

Inicialmente examinam-se os métodos adequados de solução de conflitos, com a análise do acesso à justiça como ampliação do acesso a meios consensuais de solução de conflitos. Aborda-se a teoria do conflito, contextualizando o conflito tributário dentro da teoria dos conflitos. A necessária adoção de um novo paradigma de relacionamento Fisco e Contribuinte justifica a adoção de medidas preventivas dos conflitos, como a instituição de programas de conformidade no âmbito das administrações tributárias, a possibilidade de autorregularização e a educação fiscal.

Em seguida, analisa-se a adoção da consensualidade no âmbito da Administração Pública, em especial a tributária. A temática da indisponibilidade do interesse público é estudada, com enfoque na possibilidade de transação de direitos públicos supostamente indisponíveis, verificando-se a possibilidade de utilização da consensualidade na esfera administrativa.

No capítulo seguinte, considerando que a solução de conflitos de forma pacífica foi erigida a objetivo de desenvolvimento sustentável objeto da agenda 2030 firmada no âmbito da Organização das Nações Unidas (ONU), estuda-se o consensualismo como contributo ao desenvolvimento sustentável e ao acesso à justiça. Tendo em vista ser o objetivo de desenvolvimento sustentável uma recomendação objeto de declaração internacional, analisa-se a natureza dessa recomendação, a agenda 2030, na perspectiva do direito interno, a Constituição Federal.

Ao final, é feito um diagnóstico do processo administrativo tributário em Mato Grosso do Sul, numa visão normativa e quantitativa. É feita uma avaliação do contencioso administrativo tributário e de como ele pode ser um instrumento ou um óbice ao

desenvolvimento sustentável, levando-se em consideração a recomendação contida no ODS nº 16, de promoção de sociedades pacíficas e inclusivas.

1 MÉTODOS ADEQUADOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS NA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

O conflito faz parte das relações humanas, é parte do cotidiano, sendo instrumento para aprimorar as relações interpessoais e sociais. O manejo adequado do conflito permite que as partes mantenham o relacionamento anterior ao conflito, criando um componente social de autoresponsabilidade das partes na solução de suas divergências. É nesse contexto que se buscam formas de solução de conflitos que promovam a pacificação social, de modo a se escolher o mecanismo mais adequado à solução de um dado conflito.

O presente capítulo objetiva analisar os métodos adequados de solução de conflitos na administração tributária. Inicia-se delimitando o direito fundamental de acesso à justiça como direito humano. Em seguida é feito um estudo do conflito em sua origem, suas partes, bem como os mecanismos de acesso à justiça na busca por uma solução adequada destes mesmos conflitos. Busca-se, por fim, estudar a possibilidade de adoção de meios consensuais de solução de conflitos no âmbito da Administração Pública, em especial a Administração Tributária.

1.1 DIREITOS HUMANOS E O DIREITO FUNDAMENTAL DE ACESSO À JUSTIÇA

Uma análise perfunctória do vocábulo direitos humanos poderia levar à ideia de tratar-se de tema relacionado apenas aos direitos individuais. A temática dos direitos humanos, contudo, é muito mais abrangente. Importante de introito estabelecer uma conceituação dos que sejam direitos humanos. Para tanto, necessário traçar um histórico do surgimento dos direitos humanos.

O reconhecimento dos direitos humanos é fruto de momentos históricos que ocasionaram rupturas que demandaram o reconhecimento de direitos. Lafer, ao tratar do nascimento dos direitos humanos enfatiza essa característica de ruptura. Inicia abordando a temática do totalitarismo, o qual partiria do pressuposto de que os seres humanos são supérfluos, indo de encontro ao pensamento kantiano de que o homem não pode ser usado como meio para a realização de um fim, por ser fim em si mesmo. O totalitarismo seria reflexo de um fenômeno interno da nossa civilização, característico de uma selvageria que tornou os homens sem lugar no mundo (LAFER, 2001, P. 118).

Num histórico do surgimento dos direitos humanos, hebreus, gregos e cristãos tiveram grande contribuição na reflexão acerca da existência destes direitos, gerando contribuição para o seu reconhecimento.

Os hebreus sustentavam que em sendo o homem o ponto culminante da criação, a vida seria sagrada e o homem ser supremo sobre a terra. O homem seria, portanto, único e suprimir a sua existência equivaleria à destruição do mundo na sua inteireza.

Os gregos, na época helenística, atribuíram uma nova dignidade ao indivíduo, no universalismo de Alexandre. Em sendo o mundo uma única cidade, todos dela participariam como amigos e iguais, correspondendo a essa comunidade universal um direito também universal, noção esta inspiradora dos direitos humanos.

O cristianismo retomou e aprofundou o ensinamento judaico e grego, na ideia de que cada pessoa tem um valor absoluto no plano espiritual, tendo todos sido chamados à salvação. Esse é um dos elementos formadores da mentalidade que tornou possível o tema dos direitos humanos. Inobstante a subjetividade jurídica emergida com o cristianismo, não houve desdobramentos políticos de reconhecimento desses direitos nesse momento.

O individualismo foi também importante para a definição dos direitos humanos. O mundo não seria um sistema ordenado, mas um agregado de individualidades isoladas que são a base da realidade. Essa ideia culmina na elaboração do direito subjetivo, “uma figura jurídica afim com a dos direitos do homem e da personalidade, todos representativos, no seu desenvolvimento teórico, do individualismo (LAFER, 2001, p. 121). O individualismo marca a erosão da concepção hierárquica de sociedade existente no período medieval. Nessa época os direitos subjetivos eram considerados um privilégio, somente os possuindo os integrantes dos estamentos ou ordens em torno dos quais se organizava a sociedade da época.

A Reforma Protestante trouxe o primeiro direito individual reivindicado, a liberdade religiosa, tendo em vista o direito universal à salvação. Outra consequência da reforma foi a laicização do Direito Natural e o apelo à razão como fundamento do Direito, já que o direito seria comum a todos os homens independentemente de suas crenças religiosas. Com isso reivindicam-se os direitos da liberdade de pensamento e de opinião.

Em seguida, surge o contratualismo como explicação para a origem do Estado, da Sociedade e do Direito. Passa-se de um direito centralizado no *status* para um direito centralizado no indivíduo. É nesse momento que surge o *mercado* e a competição. A obrigação dos indivíduos justifica-se pela sua auto-obrigação, pela vontade própria de se auto-obrigar.

A passagem do estado absolutista para o estado de direito tem no individualismo a preocupação com a limitação ao abuso de poder em relação ao indivíduo. Esses limites seriam

necessários para que o indivíduo pudesse manter sua liberdade, daí o surgimento da teoria da separação dos poderes combinada com uma declaração de direitos, ambas expressas num texto escrito, a constituição. Surge então o constitucionalismo, e com ele a ideia de que os homens podem organizar o Estado e a sociedade de acordo com a sua vontade e a sua razão trouxe a substituição do princípio da legitimidade dinástica (fundamento da monarquia hereditária), pelo princípio da soberania popular (de origem contratualista). “A proclamação dos direitos do homem surge como medida deste tipo, quando a fonte da lei passa a ser o homem e não mais o comando de Deus ou os costumes (LAFER, 2001, p. 123).

O processo de positivação das declarações de direitos não desempenhou a função estabilizadora esperada, tendo os direitos se alterado ao longo do tempo conforme o contexto histórico, de modo que se torna difícil atribuir uma dimensão permanente e imutável a esses direitos. Por isso a crítica a um fundamento jusnaturalista dos direitos humanos, preferindo-se um fundamento historicista (LAFER, 2001, p. 124).

Denota-se, portanto, a influência da realidade, dos fatos sociais no processo de reconhecimento dos direitos humanos. Os valores reconhecidos no seio da sociedade influenciam a sua proteção.

Da mesma forma e no mesmo passo em que se transforma a situação fática da sociedade, também sofre modificações aquilo que por seus indivíduos é considerado moralmente valioso, isto é, seus valores políticos, econômicos, culturais etc. Na medida em que determinado conjunto de valores ganha força, a ponto de corresponder ao sentir axiológico de determinada sociedade, esta passa a exigir a proteção desses valores. O papel do direito é justamente concretizar esse sentimento axiológico em normas e instituições. O ordenamento jurídico tem por função, portanto, proteger aquilo que a sociedade estima como valioso e, assim, garantir a convivência dos indivíduos dentro dela. Se esses valores não encontram reflexo no âmbito jurídico, o direito se mostra obsoleto, incapaz de corresponder aos interesses sociais. (CAMPOS NETO, SILVEIRA, 2013, p. 02)

Este processo de reconhecimento de direitos é denominado de processo dinamogênico:

No processo da *dinamogenesis*, a comunidade social inicialmente reconhece como valioso o valor que fundamenta os direitos humanos (dignidade da pessoa humana). Reconhecido como valioso, este valor impulsiona o reconhecimento jurídico, conferindo orientação e conteúdos novos (liberdade, igualdade, solidariedade etc.) que expandirão o conceito de dignidade da pessoa. Essa dignidade, por sua vez, junto ao conteúdo dos direitos humanos concretos, é protegida mediante o complexo normativo e institucional representado pelo direito. (SILVEIRA, ROCASOLANO, 2010, p. 199).

Os direitos foram reconhecidos ao longo de um tempo histórico, daí falar-se em gerações ou dimensões de direitos¹. Será utilizada no presente trabalho a terminologia

¹ Classicamente as dimensões dos direitos fundamentais referem-se ao que parte dos estudiosos denominam de “gerações de direitos”, as quais distinguem-se por uma ordem sucessiva de reconhecimento dos direitos

dimensões de direitos. Os direitos humanos seriam classificados em direitos de primeira, segunda, terceira, e até quarta dimensão. Os de primeira dimensão referem-se aos direitos dos indivíduos, às liberdades públicas (direitos de liberdade), aos quais o estado tem o dever de não interferência. A segunda dimensão refere-se aos direitos da coletividade. Nela estão os chamados direitos sociais, relacionados a uma prestação estatal com o objetivo de suprir uma carência da coletividade (um dever de ação, portanto, do Estado). A terceira dimensão, por fim, refere-se aos direitos relativos ao gênero humano, como é o caso do direito ao meio ambiente².

Haveria uma diferenciação entre os direitos humanos e os direitos fundamentais. Guerra Filho analisa tais direitos tanto em sua dimensão analítica, que demanda a diferenciando dos direitos fundamentais e dos direitos humanos, tanto no âmbito interno, como internacional, como numa dimensão publicista, numa análise objetiva e subjetiva dos direitos (GUERRA FILHO, 2017, p. 41-45).

Numa dimensão analítica, os direitos fundamentais distinguem-se dos direitos humanos na medida em que os direitos humanos possuem uma dimensão universalista, enquanto os direitos fundamentais estão assentados na ordem jurídica interna. Por isso os direitos humanos são classificados numa dimensão supra-positiva, devido ao seu caráter universalista. Na esfera do direito interno, onde se situam os direitos fundamentais, importante não os associar com os direitos da personalidade, pois estes apesar de serem direitos fundamentais, o são em uma dimensão privatista.

Já numa dimensão publicista, os direitos fundamentais podem ser analisados numa perspectiva tanto subjetiva, como objetiva. Na sua perspectiva subjetiva referem-se aos direitos subjetivos públicos, já na sua perspectiva objetiva, referem-se aos princípios conformadores da organização e atuação estatal.

Denota-se, assim, que os direitos fundamentais se caracterizam como direitos humanos positivados pelo ordenamento jurídico interno. Dentre os inúmeros direitos humanos albergados pelo legislador constituinte quando da promulgação da Constituição Federal de 1988, destaca-se para fins do presente estudo o direito humano de acesso à justiça, o qual se considera como direito fundamental de acesso à justiça, em face da sua positivação constitucional.

fundamentais em primeira, segunda, terceira, e atualmente quarta geração. Guerra Filho (2017, p. 46-47) defende a denominação dimensões, e não gerações de direitos, pelo fato de as gerações anteriores não desaparecerem com o surgimento das mais novas. Ademais, o reconhecimento de uma dimensão de direitos anteriormente a outra que se suporia de uma geração anterior não desqualifica esse direito ainda não reconhecido, ao revés, o qualifica, tornando o direito já reconhecido como pressuposto de análise do novo direito. Deste modo, exemplificando com o direito de propriedade, caso ele passe a ser reconhecido por uma comunidade que já reconhece os direitos de segunda e terceira geração, ele passa a ter de observar necessariamente as funções social e ambiental da propriedade.

² “As denominadas gerações possibilitam vislumbrar a relação de evolução da sociedade com a necessidade de proteção das garantias fundamentais, sendo o acesso à justiça um direito individual de primeira e segunda geração, porém em âmbito do processo coletivo transforma-se em direito de terceira geração, uma vez que é o direito não só do indivíduo, mas de um grupo de pessoas determinadas ou indeterminadas que encontra-se pleiteado”. (SELLMANN, ABREU, FONSECA, 2021, p. 284).

O acesso à justiça é direito que pode ser analisado sob duas perspectivas, em sentido estrito, como acesso ao Poder Judiciário, e num sentido amplo, como “acesso à ordem política e aos benefícios decorrentes do desenvolvimento social e econômico do Estado” (OKOGBULE, 2005, p. 102).

Existe uma relação entre o acesso à justiça e a proteção aos direitos humanos. Somente quando se possibilita um mecanismo efetivo para a garantia dos direitos, o que se faz por intermédio do acesso à justiça, é que se está salvaguardando a sua existência:

A relação do acesso à justiça com a proteção aos direitos humanos decorre do fato de que somente se puderem chegar aos tribunais as pessoas conseguirão defender e reivindicar seus direitos fundamentais. Em outras palavras, as estruturas jurídica e institucional existentes em determinado sistema podem chegar a impedir o acesso dos cidadãos aos tribunais, tornando-os incapazes de buscar o cumprimento e a proteção de seus direitos fundamentais. (OKOGBULE, 2005, p. 103).

Almeida vai além, explicitando que a garantia aos direitos é condição de existência do Estado de Direito. De modo que sem acesso à justiça resta ameaçado o próprio Estado de Direito:

Esse artigo da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789) [art. 16] apresenta os dois princípios básicos do Estado de Direito, vale dizer: 1) garantia dos direitos individuais (princípio de difusão); e 2) separação dos poderes (princípio da diferenciação). É a Constituição a “Lei Maior”, a “Carta Magna”, que tem por função assegurar tais princípios. [E o acesso à justiça é o instrumento para a sua garantia] [...]. (ALMEIDA, 2012, p. 85).

É, portanto, com o surgimento do Estado de Direito que se possibilitou o reconhecimento do direito de acesso à justiça como instrumento para a salvaguarda dos direitos fundamentais:

É a partir do surgimento do Estado de Direito, ou seja, da administração do Estado de uma perspectiva *ex parte populi* e não mais *ex parte principis*, da existência do cidadão que tem direitos e não mais do súdito que só tem o de ver de obediência, que se torna possível afirmar o direito de acesso à justiça. [...]. (ALMEIDA, 2012, p. 86)³

Garantir o acesso à justiça vai além do acesso a um sistema de solução de conflitos. Exige que as partes tenham conhecimento de seus direitos, efetivando-se seu direito de cidadania. Exige-se, portanto, que conheçam seus direitos, que tenham de modo universal assistência judiciária e que seus direitos sejam efetivos, por meio de um instrumento garantidor (ROSA, 2013, p. 33-37).

Embora acesso à justiça possa parecer apenas uma questão de ingresso à justiça estatal, o acesso “efetivo” à justiça enseja também a discussão sobre como nosso

³ Celso Lafer diferencia a perspectiva *ex parte populi* (de quem se submete ao poder) da *ex parte principis* (de quem detém o poder e buscar conservá-lo): “a perspectiva *ex parte populi* tem a sua origem na lógica da modernidade, que afirmou a existência de direitos naturais, que pertencem ao indivíduo e que precedem a formação de qualquer sociedade política. Disso resulta, como aponta Bobbio, o princípio, solenemente proclamado pelas declarações americana e francesa, de que o governo é para o indivíduo e não o indivíduo para o governo. [...] a perspectiva *ex parte principis*, em relação aos direitos humanos enquanto invenção histórica, norteia-se pela governabilidade de um conjunto de homens e coisas num dado território. [...] é por essa razão que, numa perspectiva *ex parte populi*, [...] o tema dos direitos humanos é o da escolha, baseada numa “ética de responsabilidade”, de quais direitos humanos que podem efetivamente ser tutelados, levando-se em conta os recursos disponíveis e a necessidade de evitar, com a discórdia excessiva, a desagregação da unidade do poder. Já a perspectiva *ex parte populi*, em contraste com a *ex parte principis*, não se ocupa com a governabilidade, mas se preocupa com a liberdade”. (LAFER, 2001, p. 125)

sistema jurídico tem procurado proporcionar seu acesso de maneira igualitária, garantindo soluções justas e justiça social aos anseios da sociedade como um todo. Ao longo do tempo muito se tem discutido acerca da viabilidade das condições que são colocadas à disposição da população para resolução de conflitos, mais ainda em nossa estrutura monista-estatal. (ROSA, 2013, p. 33).

O acesso à justiça – que representa desde o conhecimento de direitos até soluções efetivas para as lides –, em sua plenitude, é um instituto de relevância significativa que interfere diretamente na perfeita realização da cidadania. Há, pois, de ser encarado como uma das mais básicas garantias fundamentais, por ser de extrema relevância para avaliar, verdadeiramente, o acesso à cidadania. (SELLMANN, ABREU, FONSECA, 2021, p. 284).

Nesse mesmo sentido Cappelletti e Garth colocam o acesso à justiça como requisito fundamental de um sistema jurídico moderno e igualitário que efetivamente garanta, não apenas proclame o direito de todos (1998, p. 12). E seguem os autores propondo soluções práticas para os problemas de acesso à justiça, às quais denominam de ondas. A primeira solução – ou primeira onda – consiste na assistência judiciária, de modo a que se viabilize o exercício dos direitos a todos, universalmente. A segunda onda consiste na tutela dos novos direitos, chamados de direitos transindividuais, relativos à tutela coletiva. A terceira onda, e esta de maior interesse ao presente estudo, refere-se ao enfoque do acesso à justiça, mormente com a utilização de mecanismos privados ou informais de soluções de litígios (CAPELLETI, GARTH, 1998, P. 31-73).

Sobre a terceira onda, “Ela centra sua atenção no conjunto geral de instituições e mecanismos, pessoas e procedimentos utilizados para processar e mesmo prevenir disputas nas sociedades modernas”. (CAPELLETI, GARTH, 1998, p. 67-68).

É no contexto da terceira onda que o problema da presente pesquisa se situa, no sentido de se buscar no âmbito do contencioso administrativo tributário instrumentos efetivos de acesso à justiça, no qual se insere o processo administrativo tributário em Mato Grosso do Sul, como se verá nos próximos capítulos.

Feita essa contextualização histórica entre o reconhecimento dos direitos humanos e em se verificando a necessidade de efetivação de tais direitos por meio do acesso à justiça, princípio básico do Estado de Direito, importante um aprofundamento do acesso à justiça como direito humano e como direito fundamental, o qual se materializa quando ausente o respeito a algum direito subjetivo, o que se verifica na existência de conflitos entre partes.

Nos próximos itens serão estudados a teoria do conflito e os mecanismos para a sua solução, numa perspectiva ampla de acesso à justiça, o qual será tratado como acesso à ordem jurídica justa.

1.2 CONFLITO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Os conflitos podem ser definidos de diversas formas. Sendo parte das relações humanas, surgem em decorrência de fatores diversos que ensejam a divergência de

entendimentos entre partes, em decorrência da infinidade de pensamentos e percepções individuais em relação a fatos e condutas aos quais se criaram expectativas ou interesses comuns das partes.

O vocábulo “conflito” tem origem na palavra latina “*conflictus*”, que significa “chocar, afligir, infligir; que conlleva a uma confrontación o problema, lo cual implica una lucha, pelea o combate”⁴ (ALVARADO, 2003, p. 266).

Al conflicto también se lo define como un estado emotivo doloroso, generado por una tensión entre deseos opuestos y contradictorios que ocasiona contrariedades interpersonales y sociales, y en donde se presenta una resistencia y una interacción reflejada muchas veces en el estrés, una forma muy común de experimentarlo. El conflicto, además, puede aparecer como resultado de la incompatibilidad entre conductas, objetivos, percepciones y/o afectos entre individuos y grupos que plantean metas disímiles⁵ (ALVARADO, 2003, p. 266).

O conflito também pode ser definido pela existência de interesses divergentes entre as pessoas:

[...] conflict is perceived divergence of interest. But what is meant by interest?

We use the term “interests” where others use “values” or “needs”. Interests are people’s feelings about what is basically desirable. They tend to be central to people’s thinking and action, forming the core of many of their attitudes, goals, and intentions (Raven & Rubin, 1983). (PRUITT, RUBIN, 1995, p. 10)⁶.

Difere o conflito do confronto. Enquanto o conflito é algo natural à convivência em sociedade, decorrente da divergência de pensamentos, ideias, percepções e objetivos, o confronto caracteriza-se como a face negativa do conflito, por se buscar por meio do confronto a anulação ou eliminação do outro, com a provocação de um dano (CHIESI FILHO, 2021, p. 30):

No confronto há perda e no conflito há mudança, ou seja, o conflito é criativo, pois quando duas pessoas têm pensamentos diferentes há uma oportunidade de um aprender e crescer com o outro. Se uma pessoa aceita a ideia da outra, ainda que sejam conflituosas, há uma demonstração de inteligência já que é possível uma reflexão sobre aquilo que é incompatível com a ideia pré-concebida que se pode ter a respeito de algo e, convencendo o outro a respeito de seu ponto de vista ou aceitando a perspectiva do outro indivíduo, ambos podem evoluir.

É comum, por exemplo, termos uma convicção e, mediante debate com alguém que tem uma opinião divergente da nossa, acabarmos por mudar de ideia, total ou

⁴ Tradução livre: “chocar, afligir, infligir; o que leva a um confronto ou problema, o que implica uma luta, briga ou combate”.

⁵ Tradução livre: “Também pode ser definido como um estado emotivo doloroso, causado por uma tenção entre desejos opostos e contraditórios que ocasiona contrariedades interpessoais e sociais, e onde se apresenta uma resistência e uma interação refletida muitas vezes em estresse, uma forma muito comum de experimentá-lo. O conflito, ademais, pode aparecer como resultado da incompatibilidade entre condutas, objetivos, percepções e/ou afetos entre indivíduos e grupos que possuem objetivos diferentes”.

⁶ Tradução livre: “[...] conflito é percebido como divergência de interesse. Mas o que se entende por interesse? Usamos o termo “interesses” onde outros usam “valores” ou “necessidades”. Interesses são os sentimentos das pessoas sobre o que é basicamente desejável. Eles tendem a ser centrais para o pensar e agir das pessoas, formando o núcleo de muitas de suas atitudes, objetivos e intenções (Raven & Rubin, 1983).”.

parcialmente, e atingirmos um patamar superior no desenvolvimento de nossa convicção inicial. Em outras situações, o mesmo processo serve para se obter uma segurança ainda maior sobre aquilo que se pensava, ao se perceber que aquele pensamento não foi falseado por argumentos conflituosos (CHIESI FILHO, 2021, p. 30).

Suares (2018, p. 21) esclarece que os conflitos podem ser intra ou interpessoais:

Los conflictos pueden ser intrapersonales o interpersonales o tanto intra como interpersonales. En realidad, estos dos elementos van casi siempre juntos y se “enredan” uno con el otro (si estoy “pre-ocupada” por algo esto probablemente afecta mis relaciones personales, y viceversa si tengo una dificultad en mis relaciones personales esto me “pre-ocupa” y no me deja pensar en otra cosa).⁷

O conflito pode, então, ser considerado uma situação social, familiar, conjugal ou pessoal na qual existe uma incompatibilidade entre essas pessoas ou grupos, sendo essa incompatibilidade o cerne da existência do conflito. Deste modo, sobre as causas dos conflitos, Alvarado (2003, p. 268-269) esclarece que estas se relacionam à subjetividade com que cada pessoa percebe um determinado fato; ao modo como a comunicação se opera, tendo em vista as ambiguidades semânticas; a forma como a mensagem é transmitida entre emissor e receptor e o conteúdo transmitido, que pode estar incompleto; às diferenças sociais e culturais entre as partes do conflito, que podem ensejar formas diversas de ser, pensar e agir; bem como a questões pessoais de cada parte, que podem gerar uma tendência conflitiva.

Considerando as origens dos conflitos, é possível defini-lo como sendo uma

[...] situação envolvendo dois ou mais sujeitos em que estejam presentes simultaneamente: 1) no plano objetivo, um problema alocativo incidente sobre bens tidos por escassos ou encargos tidos por inevitáveis, sejam tais bens e encargos de natureza material ou imaterial; 2) no plano comportamental, a contraposição no vetor de conduta; 3) no plano moral, sejam tais sujeitos portadores de percepções não convergentes, sobre como tratar o problema alocativo, sob o ângulo moral. (FREITAS JÚNIOR, 2014, p. 18, *apud* SOUZA, 2018, p. 30).

Importante destacar que os conflitos podem restringir-se à esfera particular de cada parte ou adquirir relevância jurídica, o que ocorre quando uma das partes se opõe ao interesse da outra, ou seja, quando há uma pretensão resistida. Quando isso ocorre, o conflito deu origem a uma disputa (AZEVEDO, *apud* SOUZA, 2018, p. 31).

As partes são um dos componentes do conflito, ao lado do processo, dos assuntos, do problema e dos objetivos. As partes são os atores que de forma direta ou indireta estão em confronto. São principais as partes com interesse direto no conflito; são secundárias as partes que têm interesse no resultado do conflito, mas que nem sempre percebem a sua existência; e

⁷ Tradução livre: “Os conflitos podem ser intrapessoais ou interpessoais ou tanto intra como interpessoais. Na verdade, esses dois elementos quase sempre andam juntos e ficam “emaranhados” um com o outro (se estou “preocupado” com algo isso provavelmente afeta meus relacionamentos pessoais, e vice-versa se tenho dificuldade em meus relacionamentos pessoais isso me preocupa e não me deixa pensar em outra coisa)”.

são intermediárias as partes que intervêm para facilitar a solução da controvérsia, como é o caso dos mediadores, conciliadores ou árbitros. (ALVARADO, 2003, p. 269-270)

O processo relaciona-se com a dinâmica e avaliação do conflito apresentado pelas partes. Os assuntos são os temas concernentes às partes conflitantes, a serem delimitados pelos intermediários. O problema é o ponto central da controvérsia, os seus motivos. E, por fim, os objetivos correspondem ao que almeja cada uma das partes litigantes.

Há níveis diversos de conflitos, iniciando com gestos visuais, passando para discórdias e após tem início uma crise. As classes de conflitos também são diversas, havendo conflitos desnecessários, que são aqueles que ocorrem quando cada uma das partes quer algo diverso acerca de um mesmo objeto, ou quando sobre um mesmo problema as partes possuem visões ou percepções diversas; bem como os conflitos genuínos, estes podendo estar relacionados ao interesse das partes sobre o que cada um deseja, sobre a satisfação individual de cada uma e sobre a forma de realização de seus interesses (ALVARADO, 2003, p. 270-271).

A prevenção da ocorrência de um conflito passa pelo desenvolvimento do que Watanabe denomina de cultura de pacificação e pela oferta de orientação e informação, visando ao desenvolvimento da autoresponsabilidade das partes (WATANABE, 2019, p. 113)):

Mesmo sendo algo natural, há meios para prevenir a ocorrência de conflitos. A informação é uma ferramenta extremamente importante nesse sentido, funcionando como elemento de pacificação prévia à ocorrência de um conflito, já que quando duas pessoas sabem de forma clara quais são seus deveres e suas obrigações, ou ainda, em uma relação de consumo, qual é a prestação e a contraprestação que lhe cabe, muitas insatisfações são evitadas (CHIESI FILHO, 2021, p. 26).

[...]

Portanto, a clareza na comunicação e a predisposição das partes para entender o outro são elementos muito importantes na prevenção dos conflitos. [...]. (CHIESI FILHO, 2021, p. 29).

Ocorrido o conflito, sua solução dependerá do modo como ele repercute, ou seja, de como se desenvolve a negociação e o comportamento das partes na sua solução. Um manejo inadequado do conflito pode gerar frustração, ansiedade, problemas de saúde, violência. Por isso, é importante que seja utilizado o meio adequado para a solução de cada conflito.

A eliminação dos conflitos ocorrentes na vida em sociedade pode-se verificar por obra de um ou de ambos os sujeitos dos interesses conflitantes, ou por ato de terceiro. Na primeira hipótese, um dos sujeitos (ou cada um deles) consente no sacrifício total ou parcial do próprio interesse (*autocomposição*) ou impõe o sacrifício do interesse alheio (*autodefesa* ou *autotutela*). Na segunda hipótese, enquadram-se a defesa de terceiro, a conciliação, a mediação e o processo (estatal ou arbitral). (Cintra, Grinover, Dinamarco, 2010, p. 26).

Denota-se, portanto, que a solução do conflito não precisa ser proferida pelo Poder Judiciário, podendo as partes serem atores na construção de uma solução dialogada, no que se denomina de consensualismo ou meios consensuais de solução de conflitos.

O objeto deste estudo são os conflitos tributários, razão pela qual se faz necessário um aprofundamento acerca da origem destes conflitos, os quais estão associados à obrigação tributária. No próximo item será analisada a obrigação tributária e os motivos pelos quais é possível o surgimento de conflitos entre as partes desta relação.

1.2.1 Obrigações tributárias

Na esfera tributária o conflito possui particularidades diversas dos conflitos meramente intra ou interpessoais, uma vez que é dotado de um caráter objetivo. Insta adentrar na teoria geral das obrigações a fim de se conceituar o que são obrigações e o que são obrigações tributárias, cujo descumprimento ensejará a existência de um conflito de ordem tributária.

As obrigações em geral definem-se como “a relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através de seu patrimônio” (MONTEIRO *apud* TARTUCE, 2016, p. 340). Venosa a conceitua como o “vínculo entre dois sujeitos, para que um deles satisfaça, em proveito do outro, determinada prestação” (2017, p. 33). Tartuce define a obrigação como sendo

a relação jurídica transitória, existente entre um sujeito ativo, denominado credor, e outro sujeito passivo, o devedor, e cujo objeto consiste em uma prestação situada no âmbito dos direitos pessoais, positiva ou negativa. Havendo o descumprimento ou inadimplemento obrigacional, poderá o credor satisfazer-se no patrimônio do devedor (TARTUCE, 2016, p. 341).

A estrutura obrigacional é dotada, portanto, de dois sujeitos, credor e devedor, e um objeto, o qual deverá ainda que indiretamente ter conteúdo patrimonial (VENOSA, 2017, p. 37). Os sujeitos representam as pessoas envolvidas na relação jurídica obrigacional, sendo uma delas responsável pela execução da prestação (sujeito passivo ou devedor) e a outra aquela em favor de quem a prestação será executada (sujeito ativo ou credor). O objeto da obrigação corresponde à prestação a ser cumprida pelo devedor ao credor. A prestação pode ser dar, fazer ou não fazer alguma coisa. As prestações caracterizadas pelo pagamento de um valor em

pecúnia, como o são as tributárias, configuram-se numa prestação de dar. A esse respeito, esclarece Tartuce assim esclarece acerca do elemento da obrigação:

Trata-se do conteúdo da obrigação. O objeto imediato da obrigação, perceptível de plano, é a prestação, que pode ser positiva ou negativa. Sendo a obrigação positiva, ela terá como conteúdo o dever de entregar coisa certa ou incerta (obrigação de dar) ou o dever de cumprir determinada tarefa (obrigação de fazer). Sendo a obrigação negativa, o conteúdo é uma abstenção (obrigação de não fazer).

Por outro lado, percebe-se que o objeto mediato da obrigação pode ser uma coisa ou uma tarefa a ser desempenhada, positiva ou negativamente. Como exemplo de objeto mediato da obrigação, pode ser citado um automóvel ou uma casa em relação a um contrato de compra e venda. Esse também é o objeto imediato da prestação. Alguns doutrinadores apontam que o objeto mediato da obrigação ou objeto imediato da prestação é o bem jurídico tutelado, entendimento esse que, igualmente, é bastante plausível (TARTUCE, 2016, p. 344).

Tratando mais especificamente da obrigação tributária, como bem esclareceu Carrazza, sua definição é tarefa da doutrina, tendo a Constituição Federal apenas oferecido uma noção geral de tributo, não tendo adentrado à sua definição.

Temos, pois, que, tributo, ao lume de nosso Estatuto Magno, *é a relação jurídica que se estabelece entre o Fisco e o Contribuinte (pessoa colhida pelo direito positivo), tendo por base a lei, em moeda, igualitária e decorrente de um fato jurídico qualquer.* A partir destas linhas mestras é que a doutrina, o legislador complementar (art. 146, III, da CF) e o legislador ordinário poderão se ocupar com o assunto (CARRAZZA, 2007, p. 39).

No mesmo sentido, Costa expõe que o conceito de tributo é extraído da leitura do capítulo que disciplina o Sistema Tributário Nacional na Carta Magna, assim o definindo:

[...] tributo corresponde a uma relação jurídica existente entre Estado e contribuinte, uma vez implementada determinada situação fática prevista em lei como autorizadora dessa exigência, cujo objeto consiste numa prestação pecuniária, não revestida de caráter sancionatório, e disciplinada por regime jurídico próprio (COSTA, 2018, p. 136).

Segue a autora expondo que o legislador constitucional estatuiu uma definição do conceito de tributo – inobstante a crítica anteriormente feita por Carrazza à postura do legislador em estabelecer conceitos – o qual está disciplinado no art. 3º do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Analisando-se essa definição trazida pela norma complementar tributária, Costa esclarece seus elementos:

A definição legal, conquanto algo redundante, pela ênfase dada ao caráter pecuniário da prestação, explicita a essência do tributo. Afinando-se ao conceito constitucional, estatui que se trata de uma *relação jurídica* mediante a qual o credor ou sujeito passivo – no caso, o Fisco – pode exigir do devedor – o sujeito passivo ou contribuinte – uma prestação em dinheiro, exigível mediante lei e inconfundível com uma sanção.

É uma obrigação *ex lege*, vale dizer, nasce pela simples realização do fato descrito na hipótese de incidência prevista em lei, sendo, portanto, *compulsória*.

Não possui caráter sancionatório – o que a distingue da *multa*, outra modalidade de prestação pecuniária compulsória.

Por fim, a sua exigência se dá mediante *atividade administrativa plenamente vinculada*, significando que não há discricionariedade deferida ao administrador tributário no exercício da atividade estatal de exigir tributos. (COSTA, 2018, p. 136-137).

Verifica-se que as definições de tributo trazidas tanto pela doutrina, como pelo legislador infraconstitucional definem tributo trazendo em seu conteúdo os elementos da obrigação tributária. Estabelecem como objeto da obrigação uma prestação pecuniária compulsória, ou seja, obrigação de dar pecúnia – em moeda ou em cujo valor nela se possa exprimir, como é o caso de bens imóveis – a qual tem caráter obrigatório, devido à compulsoriedade trazida pela lei. Esta compulsoriedade está relacionada ao sujeito passivo, o qual independentemente da sua vontade deverá efetivar o cumprimento da prestação. Tal obrigatoriedade advém da natureza do tributo e do princípio da legalidade, manifestado na expressão “instituída em lei” contida na definição trazida pelo CTN. Outrossim, não deve constituir sanção por ato ilícito,

uma vez que os acontecimentos ilícitos vêm sempre atrelados a uma providência sancionatória e, fixando o caráter ilícito do evento, separa-se, com nitidez, a relação jurídica do tributo da relação jurídica atinente às penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres tributários (CARVALHO, 2007, p. 26).

A obrigação jurídica tributária, portanto, é composta de duas partes, um credor e um devedor, sendo o credor o responsável pelo recebimento de seu objeto, o tributo, e o devedor (denominado contribuinte) o responsável pelo seu pagamento. Um detalhe relativo à obrigação tributária é a previsão legal dos fatos que ensejam a realização de seu objeto, ou seja, o fato que uma vez praticado faz nascer o dever de pagar tributos. E esta pode ser considerada como a grande diferença entre a obrigação civil e a tributária. Enquanto naquela existe um ato de vontade que enseja a existência da obrigação, nesta não há ato de vontade, mas prática de fato, o chamado fato gerador.

O fato gerador restaria caracterizado pela conduta prevista em lei que, uma vez praticada, enseja a quem a praticou o dever de recolher tributo para o ente constitucionalmente responsável pelo seu recebimento.

Importante um aprofundamento dos conflitos em matéria tributária e de como o paradigma de relacionamento entre Fisco e Contribuinte influenciam no surgimento destes conflitos.

1.2.2 Conflitos em matéria tributária

Os conflitos na esfera tributária ocorrem quando o devedor, contribuinte, discorda da ocorrência do fato gerador. Uma vez que a sua ocorrência é dotada de objetividade, não havendo relevância na vontade de quaisquer das partes, qualquer conflito de interesses deverá se relacionar à discordância das partes quanto a algum dos aspectos da chamada regra-matriz de incidência tributária.

A regra-matriz de incidência tributária caracteriza-se como uma estruturação lógica da norma de incidência tributária. Todo fato jurídico tributário é previsto inicialmente numa norma jurídica, sendo denominado de fato impositivo por poder ser imposto àquele que praticar no mundo real aquela conduta prevista na norma. Uma vez praticado o fato impositivo, diz-se que nasce no mundo fenomênico, ou seja, no mundo real, o fato jurídico tributário, a que se denomina de fato gerador.

Desta forma, é possível estruturar a norma tributária que prevê o tributo em hipótese ou descritor, ou seja, a previsão legal do tributo com os seus critérios, e em consequente ou prescritor, isto é, os critérios para identificação do vínculo que nasce com a prática do fato impositivo. Na hipótese estão previstos os critérios material, temporal e espacial, ou seja, a conduta prevista em norma que enseja o dever de recolher tributos (fato impositivo), o momento e o local em que tal conduta deve ser praticada. No consequente estão os critérios pessoal e quantitativo, ou seja, a identificação das partes da relação jurídica e do montante devido a título de tributo, isto é, qual o objeto da prestação, que na esfera tributária se quantifica pela previsão de uma base de cálculo e de uma alíquota (CARVALHO, 2007, p. 252; 355-356).

Uma vez praticado o fato gerador, ocorre a incidência tributária. Acerca do fenômeno da incidência, interessantes as colocações de Ribas e Silva:

O Direito, como subsistema social, acolhe para dentro de si determinados eventos da vida em sociedade atribuindo-lhes juridicidade. Em sua proposta descritiva do fenômeno jurídico a teoria de Pontes de Miranda separa inicialmente as realidades em jurídica e não jurídica para, em um segundo momento, explicar a mecânica da incidência como expediente que qualifica determinados suportes fáticos - que guardam identidade com critérios veiculados em proposições normativas - como fatos jurídicos. Em seu sistema de referências: “cada regra de direito enuncia algo sobre fatos (positivos ou negativos). Se os fatos, de que trata, se produzem, sobre eles incide a regra jurídica e irradia-se dele (feitos, com a incidência, jurídicos) a eficácia jurídica” (1999, p. 63). (2013, p. 3)

No direito tributário, a obrigação tributária está relacionada ao fenômeno da incidência, praticado o fato previsto na norma (antecedente da regra-matriz), nasce no mundo fenomênico o dever jurídico de pagar tributos, e materializa-se a obrigação tributária, a qual será vertida em linguagem competente num instrumento que se denomina lançamento tributário.

Ocorrido o fato descrito na hipótese de incidência tributária, nasce a obrigação de pagar o tributo correspondente e, desse modo, instalado o liame obrigacional, o direito do Fisco de exigí-lo (crédito) e o dever do sujeito passivo de atendê-lo (débito).

Entretanto, para que a prestação objeto dessa obrigação – o tributo – possa ser exigida, impõe-se seja formalizada mediante providência que o Código Tributário Nacional denomina lançamento. Portanto, na dicção do Código, o *lançamento constitui o crédito tributário*, isto é, torna-o exigível e, portanto, passível de cobrança (COSTA, 2018, p. 247-248).

No lançamento estão detalhados os elementos da regra-matriz de incidência tributária, como se denota da definição de lançamento trazida por Carvalho:

Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u'a norma individual e concreta,, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido (CARVALHO, 2007, P. 404).

Uma vez que haja discordância com algum dos elementos da regra-matriz de incidência tributária descritos no lançamento tributário, pode uma das partes da relação jurídica tributária questionar a outra parte a respeito da sua inobservância. Além das obrigações tributárias relativas ao pagamento dos tributos, há outras obrigações, denominadas de obrigações acessórias, que se caracterizam como comportamentos a serem realizados pelo sujeito passivo contribuinte “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, conforme prescreve o art. 113, §2º do CTN. Exemplo de obrigação acessória é o dever de entregar mensalmente informações ao Fisco relativamente às atividades desempenhadas pelo contribuinte ou o dever de emitir os documentos fiscais. Também em relação a alguma dessas obrigações é possível que haja divergência entre o contribuinte e o ente tributante, ensejando também um conflito tributário.

Acerca dos conflitos tributários, estes são dotados de uma particularidade em razão do tipo de vínculo existente entre as partes dessa relação. Por não existir o elemento volitivo caracterizado pela vontade de ambas as partes, em especial o devedor, de pactuar o objeto da obrigação, pode haver um desequilíbrio entre credor e devedor, em especial pela característica de compulsoriedade que possui a prestação a ser paga, o tributo. Por este motivo, é necessário que haja um equilíbrio entre as partes dessa relação jurídica, como pontua Ribas:

A lei confere à Administração Pública meios e poderes para assegurar o cumprimento da legislação tributária, objetivando o recolhimento dos tributos; mas, em contrapartida, assegura ao sujeito passivo da obrigação tributária instrumentos e condições para que lhe seja garantido o direito de cumprir exclusivamente as obrigações que estão previstas na lei, a fim de não ser constrangido pela arbitrariedade ou abuso e poder por parte do Poder Público. Isso resulta do equilíbrio que deve ocorrer na relação entre o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária, que é uma relação de direito, e não de poder (RIBAS, 2003, p.108).

Uma vez verificado descumprimento de uma norma tributária que enseje a ocorrência do descumprimento de uma obrigação tributária, seja ela de natureza principal, seja de natureza acessória, nasce o dever de lançamento desta obrigação em um veículo introdutor de normas jurídicas denominado lançamento tributário.

Ao tratar da obrigação tributária e do lançamento, Carvalho insiste na necessidade de elaboração de uma norma a que ele chama de individual e concreta:

Penso ser inevitável, porém, insistir num ponto que se me afigura vital para a compreensão do assunto: a norma geral e abstrata [antecedente da regra matriz de incidência tributária], para alcançar o inteiro teor de sua juridicidade, reivindica, incisivamente, a edição de norma individual e concreta [lançamento]. Uma ordem jurídica não se realiza de modo efetivo, motivando alterações no terreno da realidade social, sem que os comandos gerais e abstratos ganhem concreção em normas individuais. (CARVALHO, 2007, p. 382).

A norma individual e concreta a que alude o autor é o lançamento tributário previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN). Inobstante tal afirmação, a doutrina traz um problema semântico no vocábulo lançamento, o qual pode ser utilizado para designar eventos de natureza diversa. Contabilmente pode significar uma ação ou efeito de escriturar uma verba em um livro contábil, assim como a própria verba que se escritura ou o cálculo relativo a um crédito ou débito (SANTI, p. 130). Juridicamente também há uma plurivocidade de sentidos para o termo lançamento:

Em seu desenvolvimento, a legislação e a técnica-dogmática incorporaram aos textos legais e à doutrina o termo “lançamento”, acrescentando, com estas novas aplicações, novo matiz de significados à plurivocidade de sentidos de que já gozava o vocábulo, empregando-o assim: (v) como procedimento administrativo da autoridade competente (art. 142 do CTN), processo, com o fim de constituir o crédito tributário mediante a postura de (vi) um ato-norma administrativo, norma individual e concreta (art. 145 do CTN, caput), produto daquele processo; (vii) como procedimento administrativo que se integra com o ato-norma administrativo de inscrição da dívida ativa;²⁵⁶ (viii) lançamento tributário como o ato-fato administrativo derradeiro da série em que se desenvolve um procedimento, com o escopo de formalizar o crédito tributário;²⁵⁷ (ix) como atividade material do sujeito passivo de calcular o montante do tributo devido, juridicizada pela legislação tributária, da qual resulta uma (x) norma individual e concreta expedida pelo particular que constitui o crédito tributário, no caso dos chamados “lançamentos por homologação” (art. 150 do CTN e parágrafos). (SANTI, 2010, p. 130).

Denota-se, portanto, que lançamento é termo que pode invocar tanto um ato administrativo como um procedimento administrativo.

Em primeiro lugar, debate-se se o lançamento constitui *procedimento* ou *ato administrativo*.

O CTN, em seu artigo 142, *caput*, proclama ser o lançamento “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Entenda-se por *procedimento administrativo* o conjunto de atos administrativos, lógica e cronologicamente ordenados, tendentes à prática de um ato final.

Ato administrativo, por sua vez, é “a declaração do Estado ou de quem o represente, que produz efeitos jurídicos imediatos, com observância d lei, sob o regime jurídico de direito público e sujeita a controle do Poder Judiciário”.

A questão está em saber, portanto, se o lançamento traduz-se num conjunto de atos visando emprestar exigibilidade ao crédito tributário, ou se configura um único ato com esse propósito.

Em nosso entender, o lançamento reveste a natureza de *ato administrativo*, pois nem sempre impor-se-á uma sequência de atos para que se possa apurar o montante devido e indicar o passivo da obrigação tributária principal (COSTA, 2018, p. 248).

Diversos autores posicionam-se pela natureza do lançamento como ato administrativo. Assim o fazem Carrazza (2007, p. 425), Costa (2018, p. 248), Paulsen (2008, p. 977) e Schoueri (2018, p. 635). Nesse sentido, destaca-se:

Assim como o fato jurídico tributário pode consistir em uma somatória de fatos que, em conjunto, dão nascimento à obrigação tributária, também o lançamento pode implicar uma série de atos, todos regrados pelo Direito, cujo conjunto implica sua existência.

O lançamento, ver-se-á abaixo, implica uma série de atos concatenados. Daí seu caráter procedimental; esses atos, entretanto, não se compreendem isoladamente (não produzem efeitos isoladamente), mas apenas em seu conjunto. Neste sentido, formal um todo jurídico, um ato. Qual a diferença? Se fosse mero procedimento, o lançamento teria um início e um término. Sendo um todo, apenas se considera uma data.

A diferença não é apenas teórica, pois, no Direito, há prazos para que atos sejam praticados, sob pena de não mais poderem ser validamente efetuados. Assim, admita-se que o prazo para efetuar o lançamento de um tributo se encerre em 31 de dezembro de determinado ano. Considere-se, ainda, que a fiscalização tenha iniciado seu trabalho em 30 de novembro daquele ano, mas apenas tenha concluído o levantamento e apurado a falta de recolhimento do imposto em 31 de março do ano seguinte. Naquela data, o contribuinte será notificado do lançamento. Pergunta-se: é válido o lançamento? A resposta é negativa, pois, sem a notificação, não há lançamento. Não cabe falar em início de lançamento ou em lançamento pela metade. Ou há lançamento, tendo ocorrido toda a série de atos prevista pela lei, ou não houve lançamento. Se havia um prazo para o lançamento, este não se considera ocorrido (embora se tenha iniciado o *iter*) até que o último dos atos que compõem o todo do lançamento tenha ocorrido. Por isso, têm razão aqueles que defendem a natureza de ato para o lançamento (SCHOUERI, 2018, p. 636-637).

Feitas as considerações acima, necessário reproduzir-se o conteúdo dos arts. 3º e 142 do CTN:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Depreende-se do texto legislativo que o lançamento, inobstante referir-se muitas vezes apenas à norma individual e concreta – também chamada de veículo introdutor de normas –, é conceituado pelo legislador como um procedimento administrativo relativo à atividade administrativa vinculada de apuração do montante devido de crédito tributário, detalhando num documento todos os elementos da obrigação tributária ou, mais tecnicamente, da regra-matriz de incidência tributária⁸.

O veículo introdutor da norma jurídica tributária individual e concreta, como ato administrativo que é, manifesta no mundo fenomênico o problema do conflito existente entre sujeito ativo e sujeito passivo da obrigação tributária. Como ato administrativo que é, ele deve passar inicialmente por um controle de legalidade decorrente do dever de autotutela aplicável à administração pública. O próximo item destina-se à análise do controle da legalidade do ato administrativo.

1.2.3 Controle da legalidade do ato administrativo

⁸ Para fins de compreensão dos conceitos de norma geral e abstrata e norma individual e concreta trazidos neste estudo, importante trazer as reflexões do prof. Paulo de Barros Carvalho:

“Esse caminho, em que o direito parte de concepções abrangentes, mas distantes, para chegar às proximidades da região material das condutas intersubjetivas, ou, em terminologia própria, iniciando-se por normas jurídicas gerais e abstratas, para chegar a normas individuais e concretas, e que é conhecido por ‘processo de positivação’, deve ser necessariamente percorrido, para que o sistema alimente suas expectativas de regulação efetiva dos comportamentos sociais. [...].

[...] Tratei, inicialmente, da norma geral e abstrata, que, na plataforma das imposições tributárias, chamei de ‘regra-matriz de incidência’. Em seguida, num dinamismo que conduz à particularização, versei o conteúdo da norma individual e concreta, apurada por redução da norma geral e abstrata, estudando a matéria de seu antecedente e o conteúdo de seu conseqüente. [...].

Creio ser inevitável, porém, insistir num ponto, que se me afigura vital para a compreensão do assunto: a norma geral e abstrata, para alcançar o inteiro teor da sua juridicidade, reivindica, incisivamente, a edição de norma individual e concreta. Uma ordem jurídica não se realiza de modo efetivo, motivando alterações no terreno da realidade social, sem que os comandos gerais e abstratos ganhem concreção em normas individuais. [...]” (2007, p. 226-227).

A Administração Pública, por meio de seus servidores, edita atos administrativos. “Os atos administrativos são espécie do gênero ‘ato jurídico’”. (ALEXANDRINO, PAULO, 2018, p. 519). Os eventos, sejam eles naturais, sejam praticados pelo ser humano, quando interessem ao direito por produzirem efeitos jurídicos são chamados de fatos jurídicos “*lato sensu*”, os quais são divididos em fatos jurídicos “*stricto sensu*” e atos jurídicos. Os fatos jurídicos “*stricto sensu*” são os eventos naturais, como o nascimento, a morte ou um desastre natural. Já os atos jurídicos são os eventos praticados pelo ser humano, resultando, portanto, da manifestação humana. Quando unilaterais são denominados de atos jurídicos unilaterais, quando bilaterais são denominados de atos jurídicos bilaterais ou contratos. (ALEXANDRINO, PAULO, 2018, p. 519).

Tratando especificamente do ato administrativo, como evento praticado por um servidor público, trata-se de ato jurídico, o qual pode ser unilateral, como é o caso do lançamento como norma individual e concreta, ou bilateral, como é o caso dos contratos ou da transação.

Meirelles conceitua ato administrativo como “toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria” (MEIRELLES, 2001, p. 141).

Mello, por sua vez, aduz que

[...], é possível conceituar ato administrativo como: declaração do estado (ou de quem lhe faça as vezes – como, por exemplo, um concessionário de serviço público), no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional”. (MELLO, 2010, p. 385).

Desta definição trazida por Mello é possível concluir que o ato administrativo está sujeito a controle, o qual pode ser exercido pelo Poder Judiciário, mas também pela própria Administração Pública emissora do ato, no que se denomina dever de autotutela.

Ao realizar o controle dos atos administrativos, a Administração Pública pode invalidar os “atos inconvenientes, inoportunos ou ilegítimos [...], [ou seja], desfazer os que se revelarem inadequados aos fins visados pelo Poder Público ou contrário às normas legais que os regem”. (MEIRELLES, 2001, p. 190).

Ao contrário do Poder Judiciário, que realiza o controle apenas da legalidade do ato administrativo, o Poder Público

não pode agir fora das normas jurídicas e da moral administrativa, nem relegar os fins sociais a que sua ação se dirige. Se, por erro, culpa, dolo ou interesses escusos de seus agentes, a atividade do Poder Público desgarrar-se da lei, divorcia-se da moral ou desvia-se do bem comum, é dever da Administração invalidar, espontaneamente ou mediante provocação, o próprio ato, contrário à sua finalidade, por inoportuno, inconveniente, imoral ou ilegal. Se o não fizer a tempo, poderá o interessado recorrer às vias judiciais. (MEIRELLES, 2001, p 190).

Verificada a conveniência ou oportunidade de desfazimento do ato, a Administração procede à sua revogação. Verificada existência de alguma ilegalidade, procede-se à sua anulação. Verificado, por sua vez, o descumprimento de algum requisito exigido como condição para a prática do ato, procede-se à sua cassação.

Importante explicitar que, assim como as normas jurídicas, o ato administrativo, ainda que eivado de vício ou ilegalidade, permanecerá válido até que seja desfeito por meio da revogação, da anulação, da cassação ou de algum outro ato que lhe tire a validade. Tal ocorre em virtude da presunção de legitimidade dos atos administrativos.

Alexandrino e Paulo definem cada uma das hipóteses de controle do ato:

A anulação deve ocorrer quando há vício no ato relativo à legalidade ou legitimidade (ofensa à lei ou ao direito como um todo). É sempre um controle de legalidade, nunca um controle de mérito.

Um vício de legalidade ou legitimidade pode ser sanável ou não. A anulação do ato que contenha vício insanável é obrigatória; já o ato que contenha vício sanável e não acarrete lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros pode ser anulado ou convalidado (a convalidação é ato discricionário, privativo da administração).

[...]

Revogação é a retirada, do mundo jurídico, de um ato válido, mas que, segundo critério discricionário da administração tornou-se inoportuno ou inconveniente.

A cassação é a extinção do ato administrativo quando o seu beneficiário deixa de cumprir os requisitos que deveria permanecer atendendo, como exigência para a manutenção do ato e de seus efeitos. No mais das vezes, a cassação funciona como uma sanção para aquele particular que deixou de cumprir as condições exigidas para a manutenção de um determinado ato. (ALEXANDRINO, PAULO, 2018, p. 588-589, 593, 596).

O lançamento tributário é ato vinculado, de modo que ele não pode ser revogado, mas objeto de controle apenas quanto à sua legalidade. Em havendo algum vício, ele pode ser declarado nulo. É possível, contudo, que em algumas hipóteses deixe de ser declarada a nulidade quando ausente prejuízo às partes, especialmente à defesa, caso se trate de vício sanável.

Trazidos os principais conceitos atinentes ao lançamento e ao controle dos atos administrativos, passa-se à análise da Administração Tributária.

1.3 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ao se tratar da administração tributária é importante contextualizar a administração tributária como entidade da administração pública direta⁹, que possui atribuições definidas em lei. Como entidade da administração pública¹⁰, a administração tributária pode assim ser definida:

A Administração Tributária traduz-se num conjunto de ações e atividades, integradas e complementares entre si, que almejam garantir o cumprimento pela sociedade da legislação tributária, que se mostra por meio da presença fiscal, quer no âmbito da facilitação do cumprimento das obrigações tributárias, quer na construção e manutenção da percepção de risco sobre o calculado inadimplemento. Essas ações e atividades se sustentam na normatização da legislação e num conjunto integrado de sistemas de informação, alimentados por dados cadastrais e econômico-fiscais, fornecidos ao Fisco pelos próprios contribuintes ou por terceiros, mediante a apresentação de diversas modalidades de declarações. (SABBAG, 2013, p. 919).

Em sendo um órgão da administração pública, a administração tributária sujeita-se ao regime de direito público e aos princípios da administração previstos no art. 37 da Constituição Federal.

Sabe-se que, na Administração Pública, prevalece o regime jurídico de Direito Público, o qual prima pela indisponibilidade do interesse público, legitimando a Administração Tributária a exercer adequadamente suas funções estatais, a par da proteção aos direitos individuais. Como bem lembra Dirley da Cunha Jr., “as prerrogativas não são privilégios ou regalias, mas sim poder-dever (ônus)”. (SABBAG, 2017, p. 920).

Denota-se, portanto, que inobstante o regime de direito público a que está sujeita, a administração tributária deve atender também aos princípios estabelecidos na carta magna atinentes aos direitos fundamentais e à ordem econômica. Importante explicitar que a ordem constitucional vigente exige a observância não apenas dos princípios previstos nos arts. 1º a 5º da Constituição, como também outros esparsos no texto constitucional, como aqueles previstos no art. 170 que estabelece a observância da soberania nacional, da propriedade privada, da função social da propriedade, da livre concorrência, da defesa do consumidor e do meio ambiente, da redução das desigualdades regionais e sociais, da busca do pleno emprego e do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte.

Com o advento da Constituição Federal de 1988 a Administração Tributária passou a ter um novo tratamento, tendo em vista a consagração, no cenário normativo, do modelo de Estado Social e Democrático de Direito. (SCHIER, 2016, p. 31).

⁹ Adotar-se-á o conceito de administração pública trazido por Meirelles: “Em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade. [...]” (2001, p. 59).

¹⁰ Destacam-se os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Silveira e Jaques (2019, p. 12-13) demonstram a necessidade de cumprimento de uma função social pelo Poder Público no modelo de estado social e democrático de direito. É de se ressaltar que a atividade dos servidores fiscais está dentre as atividades essenciais do Estado, tendo-se por fim “assegurar o interesse público, caracterizando-se como típicas funções administrativas, ligadas à “satisfação constante das necessidades coletivas; prestação de bens e serviços” (SCHIER, 2016, p. 127).

A partir daí, exigem-se de normas, atos do Poder Público, institutos jurídicos, entre outros, o cumprimento de uma função social. Essa função, na ótica de Duguit (2009), remete-se muito em razão do reconhecimento de que o ser humano possui direito pela sua condição de ser gregário, razão pela qual tem obrigações a cumprir com a sociedade. Nesse sentido, ele é detentor de direito porque precisa atender obrigações com o meio social que é inserido (SANTOS; OLIVEIRA, 2016). (Silveira, Jaques, 2019, p. 12).

A perspectiva de que há uma solidariedade dos agentes entre si, no sentido de que a ninguém é dado somente possuir direitos, porquanto todos possuem deveres, acaba por trazer uma visão humanista¹¹ para a administração pública.

A ideia de Função Social do Direito (FSD) pressupõe uma solidariedade dos agentes entre si, ou seja, “[...] todos têm deveres para com todos, mas ninguém tem direito algum propriamente dito, já que ninguém tem outro direito senão o de cumprir sempre o seu dever” (SANTOS; OLIVEIRA, 2016, p. 112). (SILVEIRA, JAQUES, 2019, p. 12-13).

A atuação da administração tributária, portanto, deve ser pautada também em observância ao princípio da dignidade da pessoa humana, considerando que o tributo não apenas é instrumento de arrecadação de recursos ao Estado, mas cumpre uma função social.

Pautado nessa perspectiva, reconhece-se também que o tributo possui uma função social relevante, que impõe deveres não apenas à Administração Tributária, mas também aos contribuintes. Importa observar a existência de uma via de mão dupla na qual se exige uma atuação coletiva dos agentes para atendimento dos objetivos do Estado na preservação da dignidade humana, que nesta circunstância perpassa, por óbvio, as três primeiras dimensões dos direitos humanos: a liberdade negativa (1ª dimensão), pois delimita o exercício de poder de tributar do Estado no alcance do patrimônio dos contribuintes (não confisco); a liberdade positiva (2ª dimensão), pois o Estado tem o dever de garantir os direitos sociais, mas necessita do auxílio dos contribuintes no recolhimento do tributo, que é a sua principal fonte de renda e; proteção de patrimônios difusos (3ª dimensão), como é o caso do meio ambiente, em que necessita de cooperação horizontal no direito doméstico e internacional para sua concretização; e o direito tributário pode ser utilizado, para tanto, como instrumento

¹¹ Para os fins do presente estudo adota-se a perspectiva humanista trazida por Silveira e Jaques, que coloca a dignidade da pessoa humana como princípio norteador do desenvolvimento:

“Denota-se que a preocupação da doutrina humanista consiste em buscar meios de garantir o desenvolvimento, bem-estar da coletividade e a proteção dos direitos humanos, independente da dimensão, a partir da regulação do direito econômico. Nessa perspectiva, o homem é visto como um fim em si mesmo em razão da qualidade intrínseca e diferencial que o protege, que é a dignidade humana. Portanto, “[...] funciona assim como uma espécie de direito preservador ou corretivo do sistema econômico, que não abre mão da ética e dos valores da sociedade, ao mesmo tempo que trabalha ao lado da economia” (SILVEIRA, 2006, p. 124).” (SILVEIRA, JAQUES, 2019, p. 10).

indutor de comportamentos benéficos para a tutela do meio ambiente. (SILVEIRA, JAQUES, 2019, p. 13).

É nessa perspectiva que Silveira e Jaques (2019, p. 13-14) propõem que a atuação da administração tributária seja uma atuação ética – da ética da responsabilidade –, visando ao bem comum, atendendo ao princípio da dignidade da pessoa humana. No mesmo sentido, Schier pontua que o poder constituinte originário elegeu o respeito a todas as pessoas como fundamento e fim do Estado:

É inegável, portanto, que o poder constituinte originário elegeu o respeito a todas as pessoas, entendidas em suas diversas dimensões, como fundamento e fim máximo desse Estado. Definiu, ainda, a estrutura do estado de Direito e a forma democrática de gestão do poder. Nesse contorno, o Estado Brasileiro existe para promover o desenvolvimento da pessoa, mediante a garantia a todos os indivíduos de um núcleo de direitos fundamentais, em uma perspectiva material e, por vezes, pela ação interventiva do poder público, limitada pelo Direito. Assim, o princípio democrático, consagrado na CF/88, deve estar dirigido “à concretização de um determinado projeto social”, interpretação que vincula toda a atuação do poder público, inclusive a da Administração Tributária”. (SCHIER, 2016, p. 34).

A autora segue ressaltando a existência de um projeto democrático de administração pública, citando o princípio da participação popular previsto no art. 37, §3º da Constituição Federal, tema que será aprofundado no próximo item.

O papel a ser desempenhado pela administração tributária vem sendo objeto de estudos na busca por um aperfeiçoamento de sua missão institucional. Verifica-se a necessidade de adoção de um novo modelo de gestão, pautada pela participação popular na administração pública, no que se denomina de administração concertada. Trata-se de um modelo de gestão administrativa na qual se busca ao invés da aplicação unilateral dos poderes administrativos, a colaboração ativa dos interessados. Ela é chamada também de administração consensual ou contratual.

A Administração concertada se impõe, para além da organização hierárquica e da manifestação autoritária, como decorrência da opção constitucional pelo princípio democrático: a busca de participação e consenso são um “estilo de administrar” que complementam o princípio hierárquico e o princípio da legalidade para se assegurar legitimidade da atuação administrativa. Tal estilo demanda uma legitimidade ampliada pela coparticipação dos particulares nos procedimentos de formação das decisões administrativas. (BITENCOURT NETO, 2017, p. 6176).

No modelo de estado escolhido pelo constituinte, estado democrático de direito, toda atuação administrativa deve pautar-se pela prestação eficiente dos serviços públicos aos cidadãos. É necessário repensar as instituições da administração pública na medida em que elas devem atuar pautadas nos princípios constitucionais, num ideal de boa administração:

[...]. Sobre a boa administração, Juarez Freitas esclarece que é exigência premente de uma administração que se pretende “eficiente e eficaz, proporcional cumpridora de seus deveres, com transparência, motivação, imparcialidade e respeito à moralidade,

à participação social e à plena responsabilidade por suas condutas omissivas e comissivas”. (SCHIER, 2016, p. 51).

Na busca pela modernização das administrações tributárias, o Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT) tem desenvolvido estudos que venham a auxiliar os países membros na sua tarefa. Dentre os requisitos escolhidos pelo CIAT como necessários a uma administração tributária eficiente e moderna destaca-se a confiança dos contribuintes na administração tributária, na promoção do cumprimento voluntário e a redução da evasão fiscal, na melhoria da produtividade, qualidade do serviço e satisfação do contribuinte, a redução dos custos de conformidade para os contribuintes, a disponibilização de programas de capacitação técnica para os seus funcionários, a aplicação justa, confiável e transparente das leis tributárias, o serviço confiável, o processamento eficiente das declarações, pedidos, apelações, consultas dos contribuintes, estratégias de comunicação profissional para melhorar a tomada de consciência e a difusão e respeito pelos contribuintes (SCHIER, 2016, p. 55).

Como bem assegura Kiyoshi Harada, “uma administração tributária dinâmica, racional e eficiente conduzirá à redução de custos operacionais na arrecadação de tributos, concorrendo para a formação de uma conjuntura capaz de propiciar o alívio da pressão tributária que, entre nós, atinge níveis críticos. (SABBAG, 2013, p. 921).

Nesse diapasão, vem sendo discutida a necessidade de uma mudança na atuação da administração tributária, mormente em relação ao contribuinte. Esse novo paradigma de relacionamento, próprio da nova administração pública, será analisado no próximo item.

1.3.1 Um novo paradigma de relacionamento Fisco-Contribuinte

É importante enfatizar que por muito tempo as relações entre o sujeito ativo da obrigação tributária, ao qual se denominará Fisco, e o sujeito passivo, ao qual se denominará Contribuinte, foram permeadas por uma animosidade em decorrência da aplicação do chamado princípio da soberania do interesse público. A relação Fisco-Contribuinte desde os seus primórdios é marcada por uma postura repressora do órgão estatal em face do responsável pelo recolhimento dos tributos. Analisando-se a história, vislumbra-se que a atividade tributária

marcada por arbitrariedade e abusos favoreceu o surgimento de revoltas, como a Revolução Francesa e a Boston Tea Party¹² nos EUA.

Com efeito com o advento do estado Liberal, o Fisco, que antes atuava tão-somente para financiar os anseios do Rei passa a ser entendido como instrumento que permitirá ao Estado custear uma estrutura voltada à garantia dos direitos fundamentais, ainda que numa perspectiva formal e abstencionista.

[...]

[...] mas é sob a égide do modelo de Estado Social que as funções exercidas pelos órgãos aos quais se convencionou chamar de Administração Tributária se colocam como instrumento para a garantia dos direitos fundamentais ligados à prestação de serviços públicos. (SCHIER, 2016, p. 126-127).

Tradicionalmente, portanto, havia uma separação entre estado e sociedade. O soberano representava os interesses do estado, cabendo à sociedade cumprir com o determinado por ele. Com o avanço da pluralidade e complexidade, inclusive tecnológica, da sociedade, começa a haver uma fragmentação da estrutura administrativa estatal, que começa a ruir em seu modelo unitário com o advento dos entes locais autônomos e das entidades da administração indireta. Essa evolução é fruto da complexidade da sociedade, que se ordena de forma justaposta:

[...] Os diversos interesses que no Estado pluriclasse recebem a proteção legislativa, a tecnização dos meios necessários à sua satisfação e a exigência de tais interesses serem tratados com imparcialidade frente ao jogo político-partidário fizeram com que o Estado fosse progressivamente criando em seu interior novos centros de poder dotados de diferentes modelos organizativos (ARAGÃO, 2002, p. 132).

Os subsistemas desse novo modelo estatal são dependentes uns dos outros, cabendo ao Estado realizar essa integração, essa intercomunicação. Hoje resta, assim, ultrapassada a completa separação entre estado e sociedade, sendo o Estado um instrumento de organização social e o bem-estar da sociedade seu objetivo primordial:

A superação da oposição público/privado se conjuga com a "despolitização" de uma série de funções estatais, levando ao que Jacques CHEV ALLIER denomina de "ruptura do monolitismo de uma Administração que evolui para a adoção de um modelo 'policêntrico', caracterizado pela coexistência de vários centros de decisão e de responsabilidade".

José Eduardo FARIA observa que o Estado tende a perder a centralidade, a unidade e exclusividade diante da extrema diversidade de interesses privados e do crescente número de decisões econômicas tomadas fora do alcance da sua jurisdição (ARAGÃO, 2002, p. 134).

¹² A Festa do chá de Boston (*Boston tea party*) foi um protesto realizado pelos colonos ingleses nos Estados Unidos contra o governo inglês. Foi lançado ao mar o carregamento de chá de três navios que pertenciam à Companhia Britânica das Índias Orientais. (SINNOT, 1993, p. 83-86).

O modelo originário da administração pública era um modelo ministerial, em que se administrava sob a égide de um ministro responsável. Denota-se, portanto, uma evolução do modelo estatal, sendo inquestionável atualmente sua natureza plurifórmica e pluricêntrica:

[...] Hoje a "unidade da administração é uma ficção", sendo incontroversa a sua natureza "plurifórmica e pluricêntrica", [...] o que constitui" resultado natural da passagem do Estado burguês oitocentista, tipicamente monoclássista", voltado exclusivamente para a proteção dos interesses da burguesia então vitoriosa, para o Estado pluriclasse contemporâneo" (sufrágio universal, acesso democrático aos cargos da administração pública, desenvolvimento dos sindicatos, prestações estatais positivas etc.), "que necessariamente reflete na sua organização o incontornável e crescente pluralismo da organização social. [...] O pluralismo social e político provocou o pluralismo e a diferenciação organizatória da administração" (ARAGÃO, 2002, p. 134).

A administração pública contemporânea, para atuar segundo os valores e princípios constitucionais, deve atuar coordenada e descentralizadamente:

Vemo-nos, portanto, diante de um Direito Administrativo brasileiro mais complexo e plural, que abandona a idéia de que uma atividade administrativa só é racional na medida em que estiver previamente prevista, detalhadamente normatizada e sujeita a uma linha hierárquica; que a substituiu por técnicas de análise, gestão e responsabilidades estratégicas (ARAGÃO, 2002, p. 141).

Denota-se, portanto, que a Administração Pública evoluiu na sua atuação, não se falando mais apenas em interesse público, mas em interesses públicos representativos dos vários setores da sociedade civil. A consequência foi "a multiplicação dos interesses públicos, dos interesses difusos, dos interesses coletivos; a diminuição da separação entre Estado e sociedade; e o aumento da colaboração do particular com a Administração Pública" (DI PIETRO, 1993, p. 30-31).

Na perspectiva de proteção e concretização dos direitos fundamentais, deve haver uma releitura dos institutos tradicionais do Direito Administrativo, pois os esquemas clássicos administrativos falharam em dar aos seus conflitos respostas adequadas.

A compreensão da atuação administrativa dentro da ordem constitucional de um Estado Democrático de Direito, comprometida, por sua vez, com o respeito e a realização dos direitos fundamentais demanda modificações em concepções e institutos clássicos do Direito Administrativo, levando ao desenvolvimento de novas pautas e formas de atuar que não seguem apenas o tradicional viés unilateral e autoritário, mas que clamam a participação dos cidadãos e da sociedade civil nos processos de tomada de decisões da Administração Pública, bem como o desenvolvimento de outras formas de resolução de conflitos nos quais ela esteja presente (SILVA, 2016, p. 02).

A redefinição do direito administrativo baseado nos direitos fundamentais é algo recente. Categorias básicas do direito administrativo como o interesse público, o poder de polícia e o serviço público foram pensadas sem qualquer consideração aos direitos

fundamentais. Em sendo os direitos fundamentais a expressão máxima da dignidade da pessoa humana, também o direito administrativo se vincula a tais direitos.

Nesse sentido é que vem sendo questionado o paradigma tradicional de relacionamento Fisco-Contribuinte, o qual contribui para uma cultura de litigiosidade. Como bem explicitado por Xavier (2012, p. 22), o modelo tradicional sobre o comportamento dos contribuintes foi desenvolvido por Allingham e Sandmo, os quais defenderam, com base na teoria da economia do crime de Becker, que a decisão pelo pagamento ou não dos impostos decorreria de cálculos realizados em face tanto da possibilidade de detecção, como do valor da eventual penalidade a ser aplicada em caso de inadimplência (XAVIER, 2012, p. 22). Por esse raciocínio, a obediência às regras fiscais aumentaria na mesma proporção em que se elevaria a gravidade e extensão do castigo por descumprimento delas. Sendo assim, a melhor estratégia a ser tomada pela Administração Tributária com vistas a aprimorar o pagamento de tributos seria reforçar o nível de detecção das condutas ilícitas e de severidade das sanções.

It is useful at the start to identify more fully the basic insight – and the basic problem – with the standard economic approach to compliance. To date, the basic theoretical model used in nearly all research on tax compliance begins with the economics-of-crime model of Becker (1968), first applied to tax compliance by Allingham and Sandmo (1972).¹³ Here, a rational individual is viewed as maximizing the expected utility of the tax evasion gamble, weighing the benefits of successful cheating against the risky prospect of detection and punishment, and individuals pay taxes because they are afraid of getting caught and penalized if they do not report all income. This approach gives the plausible and productive result that compliance depends upon audit rates and fine rates. Indeed, the central point of this approach is that an individual pays taxes because – and only because – of this fear of detection and punishment. (ALM, MARTINE-VASQUEZ, TORGLER, 2010, p. 383)¹³.

Ocorre que recentes estudos, como os desenvolvidos no âmbito da OCDE e por Alm, sobre evasão tributária e eficiência fiscal indicam que o uso prioritário de penalidades para inibir a desobediência pode conduzir a uma redução do cumprimento voluntário das obrigações tributárias, assim como a aversão social às determinações do Estado. A Administração Tributária não deve enfatizar apenas a punição, já que outras variáveis são consideradas na decisão de pagar tributos, tais como as normas sociais. E, a fim de que tais normas sociais sejam condicionadas no interesse da Administração, é importante que esta

¹³ Tradução livre: “É útil no início identificar de forma mais completa o insight básico – e o problema básico – com a abordagem econômica padrão para a conformidade. Até o momento, o modelo teórico básico usado em quase todas as pesquisas sobre *compliance* fiscal começa com o modelo da economia do crime de Becker (1968), aplicado pela primeira vez ao *compliance* fiscal por Allingham e Sandmo (1972). Aqui, um indivíduo racional é visto como maximizando a utilidade esperada da aposta na evasão fiscal, pesando os benefícios da fraude bem-sucedida contra a perspectiva arriscada de detecção e punição, e os indivíduos pagam impostos porque têm medo de serem pegos e penalizados se eles não informarem todos os rendimentos. Essa abordagem dá o resultado plausível e produtivo de que a conformidade depende das taxas de auditoria e das taxas de multa. De fato, o ponto central dessa abordagem é que um indivíduo paga impostos por causa – e somente por causa – desse medo de detecção e punição.”.

mantenha um relacionamento mais estreito, pautado na confiança com os contribuintes, deixando de considerá-los tão só como potenciais criminosos. Alm propõe, dessa forma, que além dos antigos instrumentos de estímulo, tais como aplicação de penalidades e alto nível de detecção de infrações, o Fisco se valha de mecanismos voltados a influenciar a ética dos contribuintes, visando a aumentar o cumprimento voluntário das obrigações tributárias (XAVIER, 2012, p. 22).

Caberia à Administração Tributária a utilização de instrumentos que permitam ao contribuinte integrar-se à Administração, no desenvolvimento de uma consciência cidadã, pois o contribuinte também integra o Estado, devendo agir como colaborador.

They argue especially for models that examine compliance choice as a social dilemma, that incorporate tax morale or social norms, and that utilize their own slippery slope framework.

The slippery slope model suggests that authorities' position towards taxpayers is relevant for compliance: in an antagonistic tax climate, when tax authorities communicate a "cops and robbers" attitude, taxpayers will try to maximize their individual expected utility and only comply when forced to do so. On the other hand, in a synergistic climate, when authorities communicate a "service and clients" attitude, taxpayers will act on the basis of the perceived fairness of the system and comply voluntarily (ALM, MARTINE-VASQUEZ, TORGLER, 2010, p. 412-427)¹⁴.

O modelo teórico de James Alm, tendo por base a aproximação entre Contribuintes e Fisco, tanto através do aperfeiçoamento do serviço público prestado por este, quanto pela adoção de medidas tendentes a aumentar a confiança entre os dois agentes referidos, parece ser mais apropriado para o atual contexto, já que propõe que o contribuinte seja percebido também como ator cooperativo e não apenas como fraudador do sistema (XAVIER, 2012, p. 22).

Nesse modelo, pretende-se a adoção de um novo paradigma na relação fisco-contribuinte e sociedade, paradigma este caracterizado pelo trinômio confiança-serviço-coação. O Paradigma do Serviço consiste em orientar adequadamente o contribuinte no correto cumprimento de suas obrigações principal e acessória, orientações estas prestadas de modo direto, pela publicação de instruções normativas ou atos assemelhados, ou indireto, pela divulgação dos atos internos e decisões proferidas na esfera administrativa (julgamentos e respostas a consultas tributárias). O Paradigma da Confiança, por sua vez, consiste em ações

¹⁴ Tradução livre: "Eles argumentam especialmente por modelos que examinam a escolha de *compliance* como um dilema social, que incorporam a moral tributária ou as normas sociais, e que utilizam sua própria estrutura de ladeira escorregadia. O modelo da ladeira escorregadia sugere que a posição das autoridades em relação aos contribuintes é relevante para a conformidade: em um clima tributário antagônico, quando as autoridades fiscais comunicam uma atitude de "policiais e ladrões", os contribuintes tentarão maximizar sua utilidade individual esperada e só cumprirão quando forçados a fazer assim. Por outro lado, em um clima sinérgico, quando as autoridades comunicam uma atitude de "serviço e usuários" [num paradigma de colaboração], os contribuintes agirão com base na percepção de justiça do sistema e cumprirão voluntariamente."

que estimulam o adimplemento espontâneo das obrigações tributárias e o tratamento isonômico aos contribuintes que se encontram em situação equânime. Por fim, o Paradigma da Coação consiste em envidar esforços em caráter direcionado aos contribuintes que efetivamente atuam em desconformidade com a norma tributária, atuando em concorrência desleal com os demais contribuintes que agem em conformidade.

É pelo estímulo a denominada cidadania fiscal que o dever fundamental de pagar tributos se aperfeiçoa. A cidadania fiscal consiste em uma cidadania comprometida com o bem de todos, ou seja, pela titularidade de direitos e deveres dentro de uma determinada sociedade, pelo pertencimento a um estado (no sentido de ser nacional de um estado) e pela possibilidade de contribuir para a vida pública, inclusive interagindo de modo colaborativo com o estado. Isso culmina na condição singular do contribuinte dentro da sociedade, de alguém comprometido com o custeio dos direitos fundamentais por um lado, mas pelo gozo dos direitos fundamentais que lhe são inerentes, por outro.

É justamente essa mudança de paradigma, em que se busca um caráter colaborativo e o particular como agente central das relações tributárias, que deve ser o objetivo de uma administração tributária moderna, o que já vem sendo feito nos países desenvolvidos (COELHO, 2017).

[...] Sacha Calmon Navarro Coelho e Mizabel Abreu Machado Derzi asseveram que “Procura-se, em toda a parte, reforçar legalidade com legitimidade, por meio de uma renovação sistemática do consentimento ao tributo, cuja manifestação não se esgota mais na representação parlamentar tradicional”. Citam, assim, a partir da análise do citado Relatório, que há a necessidade da adoção das seguintes estratégias para a construção dessa Nova Administração Tributária: “1. Aumentando o grau de informação e de conhecimento do contribuinte (...) 2. Aumentando o grau de segurança da informação (...) 3. Melhorando a qualidade da norma tributária (...) 4. Reforçando os direitos e garantias do contribuinte e a segurança jurídica (...) 5. Maior procedimentalização da Administração Tributária (...) 6. Intervenção de câmaras e comissões paritárias ou de conselhos de contribuintes no aperfeiçoamento do lançamento e de suas revisões (...) 7. A busca do diálogo e do acordo (...)”. (SCHIER, 2016, p. 56).

Quando se fala em um novo paradigma de relacionamento fisco-contribuinte, é possível identificar três formas de atuação da Administração Tributária visando à adoção do trinômio confiança-serviço-coação: 1. Pela adoção de programas de conformidade tributária e de autorregularização; 2. Por meio da educação fiscal; e 3. Pela utilização do consensualismo na Administração Pública.

1.3.2 Programas de conformidade tributária e autorregularização

A relação fisco-contribuinte foi sempre pautada por um relacionamento adverso, em virtude da já relatada teoria do crime, que imputaria aos contribuintes uma decisão econômica no momento do recolhimento dos tributos. Os riscos de autuação e penalização é que ensejariam o adimplemento ou não da obrigação tributária principal.

Ocorre que se vêm demonstrando que a melhor forma de melhorar a qualidade da arrecadação é a confiança que o contribuinte tem na instituição arrecadadora. Nessa seara, baseado em estudos realizados no âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE e na adoção do trinômio confiança-serviço-coação, foi implementado no Estado de São Paulo um programa de conformidade¹⁵, cujo objetivo é a adoção de um tratamento diferenciado aos contribuintes segundo a sua conformidade fiscal (COELHO, 2017).

Tal programa foi criado por meio da lei complementar nº 1.320, de 2018¹⁶, que definiu princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabeleceu regras de conformidade tributária. Tendo por proposta uma mudança na postura repressiva e coatora por parte do Fisco Paulista em relação aos contribuintes, numa relação pautada pela ausência de transparência e confiança, foi estabelecido um paradigma positivo e inovador nessa relação, atuando a Administração Tributária de forma mais responsiva e sensível

¹⁵ A conformidade indica o cumprimento das regras estabelecidas. No direito tributário pode indicar o cumprimento de uma determinada obrigação. Conformidade é uma tradução para o termo inglês “compliance”. Interessantes as colocações de Friberg & Scherman: “Compliance is originally a military term with paternalistic associations of obedience and with the blame for noncompliance placed solely on the patient (14). [...] Behaviour is an important term in this definition and indicates that compliance in this traditional meaning is associated with behaviourism. On account of the criticism of the concept of compliance, alternative terms have been introduced and are used interchangeably with compliance, for example: adherence (1, 16), concordance (17, 18), therapeutic alliance (18), collaboration (19) and co-operation (3, 6)”. Tradução livre: “Compliance é originalmente um termo militar com associações paternalistas de obediência e com a culpa pelo descumprimento atribuída exclusivamente ao paciente (14). [...] Comportamento é um termo importante nesta definição e indica que a conformidade neste significado tradicional está associada ao comportamento. Por conta da crítica ao conceito de conformidade, foram introduzidos termos alternativos e usados de forma intercambiável com o termo conformidade, por exemplo: adesão (1, 16), concordância (17, 18), aliança terapêutica (18), colaboração (19) e cooperação (3, 6)”. O conceito de “compliance”, conformidade ou integridade foi internalizado no direito pátrio por meio do art. 41 do decreto presidencial nº 8420, de 2015, substituído pelo art. 56 do decreto presidencial nº 11129, de 2022, que assim definiu os programas de integridade: “Art.56: conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e na aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, políticas e diretrizes, com objetivo de: I - prevenir, detectar e sanar desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos praticados contra a administração pública, nacional ou estrangeira; e II - fomentar e manter uma cultura de integridade no ambiente organizacional”.

¹⁶ Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes>. Acesso em: 17 mai. 2022.

àqueles que agem em conformidade tributária, facilitando, colaborando e promovendo o adimplemento espontâneo das obrigações tributárias relativas ao ICMS¹⁷.

Esse programa, baseado em critérios de conformidade transparentes, classifica os contribuintes segundo a observância à legislação tributária. Dispõe o art. 5º da referida lei complementar acerca dos critérios a serem utilizados para a classificação dos contribuintes:

Artigo 5º - Para implementação do Programa “Nos Conformes”, com base nos princípios, diretrizes e ações previstos nesta lei complementar, os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS serão classificados de ofício, pela Secretaria da Fazenda, nas categorias “A+”, “A”, “B”, “C”, “D”, “E” e “NC” (Não Classificado), sendo esta classificação competência privativa e indelegável dos Agentes Fiscais de Rendas, com base nos seguintes critérios:

- I - obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS;
- II - aderência entre escrituração ou declaração e os documentos fiscais emitidos ou recebidos pelo contribuinte; e
- III - perfil dos fornecedores do contribuinte, conforme enquadramento nas mesmas categorias e pelos mesmos critérios de classificação previstos nesta lei complementar.

Denota-se que os critérios eleitos pelo legislador se relacionam à conformidade tributária tanto do contribuinte, quanto de sua cadeia de fornecimento. Pode-se avançar nesta classificação utilizando-se também critérios atinentes à atuação empresarial no tocante à preservação do meio ambiente e ao respeito às normas trabalhistas – contribuintes “verdes ou socialmente responsáveis”.

Além do programa de estímulo à conformidade tributária criado pelo Estado de São Paulo, outras iniciativas vêm sendo implementadas no país, das quais destacam-se os programas Confia¹⁸ e Operador Econômico Autorizado (OEA)¹⁹ criados pelo governo federal. Iniciativas relacionadas ao estímulo da autorregularização dos contribuintes também são instrumentos de estímulo à conformidade, proporcionando a correção das irregularidades praticadas num paradigma colaborativo entre a administração tributária e o administrado. No estado de Mato Grosso do Sul foi instituído um programa de estímulo à autorregularização por meio da lei estadual nº 4.748, de 2015 e do decreto estadual nº 12.632, de 2018.

¹⁷ Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações, previsto pelo art. 155, inc. II da Constituição Federal.

¹⁸ Programa de conformidade cooperativa criado pela Receita Federal para uma mudança no paradigma de relacionamento entre Fisco e Contribuinte. Maiores informações disponíveis em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>. Acesso em: 17 mai. 2022.

¹⁹ Trata-se de “um parceiro estratégico da Receita Federal que, após ter comprovado o cumprimento dos requisitos e critérios do Programa OEA, será certificado como um operador de baixo risco, confiável e, por conseguinte, gozará dos benefícios oferecidos pela Aduana Brasileira”.

Tais iniciativas baseiam-se na premissa de que é preciso melhorar o paradigma de relacionamento entre as partes da relação tributária, bem como na necessidade de implementação de uma administração pública concertada, com maior participação popular. Como destacado por Schier,

[...] é possível identificar a missão que se deve ser atribuída/reconhecida à Administração Tributária: *atuar para permitir o ingresso dos recursos, na forma prevista em Lei, com o fim de atender os objetivos da República Federativa do Brasil, viabilizando a garantia do direito de todos à cidadania plena, ao desenvolvimento e à vida, em uma democracia social participativa, numa sociedade fraterna, pluralista e sem preconceito, que assegure o respeito à liberdade e à justiça, o progresso social, econômico e cultural, assegurando a eficácia dos serviços públicos e promovendo a educação fiscal* (SCHIER, 2016, p. 135-136, grifo do autor).

Essa missão atribuída à administração tributária contém objetivos inúmeros, os quais não serão todos detalhados no presente estudo, porquanto não é o estudo da administração tributária o objeto desta pesquisa. Contudo, importante destacar a riqueza conceitual trazida pela autora, que indica a observância aos princípios constitucionais, já citados neste estudo como necessários no novo modelo de estado democrático de direito instituído pela Constituição Federal de 1988. Outrossim, a garantia da democracia social participativa relaciona-se ao que se está defendendo como novo modelo a ser implementado nas administrações tributárias, e que deve envolver também o processo administrativo, que é a participação popular na gestão pública, como instrumento para o acesso à ordem jurídica justa. O progresso social, econômico e cultural relaciona-se intrinsecamente ao objeto de estudo do capítulo 2, uma vez que se defende a adoção de um modelo de desenvolvimento sustentável que incorpore não apenas os aspectos social, econômico e ambiental trazidos pelo Relatório Brundland, mas também os aspectos espacial e cultural trazidos por Ignacy Sachs, que privilegia o cuidado com as especificidades endógenas de cada sociedade, único caminho para um desenvolvimento possível aos países periféricos, como defendido por Furtado²⁰.

Ainda no tocante à participação popular na gestão pública, mormente na gestão da administração tributária:

[...] É preciso, [...], que o seu modelo de gestão seja orientado pelos valores assegurados pelo Constituinte de 1988. Daí que, ao lado das garantias do modelo burocrático adotado em 1988, é preciso assegurar mecanismos democráticos de controle, que permitam a participação popular na esfera da Administração Tributária, notadamente como forma de controle de seus atos. É preciso que a Administração Tributária atue em parceria com a sociedade civil. (SCHIER, 2016, p. 137-138).

²⁰ Os conceitos aqui trazidos serão estudados no capítulo 2, com o necessário aprofundamento e as devidas citações.

Desta feita, a Constituição garantiu ao cidadão não mais um papel de simples tomador dos serviços públicos, mas da necessária observância do princípio da dignidade da pessoa humana, considerando o ser humano como propósito de atuação da administração pública, numa perspectiva humanista de atuação da administração tributária (SILVEIRA, JAQUES, 2017).

Nessa medida, o direito de participação na Administração Pública consagra-se como um direito fundamental que garante o acesso dos cidadãos às esferas de decisões do Poder Público. [Como exemplo de instrumentos de participação popular destacam-se os seguintes:] orçamento participativo, consulta pública, audiência pública, debate público, dentre outros [...]. (SCHIER, 2016, p. 139).

Verifica-se, deste modo, a necessidade de inclusão dos cidadãos na esfera de decidir do poder público, a qual se dá tanto de forma direta, colaborando com a administração em suas decisões, consolidando-se o princípio democrático, como de forma indireta, controlando os atos administrativos, consolidando-se o princípio do estado de direito (SCHIER, 2016, p. 140).

Nesse sentido encontram-se várias normas contemplando diferentes formas de participação do cidadão, com a instituição de ouvidores junto a diferentes órgãos públicos, audiências públicas, consulta pública, criação de Conselhos, sistemas de “disque-denúncia”, coletas de opinião e tantas outras, devendo ser destacadas suas virtualidades no Estado Democrático de Direito como instrumentos de legitimidade do poder, aproximando o Estado e a sociedade. [...]. (GROTTI, 2004, p. 207).

Numa atuação responsiva e sensível, as mais eficientes Administrações Tributárias adotam não um paradigma de repressão e cobrança, mas de estímulo e auxílio à conformidade, restando demonstrado que o adimplemento espontâneo das obrigações tributárias é menos custoso tanto ao Estado, como ao contribuinte. Os programas de estímulo à conformidade são, assim, relevantes tanto para o fisco, como para os contribuintes, e por consequência para a sociedade, por fortalecer uma atuação mais republicana do Estado, em observância ao *rule of law*²¹, essencial ao desenvolvimento.

Nesse sentido, passa-se a analisar no próximo item como a educação fiscal contribui para um melhor paradigma de relacionamento entre Fisco e Contribuinte.

1.3.3 Educação fiscal: instrumento para um novo paradigma de relacionamento entre fisco e sociedade

²¹ Expressão anglo saxônica utilizada para identificar o estado de direito.

A educação fiscal vem sendo utilizada pelas administrações tributárias e pelo governo federal como um meio para conscientizar a sociedade acerca da relevância dos tributos para o financiamento das atividades do Estado, possibilitando a prestação dos serviços públicos de que necessita a população.

Dentre as iniciativas destaca-se o Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF), iniciativa da administração pública que remonta a 1969, com as primeiras ações educativas realizadas por meio da chamada “operação bandeirante”. A denominação atual do programa nacional de educação fiscal foi estabelecida em reunião do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) no ano de 1999, sendo, desde 2002, tal iniciativa realizada em caráter interministerial entre o Ministério da Educação, o Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional, a Escola de Administração Fazendária e as Secretarias Estaduais de Educação e de Fazenda²².

Acerca da educação fiscal, o documento que estabelece as diretrizes nacionais da educação fiscal fornece uma definição precisa acerca dessa iniciava:

A Educação Fiscal visa à construção de uma consciência voltada ao exercício da cidadania, objetivando e propiciando a participação do cidadão no funcionamento e aperfeiçoamento dos instrumentos de controle social e fiscal do Estado. Outros temas importantes para a Educação Fiscal são: tributo e sua função social como instrumento que pode e deve ser utilizado para promover as mudanças e reduzir as desigualdades sociais; a qualidade da gestão dos gastos públicos; orçamento público; o combate à sonegação, ao contrabando, ao descaminho, e a pirataria; participação e controle social, entre outros temas. (ESAF, [20--?], p. 6).

A educação fiscal relaciona-se à participação popular na gestão pública, pois empodera os cidadãos para o exercício deste mister de participação e controle dos atos administrativos.

A Educação Fiscal deve tratar da compreensão do que é o estado, suas origens, seus propósitos e da importância do controle da sociedade sobre o gasto público, através da participação de cada cidadão, concorrendo para o fortalecimento do ambiente democrático. (SCHIER, 2016, p. 155).

Alguns programas de estímulo à cidadania fiscal vêm sendo implementados tanto pelo poder público, como por entidades da sociedade civil. Destacam-se o programa “nota fiscal paulista” instituído no Estado de São Paulo por meio da lei estadual nº 12.685, de 2007, o qual devolveia ao cidadão créditos em dinheiro num percentual, que inicialmente foi de até 30% do montante do imposto recolhido pelo estabelecimento, ao consumidor final que identificasse seu CPF no documento fiscal, além do sorteio de prêmios. Alguns estados também adotaram

²² Mais informações disponíveis em: https://receita.fazenda.rs.gov.br/download/20170704155154diretrizes_nacionais_da_educacao_fiscal.pdf. Acesso em: 01 jun. 2022.

iniciativas semelhantes. O estado de Mato Grosso do Sul instituiu o programa “nota premiada” por meio da lei estadual nº 5.634, de 2019, o qual objetiva estimular os consumidores a exigirem a entrega do documento fiscal no momento da realização das suas compras por meio de premiação financeira em sorteios periodicamente realizados.

As diversas iniciativas relativas ao desenvolvimento de programas de educação fiscal dos cidadãos têm respaldo na norma constitucional, que adota a transparência como princípio norteador da atuação pública, além das leis de acesso à informação, lei nº 12.741, de 2012, e de responsabilidade fiscal, lei complementar nº 101, de 2000, destacando-se a lei complementar nº 131, de 2009, que alterou a lei de responsabilidade fiscal permitindo a criação dos portais da transparência. Tais normas permitiram um maior conhecimento pela sociedade dos impostos pagos, tendo sido inclusive adotadas algumas iniciativas privadas, como a criação pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e tributação (IBPT) do chamado “impostômetro”. (SCHIER, 2016, p. 150).

Destaca-se, também, iniciativa da Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais (FEBRAFITE), que realiza desde 2002 a premiação de projetos realizados pela sociedade civil “que atuem com as temáticas da função social dos tributos, a qualidade do gasto público, bem como acompanhamento do retorno dos recursos para a sociedade” (FEBRAFITE, 2017).

A participação popular na gestão pública somente é possível quando se fornecem os meios que permitam aos cidadãos exercerem este mister. O fornecimento de meios passa não apenas pela disponibilização dos instrumentos de atuação popular, como são o orçamento participativo, as ouvidorias, a ação popular, mas também pelo empoderamento dos cidadãos por meio da transparência e da informação, o que torna a educação fiscal como um caminho para a efetivação da participação democrática.

O terceiro instrumento de atuação do cidadão na gestão pública ocorre por meio da adoção de meios consensuais de solução de litígios, denominado neste estudo de consensualismo. Nesse sentido, no próximo item será feita uma nova análise dos mecanismos de solução de controvérsias no âmbito tributário, num modelo que adota o consensualismo como caminho para a solução de conflitos entre Fisco-Contribuinte.

1.4 MEIOS ADEQUADOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS: CAMINHO PARA UMA ORDEM JURÍDICA JUSTA

Tradicionalmente, a via judicial era tida como único meio de resolução de conflitos. Em razão da incapacidade de o Poder Judiciário dar uma solução adequada às demandas que lhes eram apresentadas diante do excesso de litigiosidade, e conseqüente morosidade nas decisões, passou-se a questionar o efetivo acesso à justiça, buscando formas alternativas de pacificação social:

Essa problemática colocou em discussão o fato de que o modelo heterocompositivo de resolução de conflitos realizado na esfera estatal pelos membros da magistratura, ou feito por um árbitro, não deve constituir a única ou a principal forma de solução de conflitos. [...].

[...] o preceito constitucional que assegura o acesso à Justiça traz implicitamente o princípio da adequação; não se assegura apenas o acesso à justiça, mas se assegura o acesso para obter uma solução adequada aos conflitos, solução tempestiva, que esteja bem adequada ao tipo de conflito que está sendo levado ao Judiciário. (WATANABE, 2003, p.56 apud TARTUCE, 2008, p. 99). (CARVALHO, LIMA, 2019, p. 28).

A análise do relatório “justiça em Números” divulgado anualmente pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) demonstra a inefetividade do modelo tradicional de jurisdição na solução dos litígios, pois, em face do puro instrumentalismo, da formalidade e da morosidade do Poder Judiciário, a solução dada na sentença muitas vezes tem função apenas declaratória, impositiva, ineficaz e lenta, resultando em prejuízos para as partes envolvidas, ora pela demora no recebimento dos créditos, ora pelos custos decorrentes da lide, como a incidência de juros moratórios e ônus de sucumbência, ora pelos resultados advindos da demanda para ambas as partes, sendo ainda mais custosa para o administrado. A forma de solução dos conflitos tributários na esfera judicial encontra-se inefetiva em face do aumento crescente das execuções fiscais e da taxa de congestionamento de 87% no ano de 2020 (CNJ, 2021, p. 169).

As causas da litigiosidade são diversas. O Departamento de Pesquisas Judiciárias do CNJ após pesquisa realizada apresentou como conclusões para as causas da litigiosidade:

Os relatórios, de forma sintética, identificaram os seguintes desafios que se colocam para o Judiciário: 1) uma trajetória de judicialização em que vários atores (governo, mídia e advocacia) fomentam o crescimento da litigiosidade; 2) uma conjuntura socioeconômica que colaborou para um crescimento vertiginoso de demandas ligadas ao sistema de crédito no Brasil e 3) um quadro de variados incentivos para a litigação e para a interposição de recursos, o que só reforça a morosidade e o congestionamento do sistema judicial, em um ciclo vicioso e em um contexto em que a cultura de conciliação ainda encontra pouco espaço. (WATANABE, 2019, p. 124).

Ao tratar da política judiciária nacional de tratamento adequado dos conflitos de interesses, Watanabe aponta que além do direito dos jurisdicionados à solução dos conflitos pelo método mais adequado, os órgãos do judiciário têm a obrigação de prestar o serviço adequado para a solução destes conflitos, tendo sido determinada, por meio da Resolução nº 125 do CNJ a criação de um Centro Judiciário de Solução de Conflitos e Cidadania, constituído de três seções para o tratamento das controvérsias. Uma voltada à uma fase pré-processual de solução dos conflitos, uma destinada à fase processual, pós propositura da demanda, e uma voltada à prestação de serviços de orientação e informação, denominada de fase da cidadania. Vislumbra-se, assim, a importância do desenvolvimento no âmbito da Administração Pública de mecanismos de informação e orientação aos administrados, voltado à prevenção de conflitos, o que se mostra, diante da complexidade da legislação, ainda mais necessário na esfera tributária (WATANABE, 2019, p. 110-111).

É necessária, portanto, uma mudança de cultura na sociedade, com a superação da “cultura da sentença” ou “cultura do litígio” e a adoção da “cultura da pacificação” (WATANABE, 2019, p. 113).

Nesse sentido, a litigiosidade na esfera tributária caminha em sentido oposto ao paradigma constitucional do Estado Democrático de Direito. Os paradigmas tradicionais devem ser superados diante das novas exigências sociais. Os novos parâmetros constitucionais preveem políticas que garantam a participação dos cidadãos nos centros de poder, e nesse aspecto o processo administrativo tributário poderia se traduzir em espaço de exercício da cidadania em matéria tributária, mormente com a adoção do consensualismo, como se verá nos itens seguintes.

1.4.1 Acesso à ordem jurídica justa: da necessária revisão do conceito de acesso à justiça

A análise do chamado acesso à justiça demanda um exame inicialmente de sua definição, passando pela sua evolução histórica no ordenamento jurídico brasileiro e de como seu conceito evoluiu para o que se denomina atualmente de acesso à ordem jurídica justa.

O acesso à justiça é considerado como um princípio constitucional previsto no art. 5º, inc. XXXV da Constituição Federal, que estabelece que “a lei não excluirá da apreciação do

Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Tal previsão constitucional norteia um dos conceitos de acesso à justiça, qual seja, o de acesso ao Poder Judiciário. Há, porém, um conceito amplo de acesso à justiça, que o considera como o acesso a uma ordem de valores e direitos fundamentais ao indivíduo (RODRIGUES, 1994). Apesar de difícil definição, a expressão acesso à justiça determina que o sistema jurídico deve ser igualmente acessível a todos, face ao princípio da isonomia, e deve produzir resultados individual e socialmente justos (CAPELETTI, 1988).

Nesse sentido, Watanabe esclarece ser necessária uma atualização do conceito de acesso à justiça em face de sua evolução ao longo do tempo:

Desde o início da década de 1980, quando o sistema processual brasileiro passou por grandes e revolucionárias transformações, com a criação dos Juizados Especiais de Pequenas Causas (1984) e a aprovação da Lei da Ação Civil Pública (1985) – com posterior aprovação do Código de Defesa do Consumidor (1990), que trouxe no campo processual grandes inovações, e especial a disciplina mais completa e o aperfeiçoamento das ações coletivas –, o conceito de **acesso à justiça** passou por uma importante atualização: deixou de significar mero acesso aos órgãos judiciários para a proteção contenciosa dos direitos para constituir **acesso à ordem jurídica justa**, no sentido de que os cidadãos têm o direito de serem ouvidos e atendidos não somente em situação de controvérsias com outrem como também em situação de problemas jurídicos que impeçam o pleno exercício da cidadania, como nas dificuldades para a obtenção de documentos seus ou de seus familiares ou os relativos a seus bens, portanto, o acesso à justiça, nessa dimensão atualizada, é mais amplo e abrange não apenas a esfera judicial, como também a extrajudicial. Instituições como Poupas Tempo e Câmaras de Mediação, desde que bem organizadas e com funcionamento correto, asseguram o acesso à justiça aos cidadãos nessa concepção mais ampla (WATANABE, 2019, p. 109-110).

Segue o autor esclarecendo:

A Resolução nº 125, do Conselho Nacional de Justiça, editada em novembro de 2010, acolheu esse **conceito atualizado de acesso à justiça**, com toda sua significação e abrangência, e instituiu uma importante **política judiciária nacional de tratamento adequado dos conflitos de interesses**. Deixou assentado, em sua exposição de motivos, que o direito de **acesso à justiça é acesso à ordem jurídica justa**, e em seus dispositivos deixou expressamente declarado que os jurisdicionados têm **direito** à solução dos conflitos pelos métodos mais adequados à sua solução, em especial os métodos consensuais (mediação e conciliação), [...]. (WATANABE, 2019, p. 110).

Por fim, finaliza o autor apontando que tanto o novo Código de Processo Civil, como a Lei de Mediação (Lei nº 13.140, de 2015), acolheram os fundamentos da política judiciária contida na Resolução nº 125 do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), inclusive quanto ao conceito atualizado de acesso à justiça (WATANABE, 2019, p. 111).

Desta forma, denota-se que quanto ao acesso à justiça melhor seria falar-se em acesso à ordem jurídica justa:

Já o acesso à justiça, a garantia de direitos e a inclusão mostram-se ainda mais transversais: permeiam toda a Agenda, evidenciando que a transformação do mundo

via desenvolvimento sustentável de fato pressupõe a promoção e a defesa dos direitos humanos de todos, sem reservas.

Pode-se ademais afirmar, desse modo, ter sido abraçada a moderna concepção que se convencionou chamar de “acesso à ordem jurídica justa”, a qual há tempos veio a suplantar a estrita – e, por isso, insuficiente – perspectiva do acesso à justiça enquanto mero acesso a órgãos judiciais (WATANABE, 1988, p. 128). Além disso, a ênfase em instituições transparentes e na tomada de decisões participativas e inclusivas denota a interdependência existente entre os direitos humanos, a cidadania e a democracia. De modo que a referência ao “Estado de Direito” (*rule of law*) na meta 16.3, quando lida à luz das demais metas e dos outros objetivos, acaba por aproximar-se mais do conceito de “Estado constitucional democrático”, ou “Estado de direito democrático”, tipologia que, a par de conferir legitimidade ao processo de produção de normas jurídicas, legítima outrossim, via princípio da soberania popular, o próprio exercício [d]o poder político (CANOTILHO, 2003, p. 100). (PRACUCHO, 2020, p. 562).

Faz-se necessário, assim, uma ampliação do acesso à justiça, “entendida não apenas como a extensão do acesso ao Judiciário, mas também como ampliação do acesso aos meios alternativos de solução de conflitos” (HESSE *apud* TOLEDO, SANTIAGO, 2019, p. 61).

Diante da necessidade de envolvimento das partes na solução do litígio, buscando-se efetivamente a pacificação social, bem como do uso do meio adequado a cada tipo de conflito, vem se falando não mais em meios “alternativos” ao judicial, mas integrados a ele, uma vez que cada tipo de controvérsia ensejaria uma forma de solução que lhe seria mais adequada, de modo que haveria um “sistema multiportas” (CUNHA *apud* TOLEDO, SANTIAGO, 2019).

Os conflitos de interesses, e não apenas os mecanismos de sua solução, devem ser objeto de estudo da ciência processual, pois a adequação dos meios de solução depende do conhecimento de sua natureza e de todas as suas peculiaridades quanto ao objeto, pessoas, motivos, tempo de duração, contexto social e outros aspectos mais. (WATANABE, 2019, p. 98).

Os conflitos demandam um profundo conhecimento acerca da sua natureza, causas, partes envolvidas, a fim de se buscar uma solução que proporcione efetiva solução do problema, pondo fim à litigiosidade existente entre as partes, ou seja, proporcionando pacificação social. Para que isto seja possível, é imperativo que se dê um tratamento adequado aos conflitos de interesses entre os demandantes.

Dinamarco (*apud* WATANABE), ponderando sobre os chamados meios alternativos de solução de conflitos, aponta que:

A crescente valorização e emprego dos meios não jurisdicionais de pacificação e condução à ordem jurídica justa, ditos meios alternativos, reforça a ideia da equivalência entre eles e a atividade estatal chamada jurisdição.

[...]. Mas o que há substancialmente relevante no exercício da jurisdição, pelo aspecto social do proveito útil que é capaz de trazer aos membros da sociedade, está presente também nessas outras atividades: é a busca de pacificação das pessoas e grupos mediante a eliminação de conflitos que os envolvam. Tal é o escopo social magno da

jurisdição, que atua ao mesmo tempo como elemento legitimador e propulsor da atividade jurisdicional (WATANABE, 2019, p. 98).

Retoma-se, portanto, a distinção entre os conceitos de acesso à justiça, em sentido estrito e em sentido amplo. De acordo com o conceito atualizado de acesso à justiça, não mais se permitiria a adoção do conceito estrito de acesso à justiça, de modo a considerá-lo como mero acesso aos órgãos judiciários, na exigência de uma solução adjudicada dos conflitos. O acesso à justiça em caráter amplo se constituiria como

[...] o direito de ser atendido pelo Sistema de Justiça, na *acepção ampla que abranja não somente os órgãos do Poder Judiciário* preordenados à solução adjudicada dos conflitos de interesses, como também a todos os órgãos, públicos e privados, dedicados à solução *adequada dos conflitos de interesses, seja pelo critério da adjudicação da solução por um terceiro, seja pelos mecanismos consensuais, em especial a negociação, a conciliação e a mediação, e significa, ainda, direito de acesso à informação e orientação*, não unicamente em relação a um conflito de interesses, como também a problemas jurídicos que estejam impedindo o pleno exercício da cidadania, mesmo que não configurem um conflito de interesses com um terceiro. Essa concepção mais abrangente de acesso à justiça está em perfeita sintonia com os direitos fundamentais individuais e coletivos assegurados pela Carta Política, cujo fundamento maior é a *dignidade humana*, com plena possibilidade de exercício da cidadania (art. 1º, incisos II e III). (WATANABE, 2019, p. 121).

Ao se analisarem os meios adequados de solução de conflitos, estes podem ser heterocompositivos e autocompositivos. Ambos se diferenciam pela pessoa que porá fim à controvérsia. Nos métodos heterocompositivos a solução é adjudicada por um terceiro, como ocorre no judiciário e na arbitragem. Já nos métodos autocompositivos, as partes conflitantes constroem uma solução para o litígio, podendo haver a participação de um terceiro como facilitador do processo, mas sem o poder de decisão quanto ao objeto do conflito.

Chiesi Filho conceitua a heterocomposição como

[...] um método de resolução de conflitos no qual além das partes envolvidas há um terceiro, que não faz parte da relação conflituosa originária. Esse terceiro é quem decide o conflito, sendo ele escolhido ou aceito pelas partes como ocorre na arbitragem ou exercendo competência ou atribuição legal na hipótese do Poder Judiciário (CHIESI FILHO, 2021, p. 34).

Ao tratar dos métodos autocompositivos, Chiesi Filho esclarece que estes proporcionam às partes a oportunidade de construir uma solução conjunta, consensual, não havendo a presença de um terceiro com a atribuição de solucionar a controvérsia. Os métodos autocompositivos, então, são aqueles em que o conflito é solucionado pelas partes, com ou sem a intervenção de um terceiro facilitador do diálogo, no que se denomina de métodos consensuais de solução de conflitos ou consensualismo (CHIESI FILHO, 2021, p. 40).

1.4.2 Métodos consensuais de solução de conflitos: caminho para uma cultura de pacificação

Em fazendo o conflito parte das relações humanas, é recomendado que as partes sejam partícipes (corresponsáveis) na construção de uma resolução que seja mais adequada aos seus interesses, buscando a efetividade na solução da controvérsia e com isso pacificação social.

O princípio constitucional da efetividade da prestação jurídica é inaugurado pelo novo modelo processual civil, sendo mister que diante desta nova realidade “o estado busque regular e gerir novas formas de resolução de conflitos pela autocomposição, atendendo ao disposto no preâmbulo constitucional, a partir das quais se tem solução pacífica das controvérsias e uma sociedade participativa, fraterna e democrática” (COSTA, RIBAS, 2017, p. 196/197).

Como uma situação que envolve a existência de divergências entre duas ou mais pessoas relativamente a interesses, objetivos, necessidade ou ideias, os problemas devem ser positiva e construtivamente enfrentados por seus participantes. Tal é possível quanto mais adequado o mecanismo de solução escolhido pelas partes para pôr fim ao conflito: “Essa é a premissa que se deve ter em mente quando se pensa em meios consensuais de solução de conflitos: adequação da solução à natureza dos conflitos e às peculiaridades e condições especiais das pessoas envolvidas. [...] (WATANABE, 2019, p. 82).

Sales e Rabelo pontuam acerca da importância do envolvimento das partes na solução dos litígios e da necessária adequação do conflito ao instituto de solução de controvérsias:

Nesse contexto é importante desapegar-se da visão de que só é possível a resolução de um conflito por um caminho exclusivo ou quando houver intervenção estatal e passar a construir a ideia de que um sistema de resolução de conflitos é eficiente quando conta com instituições e procedimentos que procuram prevenir e resolver controvérsias a partir das necessidades e dos interesses das partes (2009, p. 75/76).

[...]

Esses mecanismos possíveis [...] colocam-se ao lado da tradicional jurisdição como uma opção que visa vincular o tipo de conflito ao meio de solução apropriado, apresentando-se também como mecanismos de inclusão social, na medida em que as partes se tornam corresponsáveis pela construção de uma resolução mais adequada para suas contendas, e, ainda, de pacificação social, já que um dos objetivos dos mesmos é que as partes aprendam a administrar seus conflitos por meio do diálogo (SALES, RABELO, 2009, p. 76).

Verifica-se, portanto, que os meios compositivos a serem eleitos com fundamento na técnica e modelo de solução que cada caso requer não possuem hierarquia entre si.

Conforme a perspectiva de análise, os meios de solução de conflitos quanto à referência jurisdicional podem ser judiciais, quando a solução é adjudicada por um juiz de direito, ou extrajudiciais, por exclusão quanto às demais formas de solução de controvérsias. Já quanto ao poder decisório, como já explicitado, os mecanismos de resolução podem ser heterônomos ou autônomos, também chamados de meios consensuais.

O tom adversarial marca as formas heterônomas de solução de conflitos, de modo que na busca por uma cultura de menor litigiosidade e de efetivação do princípio democrático privilegiam-se os meios consensuais, por meio dos quais as partes procuram por si mesmas solucionar a contenda, de modo construído (SALES, RABELO, 2009, p. 76/77).

Considerando o conceito amplo de acesso à justiça trazido por Capeletti, nele se enquadram os meios consensuais de resolução de conflitos, dentre os quais os mais conhecidos são a mediação, a conciliação e a negociação direta ou transação.

A mediação é um método consensual de solução de conflitos regulamentado pela lei nº 13.140, de 2015 e previsto no Código de Processo Civil. Constitui-se meio de solução de conflito no qual existe a presença de um terceiro independente às partes que figura como facilitador do diálogo entre elas. Por meio da mediação, objetiva-se conscientizar as partes da importância da gestão de seus próprios problemas, restabelecendo o diálogo, criando uma cultura de autoresponsabilidade e de comunicação pacífica, como veículo de instrumentalização da Democracia, por meio da horizontalização das relações interpessoais e superação das diferenças, num caminho de superação do conflito pelo consenso, pelo ganhar e ganhar (COSTA, RIBAS, 2017, p. 198).

Na mediação, o objetivo primordial além da solução da controvérsia é o restabelecimento do relacionamento das partes conflitantes, sendo, portanto, meio mais adequado para as controvérsias entre partes que possuam relacionamento continuado, como nas controvérsias entre familiares, vizinhos, colegas de trabalho, e pode-se dizer até entre Administração e Administrado.

Para uma mediação bem-sucedida é fundamental o papel do mediador. Conforme pontua Chiesi Filho, o mediador é fundamental para a solução da controvérsia, devendo o mesmo ser qualificado e ter a capacidade de expor às partes o que seja a mediação, proporcionar um ambiente voltado ao diálogo e à comunicação, com a finalidade de construir a compreensão das partes acerca da posição umas das outras. Além disso, ao contrário do magistrado, do qual

só se exige a imparcialidade e a equidistância das partes, o mediador também teve ser neutro (CHIESI FILHO, 2021, p. 52).

Para o êxito de um processo de mediação, é necessário também que os mediados estejam em situação de igualdade e equilíbrio, além de lhes ser oportunizado um canal para o diálogo:

A comunicação e a arte da linguagem são pontos extremamente importantes em uma mediação para que se busque a harmonização e a pacificação, de tal modo que cada um dos lados tenha condições de analisar o tema conflituoso sob a perspectiva do outro. É uma forma de viabilizar a análise empática e destituída de uma beligerância baseada em posições pré-constituídas (CHIESI FILHO, 2021, p. 51).

Há diversos tipos de mediação, dentre os quais cita-se a mediação facilitativa, a mediação avaliativa e o estilo propulsivo de mediação:

[...] Na mediação facilitativa o mediador tem como objetivo principal facilitar o diálogo entre os envolvidos e auxiliar que se sintam confortáveis no papel de criarem uma solução para o conflito, estimulando o protagonismo das partes. Já na mediação avaliativa, a qual muitos não consideram como sendo uma mediação, mas sim uma conciliação, o terceiro envolvido, além de facilitar a comunicação, assume um papel mais ativo e participa diretamente na negociação, podendo chegar a sugerir propostas para a composição entre as partes.

Dentre outros, há ainda o estilo propulsivo de mediação, criado por Diego Faleck, segundo o qual o mediador deve ter conhecimento profundo na ciência e na arte da negociação, além da capacidade de criar confiança, avaliar a dinâmica e o processo negocial para conduzir as partes a se basearem nos reais interesses envolvidos, [...]. (CHIESI FILHO, 2021, p. 56).

Outro método de solução de conflitos é a conciliação. Figura prevista no Código de Processo Civil, lei nº 13.105, de 2015, é muito semelhante à mediação, desta diferindo pela presença de um terceiro que apesar de sua imparcialidade tem “competência para aproximar as partes, controlar as negociações, “aparar as arestas”, sugerir e formular propostas, apontar vantagens e desvantagens objetivando sempre a resolução do conflito” (SALES, RABELO, 2009, p. 78).

Também na conciliação o papel do conciliador é fundamental para a construção de uma solução pelas partes:

[...] – o conciliador – que deve ser neutro e imparcial e sua atuação tem como objetivo principal o auxílio das partes em uma negociação e a efetiva facilitação de um caminho para que os próprios envolvidos cheguem a um acordo de vontades e à construção de uma solução que evite ou ponha fim a uma demanda. Busca-se uma solução sustentável e duradoura para a controvérsia, sendo a comunicação um elemento essencial na conciliação.

O conciliador deve propiciar um ambiente que facilite a exposição dos reais interesses das partes, evitando o surgimento de uma espiral negativa de barganha posicional, além de ouvir os envolvidos e estimular que um ouça o outro. A chamada escuta ativa, na qual há a demonstração do real interesse pelo que o outro está dizendo, é uma ferramenta importante a ser utilizada por um bom conciliador (CHIESI FILHO, P. 46).

Ao contrário da mediação, cujo objetivo maior é restabelecer o diálogo e criar uma cultura não adversarial, a conciliação tem por fim último a composição das partes de modo a pôr fim à controvérsia, sendo mais efetiva em demandas cujas partes não possuem relacionamento significativo:

A conciliação é indicada principalmente para os casos nos quais não há uma relação de longo prazo prévia, quando não há um envolvimento grande ou uma proximidade relevante entre as partes. Trata-se de um meio de solução de conflitos mais destinada (sic) a questões circunstanciais, nas quais não há um vínculo continuado entre os envolvidos. Muitas vezes, o núcleo da questão é exclusivamente financeiro ou envolve o cumprimento de uma obrigação pontual, diferentemente dos casos indicados para a mediação onde há uma relação que merece ser reconstruída e que é transcendente ao objeto da disputa (CHIESI FILHO, 2021, p. 50-51).

A negociação, por derradeiro, caracteriza-se pela interação, diálogo das partes envolvidas no conflito, na busca de uma solução amigável à questão posta. Na negociação propriamente dita não há um terceiro que intermediará o processo, mas tão somente as partes envolvidas, que buscam um entendimento para a solução do conflito. Ela só tem efetividade se houver condições de diálogo entre as partes, sendo mais comum nos conflitos patrimoniais.

Importante pontuar que quanto mais próximo do aspecto temporal de surgimento do conflito, mais possibilidades de sucesso na negociação, pela existência de um canal de comunicação direto entre os envolvidos:

[...] Nessa etapa, os envolvidos estão em um momento mais próximo do surgimento do conflito de interesses e há uma probabilidade maior de ainda ser possível evitar que surjam novos danos decorrentes da questão originária ou que os danos já existentes sejam agravados.

O canal de diálogo direto em muitas situações ainda existe ou ao menos está menos deteriorado que em momento futuro, já que em muitos casos o transcorrer do tempo faz com quem aumentem as chances de agravamento das situações conflituosas.

É recomendável que ao menos seja realizada, com rapidez, uma tentativa de negociação direta com o propósito de solução da questão, já que em muitas situações o tempo trabalha no sentido contrário ao do aumento das chances de solução entre as partes. (CHIESI FILHO, 2021, p. 41).

A negociação pura geralmente é de mais difícil ocorrência nos conflitos com relevância jurídica, configurando-se como aspecto central dentro dos métodos consensuais, sendo geralmente elemento dos demais métodos autocompositivos, sendo pouco provável que uma mediação ou uma conciliação tenham sucesso sem o componente negocial entre as partes.

Outro aspecto relevante acerca da negociação, é que as partes devem se atentar para que não ocorra a chamada negociação posicional, em que elas se enxergam como oponentes, numa situação de ganha-perde (CHIESI FILHO, 2021, p. 42). Tampouco deve-se adotar a chamada barganha posicional, distanciando-se dos interesses em jogo e focando-se nas posições adotadas pelos conflitantes. Acerca da barganha Chiesi Filho, citando Lewicki, esclarece:

Por exemplo, barganha é um espécie de regateio competitivo que acontece em uma venda de quintal ou em um mercado de pulgas, enquanto que negociação é um processo mais formal que ocorre quando as partes estão tentando encontrar uma solução que seja aceita por ambos para um conflito complexo. (CHIESI FILHO, 2021, p. 43).

Nessa perspectiva de consensualidade devem as relações Administração – Administrado serem revisadas, com a efetivação do direito à participação na esfera administrativa, o que tem importância na realização dos direitos fundamentais, tendo em vista o princípio constitucional do acesso à justiça (art. 5º, inc. XXV da Constituição Federal). A participação administrativa enseja maior publicidade e transparência, maior e melhor informação e conhecimento dos cidadãos sobre as diretrizes dos órgãos administrativos e a criação de efetivos espaços de negociação, na perspectiva da ponderação dos interesses envolvidos e da reciprocidade de concessões.

Outrossim, os métodos consensuais ou autocompositivos trazem maior efetividade à solução aplicada ao conflito, como se depreende de pesquisa comentada por Chiesi Filho, citando Ferraz:

De qualquer maneira, verifica-se que a autocomposicao, além de mais apropriada para a solução de muitos conflitos, tem uma efetividade maior que a sentença judicial. Conforme pesquisa comentada por Lelis Shériida Ferraz, 64,8% das sentenças são executadas, ao passo que nos acordos tal índice é de 22,7% (CHIESI FILHO, 2021, p. 50).

É nessa perspectiva que se analisa a possibilidade de adoção de instrumentos não adversariais na Administração Pública Tributária, como forma de acesso à justiça, concretização do princípio democrático no âmbito da Administração e efetividade das decisões.

1.4.3 Consensualismo na Administração Pública Tributária

A dificuldade na aceitação da composição consensual no âmbito da Administração Pública decorre da visão herdada da doutrina francesa arraigada no sistema administrativo brasileiro, tendo-se como objeto central o princípio da indisponibilidade do interesse público, o que não mais se justificaria em face da nova conceituação do interesse público como interesse não mais do governante, mas de toda a sociedade.

Nessa seara, a conceituação acerca da indisponibilidade do interesse público deve ser revisada. O ordenamento jurídico brasileiro não conceitua o que sejam direitos

indisponíveis. Existe uma compreensão de que se trata de uma categoria especial de direitos atrelados ao interesse público, o que os torna irrenunciáveis, inalienáveis e intransmissíveis. A indisponibilidade, assim, “seria uma ferramenta de proteção de determinados direitos fundamentais individuais ou coletivos contra lesões ou ameaças de seus titulares ou de terceiros, o que atenderia o interesse público (VENTURI *apud* FANTIN, FREITAS 2016, p. 02).

Quando se fala em interesse público, haveria um interesse primário e um interesse secundário. O interesse primário seria a dimensão pública do interesse privado. Já o interesse secundário envolveria o interesse particular individual, bem como interesses relacionados a aspectos patrimoniais da Administração.

O conceito de interesse público foi se alterando o longo do tempo. No período absolutista, o interesse público confundia-se com o interesse do rei. Com a revolução francesa, ele ganhou autonomia pela sua inserção dentro dos diplomas legais, que passaram a defini-lo. A evolução do constitucionalismo fez com que as normas constitucionais, antes meramente programáticas, fossem alçadas a regras de eficácia geral, passando então a definir o que seria o interesse público.

Os direitos fundamentais, assim como os instrumentos de participação, tiveram impacto sobre o conceito tradicional de supremacia do interesse público. A supremacia não seria do Estado, tampouco do gênero interesse público sobre quaisquer outros, até porque os direitos fundamentais se sobrepõem a todos os outros direitos e interesses. As relações entre Estado e sociedade passam, então, de uma relação de supremacia, para uma relação de ponderação.

É nessa perspectiva que se analisa o princípio da indisponibilidade do interesse público. Decorrente do princípio constitucional republicano, ele orienta a atuação da Administração Pública. Implica reconhecer que os bens públicos pertencem a todos e, por consequência, nenhum agente público poderia deles dispor. Haveria valores, atividades e bens públicos imprescindíveis à atuação do estado, o que os tornaria irrenunciáveis e inalienáveis, dentre os quais exemplificam-se a atividade legislativa, o poder de polícia e o território nacional. Trata-se do interesse público primário. Haveria por outro lado, meros interesses pragmáticos da administração que não encontram amparo na legislação. Seriam interesses secundários e também ilegítimos.

Acerca dos interesses secundários, Madureira expõe que “O dogma da indisponibilidade não tem aplicação quando se depreende em concreto que a posição sustentada

em juízo pelo poder público vai de encontro ao direito pátrio” (VENTURI *apud* FANTIN, FREITAS, 2016, p. 338-339).

Para que seja possível a adoção da consensualidade na esfera administrativa é mister verificar se os direitos indisponíveis seriam passíveis de transação, de modo a que se possibilitasse solução consertada de litígios envolvendo a Administração Pública. Para responder tal indagação surgiram três correntes, as quais, analisando o art. 3º da Lei n. 13.140/2015 (lei da mediação), procuram definir o que seriam “direitos indisponíveis que admitam transação”.

Uma corrente, defendida por Romita, Tartuce e Mitiero entende que o direito indisponível não seria passível de transação, contudo, haveria a possibilidade de se transacionar sobre as condições para o exercício desse direito e as vantagens econômicas dele decorrentes. Como exemplo ter-se-ia o direito de visita de menores. Ele é indisponível, mas o modo como será exercitado pode ser transacionado. (COSTA, SANTOS, 2019, p. 219).

Uma segunda corrente, defendida por Delgado, defende a existência de direitos absoluta e relativamente indisponíveis. Assim, os direitos absolutamente indisponíveis não seriam objeto de transação, ao passo que os relativamente indisponíveis poderiam ser transacionados. Como exemplo ter-se-ia o direito à assinatura da Carteira de Trabalho e Previdência Social (CTPS), o qual seria absolutamente indisponível. Já a modalidade de salário (se fixo ou variável) seria direito relativamente disponível, passível de negociação entre as partes. (COSTA, SANTOS, 2019, p. 221).

Por fim, uma terceira corrente, defendida por Salles, sustenta que a natureza da indisponibilidade deve ser aferida no caso concreto, podendo ter natureza ora de indisponibilidade material, ora de indisponibilidade normativa e ora de disponibilidade condicionada. A indisponibilidade material qualifica a própria relação entre o titular e o bem. Estaria relacionada aos atributos do bem jurídico tutelado. É o caso do direito à incolumidade física. A indisponibilidade normativa estaria relacionada a uma qualificação decorrente das normas jurídicas, como no caso das normas de competência absoluta. Já a disponibilidade condicionada indicaria a necessidade do cumprimento de condições para a disposição do direito, como no caso da existência de condições para que seja realizada a transferência da titularidade de um bem, como a assinatura do responsável legal quanto a bens de relativamente incapazes. (COSTA, SANTOS, 2019, p. 222-224).

O interesse público visto sobre a perspectiva dogmática clássica não admitiria conciliação ou transação. Como assinala Volpi, “de um modo geral, a doutrina e a jurisprudência assinalam que o interesse público, em razão de sua indisponibilidade e supremacia, não admite a conciliação ou transação, exceto se autorizada por lei” (VOLPI, 2011-2012, p. 48).

Já há diversos diplomas legais admitindo o uso de instrumentos consensuais no âmbito da Administração Pública. A Lei nº 10.259, de 2001 (Lei dos Juizados Especiais Federais) admite expressamente a conciliação nas causas em que os entes públicos federais estejam presentes. A lei nº 13.988²³, de 2020, regulamentou a transação tributária na esfera federal. O art. 32 da lei de mediação (lei nº 13.140, de 2015) trouxe disposições específicas para a aplicação da mediação às pessoas jurídicas de direito público, porém seu art. 38 excluiu sua aplicação das controvérsias envolvendo a Receita Federal e a União. A lei estadual paulista nº 17.293, de 2020, instituiu a transação tributária no âmbito da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo como modalidade de resolução de litígios. Existem, ainda, outras iniciativas em trâmite, a instituição da mediação tributária no município de Porto Alegre-RS, a qual foi instituída por meio da lei municipal nº 13.028, de 2022²⁴.

A moderna teoria do direito administrativo também começa a analisar o interesse público conforme os preceitos constitucionais. Nesse sentido, quando se aborda a temática do consensualismo no âmbito da Administração Pública, identificam-se três gêneros de administração pública concertada, a decisão consensual, a execução consensual e a solução de conflitos consensual, conforme tenha por finalidade a “promoção do interesse público, a realização do interesse público ou a recuperação do interesse público” (MOREIRA NETO, 2003, p. 147).

No mesmo sentido aduz Silva (2016) que a consensualidade é concebida tanto na participação do particular na Administração Pública ou no exercício da função pública, quanto na celebração de acordos entre a Administração Pública e o particular para a resolução consensual de conflitos, sendo que na solução de conflitos, quando instrumento de realização do interesse público, a Administração coloca de lado as prerrogativas públicas visando à composição harmoniosa dos conflitos. Como exemplos têm-se os Termos de Ajustamento de

²³ Alterada por meio da Lei 14.375, de 2022.

²⁴ Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=428526>. Acesso em 17 jun. 2022.

Conduta. A consensualidade mostra-se, assim, como “nova dimensão da atuação administrativa” (SILVA, 2016, p. 08).

A composição consensual de conflitos tem “importância sócio-política, enquanto via de fomento de civismo, de aperfeiçoamento da participação cívica e de agilização das relações sócio-econômicas, [...]” (MOREIRA NETO, 2003, p. 154). O consenso, deste modo,

[...] “contribue (sic) para aprimorar a governabilidade (eficiência), propicia mais freios contra os abusos (legalidade), garante a atenção de todos os interesses (Justiça), proporciona decisão mais sábia e prudente (legitimidade), evita os desvios morais (licitude), desenvolve a responsabilidade das pessoas (civismo) e torna os comandos estatais mais aceitáveis e facilmente obedecidos (ordem). (MOREIRA NETO, 2003, p. 145).

Nesse sentido, é mister a superação da concepção clássica do Direito Administrativo, a qual se sustentava na ideia de imperatividade e tinha o ato administrativo, unilateral e autoexecutório, como mecanismo central de atuação do ente público. Segundo Calixto Salomão Filho (*apud* XAVIER, 2012, p. 31), o Direito Administrativo brasileiro não está apto a enxergar o particular como colaborador no processo de desenvolvimento. Nesse novo modelo, passa-se a defender a adoção de instrumentos consensuais na forma de atuação administrativa, os quais garantiriam maior eficácia das regras adotadas, uma vez que decisões tomadas por consenso tendem a ser mais respeitadas que aquelas impostas.

Ao se indagar acerca da possibilidade do uso dos instrumentos consensuais de solução de conflitos na esfera tributária, a justificativa pela negação no seu uso decorre sempre da indisponibilidade do interesse público. Embora o bem jurídico na arrecadação de tributos seja indisponível, outros valores constitucionais podem justificar que, mediante lei, o estado renuncie a determinadas decorrências ou derivações do bem indisponível (TALAMINI, 2005, p. 05). É o caso, por exemplo, dos institutos da remissão e da anistia.

Citando o entendimento da processualista Grinover, Watanabe aduz:

Em sua incansável tarefa de buscar alternativas à melhoria do ambiente judicial e da efetividade das tutelas jurisdicionais Ada também se dedicou mais recentemente ao estudo das medidas que poderiam ser adotadas para melhora do contencioso fiscal.

Mais especificamente no que tange à adoção de métodos alternativos de solução de controvérsias, Ada defendia que, após a edição da Lei 13.129/15, que alterou a Lei 9.307/96 para permitir expressamente que a administração pública pode solucionar controvérsias relativas a direitos patrimoniais disponíveis pela via arbitral, haveria arcabouço legislativo suficiente a propiciar solução de controvérsias tributárias mediante arbitragem. [...]. (WATANABE, 2019, p. 116).

Coexiste com o interesse público envolvido no conflito entre estado e particular um interesse público de composição, considerando o novo entendimento doutrinário acerca da indisponibilidade do interesse público. O uso de formas consensuais para a solução de conflitos

pelos entes públicos não implica a exclusão dos meios tradicionais, mas de coexistência entre os diversos instrumentos de composição, no que se denominou de “sistema multiportas”.

A Resolução nº 125 do CNJ, que instituiu a Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado dos Conflitos de Interesses, de aplicação a todos os órgãos do Poder Judiciário, determina a adoção de todos os mecanismos de solução de conflitos, em especial os consensuais, por meio da mediação e da conciliação, no tratamento adequado dos conflitos de interesses. Ademais, a autocomposição está prevista como princípio orientativo de todo Estado Brasileiro por constar no preâmbulo da Constituição Federal de 1988:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de **uma sociedade** fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e **comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias**, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. (grifo nosso)

Infere-se, pois, que a adoção de mecanismos consensuais na solução de conflitos tributários estaria em consonância com os preceitos constitucionais e legais. Com a previsão legal da mediação (lei nº 13.140, de 2015), da conciliação (Código de Processo Civil – CPC) e da transação (lei nº 13.988, de 2020) nas relações em que o poder público é parte, já se admite tais meios consensuais nos conflitos envolvendo a administração pública. Na seara tributária o uso de métodos autocompositivos, apesar de ainda controverso, começa a ser aceito em algumas esferas, como no âmbito da prefeitura de Porto Alegre. Faz-se necessária, portanto, a superação da relação hierarquizada entre administração e administrado, abandonando-se o paradigma do crime e adotando-se um paradigma de confiança e serviço, considerando a evolução do modelo de administração e as normas internacionais.

2 ACESSO À ORDEM JURÍDICA JUSTA: CONSENSUALISMO COMO INSTRUMENTO PARA O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL E A CONSTRUÇÃO DE INSTITUIÇÕES EFICAZES, RESPONSÁVEIS E INCLUSIVAS

A temática da solução de conflitos tem sido objeto de debates não somente nos fóruns processuais, mas também no âmbito das relações internacionais²⁵, tendo, inclusive, sido erigida a Objetivo de Desenvolvimento Sustentável, por meio da Agenda 2030 das Nações Unidas.

O escopo do presente capítulo é avaliar como os meios de solução de controvérsias contribuem para o desenvolvimento sustentável²⁶ e o acesso à justiça – considerado como acesso à ordem jurídica justa –, valores preconizados no preâmbulo da Constituição Federal. Para tanto, serão inicialmente analisadas as metas constantes da Agenda 2030 da Organização das Nações Unidas, com enfoque para o Objetivo de Desenvolvimento Sustentável (ODS) nº 16, de promoção de sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável.

Nesse aspecto, será examinada a temática do desenvolvimento sustentável na teoria trazida por Ignacy Sachs, considerando as cinco dimensões do desenvolvimento, quais sejam, social, econômica, ecológica, espacial e cultural. Nessa perspectiva será avaliado o acesso à justiça e como ele pode colaborar para o desenvolvimento.

A seguir, as diretrizes promovidas pela Agenda 2030 da Organização das Nações Unidas serão contextualizadas sob o aspecto da teoria das relações internacionais, em especial no tocante ao realismo, pluralismo e globalismo.

Por fim, considerando o compromisso assumido pelo Brasil junto à Organização das Nações Unidas de promoção de sociedades pacíficas e inclusivas, compromisso este consonante com as diretrizes constitucionais, será averiguado como o consensualismo contribui para o desenvolvimento sustentável e o acesso à justiça.

²⁵ Será utilizado o termo Relações Internacionais (RI) em maiúsculas para referenciar a disciplina de Relações Internacionais e o termo relações internacionais (ri) em minúsculas para referenciar os fenômenos atinentes às relações no âmbito internacional.

²⁶ Alguns autores, como Ignacy Sachs (1993, p. 12), utilizam a terminologia ecodesenvolvimento para se referir ao desenvolvimento sustentável. Utilizaremos os termos como sinônimos, quando necessário.

2.1 AGENDA 2030 DA ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS E O OBJETIVO DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL (ODS) Nº 16

As Nações Unidas realizaram no início do milênio, na década de 90, diversas conferências na temática do desenvolvimento, tendo sido pontuados problemas difíceis relativos ao tema, como a pobreza e a degradação ambiental²⁷.

Na esteira da Declaração dos Direitos Humanos foram realizadas inúmeras conferências – o que Bobbio denomina de fase da multiplicação de direitos. O tema central das reuniões foi a internacionalização dos direitos humanos como caminho para o alargamento dos direitos, e a partir delas tem início um processo de adensamento dos direitos a categorias necessitadas cada vez mais concretas: são os chamados hipossuficientes em relação ao poder, nas suas diversas acepções. (SILVEIRA, ROCASOLANO, 2010, p. 160).

Dentre as cúpulas multilaterais realizadas no âmbito da Assembleia Geral está a cúpula do milênio, reunião na qual se estabeleceram metas de desenvolvimento para os 15 (quinze) anos seguintes, objetivando acabar com a fome e a miséria; oferecer educação básica de qualidade para todos, promover a igualdade entre os sexos e a autonomia das mulheres, reduzir a mortalidade infantil, melhorar a saúde das gestantes, combater a Aids, a malária e outras doenças, garantir qualidade de vida e respeito ao meio ambiente e estabelecer parcerias para o desenvolvimento.

Diversas cúpulas multilaterais sobre o desenvolvimento humano foram realizadas nos anos 90, com o objetivo de promover políticas para a redução da extrema pobreza. Tais reuniões apoiaram o processo de elaboração da Declaração do Milênio e dos Objetivos do Desenvolvimento do Milênio (ODM). Os ODMs foram criados para orientar a ação dos governos nos níveis internacional, nacional e local. O estabelecimento de objetivos seria o meio mais eficiente para alcançar resultados de desenvolvimento e garantir que os compromissos fossem acompanhados pela ação efetiva. Eles constituíram-se, assim, no primeiro arcabouço global de políticas para o desenvolvimento.

As cúpulas multilaterais são acompanhadas de reuniões de validação e aprovação no âmbito da Assembleia Geral, as quais exigem quórum de unanimidade para aprovação das decisões. Os objetivos de desenvolvimento do milênio representaram, assim, um compromisso

²⁷ [...]. Recent high-profile meetings on development issues have put long-term, difficult problems like poverty and environment degradation at the top of the global agenda. In an effort to make meetings into global forums that will shape the future major issues, the UN has encouraged participation of thousands of nongovernmental organizations (NGOs), experts, and others not formally associated with the UN (FASULO, 2004, p. 73-76).

dos países membro no sentido de buscar atingir as 8 (oito) metas estabelecidas por ocasião da conferência do milênio.

Posteriormente foi realizada nova reunião multilateral, a Conferência das Nações Unidas sobre Desenvolvimento Sustentável (CNUDS), conhecida como Rio+20, na qual se fez uma avaliação do progresso e das lacunas remanescentes da implementação dos objetivos fixados, tendo sido renovado o compromisso político com o desenvolvimento sustentável e se avançado num maior detalhamento dos objetivos e metas de desenvolvimento para os anos seguintes. Em 2015, inspirado nos resultados da Conferência Rio+20, realizou-se nova Conferência, na qual foram estabelecidos novos desafios de desenvolvimento, incorporando-se a sustentabilidade como diretriz para o desenvolvimento nos 15 (quinze) anos seguintes. Foram, então, fixados 17 (dezessete) Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), no que se denominou “Agenda 2030”, uma agenda política – ou plano de ação – para o atingimento das novas metas de desenvolvimento.

Os 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável consubstanciam-se numa lista de tarefas que o poder público, a sociedade civil organizada, a academia, o setor privado e demais pessoas e entidades podem adotar como referência para o alcance do desenvolvimento com sustentabilidade.

Os objetivos 1 e 2 relacionam-se ao combate à fome e à pobreza:

1. Erradicação da pobreza: acabar com a pobreza em todas as suas formas, em todos os lugares.
2. Fome zero e agricultura sustentável: acabar com a fome, alcançar a segurança alimentar e melhoria da nutrição e promover a agricultura sustentável.

Os objetivos 3 a 5 contemplam tarefas atinentes à promoção da saúde e bem-estar, educação e igualdade de gênero:

3. Saúde e bem-estar: assegurar uma vida saudável e promover o bem-estar para todos, em todas as idades.
4. Educação de qualidade: assegurar a educação inclusiva, e equitativa e de qualidade, e promover oportunidades de aprendizagem ao longo da vida para todos.
5. Igualdade de gênero: alcançar a igualdade de gênero e empoderar todas as mulheres e meninas.

Os objetivos 6 e 7 referem-se a questões de caráter ambiental:

6. Água limpa e saneamento: garantir disponibilidade e manejo sustentável da água e saneamento para todos.
7. Energia limpa e acessível: garantir acesso à energia barata, confiável, sustentável e renovável para todos.

Os objetivos 8 a 15 prescrevem iniciativas visando à sustentabilidade, inovação e redução das desigualdades:

8. Trabalho decente e crescimento econômico: promover o crescimento econômico sustentado, inclusivo e sustentável, emprego pleno e produtivo, e trabalho decente para todos.
9. Inovação infraestrutura: construir infraestrutura resiliente, promover a industrialização inclusiva e sustentável, e fomentar a inovação.
10. Redução das desigualdades: reduzir as desigualdades dentro dos países e entre eles.
11. Cidades e comunidades sustentáveis: tornar as cidades e os assentamentos humanos inclusivos, seguros, resilientes e sustentáveis.
12. Consumo e produção responsáveis: assegurar padrões de produção e de consumo sustentáveis.
13. Ação contra a mudança global do clima: tomar medidas urgentes para combater a mudança climática e seus impactos.
14. Vida na água: conservação e uso sustentável dos oceanos, dos mares, e dos recursos marinhos para o desenvolvimento sustentável.
15. Vida terrestre: proteger, recuperar e promover o uso sustentável dos ecossistemas terrestres, gerir de forma sustentável as florestas, combater a desertificação, deter e reverter a degradação da Terra e deter a perda da biodiversidade.

Por fim, os objetivos 16 e 17 relacionam-se ao acesso à justiça e à solução pacífica de conflitos, bem como ao fortalecimento dos meios e parcerias visando ao desenvolvimento sustentável.

16. Paz, justiça e instituições eficazes: promover sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável, proporcionar o acesso à justiça para todos e construir instituições eficazes, responsáveis e inclusivas em todos os níveis.
17. Parcerias e meios de implementação: fortalecer os meios de implementação e revitalizar a parceria global para o desenvolvimento sustentável.

O documento “Transformando Nosso Mundo: a Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável” teve por objetivo direcionar de modo coordenado as ações dos países membro e de toda a comunidade internacional, visando a tornar o mundo sustentável e resiliente até 2030. Esse documento teve como embrião a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano, também conhecida como Conferência de Estocolmo, ocorrida em 1972. Posteriormente, foi criada pela Assembleia Geral da ONU, em 1983, a Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento, que elaborou o relatório “Nosso Futuro Comum”, conhecido como Relatório de Brundtland, concluído no ano de 1987, que definiu a “sustentabilidade” nos moldes aceitos atualmente. Outras conferências sobre o meio ambiente realizadas em 1992, a chamada “Cúpula da Terra”; em 2002, conhecida como Rio+10; e em 2012, conhecida como Rio+20, reafirmaram os conceitos de sustentabilidade nos moldes

fixados pelo Relatório Brundtland e influenciaram a criação da Agenda 2030, com o estabelecimento dos 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável.

A temática do desenvolvimento já vinha sendo objeto de debates na esfera internacional desde muito antes. Já em 1986 foi adotada pela ONU a Declaração sobre o desenvolvimento, a qual já contemplava três dimensões centrais do desenvolvimento: a justiça social (com realce à proteção dos direitos dos mais vulneráveis), a participação e *accountability* (sendo o componente democrático essencial ao desenvolvimento) e os programas e políticas nacionais e a cooperação internacional. Não é, portanto, a Agenda 2030 o primeiro instrumento firmado pelos países visando ao desenvolvimento global.

Em setembro de 2015, líderes de vários países reuniram-se na sede da ONU, em Nova York, para construir um plano de ação com objetivo de erradicar a pobreza, proteger a Terra, com o fomento da paz e da prosperidade entre os povos. Foi estabelecida nesta reunião histórica a Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável, que contém o conjunto de 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS). (AMARAL, 2020, p. 624).

Referida agenda teve início, porém, em momento anterior, quando estabelecido grupo de trabalho com a finalidade de estudo e proposição dessas metas:

Foi, portanto, na Rio+20 que os governos decidiram estabelecer um Grupo de Trabalho para desenvolver os ODS e, em agosto de 2014, este grupo apresentou seu relatório à Assembleia Geral da ONU propondo 17 novos objetivos e 169 metas para realização de aspectos específicos desses objetivos). [...] (CAMPELLO, 2020, p. 23).

Enquanto os Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (ODMs) abordavam apenas um conjunto de questões de caráter econômico e social, os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) traçaram 169 metas visando ao atingimento de seus 17 objetivos, os quais se relacionam de modo efetivo aos direitos humanos. Importante ressaltar o caráter indivisível e interdependente de cada um dos 17 objetivos:

Em suma, os ODS são indivisíveis e interdependentes e, portanto, todos os objetivos devem ser implementados progressivamente. Como uma agenda de direitos humanos, a Agenda 2030 é universal e aplicável a todas as pessoas em todos os países, incluindo países desenvolvidos e em desenvolvimento, ainda que sua implementação varie de acordo com as diferentes realidades, recursos e capacidades dos Estados, com base no princípio das responsabilidades comuns, porém diferenciadas. Ademais, os ODS possuem sua base nas obrigações de direitos humanos redimensionadas pela emergência da problemática ambiental global. [...] (CAMPELLO, 2020, p. 23).

Como bem explicitado por Pracucho:

Para Sachs (2015, p. 484), pode ser observada uma transição entre os ODMs e os ODS nos seguintes termos: ao contrário dos ODMs, que se aplicam amplamente aos países pobres e colocam os países ricos principalmente como doadores, os ODS são universalmente aplicáveis. (PRACUCHO, 2020, p. 554).

Analisando-se os objetivos de desenvolvimento propostos, verifica-se que

Os deveres dos Estados foram divididos em três categorias, deveres procedimentais, deveres substantivos ou materiais e deveres relacionados à proteção dos particularmente vulneráveis aos danos ao meio ambiente. A respeito das obrigações procedimentais, impõe-se aos Estados a obrigação de avaliar os impactos ambientais sobre os direitos humanos, bem como publicizar as informações ambientais, facilitar a participação pública na tomada de decisões ambientais e o acesso à justiça, isto é, aos meios legais eficazes para dirimir questões ambientais que violem direitos humanos e vice-versa. (CAMPELLO, 2020, p. 30).

Apesar de se dividirem em 17 objetivos, os ODS caracterizam-se como um conjunto integrado e indivisível. Eles mesclam as três dimensões do desenvolvimento sustentável, a econômica, a social e a ambiental. As metas traçadas têm por objetivo o estímulo e o apoio a ações relativas às pessoas, ao planeta, à prosperidade, à paz e às parcerias. São, portanto, como uma lista de tarefas a serem cumpridas para o atingimento de um ano de 2030 mais sustentável.

Os deveres dos Estados segundo os ODS podem ser deveres procedimentais e materiais. Dentre os deveres procedimentais estão o dever de fornecer acesso à informação, dever de facilitar a participação pública na tomada de decisões e dever de conceder acesso à justiça.

O dever de fornecer acesso à informação está intimamente relacionado à meta 16.10, que fixa o dever de se “assegurar o acesso público à informação e proteger as liberdades fundamentais, em conformidade com a legislação nacional e os acordos internacionais”. O dever de facilitar a participação pública na tomada de decisões, por sua vez, relaciona-se à meta 16.7, que assegura o dever de “garantir a tomada de decisão responsiva, inclusiva, participativa e representativa em todos os níveis”. Como esclarece Campello, “[...] cada pessoa, incluindo mulheres, crianças, minorias, povos indígenas, idosos, pessoas com deficiência e pobres, tem o direito de participar da tomada de decisão. [...]” (CAMPELLO, 2020, p. 34). O último dos deveres procedimentais, o de conceder acesso à justiça, está previsto na meta 16.3, a qual estabelece o dever de “promover o Estado de Direito nos níveis nacional e internacional e garantir a igualdade de acesso à justiça para todos”. Tal dever já foi analisado no capítulo 1 do presente estudo, razão pela qual não será aprofundado neste momento.

No tocante aos deveres materiais, há diversos deveres atinentes à proteção ambiental, destacando-se para os fins do presente estudo o dever material de desenvolvimento sustentável.

A definição do que seja desenvolvimento sustentável é complexa. Inúmeros autores já se debruçaram sobre essa temática. No tocante ao que prevê a Agenda 2030, a temática do desenvolvimento está prevista no ODS nº 08, que assim preconiza: “Promover o crescimento econômico sustentado, inclusivo e sustentável, emprego pleno e produtivo e trabalho decente

para todas e todos”. Em suas dez metas são estabelecidos objetivos visando ao desenvolvimento que promova não apenas crescimento econômico, mas proteção ambiental e justiça social.

Nascimento (*apud* ZEIFERT *et all*, 2020, p. 43-44) conceitua o desenvolvimento sustentável em três dimensões:

A primeira dimensão do desenvolvimento sustentável normalmente citada é a ambiental. Ela supõe que o modelo de produção e consumo seja compatível com a base material em que se assenta a economia, como subsistema do meio natural. Trata-se, portanto, de produzir e consumir de forma a garantir que os ecossistemas possam manter sua autorreparação ou capacidade de resiliência.

A segunda dimensão, a econômica, supõe o aumento da eficiência da produção e do consumo com economia crescente de recursos naturais, com destaque para recursos permissivos como as fontes fósseis de energia e os recursos delicados e mal distribuídos, como a água e os minerais. Trata-se daquilo que alguns denominam como ecoeficiência, que supõe uma contínua inovação tecnológica que nos leve a sair do ciclo fóssil de energia (carvão, petróleo e gás) e a ampliar a desmaterialização da economia.

A terceira e última dimensão é a social. Uma sociedade sustentável supõe que todos os cidadãos tenham o mínimo necessário para uma vida digna e que ninguém absorva bens, recursos naturais e energéticos que sejam prejudiciais a outros. Isso significa erradicar a pobreza e definir o padrão de desigualdade aceitável, delimitando limites mínimos e máximos de acesso a bens materiais. Em resumo, implantar a velha e desejável justiça social.

Acerca do desenvolvimento sustentável, Marins e Teodorovicz (2011, p. 180) abordam a temática aduzindo que modernamente se tem um novo padrão de desenvolvimento, que concilia métodos de proteção ambiental, justiça social e eficiência econômica. Os autores citam ainda o Relatório de Brundtland elaborado pela Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento das Nações Unidas, que trouxe para a definição da sustentabilidade também a denominada solidariedade. Sustentabilidade significava “[...] suprir as necessidades da geração presente sem afetar a habilidade das gerações futuras de suprir as suas [...]” (2011, p. 180).

O mesmo conceito do Relatório Brundtland é trazido por Comparato (2013, p. 229), que adiciona ainda a necessidade de respeito também à biodiversidade: “Uma das exigências centrais para o desenvolvimento sustentável é o respeito à biodiversidade. Ela representa o fundamento biológico do direito à diferença, em matéria de gênero, etnia ou tradição cultural.” (COMPARATO, 2013, p. 230).

Campello trata a temática do desenvolvimento sustentável vinculado à socioambientalidade, aduzindo que:

O ODS 8 trata de “Promover o crescimento econômico sustentado, inclusivo e sustentável, emprego pleno e produtivo e trabalho decente para todas e todos”. A meta 8.4 inclui o compromisso de “Melhorar progressivamente, até 2030, a eficiência dos recursos globais no consumo e na produção, e empenhar-se para dissociar o

crescimento econômico da degradação ambiental, de acordo com o Plano Decenal de Programas sobre Produção e Consumo Sustentáveis, com os países desenvolvidos assumindo a liderança”. Esta dissociação entre crescimento econômico e degradação ambiental é um aspecto central do desenvolvimento sustentável, pois se busca garantir a dignidade pela qualidade de vida no meio ambiente saudável e não apenas por padrão econômico. (CAMPELLO, 2020, p. 35).

A sustentabilidade interconecta-se com a necessária preservação ambiental em face do histórico do seu reconhecimento pela sociedade internacional. Foi a partir da Conferência do Rio de Janeiro, também chamada de ECO-92, que foi aprovada a Declaração sobre o Desenvolvimento Sustentável, bem como um programa de ação para os anos seguintes denominado Agenda 21 (COMPARATO, 2013, p. 233).

O desenvolvimento sustentável teve seu conceito associado primordialmente às questões ambientais, tanto que denominado ecodesenvolvimento. Tal concepção demandou uma evolução no conceito de desenvolvimento sustentável para um modelo de desenvolvimento global que considerasse não apenas a necessária proteção ao meio ambiente, mas também a inclusão social e o crescimento econômico.

Nessa perspectiva, analisaremos para o fim do presente estudo o desenvolvimento na visão do economista polonês Ignacy Sachs, cuja concepção de desenvolvimento associa o tripé crescimento econômico, bem-estar social e preservação ambiental, acrescentando também uma dimensão espacial e cultural à sustentabilidade, as quais serão analisadas no próximo tópico.

2.1.1 Desenvolvimento na teoria de Ignacy Sachs

Ignacy Sachs é um economista polonês que analisa o desenvolvimento numa perspectiva endógena, considerando que o desenvolvimento deve tomar por base as características individuais de cada povo e que os povos com características semelhantes possuem muito mais possibilidade de colaboração mútua que aqueles com características diversas, rejeitando a ideia de desenvolvimento com base nas relações norte-sul, países desenvolvidos e países em desenvolvimento ou subdesenvolvidos. Isso decorre do aspecto cultural que precisa ser levado em consideração ao se analisar a teoria do desenvolvimento.

Sachs analisa a relação entre o desenvolvimento e a cultura e as oportunidades que se abrem para a efetividade das políticas públicas adotando esses conceitos. Ao tratar do desenvolvimento, o autor cita o texto fundador da moderna teoria do desenvolvimento, o artigo

publicado em 1943 por Rosenstein-Rodan acerca da industrialização da Europa Oriental e Meridional. Os problemas enfrentados por estes países quando do término da Segunda Guerra Mundial são os mesmos enfrentados pelos países periféricos atualmente, quais sejam:

[...] estruturas agrárias anacrônicas, população rural fortemente subempregada e vivendo em grande pobreza, relações de troca (na época chamadas de tesouras de preços) desfavoráveis entre produtos agrícolas e industriais, industrialização incipiente, dificilmente lograda graças à intervenção estatal e às políticas protecionistas, assim mesmo alto desemprego urbano, relações difíceis com os investidores privados estrangeiros e inserção dependente na economia internacional duramente atingida pela crise de 1929. [...] (SACHS, 2005, p. 152).

Os acordos internacionais firmados na época tratando dos planos ocidentais para a reconstrução daquela parte da Europa que passaria a integrar o mundo soviético ameculhou importantes reflexões acerca da temática, reflexões estas que enriqueceram o debate iniciado pelas Nações Unidas acerca da superação do subdesenvolvimento na Ásia, América Latina e África logo após o término da Segunda Guerra.

O surgimento da moderna teoria do desenvolvimento coincidiu, portanto, com uma transformação radical da geopolítica mundial ocorrida nas décadas de 40 a 60, com o reconhecimento pela comunidade internacional da independência de 40 países.

Buscava-se à época um modelo econômico de desenvolvimento que superasse o modelo soviético, modelo este que defendia a gestão coletiva das forças de produção. A escolha recaiu no chamado capitalismo reformado, que colocava o pleno emprego como objetivo central do crescimento econômico, com ênfase no chamado estado de bem-estar social. Esse modelo prometia reduzir em poucas décadas a distância que separava os países periféricos dos desenvolvidos.

Acerca dos dois modelos de desenvolvimento, o modelo socialista e o modelo do capitalismo reformado, Sachs esclarece que:

No plano epistemológico, os receituários propostos por ambos os lados padeciam do economicismo, ou seja, sobrestimavam o papel do crescimento econômico no processo de desenvolvimento - não que este possa ocorrer sem crescimento econômico, sua condição necessária, porém não suficiente. Outrossim, ambos compartilhavam a fê nas virtudes do mimetismo, convidando os países periféricos a trilhar trajetórias percorridas pelos países já industrializados e, no caso do bloco soviético, em vias de industrialização acelerada (SACHS, 2014, p. 153).

Com a falência do modelo criado no Consenso de Washington em propiciar desenvolvimento aos países periféricos, questionam-se as políticas nacionais e internacionais de ajuda a esses países, em especial as “décadas de desenvolvimento” promovidas pela ONU, sendo as propostas mais conhecidas os objetivos de desenvolvimento (ODS).

A contra-reforma neo-liberal, que tomou a forma do Consenso de Washington em relação aos países periféricos, não cumpriu as suas promessas. A economia mundial desacelerou e quase todos os países periféricos sofreram retrocessos sociais graves. O desemprego, o subemprego e a exclusão social explodiram, as desigualdades sociais se aguçaram, não só nos países periféricos. O que o Consenso de Washington conseguiu foi frear o desenvolvimento dos assim chamados NICs (países novamente industrializados), cuja concorrência tornara-se preocupante aos países do centro, e impedir que outros países periféricos seguissem o seu exemplo. (SACHS, 2005, p. 157).

[...]

[...] À luz desta constatação, compreende-se o desencanto das vítimas deste processo de mau-desenvolvimento e a crítica severa dirigida contra as políticas nacionais e internacionais, postas em prática, à ineficiência, para não dizer perfídia, dos mecanismos de ajuda dos países industrializados aos países periféricos e ao fracasso das sucessivas “décadas de desenvolvimento” promovidas pela ONU, da qual o último avatar são as Metas do Milênio. (SACHS, 2005, p. 158).

Foi, assim, nas décadas seguintes que o conceito de desenvolvimento evoluiu para um conceito pluridimensional, com o “acréscimo à dimensão econômica as dimensões social, política, cultural e ambiental” (SACHS, 2005, p. 153). Como relatado no item anterior, a temática do meio ambiente passou a ser considerada no conceito de desenvolvimento com a Conferência de Estocolmo de 1972, no âmbito das Nações Unidas, passando-se a falar em desenvolvimento sustentável como aquele que conciliasse o crescimento econômico com os objetivos sociais e a proteção ambiental, de modo a se garantir um meio ambiente equilibrado tanto para a geração atual como para as futuras gerações.

Sachs cita também os impactos negativos do desenvolvimento ao tratar do chamado “mau desenvolvimento”, que ocorre seja quando há um crescimento econômico com impactos ambientais negativos, seja quando há crescimento econômico com impactos sociais perversos:

Nos assim chamados trinta anos gloriosos 1945-1975, os países ocidentais conheceram um crescimento econômico razoável e quase pleno emprego, porém os impactos ambientais foram catastróficos. A “revolução ambiental” surgiu como consequência desta situação. Da mesma maneira, podemos imaginar um crescimento econômico ambientalmente benigno porém acompanhado de alto desemprego e fenômenos de exclusão social. O crescimento, mesmo forte, pode ser socialmente perverso, alguns falam de “crescimento empobrecedor” (immiserising growth), como aconteceu nos anos do “milagre brasileiro”. Justifica-se, assim, a introdução, ao lado do conceito de desenvolvimento triplamente vencedor, do conceito de “mau desenvolvimento” ou, ainda, adaptando uma idéia de Clifford Geertz, de “involução” (SACHS, 2014, p. 154).

Essa dualidade de modelos de desenvolvimento, mormente considerando o aspecto ambiental, pode ser traduzida no debate entre “malthusianos” e “cornucopianos”. Os “malthusianos” defendiam que o planeta já estava deveras superpovoado, de modo que já estaria condenado ao desastre, fosse pela exaustão dos recursos naturais esgotáveis, fosse pela situação de extrema poluição ambiental que já ultrapassara o ponto de inflexão. Os “cornucopianos”, por sua vez, num outro extremo, confiavam de forma excessiva na capacidade humana e

tecnológica de superar a escassez física e as consequências da poluição ambiental, sendo possível que pelo uso do intelecto humano e da evolução tecnológica fosse feito um ajuste tecnológico, substituindo-se o capital natural pelo capital construído pelo homem (SACHS, 1993, p. 11-13).

Um modelo de equilíbrio se fazia necessário. Foi justamente esse equilíbrio que se logrou obter com as discussões fomentadas no âmbito nas Nações Unidas, que culminaram no já citado Relatório Brundtland, o chamado ecodesenvolvimento, que apregoa um desenvolvimento que tenha por base o tripé crescimento econômico, bem-estar social e preservação ambiental.

Inobstante o avanço alcançado com o conceito de desenvolvimento adotado pelas Nações Unidas baseado no Relatório Brundtland, um novo avanço no estudo da temática do desenvolvimento se fez necessário, adotando-se um modelo de desenvolvimento baseado em cinco pilares, como defendido no manifesto “Que fazer”, elaborado pela fundação sueca Dag Hammarskjöld (SACHS, 2005, p. 155):

[...] O desenvolvimento, como já dissemos, devia ser endógeno por oposição ao mimético, auto-confiante e autônomo no processo decisório por oposição ao dependente, operando a partir da lógica das necessidades e não do mercado (da demanda efetiva), refletindo diretamente sobre valores de uso sem passar pelos valores de troca, proceder em harmonia com a natureza e estar aberto ao câmbio institucional. Um dos postulados centrais do relatório era o estreitamento das relações entre os países do terceiro mundo com vistas a uma “self-reliance” coletiva, que passava inclusive pela criação de um “sindicato” dos países pobres e de uma OCDE do Sul. (SACHS, 2005, p. 155).

Como desdobramento desse manifesto passou-se a admitir a existência de um novo ator relevante para a construção de um novo modelo de desenvolvimento, a sociedade civil organizada, que seria um “terceiro sistema de poder” (SACHS, 2005, p. 155). O conceito de desenvolvimento passa, assim, a ser redefinido, podendo ser considerado como “efetivação e universalização do conjunto dos direitos humanos, das assim chamadas três gerações de direitos – direitos políticos, civis e cívicos; direitos econômicos, sociais e culturais; direitos coletivos como o direito ao meio-ambiente, à infância etc.”. (SACHS, 2005, p. 155).

Na perspectiva de Sachs,

“Em vez de abandonarmos o conceito de desenvolvimento aos seus detratores, devemos desfraldar a bandeira de um “novo desenvolvimentismo” na busca de projetos nacionais de desenvolvimento, articulados ao redor da identidade nacional e voltados para a promoção do desenvolvimento de todo o homem e de todos os homens, ou seja, o “processo de ampliação das escolhas para que pessoas façam ou sejam o que elas prezam na vida”. Para tanto, é necessário promover um exercício democrático de voluntarismo responsável, retomando a construção interrompida dos Estados-nações, os quais têm ainda um longo futuro pela frente, ao contrário do que proclamam os ideólogos do globalismo. (SACHS, 2005, p. 158).

Ao tratar da necessidade de construção de um projeto nacional de desenvolvimento, o autor argui ser necessária a observância da identidade nacional na construção do conceito e do projeto de desenvolvimento. Daí o porquê de o desenvolvimento ser endógeno e das medidas adotadas pelo Consenso de Washington terem falhado. Citando Cabral (*apud* SACHS, 2005, p. 159), o autor expõe ser o desenvolvimento um ato de cultura, só fazendo sentido quando parte da realidade de cada nação. Todos os projetos de desenvolvimento criados pelos países desenvolvidos acabavam em certa medida representando um ato de opressão cultural aos países periféricos pelo chamado domínio imperialista dos países desenvolvidos.

O que o autor denomina de ato de cultura representa a realidade cotidiana de um determinado povo. Nesse sentido, é possível

“[...] comparar a variedade das respostas dadas por diferentes culturas ao desafio constituído por ecossistemas similares e o grau de adaptabilidade de uma cultura a diferentes ecossistemas materializados na invenção de uma enorme variedade de formas de atendimento às suas necessidades básicas em matéria de alimentação, habitat, energia, vestuário etc.” (SACHS, 2005, p. 161).

Seria possível construir uma matriz de culturas, a qual possuiria horizontalmente as questões cotidianas com similaridade, como por exemplo a cultura dos povos da floresta tropical úmida da América Latina, da África, da Ásia e da Oceania. E verticalmente questões atinentes à adaptabilidade de uma cultura aos diferentes ecossistemas. Com base no conhecimento das diferentes culturas se poderia definir mecanismos de cooperação internacional entre países que compartilham ecossistemas ou aspectos culturais semelhantes de modo a se buscar novas respostas a antigos desafios.

[...] Ao contrário, numa visão do desenvolvimento livre dos preconceitos redutores do economicismo e da preocupação exclusiva com o consumismo, a cultura merece uma alta prioridade no projeto nacional. [...]

[...]

[...] Assim, o tempo de trabalho não é um recurso escasso nas sociedades primitivas. Isto nos leva à questão dos modelos culturais de uso do tempo, fundamental para descrever e entender os estilos de desenvolvimento que consistem em combinações de usos de tempo com padrões de consumo e modos de viver. (SACHS, 2005, p. 163).

A existência de várias culturas e contraculturas acaba por ocasionar o surgimento de conflitos. Tais conflitos são mais bem gerenciados por meio de um diálogo intercultural em todos os níveis, interregional, internacional, intergeracional e interétnico, este fundamental nos povos com grande mestiçagem cultural, como é o caso brasileiro. Para o sucesso desta modalidade de diálogo é mister antes a criação do que Sachs (2014, p. 165) chama de cultura do desenvolvimento.

O autor, visando à redução gradativa e gradual da assimetria atual entre os países industrializados e os demais países, propugna uma perspectiva pragmática – de várias décadas – de transição para o desenvolvimento. Ao planejar o desenvolvimento, Sachs expõe que devem ser consideradas simultaneamente “cinco dimensões de sustentabilidade” (SACHS, 1993, p. 24), as quais denomina de sustentabilidade social, econômica, ecológica, espacial e cultural.

A respeito da sustentabilidade social, o autor a define como um processo de desenvolvimento sustentado no conceito de “boa sociedade”:

a) *Sustentabilidade social*, entendida como a consolidação de um processo de desenvolvimento baseado em *outro tipo de crescimento* e orientado por outra visão do que é a boa sociedade.

O objetivo é construir uma civilização do “ser”, em que exista maior equidade na distribuição do “ter” e da renda, de modo a melhorar substancialmente os direitos e as condições de amplas massas de população e a reduzir a distância entre os padrões de vida de abastados e não-abastados.

Deve-se considerar o ecodesenvolvimento em sua multidimensionalidade, abrangendo todo o espectro de necessidades materiais e não-materiais, como corretamente enfatiza o PNUD no Relatório sobre o Desenvolvimento Humano, ainda que tal ênfase não se reflita no reducionismo de seu índice de desenvolvimento humano. (SACHS, 1993, p. 25).

A sustentabilidade econômica propõe uma adequada alocação dos recursos públicos e privados de modo a possibilitar o desenvolvimento com base na gestão eficiente desses mesmos recursos:

b) *Sustentabilidade econômica*, possibilitada por uma alocação e gestão mais eficientes dos recursos e por um fluxo regular do investimento público e privado. Uma condição fundamental para isso é superar as atuais condições externas, decorrentes de uma combinação de fatores negativos já mencionados: o ônus do serviço da dívida e do fluxo líquido de recursos financeiros do Sul para o Norte, as relações adversas de troca, as barreiras protecionistas ainda existentes nos países industrializados e finalmente, as limitações do acesso à ciência e à tecnologia, a eficiência econômica deve ser avaliada mais em termos macrosociais do que apenas por meio de critérios de lucratividade microempresarial.

A sustentabilidade ecológica é abordada pelo autor com atenção especial à necessária proteção ao meio ambiente:

c) *Sustentabilidade ecológica*, que pode ser incrementada pelo uso das seguintes alavancas:

– aumento da capacidade de carga da Espçonave Terra por meio da engenhosidade ou, em outras palavras, intensificação do uso dos recursos potenciais dos vários ecossistemas – com um mínimo de dano aos sistemas de sustentação da vida – para propósitos socialmente válidos;

– limitação do consumo de combustíveis e de outros recursos e produtos facilmente esgotáveis ou ambientalmente prejudiciais, substituindo-os por recursos ou produtos renováveis e/ou abundantes e ambientalmente inofensivos;

– redução do volume de resíduos e de poluição, por meio da conservação e reciclagem de energia e recursos;

- autolimitação do consumo material pelos países ricos e pelas camadas sociais privilegiadas em todo o mundo;
- intensificação da pesquisa de tecnologias limpas e que utilizem de modo mais eficiente os recursos para a promoção do desenvolvimento urbano, rural e industrial;
- definição das regras para uma adequada proteção ambiental, conceptual da máquina institucional, bem como escolha do conjunto de instrumentos econômicos, legais e administrativos necessários para assegurar o cumprimento das regras.

A sustentabilidade espacial enfatiza a importância de se atentar aos aspectos espaciais, mormente às diferenças entre as áreas urbanas e as rurais, em face das diferenças inerentes a cada uma delas:

d) *Sustentabilidade espacial*, voltada a uma configuração rural-urbana mais equilibrada e a uma melhor distribuição territorial de assentamentos humanos e atividades econômicas, com ênfase nas seguintes questões:

- concentração excessiva nas áreas metropolitanas;
- destruição de ecossistemas frágeis, mas vitalmente importantes, por processos de colonização descontrolados.
- promoção de projetos modernos de agricultura regenerativa e agroflorestamento, operados por pequenos produtores proporcionando para isso o acesso a pacotes técnicos adequados, ao crédito e aos mercados.
- ênfase no potencial para industrialização descentralizada, associada a tecnologias de nova geração (especialização flexível), com especial atenção às indústrias de transformação de biomassa e ao seu papel na criação de empregos rurais não-agrícolas; nas palavras de M. S. Swaminathan, “*uma nova forma de civilização, baseada no uso sustentado de recurso renováveis, não é apenas possível, mas essencial*” (in McNeely *et al.*, 1990, p. 10);
- estabelecimento de uma rede de reservas naturais e de biosfera para proteger a biodiversidade.

A sustentabilidade cultural, por fim, consideraria o desenvolvimento como um fenômeno endógeno, que deve considerar a cultura de cada povo:

e) *Sustentabilidade cultural*, em busca das raízes endógenas dos modelos de modernização e dos sistemas rurais integrados de produção, privilegiando processos de mudança no seio da continuidade cultural e traduzindo o conceito normativo de ecodesenvolvimento em uma pluralidade de soluções particulares, que respeitem as especificidades de cada ecossistema, de cada cultura e de cada local. (SACHS, 1993, p. 25-27).

Denota-se que o desenvolvimento demanda uma análise muito além da perspectiva ambiental, numa perspectiva também fraterna, conforme orienta Eligio Resta (2020), dos países do Norte para com os do Sul e do Leste. Fundamentalmente, não podem ser desconsiderados os aspectos espaciais e culturais: [...]. Por isso, a expansão das liberdades culturais, parte dos direitos humanos fundamentais, constitui-se num dos objetivos fundamentais do desenvolvimento, [...]. (SACHS, 2005, p. 160).

O desenvolvimento dos países do Sul e do Leste será viável na medida em que considere suas condições inatas. As barreiras protecionistas, especialmente aquelas de natureza

ambiental, costumam ter natureza mais política e institucional que efetiva. Muitas delas precisam ser removidas para propiciar um desenvolvimento qualitativo efetivo dos países em desenvolvimento, seja do Sul ou do Leste.

Em termos operacionais, precisamos de uma imaginação ecológica que oriente a reflexão sobre o desenvolvimento. O objetivo é elevar cerca de 1,5 bilhão de pessoas acima da linha da pobreza, com a prioridade absoluta de promover “*a segurança de meios de vida em base sustentável*” em diferentes contextos ambientais e culturais, começando pela segurança alimentar (Chambers, 1988) e enfatizando a capacidade de as populações locais agirem de maneira ambientalmente viável, uma vez removidos os obstáculos que as impedem de ter uma visão de longo prazo da conservação de sua base de recursos (SACHS, 1993, p. 27).

A sustentabilidade cultural propugnada por Sachs alinha-se à defesa de Celso Furtado (1999) acerca do desenvolvimento endógeno que deve ser buscado pelos países em desenvolvimento. No âmbito do Brasil e da América Latina, as potencialidades locais devem ser aproveitadas na busca pela melhoria das populações locais, em especial no que tange ao conhecimento tradicional, sem descuidar das populações tradicionais²⁸.

[...]. Bem documentado estudo de Gallopin, Gutman e Winograd (1991) mostra que a América Latina, uma vez removidas as barreiras não-ecológicas, tem um enorme potencial subexplorado para produzir biomassa em condições ecológica, social e economicamente sustentáveis, aproveitando os conhecimentos locais, reabilitando terras degradadas e adotando sistemas agrícolas integrados (SACHS, 1993, p. 27).

Para os fins do presente estudo, considera-se o desenvolvimento sustentável como o processo de crescimento e evolução de um determinado país, tomando-se por base cinco elementos qualificadores, os elementos social, econômico, ecológico, cultural e espacial.

Analisado o conceito de desenvolvimento na perspectiva de Sachs, mister o aprofundamento do conceito de desenvolvimento na perspectiva das Nações Unidas, mormente com o estabelecimento dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável, que serão analisados no próximo item.

2.1.2 Objetivo de Desenvolvimento sustentável nº 16

²⁸ O conhecimento tradicional envolve o conhecimento que povos tradicionais, como os amazônicos, possuem acerca dos recursos naturais da região onde habitam. Como exemplo tem-se a copaíba brasileira, que poderia ser explorada pelo país na busca por geração de riqueza e melhores condições, tanto para o país, como para a população tradicional de origem da matéria-prima. É uma questão complexa, pois envolve não apenas o interesse nacional, como o interesse dessas populações, que não devem ser coagidas a uma adaptação ao modo de vida dos grandes centros em desconsideração à sua cultura inata.

O documento que resultou da Conferência da ONU de 2015, sintetizado na agenda global “Transformando Nosso Mundo: a Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável”, caracteriza-se como um plano de ação visando a tornar o mundo mais sustentável e resiliente até 2030. Dentre os 17 (dezesete) Objetivos de Desenvolvimento estabelecidos neste documento, destaca-se para os fins do presente estudo o Objetivo de Desenvolvimento Sustentável nº 16, qual seja, “Paz, Justiça e Instituições eficazes”, o qual tem por escopo promover sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável, proporcionar o acesso à justiça para todos e construir instituições eficazes, responsáveis e inclusivas em todos os níveis.

Como citado alhures, além dos Objetivos de Desenvolvimento, foram acordadas 169 metas, cabendo a cada governo, levando em conta seu contexto econômico, social e ambiental, fixar internamente suas próprias metas nacionais, bem como realizar o acompanhamento e revisão destas metas mediante o estabelecimento de indicadores estabelecidos não apenas em âmbito global, como também em âmbito nacional, regional e local.

Acerca do Objetivo de Desenvolvimento nº 16, esclarece o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD)²⁹:

Sem paz, estabilidade, direitos humanos e governança efetiva, baseada no estado de direito, não conseguiremos alcançar o desenvolvimento sustentável. Nós vivemos em um mundo em que as divisões só aumentam. Algumas regiões alcançaram a paz, a segurança e a prosperidade, de forma sustentável, enquanto outras sofrem com ciclos constantes de conflitos e violência. Esses problemas devem ser enfrentados.

Violência armada e a insegurança têm impacto destrutivo no desenvolvimento dos países, afetando o crescimento econômico e frequentemente causando sofrimentos que podem durar gerações. Violência sexual, crimes, exploração e tortura também são comuns em regiões em que o estado de direito não está estabelecido e os países precisam tomar medidas para proteger aqueles que estão em maior risco.

Os ODS buscam reduzir significativamente todas as formas de violência e trabalhar com governos e comunidades para encontrar soluções duradouras para conflitos e insegurança. Fortalecer o estado de direito e a promoção dos direitos humanos é essencial para esse processo, assim como reduzir o tráfico de armas ilícitas e fortalecer a participação de países em desenvolvimento em instituições de governança global³⁰.

Como bem esclarecido por Pracucho, “a curto prazo, o único remédio realista para a guerra, o terrorismo, os conflitos étnicos, o surgimento de fundamentalismos, o aumento da fome, da desnutrição e da miséria em geral, é a preservação da paz e o respeito aos direitos humanos fundamentais” (PRACUCHO, 2020, p. 549). Nesse sentido, é mister o envolvimento de toda a sociedade na busca pela preservação da paz e uma das estratégias para a sua obtenção

²⁹ Órgão das Nações Unidas que tem por escopo promover o desenvolvimento e erradicar a pobreza no mundo.

³⁰ Disponível em: <https://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/sustainable-development-goals/goal-16-peace-justice-and-strong-institutions.html>. Acesso em: 16 mai. 2022.

é a promoção de sociedades pacíficas, o que se faz numa nova perspectiva de acesso à justiça, como já explicitado no capítulo anterior.

O ODS que ora se analisa contém 12 metas, as quais se reproduzem a seguir:

- 16.1 Reduzir significativamente todas as formas de violência e as taxas de mortalidade relacionada em todos os lugares;
- 16.2 Acabar com abuso, exploração, tráfico e todas as formas de violência e tortura contra crianças;
- 16.3 Promover o Estado de Direito, em nível nacional e internacional, e garantir a igualdade de acesso à justiça para todos;
- 16.4 Até 2030, reduzir significativamente os fluxos financeiros e de armas ilegais, reforçar a recuperação e devolução de recursos roubados e combater todas as formas de crime organizado;
- 16.5 Reduzir substancialmente a corrupção e o suborno em todas as suas formas;
- 16.6 Desenvolver instituições eficazes, responsáveis e transparentes em todos os níveis;
- 16.7 Garantir a tomada de decisão responsiva, inclusiva, participativa e representativa em todos os níveis;
- 16.8 Ampliar e fortalecer a participação dos países em desenvolvimento nas instituições de governança global;
- 16.9 Até 2030, fornecer identidade legal para todos, incluindo o registro de nascimento;
- 16.10 Assegurar o acesso público à informação e proteger as liberdades fundamentais, em conformidade com a legislação nacional e os acordos internacionais;
- 16.a Fortalecer as instituições nacionais relevantes, inclusive por meio da cooperação internacional, para a construção de capacidades em todos os níveis, em particular nos países em desenvolvimento, para a prevenção da violência e o combate ao terrorismo e ao crime;
- 16.b Promover e fazer cumprir leis e políticas não discriminatórias para o desenvolvimento sustentável (NAÇÕES UNIDAS, 2015, p. 36).

Dentre os diversos desafios ao desenvolvimento, destacam-se para fins deste estudo seis metas: a de nº 16.3 – Promover o Estado de Direito, em nível nacional e internacional, e garantir a igualdade de acesso à justiça para todos; a de nº 16.6 – Desenvolver instituições eficazes, responsáveis e transparentes em todos os níveis; a de nº 16.7 – Garantir tomada de decisão responsiva, inclusiva, participativa e representativa em todos os níveis; a de nº 16.10 – Assegurar o acesso público à informação e proteger as liberdades fundamentais, em conformidade com a legislação nacional e os acordos internacionais; a de nº 16.a – Fortalecer as instituições nacionais relevantes, inclusive por meio da cooperação internacional, para a construção de capacidades em todos os níveis, em particular nos países em desenvolvimento, para a prevenção da violência e o combate ao terrorismo e ao crime; e a de nº 16.b – Promover e fazer cumprir leis e políticas não discriminatórias para o desenvolvimento sustentável.

No que tange à promoção do Estado de Direito e a garantia de igualdade de acesso à justiça, trata-se de objetivo transversal, que abrange todos os demais objetivos de desenvolvimento, pressupondo a promoção e defesa dos direitos humanos de todos e uma visão mais ampla do acesso à justiça, e não de mero acesso a um Poder Judiciário.

Pode-se ademais afirmar, desse modo, ter sido abraçada a moderna concepção que se convencionou chamar de “acesso à ordem jurídica justa”, a qual há tempos veio a suplantar a estrita – e, por isso, insuficiente – perspectiva do acesso à justiça enquanto mero acesso a órgãos judiciais (WATANABE, 1988, p. 128). Além disso, a ênfase em instituições transparentes e na tomada de decisões participativas e inclusivas denota a interdependência existente entre os direitos humanos, a cidadania e a democracia. De modo que a referência ao “Estado de Direito” (*rule of law*) na meta 16.3, quando lida à luz das demais metas e dos outros objetivos, acaba por aproximar-se mais do conceito de “Estado constitucional democrático”, ou “Estado de direito democrático”, tipologia que, a par de conferir legitimidade ao processo de produção de normas jurídicas, legítima outrossim, via princípio da soberania popular, o próprio exercício do poder político (CANOTILHO, 2003, p. 100). (PRACUCHO, 2020, p. 562).

Essa meta interrelaciona-se à meta de desenvolvimento de instituições eficazes, responsáveis e transparentes em todos os níveis. Sem transparência não é possível o exercício do controle popular, tampouco da participação popular. Aliás, é a transparência que propicia o fortalecimento das instituições, mormente as instituições públicas, as quais devem ser “orientadas por uma governança responsiva³¹, inclusiva, participativa e representativa, em todos os níveis” (PRACUCHO, 2020, p. 560).

Acerca da transparência, a sua ausência tem relação direta com o aumento dos conflitos. Na esfera tributária, a falta de transparência aumenta tanto os custos de conformidade³² do contribuinte quanto os custos de cobrança do fisco. Quando ausente a conformidade, por consequência, pode haver o aumento dos conflitos entre as partes envolvidas. Como exposto no capítulo anterior, os conflitos surgem em decorrência de fatores diversos que ensejam a divergência de entendimentos entre partes. Quando estas não estão conformes quanto a um determinado tema, haverá conflito, e na esfera tributária a ausência de transparência nas decisões e entendimentos da administração pública pode ensejar conflitos que poderão se tornar litígios³³, já que o contribuinte ao desconhecer o entendimento do fisco quanto a um determinado tema pode praticar condutas que são contrárias ao entendimento fiscal, mormente no que tange aos chamados tributos sujeitos ao autolancamento³⁴.

³¹ A governança responsiva é um novo modelo de Administração Pública, caracterizada “pela relação de empoderamento entre os cidadãos e o Estado; seus princípios orientadores são a responsabilização, a transparência e a participação; e o atributo-chave é a responsividade” (BRAGA *et al*, 2008, p. 08). “Na verdade, tomada em seu sentido mais dilatado, a responsividade, tal como surgiu nos estudos sobre a participação política, é princípio instrumental da democracia, uma vez que se destina a salvaguardar a legitimidade, ou seja, a conciliar a expressão da vontade popular, democraticamente recolhida, com a racionalidade pública”. (MOREIRA NETO, 2000, p. 91).

³² A conformidade indica o cumprimento das regras estabelecidas. No direito tributário pode indicar o cumprimento de uma determinada obrigação.

³³ Como exposto no capítulo 1, os conflitos podem restringir-se à esfera particular de cada parte ou adquirir relevância jurídica, o que ocorre quando uma das partes se opõe ao interesse da outra, ou seja, quando há uma pretensão resistida. Quando isso ocorre, o conflito deu origem a uma disputa ou litígio (AZEVEDO, *apud* SOUZA, 2018, p. 31).

³⁴ Os tributos são classificados como sujeitos ao lançamento de ofício, quando realizado pelo fisco; por declaração, quando realizado pelo fisco, mas mediante a atuação do contribuinte pela entrega de informações ao fisco; e por

A participação democrática na Administração Pública permeia um novo modelo de administração pública, denominada de Administração Pública Democrática. “[...], a preocupação com a democracia política leva, muitas vezes, ao esquecimento da democracia administrativa, quando, na verdade, esta deveria ser o reflexo necessário da primeira” (MEDAUAR *apud* OLIVEIRA, 2008, p. 86).

Com relação ao conceito de participação administrativa, esta pode ser definida como “a intervenção individual ou coletiva dos cidadãos na gestão dos órgãos e entidades que integram a administração pública, com reflexos no conteúdo das decisões deles emanadas” (OLIVEIRA, 2008, p. 92).

A democratização da administração pode se manifestar de diversas formas, dentre as quais:

[...] (i) na substituição das estruturas hierárquico-autoritárias por formas de deliberação colegial; (ii) na introdução do voto para a seleção das pessoas a quem foram confiados cargos de direção individual; (iii) na participação paritária de todos os elementos que exercem sua atividade em determinados setores da administração; (iv) na transparência ou na publicidade do processo administrativo; e (v) na gestão participada, que consiste na participação dos cidadãos, por meio de organizações populares de base e de outras formas de representação, na gestão da administração pública. (OLIVEIRA, 2008, p. 86).

Amaral, ao tratar do ODS nº 16, deixa claro a necessidade de que para se alcançar a democracia é imperativo o diálogo entre as partes:

[...] apenas na esfera da cidadania se exerce o sufrágio para a construção de consensos normativos. A realidade é que nos demais nichos sociais, mormente no espaço de produção, há um direito vigente não reconhecido que é invisível e que impõe normas de natureza comportamental unilateralmente, sem qualquer possibilidade de diálogo entre as partes e cuja regulação jurídica é cada vez mais frágil, para atender aos anseios do liberalismo econômico. (AMARAL, 2020, p. 639).

A Constituição Federal trouxe em seu texto dispositivos visando a propiciar uma maior participação popular na esfera administrativa. Dentre alguns exemplos de colaboração entre a administração e o particular, previstos na Constituição Federal, destaca-se o art. 29, inc XII, que trata da cooperação das associações representativas no planejamento municipal, que se concretiza com o plano diretor e o orçamento participativo. O exercício da cidadania, portanto, não se resumiria na possibilidade de se manifestar periodicamente por meio do voto, mas por meio da atuação do cidadão no território estatal:

A concepção acima aludida corresponde à noção de democracia participativa, entendida por José Joaquim Gomes CANOTILHO como “a formação da vontade política de ‘baixo para cima’, num processo de estrutura de decisões com a participação de todos os cidadãos”. Para o autor, a noção compreenderia um sentido

homologação ou autolançamento, quando realizada toda a atividade de identificação dos elementos do fato gerador pelo contribuinte, que efetua o lançamento e aguarda a aprovação do fisco, que pode ser tácita.

amplo e um sentido restrito. O primeiro significaria “a participação através do voto, de acordo com os processos e formas da democracia representativa”; o segundo traduziria “uma forma mais alargada do concurso dos cidadãos para a tomada de decisões, muitas vezes de forma directa e não convencional” (OLIVEIRA, 2008, p. 88/89).

Ainda acerca da participação administrativa, Oliveira, citando Medauar, aduz que esta se referiria:

(i) à identificação do interesse público de modo compartilhado com a população, (ii) ao decréscimo da discricionariedade, (iii) à atenuação da unilateralidade na formação dos atos administrativos e (iv) às práticas contratuais baseadas no consenso, na negociação e na conciliação de interesses (OLIVEIRA, 2008, P. 89).

É preciso conciliar a democracia participativa com a democracia representativa, ainda dominante. Para que exista efetivamente a democracia participativa é preciso que o governo reconheça ser possível a substituição de parte do processo de representação e deliberação nos moldes realizados hoje no âmbito da democracia representativa pelos procedimentos típicos da democracia participativa, como os processos de deliberação pública:

[...], pois implica uma decisão da sociedade política de ampliar a participação em nível local através da transferência ou devolução para formas participativas de deliberação de prerrogativas decisórias a princípio detidas pelos governantes” (OLIVEIRA, 2008, p. 91).

Os efeitos advindos da participação administrativa trazidos seriam maior publicidade e transparência, maior e melhor informação e conhecimento dos cidadãos sobre as diretrizes dos órgãos administrativos e a criação de efetivos espaços de negociação, na perspectiva da ponderação dos interesses envolvidos e da reciprocidade de concessões, o que reduziria, como consequência, os conflitos entre administração e administrado.

Tais efeitos estão consonantes com as metas assentadas no Objetivo de Desenvolvimento Sustentável nº 16. A promoção das soluções consensuais – consensualismo – seria uma forma de propiciar a participação popular no âmbito da administração, o que ensejaria uma atitude de inclusão dos cidadãos nas decisões administrativas. Há diversos instrumentos de participação popular, como o já citado orçamento participativo.

Somente no âmbito da administração pública é que será possível a construção de instituições responsivas, inclusivas e democráticas, num modelo de gestão concertada, consonante com a prevenção e solução consensual de conflitos. Nesse sentido,

A construção de instituições sociais responsáveis e inclusivas só é possível dentro da esfera pública, a esfera da ação, do diálogo onde se estabelece os dissensos dialogados e justificados e, principalmente, cria-se os consensos necessários entre grupos de interesses antagônicos. Isso é o que proporciona a maturidade e o fortalecimento das instituições, tornando-as mais eficazes e equidistantes das posições conflitantes para garantir os valores suprapartidários que estabilizam as sociedades e as tornam mais justas e pacíficas. (AMARAL, 2020, 640-641).

No âmbito da administração tributária também é possível a adoção da participação popular, o que já tem sido feito por meio de alguns programas, como o Programa “Nos Conformes”³⁵ do Estado de São Paulo e os programas Confia³⁶ e Operador Econômico Autorizado (OEA)³⁷. Os programas de conformidade visam a construir uma relação cooperativa entre as partes, assegurando maior segurança jurídica, o que reduz os conflitos e, por consequência, os litígios, no âmbito tributário entre o fisco e os contribuintes.

Como tratado por Oliveira, a gestão concertada³⁸ pode se dar de diversas formas, dentre as quais se destacou a utilização de formas de deliberação colegiada em substituição a estruturas hierárquicas, num modelo horizontal de administração³⁹, na introdução do voto para a seleção de gestores, como ocorre com as listas tríplexes, cuja escolha poderia ser transferida para o cidadão, nos casos de participação paritária, como nos órgãos de gestão colegiada, como é o caso dos conselhos de recursos fiscais, na publicidade e transparência dos processos administrativos, proporcionando ao cidadão realizar o controle do ato administrativo e na gestão participada, geralmente por meio de organizações civis e mais recentemente por meio da permissão de participação popular na administração fazendária, o que foi idealizado por meio do programa “Nos Conformes” do Estado de São Paulo⁴⁰.

Verifica-se da análise feita que o Objetivo de Desenvolvimento Sustentável nº 16, de promoção de sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável, objeto da Agenda 2030 da ONU, está em consonância com as diretrizes que vêm sendo desenhadas para um novo modelo de administração pública. Como compromisso pactuado pelo Brasil, ao

³⁵ Mais detalhes disponíveis em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes>. Acesso em: 17 mai. 2022.

³⁶ Programa de conformidade cooperativa criado pela Receita Federal para uma mudança no paradigma de relacionamento entre Fisco e Contribuinte. Maiores informações disponíveis em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>. Acesso em: 17 mai. 2022.

³⁷ Trata-se de “um parceiro estratégico da Receita Federal que, após ter comprovado o cumprimento dos requisitos e critérios do Programa OEA, será certificado como um operador de baixo risco, confiável e, por conseguinte, gozará dos benefícios oferecidos pela Aduana Brasileira”.

³⁸ “No âmbito do Direito Administrativo, a expressão Administração concertada tem sido utilizada para caracterizar um modo de atuação por meio do consenso e da produção de acordos” (BITENCOURT NETO, 2017, p. 191).

³⁹ “[...] O Estado só funciona bem quando as suas atividades fundamentais são exercidas harmonicamente, sem dolo, sem malícia, em nível ético. Um poder que, pela atuação dos seus agentes, falta ao respeito ao outro ignora o que não pode desconhecer: não se pode baixar o nível de um, sem baixar, de igual modo, o do outro¹⁸. E, no que concerne ao mútuo respeito, “inexiste o mais alto: o respeito não desce de cima para baixo, não sobe de baixo para cima. Horizontalmente se manifesta sempre. Interligam-se de tal modo os três, que a elevação de um a todos enobrecer, assim como o desrespeito a um a todos atinge” (RIBEIRO, 1999, p. 98).

⁴⁰ Nos termos do art. 4º da Lei Complementar estadual (SP) nº 1.320, de 2018, “O contribuinte poderá ser convidado a participar de ações e projetos desenvolvidos pela Secretaria da Fazenda, em conjunto com instituições de ensino ou centros de pesquisa públicos ou privados”.

assinar, na 70ª Assembleia Geral da ONU, a Declaração que adotou a agenda global “Transformando o nosso Mundo: a Agenda para o Desenvolvimento Sustentável de 2030”, é necessária uma análise da aplicação deste documento no âmbito interno, considerando o preconizado pela Constituição Federal de 1988. Nesse sentido, será analisado no próximo tópico o alcance interno dos atos normativos internacionais.

2.2 ALCANCE INTERNO DOS ATOS NORMATIVOS INTERNACIONAIS: A AGENDA 2030 DA ONU NA PERSPECTIVA DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Para fins de se determinar o alcance interno dos atos normativos internacionais é necessária uma análise da teoria das relações internacionais, passando pelos conceitos de realismo, pluralismo e globalismo e verificando-se como tais teorias podem ser compatibilizadas com o texto constitucional.

O campo das relações internacionais tradicionalmente esteve relacionado às relações entre Estados. Outros atores, como as organizações internacionais, as empresas multinacionais ou transnacionais e as organizações terroristas, não eram considerados relevantes para fins de estabelecimento de relações com importância internacional.

Com o amadurecimento da disciplina das relações internacionais, tais atores passaram a ser considerados como relevantes para as relações internacionais, surgindo teorias diversas dentre as quais serão analisadas as teorias do realismo, do pluralismo, também chamado de liberalismo, e do globalismo. “The study of international relations, therefore, ranges from balance of power politics and economic structures at the international level to the ideological and perceptual predispositions of individual leaders” (KAUPPI, VIOTTI, 1998, p. 1)⁴¹.

Desta forma, iniciando com o realismo político, primeira das teorias das relações internacionais a ganhar corpo dentro das Relações Internacionais, a qual considerava o Estado como ator central da ordem internacional, único sujeito de direito internacional, e que tinha

⁴¹ Tradução livre: “O estudo das relações internacionais, portanto, abrange desde a política de equilíbrio de poder e as estruturas econômicas no nível internacional até as predisposições ideológicas e perceptivas de líderes individuais”.

como preocupação primordial a manutenção da soberania dos Estados, bem como considerava que a ordem internacional seria sempre anárquica, não sendo possível a existência de uma entidade supranacional; passando pelo liberalismo político, também chamado de pluralismo, o qual pode ser considerado como um aperfeiçoamento na análise das relações internacionais, o qual começa a considerar a existência de atores outros que não apenas o Estado soberano, e a possibilidade da existência de instituições internacionais formadas por outros Estados, aos quais estes estariam sujeitos, sendo a cooperação entre os países uma das características do pluralismo; e, por fim, com a consolidação do fenômeno da globalização, a qual alargou as fronteiras dos Estados em razão da maior conexão e comunicação tanto entre estes, como entre os indivíduos e demais entidades e organizações, mormente pelo surgimento da internet, pelo globalismo, uma nova teoria que ganhou corpo nas Relações Internacionais, muito mais relacionada às questões comerciais e financeiras ligadas ao capitalismo.

Nos próximos itens será aprofundado o estudo de cada uma destas teorias das relações internacionais, com o escopo de auferir, *a posteriori*, como se dá a atuação do Brasil nas relações internacionais, ou seja, como é exercida a sua política externa, considerando as diretrizes constitucionais.

2.2.1 Realismo

Com a falência da Liga das Nações em evitar um novo conflito em âmbito global, a Segunda Guerra Mundial, entraram em crise as formulações de uma política externa racional e pacifista. Surge então uma teoria voltada a analisar o poder, o qual era considerado como inato ao ser humano. A essa teoria denominou-se realismo.

De acordo com Kauppi e Viotti,

Realism is based on four key assumptions. First, states are the principal or most important actors. States represent the key unit of analysis, whether one is dealing with ancient Greek city-states or modern nation-states. The study of international relations is the study of relations among these units. Realists who use the concept of system defined in terms of interrelated parts usually refer to an international system of states. What of nonstate actors? International organizations such as the United Nations may aspire to the status of independent actor, but from the realist perspective, this aspiration has not in fact been achieved to any significant degree. Multinational corporations, terrorist groups, and other transnational and international organizations

are frequently acknowledged by realists, but the position of these nonstate actors is always one of lesser importance. States are the dominant actors. (1998, p. 6-7)⁴².

Nogueira e Messari alertam para a diversidade de percursos históricos atinentes ao realismo, a qual precisa ser considerada quando se pretende defini-lo. Por esta razão é necessária uma abordagem que leve em conta seus princípios estruturantes e suas diferentes variantes, como o realismo clássico, o neo-realismo e o realismo neoclássico (MESSARI, NOGUEIRA, 2005, p. 20).

Os realistas buscaram nos filósofos o conceito do que seria o internacional nas relações sociais, destacando-se os conceitos de anarquia internacional, decorrente do estado de natureza hobbesiano, em face da inexistência, no âmbito internacional, de uma autoridade legítima e soberana, e dos elementos de sobrevivência, poder e medo. Deste modo, Nogueira e Messari destacam as premissas comuns ao pensamento realista:

[...] Contudo, das tradições herdadas de Tucídides, Maquiavel e Hobbes, algumas premissas podem ser consideradas comuns a todos os realistas. Essas premissas são a centralidade do *Estado*, que tem por objetivo central sua *sobrevivência*, a função do *poder* para garantir essa sobrevivência, seja de maneira independente – no que seria caracterizada a *auto-ajuda*–, seja por meio de alianças, e a resultante *anarquia* internacional (MESSARI, NOGUEIRA, 2005, p. 23).

O pensamento realista foi evoluindo ao longo da história. O autor que deu corpo à disciplina de Relações Internacionais foi Hans Morgenthau, que estabeleceu seis princípios por ele considerados fundamentais para a análise das relações internacionais. Primeiro, para os realistas a política seria governada por leis – lei como repetição consistente de eventos – objetivas – objetividade como o caráter imutável dos fatos políticos – que refletiriam a natureza humana. Segundo, todos os Estados teriam o mesmo objetivo, o poder. O uso da razão é que caracterizaria a esfera política. Terceiro, o poder seria um conceito universalmente definido, mas que poderia variar no tempo e no espaço, ou seja, no contexto e lugar em que fosse exercido. Quarto, os princípios morais seriam guias da ação política, mas estariam subordinados aos interesses da ação política. Exemplificando, para observar os princípios morais, o estadista teria de ter claro que a segurança e os interesses do estado não estivessem sendo ameaçados. Quinto, os princípios morais não seriam universais, mas particulares a uma determinada nação.

⁴² Tradução livre: “O realismo é baseado em quatro pressupostos principais. Primeiro, os estados são os atores principais ou mais importantes. Os estados representam a unidade-chave de análise, quer se trate de antigas cidades-estados gregas ou modernas nações-estados. O estudo das relações internacionais é o estudo das relações entre essas unidades. Os realistas que usam o conceito de sistema definido em termos de partes inter-relacionadas geralmente se referem a um sistema internacional de estados. E os atores não estatais? Organizações internacionais como as Nações Unidas podem aspirar ao status de ator independente, mas, do ponto de vista realista, essa aspiração não foi alcançada de forma significativa. Corporações multinacionais, grupos terroristas e outras organizações transnacionais e internacionais são frequentemente reconhecidas pelos realistas, mas a posição desses atores não estatais é sempre de menor importância. Os Estados são os atores dominantes. (1998, p. 6-7)”.

Esse quinto princípio foi uma crítica do autor à tendência americana de exportar os valores americanos ao restante do mundo. O sexto e último princípio preconizava a autonomia da esfera política em relação às demais esferas, como a jurídica e a religiosa (MESSARI, NOGUEIRA, 2005, p. 33-36).

Contemporâneo a Morgenthau, John Hertz aperfeiçoou as definições atinentes ao realismo, trazendo a dimensão ética e o dilema da segurança para dentro das Relações Internacionais. As causas da guerra e a preocupação com a segurança são temas que permeiam as reflexões no âmbito das Relações Internacionais. Parte dos conflitos existentes no âmbito internacional decorre da situação de anarquia existente no sistema internacional.

O Dilema da Segurança se verifica quando um Estado quer garantir sua própria Segurança, mas acaba sendo percebido como uma ameaça para os demais Estados. Esquemáticamente, o Dilema da Segurança funciona da seguinte maneira. Um estado A procura garantir sua segurança e para isso adquire armas. Os demais Estados, que não têm como sondar as intenções do estado A, sentem-se ameaçados e, por sua vez, também procuram adquirir armamentos para garantir sua segurança. [...] O resultado disso é que, apesar de todos procurarem garantir sua própria segurança, tanto o Estado A quanto os demais estão menos seguros depois da aquisição de armas do que antes. De acordo com Hertz, trata-se de uma característica do sistema internacional e que decorre da ausência de uma autoridade superior aos Estados que possa garantir sua segurança. [...] (MESSARI, NOGUEIRA, 2005, p. 36-37).

A característica marcante do realismo clássico era a centralidade do papel desenvolvido pelo Estado na sua atuação externa. Com a inserção dos temas econômicos e a atuação de outros atores, como as multinacionais e as organizações não governamentais (ONGs), nas relações internacionais na década de 70, esse papel do Estado foi posto em dúvida, assim como as definições defendidas pelos realistas.

Surge então o chamado neorealismo. Um de seus defensores, Kenneth Waltz (*apud* MESSARI, NOGUEIRA 2005, p. 42), trouxe em complementação ao realismo clássico uma análise estrutural da política internacional. Segundo ele, o princípio ordenador do sistema internacional seria a anarquia. Por isso, “nas relações internacionais, os Estados exercem poder, não autoridade. Isto é, os Estados são soberanos sobre seus territórios, e não abrem mão de sua soberania” (ROCHA, *apud* MESSARI, NOGUEIRA, 2005, p. 45).

Ademais, nas relações internacionais as unidades caracterizam-se pelo sistema de autoajuda, o que significa que cada unidade, ou Estado, precisa preservar a sua sobrevivência no sistema, não podendo contar com os demais para garantir a sua sobrevivência no sistema internacional.

A terceira característica do neorealismo é ser bipolar ou multipolar, ou seja, possuir dois ou mais polos de poder, aqui representado por um ou mais estados. Nesse sentido, Gilpin

(*apud* MESSARI, NOGUEIRA, 2005, p. 46) afirma “que a estabilidade do sistema depende da atuação da potência hegemônica (ou das potências hegemônicas) na medida em que ela(s) arca(m) com os custos do funcionamento desse sistema”.

Analisados os conceitos trazidos, conceitua-se o realismo político para fins da presente análise como uma teorização que tem por base a existência no âmbito internacional de um sistema de Estados soberanos que convivem entre si em uma ordem anárquica, tendo por preocupação primordial desses mesmos Estados sua soberania e sua segurança.

Com o fim da guerra fria, teve crescimento um novo paradigma das relações internacionais, que passou a analisar não mais apenas o Estado como ator principal. Essa teoria é denominada por alguns de pluralismo, porém mais conhecido como liberalismo.

2.2.2 Pluralismo (ou Liberalismo)

No pós-guerra fria, uma nova corrente de pensamento surge como crítica ao realismo, é o chamado liberalismo ou pluralismo. Como pontuam Messari e Nogueira, “O liberalismo é uma grande tradição do pensamento ocidental que deu origem a teorias sobre o lugar do indivíduo na sociedade, sobre a natureza do Estado e sobre a legitimidade das instituições de governo” (MESSARI, NOGUEIRA, 2005, p. 58).

Denota-se desde já que a preocupação central do liberalismo é com o indivíduo, o que decorre de uma preocupação herdada do iluminismo. Defendia-se a noção de que todos os seres humanos são iguais e possuem direito à vida, à liberdade e à propriedade. Essa preocupação com o indivíduo e a liberdade permeou todo o pensamento liberal, que passou a defender a necessidade de manutenção da paz no sistema internacional.

Em razão dessa necessidade, inobstante reconhecerem os liberais a condição de anarquia que permeia a sociedade internacional, esta condição não seria permanente para eles, podendo ser estabelecida uma ordem que possibilite a cooperação entre os Estados. Essa harmonia seria possível pelo estímulo ao livre comércio, à democracia e à criação de instituições internacionais.

O livre comércio estimularia uma maior cooperação entre as nações pelo fato de gerar “uma relação de mútua dependência e interesses comuns entre as nações”

(MONTESQUIEU, *apud* MESSARI, NOGUEIRA, 2005, p. 62). O comércio, portanto, criaria laços entre os Estados e desestimularia a adoção de políticas de agressão contra outras nações que seriam consideradas parceiras. “Nesse sentido, como queria Kant, o intercâmbio comercial cumpriria uma função civilizadora nas relações comerciais” (MESSARI, NOGUEIRA, 2005, p. 63).

A democracia como regime político desestimularia a guerra, tendendo os Estados democráticos a manter relações pacíficas entre si. Um Estado democrático até poderia adotar uma postura beligerante, mas dificilmente em face de outro Estado também democrático. Isso decorre do fato de que nos regimes democráticos existe uma fiscalização maior das ações políticas por parte da opinião pública. Essa possibilidade de manifestação acerca da conduta internacional de seus governantes acabaria por formar, segundo os liberais, uma opinião pública mundial favorável à resolução de conflitos e não à guerra:

[...], Kant afirmava que até mesmo uma “nação de demônios” seria pacífica se bem ordenada de acordo com princípios republicanos. Da mesma forma, o respeito a um regime jurídico constitucional estimula a crença na eficácia do direito internacional como mecanismo de resolução de conflitos. [...] Além disso, a semelhança das instituições políticas favoreceriam o intercâmbio econômico, político e cultural, criando laços de familiaridade e, eventualmente, de amizade que limitariam as fontes de conflito. [...]. (MESSARI, NOGUEIRA, 2005, p. 65-66).

Acerca de como a democracia seria promotora de sociedades pacíficas, Doyle (*apud* MESSARI, NOGUEIRA, 2005, p. 100), revisitando o Tratado sobre Paz Perpétua de Kant expõe que o regime democrático, considerado por ele como as repúblicas, traria as condições mais propícias para o estabelecimento da paz, havendo análises estatísticas que demonstram a inexistência de registro de guerras entre nações democráticas, de modo que, como já dito, uma democracia até poder adotar uma posição beligerante em face de uma nação não democrática, mas não em face de outra nação democrática. Isso decorreria do “fato de as democracias se basearem na cultura da negociação e do compromisso, assim como na necessidade de fazer concessões e aceitar derrotas como parte do processo político” (MESSARI, NOGUEIRA, 2005, p. 101).

A criação de instituições internacionais, as denominadas organizações internacionais ou instâncias supranacionais, ensejariam por consequência uma ordem internacional mais estável e pacífica. Isso em decorrência do compromisso dos Estados na criação dessas entidades em renunciar ao uso da força, salvo circunstâncias extremas. “[...] é, sem dúvida, em sua concepção da institucionalização da sociedade internacional como requisito para seu ordenamento e pacificação que a tradição liberal continua a exercer a sua influência mais marcante” (MESSARI, NOGUEIRA, 2005, p. 74).

A criação de instituições internacionais gerou alguns debates no meio dos liberais. Tais entidades seriam criadas para o cumprimento de uma determinada função, como a de resolução de conflitos nas esferas comercial, de transporte, trabalho, etc., e receberiam parcela da soberania dos Estados membros para que pudessem desempenhar a função para a qual teriam sido instituídas. Essa circunstância também seria um fator para a promoção de um sistema internacional mais pacífico. As instituições atuariam, assim, na coordenação de estratégias visando ao atingimento de interesses comuns entre seus membros. Importante citar que:

[...] os estudos mais recentes sobre o tema passaram a se concentrar em questões como o desenho institucional (ou como as instituições são planejadas de acordo com os efeitos que se espera que produzam); a relação entre as decisões tomadas nas organizações e as de cunho doméstico; e a adoção de regras que visam a corrigir desequilíbrios futuros na distribuição de ganhos relativos. (MESSARI, NOGUEIRA, 2005, p. 99).

Outro aspecto que teria o condão de reduzir os conflitos entre as nações seria o aumento da interdependência⁴³ entre elas, mormente em razão do fenômeno da globalização e do surgimento de novos atores não estatais, como as grandes corporações comerciais (os chamados conglomerados financeiros) e as organizações não governamentais de abrangência planetária.

Robert Keohane e Joseph Nye [...] defendem a tese de que os processos transnacionais estavam mudando o caráter do sistema internacional. As economias nacionais estavam mais interligadas pelo avanço nas comunicações, pela intensificação de transações financeiras, pelo crescimento no volume do comércio, pela atuação de empresas multinacionais em diferentes mercados simultaneamente, pela influência recíproca de movimentos culturais e ideologias etc. [...] (MESSARI, NOGUEIRA, 2005, p. 81).

Também os liberais tiveram uma revisão no seu pensamento teórico, passando a aceitar dois princípios realistas, quais sejam: que o Estado continua sendo o ator mais importante nas relações internacionais e que o sistema internacional é anárquico⁴⁴, porém é possível o estabelecimento de um ambiente de cooperação de modo a se evitar que as relações no âmbito internacional sejam sempre assemelhadas ao dilema do prisioneiro⁴⁵, sendo ao revés

⁴³ A interdependência pode ser definida como “uma relação entre dois (ou mais) países na qual processos e decisões tomadas em cada um têm efeitos recíprocos, ou seja, atingem de alguma forma suas respectivas economias e sociedades” (MESSARI, NOGUEIRA, 2005, p. 83).

⁴⁴ A característica da anarquia é a descentralização das estruturas de governança e a formação de instituições a partir das necessidades dos Estados (MESSARI, NOGUEIRA, 2005, p. 97).

⁴⁵ O dilema do prisioneiro relata como dois atores com interesses comuns podem obter resultados piores para cada um deles pelo fato de não cooperarem um com o outro. Basicamente, o dilema do prisioneiro relata a existência de dois prisioneiros são acusados de um determinado crime e são interrogados em salas distintas sem possibilidade de comunicação entre si. A cada um é oferecido pelo promotor de justiça um acordo, na condição de que cooperem e obtenham uma redução na penalidade. Caso ambos decidam cooperar denunciando o outro prisioneiro, ambos acabarão por receber a pior condenação, pelo fato de sua confissão. Caso um coopere e o outro não, haverá uma desproporção no castigo imputado ao que não cooperou. Acaso pudessem se comunicar e buscar um meio termo entre si, os prisioneiros teriam recebido ambos uma pena menor.

guiada por ações estratégicas entre os atores estatais na busca por um sistema internacional mais pacífico. Estes pensadores foram chamados de neoliberais.

A contribuição do institucionalismo neoliberal foi importante para explicar variações consideráveis no comportamento dos Estados na política internacional contemporânea, variações de difícil compreensão a partir do paradigma neo-realista. O nível de cooperação era, evidentemente, crescente nas relações internacionais do pós-guerra, evidenciado na multiplicação de instituições multilaterais para lidar com grande e variado número de questões. As instituições aparecem como variáveis intervenientes importantes, capazes de explicar como atores com preferências diferentes resolvem seus conflitos por meio da construção de arranjos cooperativos que podem, inclusive, mudar a ordem de tais preferências de modo a superar impasses freqüentemente encontrados na anarquia. [...] (MESSARI, NOGUEIRA, 2005, p. 95).

Pode-se definir, portanto, o pluralismo, ou liberalismo político, como uma teorização que tem como preocupação central o lugar do indivíduo na sociedade, o qual possui direitos que lhes são inerentes, como o direito à vida, à liberdade e à propriedade; e a natureza do Estado, que continua sendo soberano e prevalente na ordem internacional, inobstante o surgimento de novos atores, buscando-se a paz na ordem externa, a qual estaria diretamente relacionada ao ambiente de cooperação nas relações internacionais.

Em decorrência do aumento da interdependência e do crescimento do comércio internacional, surge uma nova teoria nas relações internacionais denominada de globalismo, chamada por Furtado (1998) de capitalismo global.

2.2.3 Globalismo

As Relações Internacionais, como ramo relativamente recente nas ciências humanas e sociais, foram sendo aperfeiçoadas ao longo do tempo. Os primeiros teóricos se utilizaram do pensamento filosófico para o estudo dos fatos internacionais. Com o aumento do intercâmbio comercial e das relações entre os Estados, isso com o advento da globalização, novas teorias foram sendo apresentadas e, como resposta ao liberalismo, desenvolveu-se o globalismo.

Importante trazer algumas reflexões acerca do fenômeno da globalização. Bonavides e Garcez assim a definem:

A globalização consiste numa integralização do que acontece no mundo, com características de instantaneidade e velocidade, e que possui caráter polissêmico, uma vez que abrange mais de uma área. Isto é, não pode ser reduzida simplesmente a processos tão somente no setor econômico, pois abrange outras dimensões da dinâmica social cotidiana (BONAVIDES, GARCEZ, 2020, p. 21-23).

No fim do século XX, “as forças produtivas do capitalismo [...] se intensificam, generalizam em grande escala, agilizada pelas técnicas eletrônicas. As empresas ou corporações transnacionais mobilizam todas essas forças, além dos limites de todo e qualquer estado nacional [...]”. (IANNI, 1996, p. 05).

Em face do fenômeno da globalização, as fronteiras não são mais físicas. O mundo encontra-se amplamente conectado, num imbricamento⁴⁶ de relações humanas, econômicas e sociais. No âmbito comercial, os entes transnacionais assumem um papel relevante nas transações, passando a ser considerados também como atores internacionais.

Furtado bem explicita o funcionamento do que ele denomina de novo capitalismo:

[...] Os sistemas econômicos nacionais com grande autonomia, submetidos a choques externos apenas ocasionais, são coisa do passado. Os mercados fundamentais – de tecnologia, de serviço financeiros, de meios de comunicação, de produtos de qualidade e mesmo de bens de consumo gerais, sem falar nas matérias-primas tradicionais – operam hoje unificados ou marcham rapidamente para a globalização (FURTADO, 1999, p. 30).

É nesse contexto de expansão do capital financeiro além-fronteiras que surge o globalismo, conceituado por Beck como “o império do mercado mundial e seu poder de penetrar e transformar todas as coisas” (1999, p. 203). Evidencia-se que ele é uma consequência do aumento das relações comerciais internacionais advindas da globalização. Acerca do pensamento globalista, esclarecem Vigevani, Veiga e Mariano:

[...] É dentro dessa perspectiva que os globalistas predizem que o mundo pertencerá às nações comerciantes, enquanto que aquelas de tradição territorial, aferradas ainda a uma concepção estratégica de relações entre Estados, tenderão a declinar.

A análise de Rosecrance possui como um de seus principais sustentáculos a hipótese da total internacionalização do capital, libertando-se das amarras do Estado-nação. [...] Os globalistas consideram que o único regulador possível do sistema internacional não se apoia sobre a existência de Estados, mas apenas sobre relações econômicas cuja ligação com a base territorial é, no melhor dos casos, tênue (VIGEVANI, VEIGA, MARIANO, 1994, p. 21-22).

O globalismo relaciona-se intimamente com o capitalismo financeiro.

A gênese do capitalismo financeiro está na grande acumulação de riqueza ocorrida no capitalismo industrial, somada a uma saturação do mercado nas principais nações industrializadas no mundo e a uma relativa elevação do custo da mão-de-obra nesses países, verificada na segunda metade do século XVIII e consolidada como processo irreversível em meados do século XIX.

De certo, tal situação impedia um reinvestimento do capital na economia, forçando uma expansão desse mesmo capital além das fronteiras dos grandes centros industrializados no mundo [...]. (MAIA, 2006, p. 5)

⁴⁶ Interligação estreita, quase sobreposta, como as telhas de um telhado.

O capitalismo financeiro seria uma nova etapa do desenvolvimento do capitalismo, influenciado pelo processo natural de globalização que se iniciou com o alargamento das fronteiras para além dos limites territoriais dos Estados nacionais. Isso fez com que o capital também se internacionalizasse, sendo expropriado das filiais localizadas em países periféricos para as matrizes localizadas em países industrializados (MAIA, 2006, p. 6).

Com a internacionalização do capital possibilitada pelo fenômeno da globalização, surge uma outra teoria denominada de neoliberalismo. Fundada no liberalismo clássico, mas dele se diferenciando por admitir “uma competência estatal regulatória mínima sobre o mercado, colocando-se como gestor em tudo aquilo que não afete a livre concorrência e iniciativa privada” (MAIA, 2006, p. 6).

Essa possibilidade de o Estado se colocar como gestor sobre as relações privadas também foi alargada para as relações internacionais, em especial pós Consenso de Washington e com a Doutrina Bush. Maia bem esclarece acerca desses fenômenos, tecendo críticas aos seus efeitos deletérios aos países periféricos:

O “Consenso de Washington”, realizado em 1991, ao inaugurar a nova estratégia dos Estados Unidos, sob os auspícios do neoliberalismo, nada mais fez que possibilitar que esta expropriação de capital se operasse, também, através do capital especulativo. Este sistema possibilita uma colossal transferência de riqueza das nações periféricas para as potências financeiras, sem contudo alterar a essência da atual ordem mundial, aumentando, assim, os já agudos males sociais do sistema, tornando inócua a tese globalista da pretensa resolução de contendas entre os Estados, através de órgãos supranacionais jurisdicionais.

A nova orientação adotada pelos Estados Unidos em 1991, corroborada após a tragédia de 11 de setembro de 2001 pela “Doutrina Bush”, aproveitando a alteração no quadro de correlação de forças a nível mundial, provocada pela queda da URSS e dos demais regimes do leste europeu, redefiniu a estratégia dos Estados Unidos da América.

O fundamento desta estratégia é a intensificação da expropriação das riquezas dos países pobres pelo capital financeiro norte-americano, orientada ideologicamente pela doutrina neoliberal, procurando obter máximo proveito da supremacia militar americana com o objetivo de superar a crise de superprodução em curso nos EUA, alimentada pelas disputas econômicas com os outros países desenvolvidos, e retomar mercados estratégicos perdidos para a União Européia. Constituem os eixos principais desta estratégia a criação de zonas aduaneiras ou de livre comércio; a transferência do lastro da moeda dos países de terceiro mundo para a captação de divisas via reservas cambiais; o desmonte das empresas nacionais dos países periféricos; a redução da intervenção estatal direta na atividade produtiva dos países pobres; a concentração de efetivos militares e ampliação das bases militares americanas em regiões estratégicas do globo (MAIA, 2006, p. 7-8).

A consequência do globalismo neoliberal seria a formação de um movimento protecionista nos Estados, tanto pelo aumento do pensamento conservador vinculado aos valores da família, da religião, da comunidade, como pela defesa da luta de classes e pela defesa de uma política eco protecionista (BECK, 1999, p. 216). A crítica de Beck a esse protecionismo

decorre do fato de que apesar da defesa de questões relevantes, a consequência prática desse protecionismo não gera resultados concretos, por se continuar a defender valores globalistas neoliberais. Haveria uma contradição, pois ao mesmo tempo que se defende os valores da família, da religião, da comunidade local, o estímulo a uma política neoliberal acabaria por anular esses mesmos valores conservadores. A redução do estado social, por exemplo, fragiliza os direitos do cidadão e por consequência esses mesmos valores defendidos. O mesmo com relação a políticas ambientalistas, pois o que se tem aplicado é um padrão de proteção maior a empresas com maior poder no espectro global e se olvidado das economias menos desenvolvidas, normalmente onde a adoção de um *standard*⁴⁷ ecológico seria mais urgente (BECK, 1999, p. 216-220).

O globalismo seria um projeto político praticado pelos atores transnacionais, segundo o qual as “leis do mercado mundial [...] tornaram obrigatórias a redução do Estado (social) e da democracia” (BECK, 1999, p. 212). Aliás, os globalistas criticam o chamado estado de bem-estar social na defesa de um livre comércio mundial.

Como se observa, o globalismo decorre, em certa medida, do fenômeno da globalização. Percebe-se que as teorias no âmbito das Relações Internacionais foram se aperfeiçoando conforme os eventos no âmbito tanto interno, quanto externo – internacional – foram surgindo, como forma de responder a essa nova realidade. Por esta razão, a naturalidade com que o globalismo defenda a ampliação do comércio internacional de modo a que haja liberdade absoluta dos fluxos comerciais e financeiros. Assim como os liberais, os globalistas também entendem que o aprofundamento das trocas por meio do comércio internacional seja promotor de uma sociedade internacional mais pacífica.

Segundo os defensores do globalismo, a economia globalizada seria “a mais adequada para oferecer o bem-estar por todo o mundo e desta maneira eliminar as desigualdades sociais” (BECK, 1999, p. 206). O comércio em âmbito global aumentaria a concorrência e reduziria os custos, o que representaria uma vantagem para todos.

As críticas a essa teoria residem na redução da complexidade da globalização a apenas uma dimensão, a econômica, olvidando de muitas outras dimensões atinentes a esse fenômeno como a ecológica, a cultural, a política, a transnacionalização dos espaços e identidades (BECK, 1999, p. 204-205).

⁴⁷ Terminologia inglesa para indicar a padronização de comportamentos.

Essas outras dimensões da globalização podem ser observadas quando se verificam as mudanças ocorridas na configuração do quadro global. O enfraquecimento da governabilidade dos países de maior relevância decorre da internacionalização dos mercados financeiros, fenômeno intimamente relacionado à dimensão política e à transnacionalização dos espaços. A criação da União Europeia, concebida inicialmente como um projeto político para fazer frente à ameaça soviética e solucionar uma rivalidade histórica entre os países da região, representou a primeira experiência de renúncia das prerrogativas nacionais de países soberanos e com perfil cultural próprio. De modo oposto à experiência exitosa da União Europeia, vem sendo muito mais desafiador o processo de adoção da chamada economia de mercado e a criação de instituições democráticas nos países do leste europeu (FURTADO, 1999, p. 30-31).

Ademais, se estaria bem distante do modelo de livre comércio mundial sustentado em vantagens comparativas de custo:

Contudo omite-se premeditadamente nesta argumentação que vivemos em um mundo que está bem distante de um modelo de livre comércio sustentado em vantagens comparativas de custo *à la* David Ricardo. O desemprego em massa no chamado Terceiro Mundo e nos países europeus pós-comunistas obriga os governos destes países a adotarem uma política econômica voltada para a exportação – em detrimento dos padrões social e ambiental. [...].

A afirmação de que o comércio mundial acirra a concorrência e acarreta a redução dos custos – o que representa, em última análise, uma vantagem para todos – é evidentemente cínica. Omite-se que existem duas formas de se reduzir custos: alta economicidade (tecnologia e organização avançada etc) ou então desrespeito aos padrões de trabalho e produção. [...]. (BECK, 1999, 206-207).

Outro aspecto citado por Beck é que não se estaria diante de uma globalização econômica, mas de uma internacionalização econômica, posto que o que se verifica seria “o fortalecimento das relações transnacionais de comércio e produção *entre* determinadas regiões e *dentro* delas – América, Ásia e Europa” (1999, p. 207).

O globalismo tem como principal postulado que não se deve pensar economicamente, mas entender que “tudo e todos – política, ciência, cultura – deverão ser subordinados ao primado da economia” (BECK, 1999, p. 212). Nesse aspecto, ele se assemelharia ao marxismo. Seria seu renascimento como “uma ideologia administrativa” (BECK, 1999, p. 212). A interdependência, a cooperação e a reciprocidade seriam negativas quando advindas da exportação de uma cultura mundial homogênea, no que Beck denomina de “mito da linearidade” (BECK, 1999, p. 214).

Denota-se que “Com o avanço da internacionalização dos circuitos econômicos, financeiros e tecnológicos, debilitam-se os sistemas econômicos nacionais. As atividades estatais tendem a circunscrever-se às áreas sociais e culturais” (FURTADO, 1999, p. 38).

Especialmente em relação aos países periféricos, que ficam subordinados às políticas econômicas impostas pelos organismos financeiros internacionais. Na defesa da redução nas fronteiras territoriais e a criação de um organismo multilateral que assuma a responsabilidade de ordenar a anarquia característica do sistema internacional, os estados nacionais enfraquecem-se. É necessário verificar, em relação a cada Estado, os parâmetros constitucionais na atuação internacional, visando a verificar-se a possibilidade de aceitação de uma entidade com tamanho poder no âmbito internacional, o que reduz por consequência a soberania de seus integrantes.

Assim, em decorrência do fenômeno da globalização, os estudiosos das relações internacionais acabaram por dar nova leitura aos grandes temas das relações internacionais, como o papel do estado e o sistema anárquico existente no sistema Internacional.

A globalização deu origem então ao globalismo, o qual pode ser definido para o presente estudo como a teoria das relações internacionais que considera a existência de múltiplos atores na ordem Internacional, sendo a soberania uma condição compartilhada entre os estados, os quais passam a estar sujeitos as leis do mercado. No que tange a conjunção anárquica da ordem internacional, defende-se a criação de um governo central, renunciando os estados e o DF a parcela de sua soberania à semelhança do que ocorreu na união europeia.

Nesse sentido, passa-se ao estudo dos parâmetros constitucionais para o desenvolvimento da Política Externa, mormente em se considerando as teorias acerca da atuação estatal nas relações internacionais, e o alcance dos atos normativos internacionais no âmbito nacional considerando esses mesmos parâmetros constitucionais.

2.2.4 Parâmetros constitucionais para o desenvolvimento da Política Externa: alcance interno dos atos normativos internacionais

Ao se analisar a política externa de um país é necessário verificar quais os parâmetros constitucionais a serem observados pelo formulador das ações atinentes à política nacional. Há uma discussão acerca de ser a política externa uma “política de Estado”, uma “política de governo” ou uma “política pública” (SOUZA FILHO, 2020, p. 34). Enquanto a política de Estado refletiria a visão institucional do Estado, refletindo um comportamento de longo prazo (*polity*), a política de governo refletiria a posição ideológica de um determinado

governante (*politics*), que se refletiria na atuação do país no sistema internacional por meio de uma política pública (*policy*).

Portanto, as três dimensões estruturais do regime democrático poliárquico⁴⁸ são a *polity*, a *politics*, e a *policy*. Uma define o fundamento consensual mínimo do regime, a outra, as regras da competição política por poder e influência, e a terceira constitui as políticas públicas, que são a um só tempo “objetivo e decorrência do jogo político”. As decisões de *policy*, dizem os autores, “espera-se que sejam objeto de controvérsia, e não de consensos mínimos; por isso mesmo, decorrem das disputas políticas conjunturais” (COUTO; ARANTES, 2006, p.47). O alcance da *policy* é determinado e parametrizado, assim como a própria competição política, pela estrutura da *polity*. (SOUZA FILHO, 2020, p. 39).

No presente tópico serão analisados os parâmetros constitucionais que direcionam o desenvolvimento da política externa, bem como se definirá como se classifica a política externa brasileira, se como política de Estado, de governo ou política pública.

2.2.4.1 Parâmetros constitucionais para o desenvolvimento da Política Externa

Tomando-se a Constituição Federal como ponto de partida, passa-se à análise das normas constitucionais materiais que estruturam o Estado atinentes à sua atuação internacional, de acordo com estudos realizados por Souza Filho. Logo no Título I do texto constitucional encontram-se os princípios fundamentais que devem orientar a atuação internacional. “Esses princípios ‘balizam as ações da Presidência da República e, em especial, do Ministério das Relações Exteriores como o ente que executa a ação e vocaliza a opinião do país no exterior’ (CHRISTOFOLO, 2019, p.39).” (SOUZA FILHO, 2020, p. 40).

Os fundamentos da República, estabelecidos no art. 1º da Constituição Federal, são a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político⁴⁹. Tendo por base as teorias das relações internacionais,

⁴⁸ “O termo ‘Poliarquia’ deriva de palavras gregas que significam ‘muitos’ e ‘governo’; assim, o ‘governo de muitos’ se distingue do governo de um, a monarquia, e do governo de poucos, a oligarquia ou a aristocracia. Conforme afirmamos na introdução deste trabalho, o autor utiliza o termo ‘Poliarquia’ por considerar que as democracias existentes são pobres aproximações do ideal democrático. Assim, é importante ressaltar que na teoria dahlsiana, a palavra ‘democracia’ diz respeito à ‘democracia ideal’ (expressa naqueles cinco critérios), e ‘poliarquia’ refere-se à ‘democracia real’” (PEREIRA, [], p. 6).

⁴⁹ Constituição Federal, Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

denota-se que a soberania foi elencada como o primeiro fundamento da República Federativa do Brasil, numa perspectiva inicialmente realista. Os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, por sua vez, podem ser relacionados ao livre comércio, o que denotaria uma perspectiva liberal no texto constitucional.

Adiante, o texto constitucional especifica em seu art. 3º os objetivos fundamentais da República, quais sejam, construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Novamente uma perspectiva realista, mormente pela preocupação com o desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades sociais e entre as regiões do país.

Denota-se que é o art. 4º da Constituição que esclarece a perspectiva adotada pelo legislador constituinte como *polity* atinente à atuação brasileira no âmbito internacional. Com uma perspectiva claramente liberal, ou pluralista, os princípios que regem a República Brasileira nas suas relações internacionais são a independência nacional; a prevalência dos direitos humanos; a autodeterminação dos povos; a não-intervenção; a igualdade entre os Estados; a defesa da paz; a solução pacífica dos conflitos; o repúdio ao terrorismo e ao racismo; a cooperação entre os povos para o progresso da humanidade; e a concessão de asilo político.

Verifica-se que o legislador constituinte adotou uma postura moderna em relação à teoria das relações internacionais, adotando uma perspectiva consonante às mudanças que estavam em voga no cenário externo, mormente com o surgimento de novos atores e da busca pela cooperação no cenário externo. O parágrafo único do referido artigo deixa clara a tendência às relações multilaterais, preferenciando o regionalismo⁵⁰.

V - o pluralismo político.

⁵⁰ Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios:

I - independência nacional;

II - prevalência dos direitos humanos;

III - autodeterminação dos povos;

IV - não-intervenção;

V - igualdade entre os Estados;

VI - defesa da paz;

VII - solução pacífica dos conflitos;

VIII - repúdio ao terrorismo e ao racismo;

IX - cooperação entre os povos para o progresso da humanidade;

X - concessão de asilo político. Parágrafo único. A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.

Buscando classificar os dispositivos constitucionais como política de Estado (*polity*), política de governo (*politics*) ou como política pública (*policy*), Souza Filho expõe que:

Devido ao seu pertencimento ao Título I, pode-se afirmar, seguindo a Metodologia de Análise Constitucional (COUTO; ARANTES, 2006), que os dispositivos principiológicos têm em seu escopo temas que são essencialmente ligados às dimensões da *polity* e da *policy*. Isso porque, dada sua natureza geral, indeterminada e abstrata, os princípios formam as bases mínimas do consenso democrático sobre o qual se (re)fundou o Estado (*polity*) brasileiro pós-1988 (CHRISTOFOLLO, 2019, p.40)11. São, portanto, essencialmente não controversos. Segundo Christofollo, tais princípios funcionam como fundamentos e ápice normativo do ordenamento jurídico, e todas as demais normas inscritas no ordenamento guardam relação de dependência lógico-jurídica com eles (CHRISTOFOLLO, 2019, p.18).

Em segundo lugar, eles ligam-se à *policy* porque são diretrizes orientadoras de conduta, servindo de guia para a tomada de decisões nos casos concretos, para as diversas políticas públicas. Celso Lafer argumenta que os princípios constitucionais operam como uma vis directiva, teleológica, a qual necessariamente detém uma exigência de realização e eficácia no plano factual (LAFER, 2015; CHRISTOFOLLO, 2019, p.22. [...]). (SOUZA FILHO, 2020, p. 40-41).

A classificação dos princípios que regem a atuação internacional do Brasil como *polity* ou *policy* já é complexa:

Em comparação com os princípios previstos pelo artigo 4º, a classificação desses temas sob os conceitos de *polity* e *policy* é mais complicada. Em sua obra Guerra e Paz entre as Nações, Raymond Aron (2002, p.128-131) assinala que os objetivos eternos do Estado, dos quais também a política externa cuidava, eram a segurança (enquanto posse do espaço), a potência (relação de força favorável, dada principalmente pelo número de súditos) e a glória (conceito relacionado ao prestígio e ao plano das ideias). Parece que foi sobretudo por essas dimensões que se conferiu àquela política, com pouca precisão conceitual, o título de “política de Estado”, pois ela agia em domínios altamente sensíveis em cuja causa estavam a sobrevivência, a integridade territorial do Estado e a reputação do soberano. Em outras palavras, estava em risco a comunidade política, na forma como ela é, hoje, nas democracias constitucionais, definida pelos dispositivos da Constituição que tratam de *polity*. No caso concreto do Brasil enquanto comunidade política, seria equivalente a afirmar que a política externa tratava de temas que punham em risco a própria definição que a Constituição de 1988 (ou, no sentido aristotélico, a constituição em si) dá ao Estado brasileiro em seu Artigo 1º e, portanto, fundador: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito [...]”. Igualmente, a política externa era responsável por garantir que os “fundamentos” do Estado, elencados no mesmo artigo – em especial a soberania –, fossem devidamente resguardados. Para utilizar a conceituação típica da Teoria de Relações Internacionais, ela tratava principalmente da “alta política” (*high politics*). (SOUZA FILHO, 2020, p. 42-43).

No passado a função governamental não envolvia tantos domínios. Não havia tanta interdependência entre os Estados, que cuidavam fundamentalmente do monopólio da força física (segurança, nesta envolvida a manutenção das fronteiras), dos impostos (recursos necessários à manutenção do aparato estatal) e das normas jurídicas (as determinações do chefe de estado/governo). As políticas de Estado, então, acabavam por sofrer influência da atuação do Estado no âmbito internacional (SOUZA FILHO, 2020, p. 43).

Com o início da globalização, a atuação da política exterior sofreu alterações, especialmente com a participação de novos atores como as empresas transnacionais, as organizações não governamentais (ONGs), a sociedade civil e outros grupos de interesse, os quais eram afetados pelas decisões governamentais e passaram a se engajar no plano internacional. Novos temas passaram a fazer parte da agenda externa, temas não relativos ao monopólio da força física, dos impostos e das normas jurídicas, como o meio ambiente, o comércio e as transações financeiras. A atuação estatal não mais se limitava a questões de política externa, mas também a questões atinentes a acordos comerciais, disseminação da cultura, cooperação em questões humanitárias. Essa mudança fez com que o próprio conceito de política de Estado começasse a ser contestado, ainda que relações de poder pudessem ser construída em torno desses novos temas e novos atores.

Com esta ampliação da atuação estatal, a política externa passa a não mais ser considerada como política de Estado (*polity*), mas como política pública (*policy*), assim como a atuação dos demais órgãos estatais e demais atores no cenário externo.

A nosso ver, a Constituição de 1988 abriu amplo espaço para que o Estado atue no plano internacional em vários eixos e sem maiores restrições, observados os princípios do artigo 4º. Parte importante dos âmbitos de atuação do MRE nada tem de especial que os diferencie qualitativamente, por exemplo, daqueles dos outros ministérios, como o da Economia, o da Educação, da Saúde, entre outros. Considerada a definição constitucional a respeito da distribuição e do exercício da competência sobre política exterior, tampouco há algo que distinga o MRE dos outros Ministérios. Do ponto de vista da atuação do governo, então, não existem motivos para que se aborde a produção de decisões do MRE como “atos” ou “políticas de Estado”, e não, simplesmente, como política pública. Talvez seja um marcador importante o fato de que nem norte-americanos, nem europeus, nem hispano-americanos utilizam o termo em seus respectivos idiomas. (SOUZA FILHO, 2020, p. 45).

A terminologia política de Estado é utilizada com uma ideia de continuidade, de uma medida pensada a “longo prazo”, no sentido de não estar atrelada às mudanças governamentais (*politics*), sendo muito defendida pela diplomacia brasileira pela previsibilidade e segurança que ela gera, especialmente nas relações internacionais que privilegiam uma atuação uniforme da diplomacia (SOUZA FILHO, 2020, p. 46-47).

Estudos vem sendo realizados no sentido de se reconfigurar a política externa brasileira visando à sua desvinculação com as teses do realismo clássico, considerando que o Estado sempre atua levando em conta o “interesse nacional” e a defesa de sua soberania. A inserção de novos temas e novos atores levou a uma redefinição da classificação da política externa como política de Estado, podendo ser considerada como uma política *sui generis*, ao mesmo tempo em que preocupada com questões permanentes, como aquelas relativas à soberania, à proteção das fronteiras, identidade e cidadania, também se ocupa de novos temas,

temas estes de interesse de toda a sociedade e não apenas do governante (SOUZA FILHO, 2020, p. 47).

Assim como o conceito de interesse público tem sido revisitado, o conceito de interesse nacional demanda uma nova análise:

Para refinar ainda mais essa análise, é preciso repensar o conceito de interesse nacional. Qualquer governante reavalia e redefine constantemente o que considera interesse nacional diante de, no mínimo, dois dados básicos: os diferentes marcos estruturais e conjunturais do sistema internacional, e os diferentes marcos estruturais e conjunturais domésticos. O conceito de “enfoque interativo” da política externa, tal como definido por Lima (1994), é altamente relevante nesse sentido: novos desafios internacionais, conjugados ao jogo democrático da política doméstica, podem oferecer oportunidades de ação a partir de definições atualizadas de interesse. Mais uma vez, revela-se com isso que, caso classifiquemos a política externa como “política de Estado”, estaremos também ignorando um componente fundamental da ação de governar, que é a necessidade sempre renovada de “escolher”. Portanto, política externa é política pública, é resultado de uma escolha, entre diversas outras, que pode ser feita pelo governo. Deve-se retirar dela qualquer conteúdo fixo (pressuposto pelo atributo “de Estado”) e, assim, reconduzi-la ao conjunto de técnicas disponíveis ao poder político constitucional. FONTE

O processo de formulação das políticas públicas envolveria duas fases, a definição da agenda e a definição das alternativas, ou seja, decisão dentre as alternativas possíveis (SOUZA FILHO, 2020, p. 50).

[...]. Portanto, parece então que os autores que qualificavam a política externa como “de Estado” estavam mirando nos temas de que ela trata, e não naquilo que ela efetivamente é: uma política pública que funciona como instrumento de poder a ser empregado na definição e na implementação de políticas específicas dentro de um universo de rumos possíveis. (SOUZA FILHO, 2020, p. 50).

A política externa é apenas um instrumento de exercício do poder político. Ela não é ao mesmo tempo uma política de Estado (*polity*) e uma política de governo (*politics*). Ela é uma política pública (*policy*) que possui dentre as suas funções a proteção do interesse nacional, da soberania, da identidade e cidadania, interesses de natureza constitucional, portanto *polity*, bem como o atingimento de objetivos governamentais definidos pelo representante democraticamente eleito.

[...]. Quer dizer, a política externa é, do ponto de vista ontológico, sempre uma política pública, da qual o governo faz uso. Mas sua atuação pode tocar temas afetos à estrutura paramétrica e consensual do Estado brasileiro (*polity*) e aqueles ligados à noção de Estado como provedor de serviços à população, em que a *politics* desempenha papel crítico. A particularidade da política externa como “política pública” se refere não ao que ela é, mas às funções que ela deve cumprir – suas “tarefas constitucionais”. (SOUZA FILHO, 2020, p. 51).

Deste modo, todo representante eleito deverá atuar na busca dos interesses nacionais, conciliando a observância aos preceitos constitucionais com o seu programa de governo. As políticas públicas eleitas para atingir essa finalidade poderão ser objeto de controvérsia em decorrência das discussões políticas (*politics*), mesmo no âmbito internacional,

devendo a política externa, como política pública que é, conciliar ambos os aspectos (*polity* e *politics*). “O objetivo da política externa é a realização do interesse da *polity*; ela visa ao bem da *polity*, mas, ontologicamente, ela é política pública”. (SOUZA FILHO, 2020, p. 55).

Firmados os conceitos necessários, passa-se à análise do alcance interno dos atos internacionais.

2.2.4.2 Alcance interno dos atos normativos internacionais

A Constituição Federal de 1988 foi a primeira das constituições brasileiras a alçar a prevalência dos direitos humanos como princípio fundamental a reger o país nas suas relações internacionais. O impacto dessa previsão foi inserir a preocupação com a proteção aos direitos humanos como princípio norteador de todo o sistema jurídico, orientando a agenda internacional do país.

[...]. Os princípios exercem ainda uma função prospectiva, dinamizadora e transformadora, em virtude da força expansiva que possuem. Sobre o tema, Jorge Miranda, *Manual de direito constitucional*, v.2, p. 226-227. Para Luís Roberto Barroso, “Princípios fundamentais são aqueles que contêm as decisões políticas estruturais do Estado, no sentido que a elas empresas Carls Schmitt. (...) Os princípios constitucionais sintetizam os principais valores da ordem jurídica instituída, irradiam-se por diferentes normas e asseguram a unidade sistemática da Constituição. Eles se dirigem aos três Poderes e condicionam a interpretação e aplicação de todas as regras jurídicas” (*O direito constitucional*, p. 288 e 306). (PIOVESAN, 2018, p. 115).

A previsão da prevalência dos direitos humanos como princípio a reger o Brasil nas suas relações internacionais impactou não apenas as relações externas, “mas sim a busca da plena integração de tais regras na ordem jurídica interna brasileira” (PIOVESAN, 2018, p. 118). A análise das disposições legais deve, portanto, estar em consonância com os princípios não apenas instituídos a reger as relações externas, mas a todo o ordenamento jurídico.

Quando se analisam os atos normativos internacionais, a doutrina clássica considera como fontes do direito internacional o rol contido no Estatuto da Corte de Haia. Como primeiro tribunal direcionado à solução dos conflitos entre Estados sem limitações de ordem temática ou geográfica, seu estatuto enumerou em seu art. 38 como fonte das normas internacionais os tratados, os costumes e os princípios gerais do direito. Elenca também meios auxiliares para

determinação das normas jurídicas, quais sejam, a jurisprudência e a doutrina, em alguns casos o emprego da equidade. (REZEK, 2002, p. 9).

Para fins do presente estudo será analisada a formação dos tratados e dos costumes jurídicos. Os tratados são conceituados por Rezek como “todo acordo formal concluído entre sujeitos de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos” (2002, p. 14). Os sujeitos de direito internacional inicialmente eram apenas os Estados, mormente quando ainda predominava a perspectiva realista nas relações internacionais no início do século passado. Com o surgimento das organizações internacionais e dos demais atores internacionais, numa perspectiva liberal relativamente aos sujeitos de direito internacional, outros atores passaram a ser considerados como sujeitos de direito internacional, dentre eles as organizações internacionais.

Como acordo formal que é, o tratado internacional produz efeitos jurídicos gerando obrigações e prerrogativas. Importante frisar que na esfera internacional a criação de normas é sempre obra dos seus destinatários, ou seja, pela aquiescência das partes é que a norma se torna obrigatória, pois o direito das gentes repousa sobre o consentimento (REZEK, 2022, p. 1-3).

Para ser válido, além da assinatura do tratado, este precisa ser ratificado pelo legislativo nacional⁵¹. A Constituição Federal diferenciou os tratados sobre direitos humanos daqueles sobre outras matérias. Uma vez assinado o tratado pelo Presidente da República ou algum plenipotenciário⁵², este deve ser referendado pelo Congresso Nacional. Haverá, assim, um procedimento legislativo de internalização do ato normativo internacional, o qual conferirá ao tratado *status* de norma jurídica interna conforme o procedimento adotado para a internalização. Reside aí a diferenciação entre os tratados relativos a direitos humanos e os tratados relativos aos demais temas.

No caso brasileiro, a Constituição de 1988, em seu art. 84, VIII, determina que é a da competência privativa do Presidente da República celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional. Por sua vez, o art. 49, I, da mesma Carta prevê ser da competência exclusiva do Congresso Nacional resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais. Consagra-se, assim, a colaboração entre executivo e Legislativo na conclusão de tratados internacionais, que não se aperfeiçoa enquanto a vontade do Poder executivo, manifestada pelo Presidente da República, não se somar à vontade do Congresso Nacional. Logo, os tratados internacionais demandam, para seu aperfeiçoamento, um ato complexo no qual se itera, a vontade do Presidente da República, que os celebra, e a do Congresso

⁵¹ Constituição Federal, Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional.

⁵² O plenipotenciário é um terceiro com qualidade representativa para firmar compromissos internacionais. Normalmente é o Ministro das Relações Exteriores ou o Embaixador responsável por representar o Estado num determinado país (REZEK, 2002, p. 35-36).

Nacional, que os aprovada, mediante decreto legislativo. [...]. (PIOVESAN, 2018, p. 126).

Para se verificar o alcance interno dos tratados, é mister analisar a hierarquia dos tratados em relação ao ordenamento jurídico interno e a hierarquia especificamente dos tratados internacionais de direitos humanos.

Primeiramente importante fixar que a eficácia dos tratados depende de sua incorporação no ordenamento jurídico interno. Os tratados são incorporados na ordem jurídica interna após referendo do Congresso Nacional por meio da edição de um decreto legislativo.

O processo de formação dos tratados é um processo complexo, composto de quatro fases distintas. Inicia com a celebração do tratado pelo órgão do poder executivo. Nessa etapa ocorre a negociação, conclusão e assinatura do tratado. Em seguida ocorre a verificação de sua viabilidade, conveniência e oportunidade pelo legislativo, que aprovando-o edita um decreto legislativo. Esse procedimento de aprovação é denominado pela Constituição Federal de referendo. Em seguida ocorre a troca (para os acordos bilaterais) ou o depósito (para os acordos multilaterais) dos instrumentos de ratificação pelo órgão do poder executivo na esfera internacional, o que passa neste momento a obrigar o Estado no âmbito externo. Por fim ocorre a promulgação do tratado referendado por meio de um decreto presidencial, o qual é publicado em diário oficial. É nesta fase que o tratado adquire executoriedade no âmbito interno.

Em razão de o processo legislativo de internalização dos tratados exigir um quórum de maioria simples para a sua aprovação, este integra a ordem jurídica interna como “norma infraconstitucional, situando-se nos mesmos planos de validade, eficácia e autoridade em que se posicionam as leis ordinárias (guardando, dessa forma, estrita relação de paridade normativa com as referidas leis ordinárias), [...]”. (LENZA, 2018, p. 719).

Há uma especificidade, contudo, no que tange aos tratados que tratam sobre os direitos humanos. O texto da Constituição Federal, até a edição da emenda constitucional nº 45, de 2004, não estabelecia diferenciação entre os tratados de direitos humanos e os tratados relativos aos demais temas. Inobstante discussão doutrinária acerca de seu status constitucional, prevalecia entendimento de que se tratava de normas infralegais.

Com a edição da emenda constitucional nº 45, passou-se a ter no ordenamento duas espécies de tratados, aqueles sobre direitos humanos e aqueles que dispunham sobre outras matérias. Em razão do novo procedimento trazido pelo §3º do art. 3º da Constituição Federal, os tratados e convenções sobre direitos humanos que fossem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros,

seriam equivalentes às emendas constitucionais. Já os atos normativos internacionais sobre direitos humanos internalizados anteriormente à emenda ou que fossem aprovados por quórum de maioria simples teriam *status* de norma supralegal, ou seja, abaixo das normas constitucionais, mas hierarquicamente superiores às normas infraconstitucionais. Por fim, os tratados relativos a outras matérias teriam *status* de norma infraconstitucional.

Uma importante corrente doutrinária sustentou que os direitos humanos previstos em tratados internacionais configurariam não apenas normas de valor constitucional, como também cláusulas pétreas. A tese não obteve adesão do Supremo Tribunal Federal, que, antes do advento da Emenda Constitucional n. 45/2004, diversas vezes recursou *status* constitucional aos direitos individuais previstos em tratados como o Pacto de San José.

A partir da Emenda Constitucional n. 45/2004, passou-se, entretanto, a admitir que os tratados “fossem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais”. Nesses casos, e apenas nesses, essas normas gozarão de *status* constitucional. Os tratados aprovados antes da Emenda continuam a valer como normas infraconstitucionais, já que persiste operante a fórmula da aprovação do tratado com dispensa das formalidades ligadas à produção de emendas à Constituição da República. Nada impede, obviamente, que esses tratados anteriores à EC 45 venham a assumir, por novo processo legislativo adequado, *status* de Emenda Constitucional vale o registro de precedentes do Supremo Tribunal Federal, posteriores à EC 45/2004, atribuindo *status* normativo supralegal, mas infraconstitucional, aos tratados de direitos humanos. (MENDES *et al*, 2009, p. 260).

Deste modo, os atos tratados internacionais possuem no ordenamento jurídico nacional *status* tanto de norma infralegal, como de norma supralegal ou constitucional. Necessário faz-se, então, analisar a Agenda 2030 da ONU em face da Constituição Federal de 1988.

No que se refere aos costumes jurídicos, inicialmente importante fixar quais atos seriam geradores de costumes na esfera internacional. Isso é necessário por força da existência de três dimensões no âmbito internacional:

Considerando que o internacional possui ao menos três dimensões, a saber, a intergovernamental (diplomática), a transgovernamental (paradiplomática pública) e a transnacional (paradiplomática privada), não se pode ignorar que a noção de costume internacional se refere tradicionalmente apenas e tão somente à prática reiterada de atos considerados jurídicos desenvolvida no âmbito intergovernamental. (ACCIOLY *et al*, 2019, p. 2831-2832).

Accioly *et al* esclarecem que não há na literatura uma sistematização dos costumes praticados pelos novos atores de direito internacional, como é o caso das organizações internacionais, dos indivíduos, das empresas transnacionais e das organizações não governamentais. Assim, considera-se para fins de estabelecimento de costumes de natureza jurídica apenas aqueles oriundos da prática intergovernamental.

Acerca dos costumes, estes são formados pela ocorrência de práticas reiteradas pelos estados em suas relações internacionais, práticas estas que passam a ser reconhecidas como normas jurídicas, originando direitos, deveres e responsabilidades na esfera internacional.

O costume é composto, dentro da perspectiva tradicional, a partir da conjugação de dois elementos: (i) material/objetivo/concreto: prática de atos reiterada no tempo (hábito); e (ii) imaterial/subjetivo/psicológico: a crença na juridicidade da conduta desempenhada (*opinio iuris sive necessitatis*). Em outras palavras, é por meio da combinação de um hábito com a convicção de que os atos praticados assim o foram porque são conteúdo de uma norma jurídica existente – ou que, pelo menos, deveria ser reconhecida como tal por necessidade –, é que surge um costume como fonte de direito internacional. Não basta apenas a convicção de juridicidade, não basta apenas o ato reiterado no tempo: ambos são necessários (ACCIOLY *et al*, 2019, p. 2882-2890).

Indagação que perdura refere-se à natureza das resoluções emanadas pelas organizações internacionais, uma vez que não seguem as formalidades exigidas para que sejam classificadas como tratado internacional de acordo com o previsto na Convenção de Viena.

Como aponta J.-P. JACQUÉ, a questão do valor jurídico das resoluções suscitou inúmeras controvérsias, porque muitos desejavam ver nestas a legislação internacional, que tanta falta faz, ao mesmo tempo que atribuir valor e conteúdo jurídico obrigatório às Resoluções da AGNU permitiria aos estados majoritários na Assembleia Geral fazer prevalecer sua vontade sobre a dos minoritários, dispondo da realidade do poder econômico e militar. [...]. (ACCIOLY *et al*, 2019, p. 3587-3590).

Ao mesmo tempo em que não se poderia negar “o caráter vinculante e o efeito jurídico das resoluções na ordem interna de determinada organização” (ACCIOLY *et al*, 2019, p. 3591), também não se poderia negar que elas “participam do processo de formação do costume” (ACCIOLY *et al*, 2019, p. 3594-3596). De qualquer forma, o ato constitutivo da organização internacional trará o direcionamento quanto à força jurídica de suas resoluções. Na ausência de disposições no ato constitutivo, restam entendimento controversos. Interessante esclarecimento de Accioly *et al*:

Entre os membros da maioria, é verdade que a votação de resolução implica acordo quanto ao seu conteúdo. É ainda mais verdade que esse acordo seja inclusive mais manifesto quando a resolução é adotada por consenso, e quando alguns estados exprimem reservas, o que significa estarem atribuindo valor certo ao compromisso estipulado na resolução, na medida em que consideraram necessário estipular nuances quanto a este. A resolução adotada por consenso terá importância particular, como prova da convicção da juridicidade (*opinio juris*), na formação do costume, e poderá dar testemunho de acordo político. Mas será somente por exame mais amplo do contexto que se poderá afirmar estarmos ou não diante de acordo jurídico e não meramente político. [...]. ACCIOLY *et al*, 2019, p. 3612-3618).

Resta assentado que embora as resoluções não figurem expressamente no rol do art. 38 do Estatuto da Corte de Haia, “de longa data se reconhece que podem ser invocadas como eventual manifestação do costume” (ACCIOLY *et al*, 2019, p. 3570-3571).

Enquanto fontes do direito internacional, os atos emanados das organizações internacionais se inscrevem na dimensão de mutação de paradigma de atuação do

direito internacional pós-moderno: coexistem binômios até então insolúveis: coexistência e cooperação, estadocentrismo e novos sujeitos de direito internacional, eurocentrismo e novas normatividades. A exata configuração de sua extensão e de sua aplicação como fonte de direito internacional ainda tem de ser consolidada. (ACCIOLY et al, 2019, p. 3572-3575).

Esclarece ainda que:

As resoluções das organizações internacionais podem ter significação jurídica, sem que, por isso, constituam obrigações jurídicas, exceto quando a carta constitutiva da organização lhes confira tal condição, ou quando estas intervenham na ordem interna da organização, observava R. MONACO (1974), mas em sentido diverso, J. ALVAREZ (2005)603. Em todos os demais casos, não terão força intrínseca, mas a aceitação individual ou coletiva dos estados pode lhes conferir força extrínseca. Por outro lado, ninguém negará a importância política de que se pode revestir a adoção de resolução por uma organização. Pode, inclusive, constituir elemento para a formação de costume internacional. (ACCIOLY et al, 2019, p. 3631-3638).

Os atos normativos internacionais, sejam eles tratados ou resoluções emanadas por organizações internacionais, ou ainda se tratando de costume internacional, possuem efeitos diversos, sendo os tratados atos com caráter de coercibilidade em face dos estados que se obrigaram à sua observância. As resoluções emanadas por organizações internacionais possuem natureza controversa, prevalecendo o entendimento de que sua natureza está adstrita aos termos fixados no ato constitutivo da organização, e na sua ausência reconhece-se a força política e moral da resolução, podendo ela constituir elemento para a formação de costume internacional relativo ao tema objeto da resolução. Por fim, o costume, em razão das práticas reiteradas e com a convicção de sua obrigatoriedade no âmbito internacional, constitui fonte do direito do direito das gentes, de observância pelos estados nas suas relações internacionais.

2.2.4.3 A agenda 2030 da ONU na perspectiva da Constituição Federal de 1988

A Agenda 2030 da ONU⁵³ é resultado da aprovação, durante a quarta reunião plenária da Assembleia Geral das Nações Unidas, ocorrida em 25 de setembro de 2015, de uma agenda global contendo um plano de ação visando a tornar o mundo mais sustentável e resiliente até 2030. Foi editada, então, a Resolução A/RES/70/1⁵⁴, que sintetiza a agenda global “Transformando Nosso Mundo: a Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável”,

⁵³ Referido documento foi assinado pelo Brasil em 25 de setembro de 2015.

⁵⁴ Documento disponível em: <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N15/291/89/PDF/N1529189.pdf?OpenElement>. Acesso em: 21 mai. 2022.

estabelecendo-se, para isso, 17 (dezesete) Objetivos de Desenvolvimento Sustentável visando ao atingimento desta agenda global.

A Constituição Brasileira traz como competência presidencial firmar acordos internacionais. Ocorre que alguns atos não são normas internacionais propriamente ditas, como o são os tratados internacionais. Eles têm característica de *soft law*. É o caso das declarações firmadas junto à ONU⁵⁵. Inobstante a relevância de seu conteúdo, elas não são atos normativos propriamente ditos.

Cabe dizer que a *soft law* é predominantemente uma norma social, afastando-se do conceito de norma legal. Não há um consenso a respeito da definição sobre o que seria *soft law*, mas, na maioria das vezes, esse termo se refere a qualquer documento internacional escrito, contendo princípios, normas, padrões e outras declarações do comportamento esperado dos Estados, que não seja definido como um tratado. (SHELTON, 2008, p. 3). (REIS, CAMPELO, 2018, p. 86).

Acerca da natureza deste ato, inobstante tratar-se a Agenda 2030 de uma declaração firmada no âmbito das Nações Unidas, caracteriza-se como *soft law*.

Expressão de difícil tradução para o português, *soft law* – direito “macio” ou “fofo” – é expressão interessante e talvez necessária, mas que continua pouco clara, quer quanto ao conteúdo, quer quanto aos efeitos. [...].

As normas de *soft law* teriam uma importância de caráter político e podem desempenhar papel relevante no processo de formação de costume internacional. Por outro lado, segundo essa perspectiva, não seriam consideradas como fazendo parte do direito positivo – isto é, não seria (sic) fontes de normas jurídicas. Tudo teria a ver, aqui, com a noção de *juridicidade* (obrigatoriedade, exigibilidade e caráter vinculantes) – em suma, a *qualidade daquilo que é jurídico*. (ACCIOLY *et al*, 2019, p. 2748-2752).

A Agenda 2030 da ONU foi criada como uma evolução dos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio. Ela caracteriza-se como uma agenda política, mais que uma carta de intenções, configura-se como um plano de ação, um guia para a comunidade internacional nos anos 2015 a 2030, nesta incluídos os governos, a sociedade civil organizada, as universidades, o setor privado e demais atores da sociedade, visando a implementação, em escala planetária, do chamado desenvolvimento sustentável. Segundo Pracucho:

A Agenda 2030 tem a natureza jurídica de declaração, é um pacto político. Assim sendo, não possui caráter jurídico vinculante – trata-se de *soft law*. Justamente porque seus compromissos são deveras ambiciosos, de sorte que, conforme observa Denny (2018, p. 25), “provavelmente o texto não poderia ser tão audacioso se fosse juridicamente vinculante”. (PRACUCHO, 2020, p. 555).

⁵⁵ “Nas últimas décadas, a comunidade internacional presenciou um aumento no uso de normas de *soft law*, especialmente na área do Direito Internacional do Meio Ambiente. De acordo com as Nações Unidas, existem mais de 210 convenções, declarações e outros documentos adotados em Resoluções da Assembleia Geral das Nações Unidas desde 1946, e a maioria desses documentos são declarações, princípios e recomendações, que são tipos de normas de *soft law*”. (REIS, CAMPELO, 2018, p. 84).

Como *soft law*, os objetivos estabelecidos poderiam ser considerados como mera carta de intenções assinadas pelos estados signatários, contudo, afirma Pracucho, citando Sachs, que a Agenda pode se configurar como instrumento de transformação social:

Sachs (2015, p. 489-490) argumenta que sim e, para tanto, expõe quatro razões principais, extraídas daquilo que qualifica como evidências “poderosas e encorajadoras” observadas quanto aos ODMs. Primeira razão: a definição de objetivos é crucial para a mobilização da sociedade, auxiliando governos, organizações e indivíduos a concordarem com uma direção a seguir. A segunda razão é a pressão: no caso dos ODMs, depois que foram adotados, mesmo que os governos não estivessem inicialmente inclinados a assumi-los, eles sabiam que o seu progresso (ou a falta dele) seria relatado – ou seja: cada país seria comparado com os demais, em um questionamento público. A terceira razão são as “comunidades de conhecimento” (*knowledge communities*), que acabam se formando após a fixação de objetivos a fim de compartilharem caminhos práticos para o atingimento de resultados, suprindo assim a experiência necessária à orientação das ações a serem tomadas pelos governos. Por fim, o autor lembra que os objetivos tem a aptidão de mobilizar e reunir múltiplos interessados (líderes políticos e comunitários, organizações não-governamentais e internacionais, comunidade científica, grupos religiosos), o que se verificou, em atitudes propriamente conscientes, após a definição dos ODMs (PRACUCHO, 2020, p. 556).

Ainda sobre as normas de *soft law*, Reis e Campello trazem os pontos positivos na sua utilização:

Um dos pontos positivos das normas de *soft law* é a menor burocracia e maior velocidade para sua elaboração e negociação:

Diversas são as razões encontradas pelos entes Estatais para reduzirem a celebração de tratados e se lançarem na negociação de instrumentos não obrigatórios. De uma maneira geral, o *droit souple* é negociado mais rápida e facilmente, evitando as solenidades e exigências legais e, além disso, não há necessidade de publicação ou registro. Em linhas gerais, a entrada em vigor de um tratado demora, pois depende da sua tramitação e aprovação junto às esferas Legislativas e Executivas nacionais, já um instrumento informal não necessita da aprovação das instituições nacionais competentes. (OLIVEIRA; BERTOLDI, 2010, p. 6278-6279). (REIS, CAMPELLO, 2018, p. 89).

Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável possuem, portanto, natureza recomendatória. Constitucionalmente não seriam normas infraconstitucionais, mas podem ser caracterizados como costumes jurídicos, já que o são na esfera internacional:

Ou seja, percebe-se que as normas de *soft law* possuem um importante papel a desempenhar no progresso do Direito Internacional.

Com efeito, a norma de direito internacional consuetudinário, que é uma das duas fontes das obrigações legais internacionais, requer a prática dos Estados (*usus*) não apenas como resultado de uma obrigação, mas como parte constitutiva, parte essencial do processo de formação do Direito Internacional. Algumas vezes, por exemplo, normas de *soft law* proveram a necessária declaração de obrigação legal (*opinio juris*) para evidenciar o desenvolvimento do costume e ajudaram a estabelecer o conteúdo da norma. Além disso, os processos de elaboração e votação de normas de *soft law* também podem ser considerados uma forma de prática de Estado. (SHELTON, 2008, p. 8). (REIS, CAMPELLO, 2018, p. 91-92)

Denota-se, assim, que à luz da Constituição Federal a Agenda 2030 da ONU é uma norma recomendatória ao Estado Brasileiro, tanto às entidades de direito público, como de direito privado e aos indivíduos, sendo, portanto, norma de *soft law*, a qual pode ser considerada como um costume jurídico.

Inobstante tratar-se a Agenda 2030 de um costume jurídico de natureza recomendatória, critica-se a natureza que se tem dado a este ato normativo internacional, pois muitos consideram que os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável teriam por finalidade a exportação de um modelo de desenvolvimento que desconsidera as características de cada país, ou seja, suas especificidades locais, olvidando uma das dimensões do desenvolvimento que é a dimensão cultural. Verifica-se que um bom modelo de desenvolvimento é aquele que ocorre de forma endógena, ou seja, como um processo evolutivo interno de cada Estado, podendo-se até importar algumas práticas que tenham obtido êxito em outros locais, mas desde que haja compatibilidade nas particularidades dos envolvidos, de modo a se considerar questões culturais e espaciais similares.

[...] À luz desta constatação, compreende-se o desencanto das vítimas deste processo de mau-desenvolvimento e a crítica severa dirigida contra as políticas nacionais e internacionais, postas em prática, à ineficiência, para não dizer perfídia, dos mecanismos de ajuda dos países industrializados aos países periféricos e ao fracasso das sucessivas “décadas de desenvolvimento” promovidas pela ONU, da qual o último avatar são as Metas do Milênio. (SACHS, 2005, p. 158).

Por esta análise é que se considera a Agenda 2030 como uma norma de natureza recomendatória aos países signatários, como *soft law* que é, não descuidando das normas locais, mormente as Constituições internas dos Estados.

Avaliados os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) previstos na Agenda 2030 da ONU, e tendo em vista o já citado ODS nº 16 – Paz, justiça e instituições eficazes: promover sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável, proporcionar o acesso à justiça para todos e construir instituições eficazes, responsáveis e inclusivas em todos os níveis—, passa-se à análise de como o consensualismo contribui para o desenvolvimento sustentável e o acesso à justiça, no conceito de acesso à ordem jurídica justa.

2.3 CONSENSUALISMO COMO CONTRIBUTO AO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL E AO ACESSO À JUSTIÇA

No capítulo anterior foi abordada a temática do consensualismo, com recorte relativo ao consensualismo aplicável à Administração Pública, uma vez que o escopo do presente estudo é a análise da adoção de meios consensuais no Processo Administrativo Tributário como instrumento para o acesso à ordem jurídica justa.

O consensualismo pode ser definido como a construção de uma solução dialogada na solução de controvérsias, podendo ser utilizado como sinônimo dos meios consensuais de solução de conflitos. Ao se estudar a aplicação do consensualismo na Administração Pública está-se a tratar do que se denomina modernamente de Administração Pública Concertada. Pode-se, assim, verificar a existência de três gêneros de administração pública concertada: a decisão consensual, a execução consensual e a solução de conflitos consensual, conforme tenha por finalidade, respectivamente, a “promoção do interesse público, a realização do interesse público ou a recuperação do interesse público” (MOREIRA NETO, 2003, p. 147).

A consensualidade é, assim, concebida tanto na participação do particular na Administração Pública – ou no exercício da função pública –, quanto na celebração de acordos entre a Administração Pública e o particular para a resolução consensual de conflitos. A consensualidade seria, portanto, uma “nova dimensão da atuação administrativa” (SILVA, 2016, p. 08).

É necessário estabelecer um liame de causalidade entre o consensualismo, ou adoção de soluções pacíficas de conflitos, e o ecodesenvolvimento, uma vez que a promoção de sociedades pacíficas e inclusivas foi erigida a Objetivo de Desenvolvimento Sustentável⁵⁶.

O ecodesenvolvimento, ou desenvolvimento sustentável, possui cinco dimensões, na perspectiva trazida por Ignacy Sachs. Uma das dimensões do desenvolvimento é a sustentabilidade social, também denominada de justiça social ou bem-estar social, segundo a qual

Uma sociedade sustentável supõe que todos os cidadãos tenham o mínimo necessário para uma vida digna e que ninguém absorva bens, recursos naturais e energéticos que sejam prejudiciais a outros. Isso significa erradicar a pobreza e definir o padrão de desigualdade aceitável, delimitando limites mínimos e máximos de acesso a bens materiais. Em resumo, implantar a velha e desejável justiça social (ZEIFERT *et al.*, 2020, p. 44).

De acordo com Sachs, na sustentabilidade,

O objetivo é construir uma civilização do “ser”, em que exista maior equidade na distribuição do “ter” e da renda, de modo a melhorar substancialmente os direitos

⁵⁶ Objetivo de Desenvolvimento Sustentável (ODS) nº 16: Paz, justiça e instituições eficazes: promover sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável, proporcionar o acesso à justiça para todos e construir instituições eficazes, responsáveis e inclusivas em todos os níveis.

e as condições de amplas massas de população e a reduzir a distância entre os padrões de vida de abastados e não-abastados.

Deve-se considerar o ecodesenvolvimento em sua multidimensionalidade, abrangendo todo o espectro de necessidades materiais e não-materiais, como corretamente enfatiza o PNUD no Relatório sobre o Desenvolvimento Humano, ainda que tal ênfase não se reflita no reducionismo de seu índice de desenvolvimento humano. (SACHS, 1993, p. 24).

Além da dimensão social, também a dimensão cultural tem impacto no consensualismo e, por consequência, no desenvolvimento. Como já conceituado, na sustentabilidade cultural, segundo Sachs, está-se

em busca das raízes endógenas dos modelos de modernização e dos sistemas rurais integrados de produção, privilegiando processos de mudança no seio da continuidade cultural e traduzindo o conceito normativo de ecodesenvolvimento em uma pluralidade de soluções particulares, que respeitem as especificidades de cada ecossistema, de cada cultura e de cada local. (SACHS, 1993, p. 27).

Trazendo este conceito para o âmbito das relações interpessoais, é preciso que as questões individuais das partes sejam consideradas na solução dos litígios, o que está intimamente relacionado à nova visão do acesso à justiça, como acesso à ordem jurídica justa:

[...], o conceito de **acesso à justiça** passou por uma importante atualização: deixou de significar mero acesso aos órgãos judiciários para a proteção contenciosa dos direitos para constituir **acesso à ordem jurídica justa**, no sentido de que os cidadãos têm o direito de serem ouvidos e atendidos não somente em situação de controvérsias com outrem como também em situação de problemas jurídicos que impeçam o pleno exercício da cidadania, como nas dificuldades para a obtenção de documentos seus ou de seus familiares ou os relativos a seus bens, portanto, o acesso à justiça, nessa dimensão atualizada, é mais amplo e abrange não apenas a esfera judicial, como também a extrajudicial. Instituições como Poupa Tempo e Câmaras de Mediação, desde que bem organizadas e com funcionamento correto, asseguram o acesso à justiça aos cidadãos nessa concepção mais ampla (WATANABE, 2019, p. 109-110).

Nesse sentido, não há desenvolvimento sem que haja respeito aos direitos fundamentais⁵⁷. Pracucho bem esclarece a interligação entre o acesso à justiça – como acesso à ordem jurídica justa – e o desenvolvimento sustentável:

Já o acesso à justiça, a garantia de direitos e a inclusão mostram-se ainda mais transversais: permeiam toda a Agenda, evidenciando que a transformação do mundo via desenvolvimento sustentável de fato pressupõe a promoção e a defesa dos direitos humanos de todos, sem reservas.

Pode-se ademais afirmar, desse modo, ter sido abraçada a moderna concepção que se convencionou chamar de “acesso à ordem jurídica justa”, a qual há tempos veio a suplantar a estrita – e, por isso, insuficiente – perspectiva do acesso à justiça enquanto mero acesso a órgãos judiciais (WATANABE, 1988, p. 128). Além disso, a ênfase em instituições transparentes e na tomada de decisões participativas e inclusivas denota a interdependência existente entre os direitos humanos, a cidadania e a democracia. De modo que a referência ao “Estado de Direito” (*rule of law*) na meta 16.3, quando lida à luz das demais metas e dos outros objetivos, acaba por aproximar-

⁵⁷ Conforme esclarece GUERRA FILHO (2017, p. 43), numa dimensão analítica, os direitos fundamentais distinguem-se dos direitos humanos na medida em que os direitos humanos possuem uma dimensão universalista, enquanto os direitos fundamentais estão assentados na ordem jurídica interna. Por isso os direitos humanos são classificados numa dimensão supra positiva, devido ao seu caráter universalista.

se mais do conceito de “Estado constitucional democrático”, ou “Estado de direito democrático”, tipologia que, a par de conferir legitimidade ao processo de produção de normas jurídicas, legítima outrossim, via princípio da soberania popular, o próprio exercício [d]o poder político (CANOTILHO, 2003, p. 100). (PRACUCHO, 2020, p. 562).

É nesse mesmo sentido que o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento afirma que sem paz, estabilidade, direitos humanos e governança efetiva – baseada no estado de direito – não é possível alcançar o desenvolvimento sustentável⁵⁸.

A busca por soluções consensuais, inclusive no âmbito da administração pública, contribui para o atingimento do Objetivo de Desenvolvimento Sustentável nº 16. Importante salientar que o envolvimento de toda a sociedade na busca pela preservação da paz e respeito aos direitos fundamentais inclui também a participação administrativa. Como já explicitado alhures, os efeitos advindos da participação administrativa seriam maior publicidade e transparência, maior e melhor informação e conhecimento dos cidadãos sobre as diretrizes dos órgãos administrativos e a criação de efetivos espaços de negociação, na perspectiva da ponderação dos interesses envolvidos e da reciprocidade de concessões, o que reduziria, como consequência, os conflitos entre administração e administrado.

A construção de instituições sociais responsáveis e inclusivas só é possível dentro da esfera pública, a esfera da ação, do diálogo onde se estabelece os dissensos dialogados e justificados e, principalmente, cria-se os consensos necessários entre grupos de interesses antagonônicos. Isso é o que proporciona a maturidade e o fortalecimento das instituições, tornando-as mais eficazes e equidistantes das posições conflitantes para garantir os valores suprapartidários que estabilizam as sociedades e as tornam mais justas e pacíficas. (AMARAL, 2020, 640-641).

Denota-se, portanto, que os métodos de solução de controvérsias, inobstante serem parte do sistema processual de solução de conflitos, integram-se ao chamado acesso à justiça, denominado modernamente de acesso à ordem jurídica justa. Vislumbra-se estarem os meios consensuais de composição de conflitos em consonância com os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) da Agenda 2030 da Organização das Nações Unidas, sendo instrumentos a contribuir ao desenvolvimento sustentável e ao acesso à justiça como acesso à ordem jurídica justa.

Passa-se, então, ao estudo do Processo Administrativo Tributário em Mato Grosso do Sul e como ele pode ser considerado como instrumento de acesso à ordem jurídica justa.

⁵⁸ Disponível em: <https://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/sustainable-development-goals/goal-16-peace-justice-and-strong-institutions.html>. Acesso em: 16 mai. 2022.

3 PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO EM MATO GROSSO DO SUL COMO INSTRUMENTO DE ACESSO À ORDEM JURÍDICA JUSTA

Os conflitos em matéria tributária tem sido objeto de demandas alongadas no âmbito judicial, representando as execuções fiscais a maior parte dos processos existentes no judiciário no ano de 2020, representando 36% de todos os casos pendentes e sendo de 87% a sua taxa de congestionamento, segundo o relatório Justiça em Números, divulgado anualmente pelo Conselho Nacional de Justiça (2021, p. 169).

Na busca por uma solução mais célere às demandas de natureza tributária, as instâncias administrativas de julgamento configuram-se como uma alternativa no acesso à justiça, não apenas para viabilizar a solução dos litígios, mas também para aprofundar as discussões no âmbito tributário, em face da especialização dos órgãos judicantes (RIBAS, 2003, p. 15).

No estado de Mato Grosso do Sul, as demandas tributárias relativas aos tributos estaduais podem ser levadas à discussão por uma esfera administrativa de julgamento, regulamentada por lei estadual que disciplinou o processo administrativo em âmbito estadual. O objetivo do presente capítulo é analisar como se desenvolve o processo administrativo no estado de Mato Grosso do Sul, analisando-se a legislação estadual de regência e os dados obtidos junto à Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso do Sul, e com base nas informações obtidas verificar se o processo administrativo tributário pode se caracterizar como instrumento de acesso à ordem jurídica justa.

3.1. DIAGNÓSTICO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO NO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

O contencioso administrativo no estado de Mato Grosso do Sul é disciplinado pela lei estadual nº 2.315, de 25 de outubro de 2001, a qual regulamentou “no âmbito do Estado de Mato Grosso do Sul, o processo administrativo para a solução de questões e litígios relativos à obrigação tributária e ao seu inerente crédito, às penalidades pecuniárias, aos encargos pecuniários e aos deveres jurídicos de natureza instrumental” (MS, 2001).

Neste tópico objetiva-se analisar de forma ampla o processo administrativo estadual, numa visão normativa, atinente à sua disciplina jurídica, e quantitativa, com análise dos dados apresentados pelo órgão administrativo estadual e relacionados aos julgamentos tributários.

3.1.1 Panorama normativo do contencioso administrativo tributário⁵⁹

Regulamentado pela lei estadual nº 2.315, de 25 de outubro de 2001, o chamado contencioso administrativo tributário engloba diversos atos administrativos atinentes à formalização do lançamento tributário, envolvendo a atividade estatal de autotutela, visando à constituição definitiva do crédito tributário.

No âmbito estadual sul-mato-grossense, o contencioso alberga tanto o procedimento administrativo tributário, quanto o processo administrativo tributário. A citada lei pode ser considerada como um instrumento normativo moderno e condizente com as normas processuais civis. Trouxe conceituações relativas à tais instrumentos. De acordo com o art. 2º, incisos XVI e XVII, considera-se o procedimento administrativo tributário “a sucessão ordenada de atos e de formalidades, de natureza não-litigiosa, tendentes à formação do convencimento e à manifestação da vontade da Administração Tributária ou à sua execução”, e o processo administrativo tributário como “o conjunto de atos decorrentes da relação jurídica estabelecida em contraditório, entre a Administração Fazendária e o sujeito passivo de obrigação tributária ou de qualquer outro dever jurídico”.

A norma estadual fez uma distinção entre processo e procedimento, distinção esta já consagrada na doutrina processualista⁶⁰. Ao estabelecer a conceituação do processo administrativo como o conjunto de atos da relação jurídica estabelecida em contraditório, adotou a definição de processo trazida por Cândido Rangel Dinamarco, que definiu processo como “todo procedimento em contraditório” (*apud* RIBAS, 2033, p. 52).

⁵⁹ Inobstante a conceituação de contencioso administrativo tributário disciplinada pelo art. 2º, inc. VIII, da lei nº 2.315, de 2001, que o define como “um sistema estruturado por órgãos administrativos judicantes, para a solução de litígios entre o Fisco e o sujeito passivo de obrigação tributária ou de qualquer outro dever jurídico”, adotar-se-á para os fins do presente estudo uma visão mais alargada do contencioso administrativo tributário, englobando toda a atividade administrativa de formalização do lançamento, seja ela litigiosa ou não, assim como o procedimento de consulta tributária e restituição de indébito não impugnado. Justifica-se essa definição alargada em face de se utilizar no senso comum interno, no âmbito da administração pública tributária estadual, a terminologia “contencioso” para toda a atividade relativa ao lançamento e aos sistemas informatizados que albergam o procedimento e o processo administrativo pós lançamento.

A distinção entre processo e procedimento tem relevância primeiramente pela delimitação da competência para legislar sobre o tema. Enquanto apenas a União possui competência para legislar sobre normas processuais, a competência para legislar sobre procedimentos em matéria processual é concorrente entre todos os entes federados (MEDINA, WAMBIER, 2011, p. 62). A outra diferenciação tem caráter doutrinário. Enquanto o procedimento relaciona-se ao aspecto formal do processo, caracterizando-se como um “sistema de atos interligados em uma relação de dependência sucessiva e unidos pelo fim comum que possibilita e legitima o ato final de consumação e exercício do poder” (RIBAS, 2003, p. 51), o processo “é procedimento animado pela relação processual” (RIBAS, 2003, p. 51), realizado em contraditório. Assim, é “a resistência formal oferecida pelo contribuinte que imprime a dimensão processual” (RIBAS, 2003, p. 52).

Pode-se dizer que, enquanto para o processo importa a finalidade bem como a relação existente entre os sujeitos do processo (partes e órgão jurisdicional), ao procedimento liga-se a ideia de realização sucessiva de atos, que se manifestam como aspecto exterior do fenômeno (MEDINA, WAMBIER, 2011, p. 62-63).

Ainda no tocante à diferenciação entre processo e procedimento, durante muito tempo não se admitiu a existência de processo fora do Poder Judiciário, sendo considerada a existência de processo no âmbito administrativo como circunstância evolutiva e de aperfeiçoamento das instituições no Estado de Direito (RIBAS, 2003, p. 53).

Feito os esclarecimentos necessários, é mister traçar-se a linha do tempo do contencioso tributário em Mato Grosso do Sul. Finalizado o procedimento de fiscalização e lavrado o Auto de Lançamento e Imposição de Multa (ALIM), o qual deve conter além dos requisitos previstos no art. 142 do Código Tributário Nacional, aqueles previstos no art. 39 da lei nº 2.315, de 2001, é aberto prazo processual de vinte dias para que o sujeito passivo da relação tributária se manifeste acerca da autuação. Este pode impugnar o lançamento, pagar ou parcelar o crédito tributário ali contido ou quedar-se inerte.

Quedando-se inerte o sujeito passivo, este torna-se revel e o lançamento é encaminhado a uma fase de revisão dos seus aspectos formais, representando esta fase o exercício da autotutela administrativa, podendo ser reconhecida a existência de vícios que maculem de nulidade o lançamento. Trata-se de fase em que não há contraditório, de modo que há apenas procedimento administrativo tributário (PAT).

Uma vez pago ou parcelado o ALIM, considera-se extinto o crédito tributário relativamente ao montante pago, nos termos do art. 156, inc. I do Código Tributário Nacional. Dispõe o art. 47 da lei nº 2.315, de 2001, que o pagamento ou o pedido de parcelamento operam a desistência tácita do litígio na esfera administrativa.

Uma vez impugnado o lançamento e admitida a impugnação, seja pela tempestividade, seja pela relevância de seus fundamentos⁶¹, quando intempestiva, tem início o processo administrativo tributário, com a formação do contraditório. Há normas processuais administrativas que regulamentam o processo. Recebida a impugnação, é aberta oportunidade para que a autoridade fiscal autuante se manifeste em contestação á impugnação apresentada pelo sujeito passivo. Em sendo apresentados com a contestação fatos novos, juntados outros elementos de prova ou em havendo o agravamento da exigência fiscal contida no lançamento original, deve ser observado o contraditório e oportunizada a contradita do sujeito passivo (art. 51 da lei nº 2.315, de 2001).

O processo administrativo tributário (PAT) é regido por princípios, previstos no art. 3º da já citada lei nº 2.315, de 2001⁶², destacando-se o princípio da busca da verdade material, que norteia o processo no âmbito administrativo, sendo permitido ao julgador tanto em primeira, como em segunda instância, a realização das diligências necessárias à formação de sua convicção (arts. 58 e 59 da lei nº 2.315, de 2001).

Estando o processo suficientemente instruído e tendo o julgador formado a sua convicção é proferida decisão administrativa de primeira instância, a qual pode ter quatro resultados possíveis: atos de lançamento e de imposição de multa nulos, procedentes, procedentes em parte ou improcedentes. Importante ressaltar que toda a atuação administrativa no âmbito do processo administrativo enquadra-se na denominada autotutela. Como já explicitado no capítulo 2, no item “Controle da legalidade do ato administrativo”, a Administração Pública pode reconhecer a existência de vícios no ato administrativo e realizar o controle de legalidade destes atos.

Em verificando a existência de vícios de natureza formal, os atos de lançamento e de imposição de multa podem ser declarados nulos. Em havendo dois atos no denominado ALIM, quais sejam, os atos de lançamento do tributo e de aplicação da penalidade cabível à infração praticada, e em sendo tais atos independentes, é possível a declaração da nulidade apenas do ato de imposição de multa, subsistindo o ato de lançamento, o qual é principal em relação à multa aplicada. O oposto não é possível, ou seja, a declaração da nulidade do lançamento e a subsistência da imposição de penalidade, uma vez que esta é acessória ao

⁶¹ Dispõe o art. 52, parágrafo único da lei nº 2.315, de 2001, que instaura litígio a impugnação intempestiva quando admitida pela sua relevância pelo chefe do órgão julgador.

⁶² Destacam-se os princípios previstos na legislação que regulamenta o processo administrativo tributário em Mato Grosso do Sul, quais sejam, impulso oficial, boa-fé, cooperação, decoro, lealdade, proibidade, respeito mútuo, urbanidade, eficiência, impessoalidade, legalidade, moralidade, publicidade, segurança jurídica, supremacia do interesse público, finalidade, razoabilidade, celeridade, economia e simplicidade processuais, motivação, busca da verdade material, atendimento aos interesses legítimos e recíprocos da administração e do administrado.

lançamento e uma vez maculado o ato de lançamento, por consequência resta sem efeito a penalidade imposta.

É possível, contudo, a verificação da existência de algum vício de natureza material, ou seja, relacionado não à forma, mas à substância, ao conteúdo dos atos de lançamento e de imposição de penalidade. Neste aspecto, a decisão do julgador administrativo é de procedência parcial, caso o vício não atinja todo o lançamento, ou de improcedência, caso o vício atinja todo o lançamento. Apesar de os atos administrativos eivados de vício serem passíveis de nulidade quando submetidos a controle decorrente da autotutela, a lei que rege o processo administrativo valeu-se de terminologia diversa para os vícios de natureza material.

Os vícios ao lançamento de natureza formal decorrem da existência de alguma das causas de nulidade estabelecidas pelo art. 28 da lei nº 2.315, de 2001, dentre as quais destacam-se a insuficiência dos elementos informativos para a determinação da matéria tributável ou do sujeito passivo ou a preterição ao direito de defesa.

Em não havendo vícios e estando regular o ato administrativo de lançamento a decisão administrativa é de procedência do lançamento, dizendo-se ser legítima a exigência fiscal nele contida.

Após a decisão administrativa de primeira instância é possível ao sujeito passivo interpor recurso voluntário das decisões que lhe tenham sido desfavoráveis. Tais recursos são analisados por um órgão colegiado denominado Tribunal Administrativo Tributário, o qual é composto por uma representação paritária entre integrantes do fisco e dos contribuintes, em número de quatro representantes titulares e quatro representantes suplentes para cada representação. Esta composição paritária está em consonância com o princípio democrático:

José Joaquim Gomes Canotilho aduz que a consagração constitucional da noção de democracia (Estado Democrático de Direito) tem a finalidade de erigi-la a um autêntico princípio informador do Estado e da sociedade. Ele assevera que o sentido constitucional desse princípio é a democratização da democracia, ou seja, a condução e a propagação do ideal democrático para além das fronteiras do território político.

Para Odete Medauar, “a preocupação com a democracia política leva, muitas vezes, ao esquecimento da democracia administrativa, quando, na verdade, esta deveria ser o reflexo necessário da primeira”.

É o que José Joaquim Gomes Canotilho denomina democratização da administração, a qual pode manifestar-se (i) na substituição das estruturas hierárquico-autoritárias por formas de deliberação colegial; (ii) na introdução do voto para a seleção das pessoas a quem foram confiados cargos de direção individual; (iii) na participação paritária de todos os elementos que exercem sua atividade em determinados setores da administração; (iv) na transparência ou na publicidade do processo administrativo;

e (v) na gestão participada, que consiste na participação dos cidadãos, por meio de organizações populares de base e de outras formas de representação, na gestão da administração pública. (OLIVEIRA, 2008, p. 85-86).

Assim como em primeira instância, as decisões prolatadas em sede de julgamento colegiado também podem declarar a nulidade dos atos administrativos de lançamento e de imposição de multa, assim como julgá-los sob o seu aspecto material: procedentes, procedentes em parte ou improcedentes.

Em caso de divergência entre os julgados proferidos pelo Tribunal, é possível a interposição de recurso especial (art. 93 da lei nº 2.315, de 2001) visando à uniformização da jurisprudência administrativa, à semelhança do que ocorre no âmbito do Poder Judiciário com o recurso de embargos de divergência (art. 1043, CPC).

Além do procedimento de revisão do ALIM e do processo administrativo tributário de solução do litígio entre Fisco e Contribuinte concernente ao lançamento e imposição de penalidade contidos no ALIM, o contencioso administrativo tributário também envolve o procedimento de consulta tributária e de restituição de indébito tributário.

Decorrente do direito de petição, a consulta tributária (art. 136 da lei nº 2.315, de 2011) consiste em pedido de orientação oficial, formulado pelo sujeito passivo, por órgãos da administração pública, por entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais ou pessoas físicas sujeitas ao cumprimento de obrigações tributárias, relativo à interpretação da legislação tributária sobre situação determinável ou fato concreto que enseje dúvidas quanto à aplicação da legislação tributária.

A consulta fiscal é um instituto orientador, de natureza preventiva, que se baseia no reconhecimento, pela Administração Pública, da possibilidade de sanar dúvidas do contribuinte sobre a interpretação e aplicação da legislação tributária a determinado fato, bem como sobre o modo mais cômodo e seguro de lhe dar cumprimento. O Poder Público não pode se distanciar dos princípios da certeza do Direito, cuja falta constitui potencial inobservância do mesmo (RIBAS, 2003, p. 91).

Como já foi tratado no capítulo 2, a relação fisco-contribuinte deve observar o paradigma do serviço, o qual consiste em orientar adequadamente o contribuinte no correto cumprimento de suas obrigações tributárias, encontrando-se a resposta à consulta tributária dentre as formas de orientação a ser prestada pela Administração Tributária.

A harmonização Fisco/contribuinte é um aspecto particular da política que vem reestruturando as relações entre o Estado e a sociedade. Para aprimorar esse relacionamento é indispensável que a Fazenda Pública preste ao contribuinte os esclarecimentos necessários para evitar que o desconhecimento das questões tributárias resulte em evasão fiscal e aplicação de pesadas multas. É um dever de assistência que o Estado tem para com os cidadãos, derivado, em matéria fiscal, das especiais relações de confiança jurídico-pública existentes na relação jurídico-tributária (RIBAS, 2003, p. 91).

Por fim, o procedimento de restituição de indébito (art. 127 da lei nº 2.315, de 2011) compõe-se de uma fase procedimental não litigiosa, na qual é formulada uma resposta ao contribuinte que possua pago tributo indevidamente ou a maior que o devido e pleiteie a restituição deste valor. Na hipótese de improvimento do pedido formulado, é possível ao contribuinte a apresentação de impugnação em face do ato denegatório do pedido de restituição, momento em que se instaura a relação conflituosa entre Fisco e Contribuinte e tem início o processo administrativo tributário, o qual segue o mesmo rito procedimental atinente aos atos de lançamento e de imposição de multa impugnados.

Feita uma análise acerca do processo administrativo tributário, passa-se à uma análise quantitativa do contencioso tributário em Mato Grosso do Sul.

3.1.2 Processo administrativo tributário de Mato Grosso do Sul em números

Visando a realizar uma análise quantitativa e qualitativa do contencioso tributário em Mato Grosso do Sul, objetivando verificar a efetividade⁶³ do processo administrativo tributário na solução dos litígios entre Fisco e Contribuinte, foi realizada, com base no direito de petição, solicitação à Secretaria de Estado de Fazenda de informações relativas às atividades desempenhadas no âmbito da Secretaria de Estado de Fazenda e do Tribunal Administrativo Tributário de Mato Grosso do Sul.

Foi solicitada uma amostra relativa ao período de janeiro de 2015 a dezembro de 2019, sendo requeridas as informações atinentes às autuações realizadas neste período, com a

⁶³ Para fins do presente estudo considera-se efetividade na sua acepção jurídica, como o “Caráter ou qualidade de um ato processual que apresenta os efeitos desejados por ter sido plenamente cumprido ou executado” (Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/efetividade>. Acesso em: 19 jun. 2022). Entende-se por eficaz o processo administrativo quando põe fim ao litígio tributário, sua finalidade precípua. Já o procedimento administrativo é eficaz quando produz os efeitos dele esperados. A consulta tributária, por exemplo, é procedimento administrativo efetivo quando emitido o parecer orientativo ao requerente. Não se confunde com a eficiência administrativa, a qual se caracteriza como a “boa administração”, a produtividade do agente e a perfeição e adequação técnica do trabalho executado (MEIRELLES, 2001, p. 98-99). O processo ou o procedimento administrativo atendem à eficácia quando observam a celeridade e economia processuais.

Tampouco se confunde com a eficácia, a qual relaciona-se à produção de efeitos jurídicos de um determinado ato. (MARINS, 2020, p. 6794). Os atos processuais produzem efeitos quando observada a legislação n tocante às formalidades necessárias a serem observadas, como a ciência das partes, a apresentação da defesa ou recurso no prazo, a prolação do ato por agente competente.

indicação da data, do tipo de tributo, se ICMS⁶⁴, ITCD⁶⁵ ou IPVA⁶⁶, bem como da circunstância de ter sido o ALIM lavrado impugnado ou não e da informação de quitação ou parcelamento do ALIM, quando ocorrido, e da fase processual em que este se encontrava.

Após o transcurso de mais de um ano entre o pedido e o fornecimento dos dados solicitados, verificou-se da análise das informações obtidas que estas não refletiam a realidade dos fatos, tendo havido alguma lacuna no fornecimento das informações.

Numa análise superficial verificou-se que a tabela com os dados fornecidos possui 10.056 (dez mil e cinquenta e seis) linhas, indicando que teriam sido lavrados no período entre janeiro de 2015 e dezembro de 2019 apenas esta quantidade de ALIMs. Verificando-se a jurisprudência publicada pelo Tribunal Administrativo Tributário verifica-se por meio do acórdão nº 159/2015, que fora lavrado o ALIM de nº 28.302-E no ano de 2015. Por meio do acórdão nº 95/2022, identifica-se o ALIM nº 44.408-E, lavrado no ano de 2019. Por uma operação aritmética simples já se verifica a lavratura ao menos de 16.106 (dezesesseis mil, cento e seis) ALIMs, quantidade 38% (trinta e oito por cento) maior que a informada oficialmente por meio da solicitação formulada.

As inconsistências permanecem quando verificada a quantidade de ALIMs julgados em segunda instância. Os dados obtidos indicam a existência de 563 (quinhentos e sessenta e três) decisões proferidas em sede de julgamento em segunda instância administrativa. Ocorre que ao se realizar a contagem dos acórdãos publicados na página oficial do Tribunal Administrativo Tributário⁶⁷, verifica-se terem sido publicados 1.207 (hum mil duzentos e sete) acórdãos no período relativo à amostra obtida, a qual representa apenas 47% do total de julgamentos em segunda instância.

Não bastassem essas inconsistências, a tabela fornecida é de difícil interpretação, não permitindo a vinculação das informações fornecidas com aquelas solicitadas, de modo a se verificar, por exemplo, o momento processual relativo à quitação ou ao pedido de parcelamento, visando a se verificar se a prolação da decisão no âmbito do processo administrativo tem algum efeito no comportamento do sujeito passivo atinente ao cumprimento das obrigações tributárias, de modo a se considerar ter sido solucionado o conflito existente entre as partes da relação obrigacional.

⁶⁴ Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal de Comunicações, previsto pelo art. 155, inc. II da Constituição Federal.

⁶⁵ Imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos, previsto pelo art. 155, inc. I da Constituição Federal.

⁶⁶ Imposto sobre a propriedade de veículos automotores, previsto pelo art. 155, inc. III da Constituição Federal.

⁶⁷ Informações disponíveis em: www.tat.ms.gov.br, no link “jurisprudência”. Acesso em 16 jun. 2022.

Em não havendo a divulgação das informações completas relativas ao contencioso tributário no sítio eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda, mas tão somente dos dados relativos às decisões proferidas em segunda instância administrativa, ficou inviabilizada a análise proposta no presente item. Dos dados obtidos, foi elaborada a tabela 1, sem indicação dos anos, pois sua indicação tem caráter apenas ilustrativo, considerando as inconsistências apresentadas.

Denota-se que foi lavrado apenas um ALIM relativo a IPVA, o qual foi quitado, demonstrando-se, neste caso a efetividade do processo administrativo, pois ensejou o cumprimento da obrigação principal. Realizando-se a mesma análise relativamente ao ITCMD, verifica-se que dos 63 (sessenta e três) ALIMs lavrados, 24 (vinte e quatro) foram declarados nulos e 2 (dois) improcedentes, totalizando 26 (vinte e seis) ALIMs constituídos irregularmente. Restaram 37 (trinta e sete) ALIMs válidos, dos quais 22 (vinte e dois) foram quitados e os demais 15 (quinze) estão pendentes de alguma atividade administrativa. Pode-se afirmar, então, que 60% (sessenta por cento) dos ALIMs válidos foram quitados.

Já no que tange ao ICMS, dos 9.985 (nove mil, novecentos e oitenta e cinco) ALIMs lavrados, 946 (novecentos e quarenta e seis) foram declarados nulos ou julgados improcedentes. Dos 9.032 (nove mil e trinta e dois) ALIMs válidos, 1.947 (hum mil, novecentos e quarenta e sete) foram quitados ou parcelados ainda em fase de cientificação e 6.294 (seis mil, duzentos e noventa e quatro) após o vencimento do prazo relativo à cientificação, com pagamento sem penalidade punitiva. Depreende-se que 83% (oitenta e três por cento) dos ALIMs lavrados foram quitados ou parcelados.

Tabela 1 - Situação processual dos ALIMs lavrados entre 2015 e 2019

SITUAÇÃO DE ALIM POR TRIBUTO	IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA	IMPUGNAÇÃO TEMPESTIVA	ALIMs REVEL	TOTAL ALIMs
ICMS	402	1889	7694	9985
ACT Parcelado	9	38	136	183
ACT Quitado	8	34	1722	1764
Aguardando Envio para PGE			1	1
ALIM Parcelado	7	53	783	843
ALIM Quitado	161	685	4605	5451
Enviado para PGE	1	22	12	35
ERRO		2		2
Improcedente	130	455	213	798
NULO	9	98	41	148
Pendente	62	404	169	635
Pendente de homologação			2	2

Pendente de reexame	12	80		92
Suspenso Lei 5457/2019	3	18	10	31
IPVA			1	1
ALIM Quitado			1	1
ITCD	3	21	39	63
ALIM Quitado		3	19	22
Improcedente		2		2
NULO		4	20	24
Pendente	2	12		14
Pendente de reexame	1			1
TAXA		1	6	7
ALIM Quitado			4	4
Enviado para PGE			1	1
Improcedente			1	1
Pendente		1		1
Total Geral	405	1911	7740	10056

Fonte: dados obtidos junto à SEFAZ-MS.

Nota: dados sujeitos a retificação.

Importante ressaltar, contudo, que tais dados restam incompletos diante das inconsistências anteriormente relatadas. Contudo, feitas as ressalvas, denota-se que de todos os ALIMs lavrados, 973 (novecentos e setenta e três) foram anulados ou julgados improcedentes, cerca de 10% (dez por cento) do total, sendo que 8.268 (oito mil, duzentos e sessenta e oito) foram parcelados ou quitados, o que representa 82% (oitenta e dois por cento) do total de ALIMs lavrados ou 91% (noventa e um por cento) do total de ALIMs válidos, o que demonstra, com base na amostra obtida, que o processo administrativo tributário tem sido um instrumento para o adimplemento das obrigações tributárias.

É importante ressaltar, contudo, que no período relativo à amostra obtida houve inúmeros programas de recuperação fiscal (REFIS), os quais concederam vantajosos descontos das penalidades aplicadas, tendo o REFIS lançado em 2021 possibilitado aos contribuintes autuados o recolhimento do crédito tributário com base no chamado auto de cientificação.

No estado de Mato Grosso do Sul existe um instrumento denominado Auto de Cientificação (art. 117-A, da lei estadual nº 1.810, de 1997), o qual permite a manutenção artificial da espontaneidade do sujeito passivo mesmo após a autuação, de modo a possibilitar-lhe o recolhimento do crédito tributário considerando todos os benefícios fiscais existentes, o que não é possível após a autuação, pela dicção do art. 228 da lei estadual nº 1.810, de 1997, e apenas com multa de mora, e não punitiva.

Como o REFIS lançado em 2021⁶⁸ permitiu o recolhimento dos valores relativos ao crédito tributário com base nos valores lançados no Auto de Cientificação, mesmo já em curso o processo administrativo tributário, é possível que os valores de crédito tributário quitados ou parcelados não decorram da confiança do administrado no processo administrativo, mas dos benefícios concedidos pela lei de recuperação fiscal. Em não tendo a amostra permitido fazer a vinculação entre as datas de pagamento e os programas de recuperação fiscal, não é possível afirmar a razão do adimplemento da obrigação tributária.

Feita essa análise quantitativa, passa-se ao estudo do contencioso tributário como instrumento ao desenvolvimento sustentável.

3.2 CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: (DES)CAMINHO PARA O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

O contencioso administrativo tributário, conforme já definido no item anterior, envolve a atividade administrativa de revisão do lançamento, de forma tanto voluntária⁶⁹, como contenciosa, em atendimento ao princípio da autotutela, assim como as respostas em consulta tributária e pedidos de restituição.

O processo administrativo tributário sujeita-se aos princípios constitucionais da administração pública previstos no art. 37 da Constituição Federal, quais sejam, legalidade, finalidade, razoabilidade, proporcionalidade, motivação, impessoalidade, publicidade, moralidade, responsabilidade e eficiência (MARINS, 2020, p. 4538).

Inúmeros princípios existem aplicáveis tanto ao procedimento, quando ao processo administrativo. Como explica Marins, a ausência de uma diferenciação entre o procedimento e o processo administrativo acaba causando distorção na natureza dos princípios aplicáveis. Há uma diferenciação entre procedimento e processo:

Como foi visto, na atividade administrativa fiscal, o domínio procedimental vai desde a fiscalização até a formalização da pretensão do Estado através do ato administrativo de lançamento ou de aplicação de penalidades e o campo processual terá início somente com a resistência formal do contribuinte a essa pretensão através da

⁶⁸ O REFIS lançado em 2021, relativamente aos ICMS, foi regulamentado pelas seguintes normas: lei complementar nº 282, de 2021, lei estadual nº 5.802, de 2021 e decretos nº 15.828, de 2021 e nº 15.843, de 2021.

⁶⁹ Utiliza-se o termo “voluntária” de maneira análoga ao processo judicial, indicando a jurisdição voluntária aquela em que há provimento judicial em questões onde ausente o conflito de interesse entre as partes. No contencioso administrativo há atividade administrativa realizada de forma voluntária quando ausente impugnação ao lançamento, nos procedimentos administrativos tributários, como é o caso do procedimento de revisão do ALIM revel. Nesse mesmo sentido, os procedimentos de solução de consulta tributária também não seriam contenciosos.

impugnação administrativa aos termos do ato de lançamento ou de aplicação de penalidade. (MARINS, 2020, p. 457-4580).

A atividade de fiscalização, enquanto procedimento administrativo que é, sujeita-se ao princípio inquisitivo. Uma vez impugnado o lançamento, tem início a fase processual, que está sujeita à observância dos princípios do processo civil e às garantias constitucionais, especialmente da ampla defesa e do contraditório (MARINS, 2020, p. 4580).

Inobstante essa diferenciação entre princípios aplicáveis à fase procedimental e à fase processual, Marins esclarece que há também princípios comuns, como a legalidade, a busca da verdade material, dever de colaboração e a oficialidade.

Há, naturalmente, *premissas comuns* ao procedimento e ao processo, como os primados da legalidade objetiva, da verdade material, do dever de investigação da Administração, do dever de colaboração do administrado e da oficialidade, mas existem relevantes implicações dessa transformação do *procedimento de lançamento* em *processo de julgamento* administrativo que podem ser vislumbradas comparativamente quando se isola – à luz do critério da lide – a gama de *princípios próprios do procedimento*, como o princípio da inquisitorialidade, o princípio da cientificação, o princípio do formalismo moderado, o princípio da fundamentação, o princípio da acessibilidade, o princípio da celeridade e o princípio da gratuidade e pode o estudioso contrastá-los com outra gama de *princípios que são próprios do processo*, como o princípio do devido processo legal, o princípio do contraditório, o princípio da ampla defesa, o princípio do duplo grau de cognição, o princípio da ampla competência decisória, o princípio da ampla instrução probatória, o princípio do julgador competente. (MARINS, 2020, p. 4589-4597).

Verifica-se que muitas vezes tem havido uma confusão conceitual, aplicando-se princípios próprios do procedimento no âmbito do processo administrativo tributário. Uma vez iniciada a fase processual, não mais serão aplicáveis os princípios aplicáveis ao procedimento administrativo que se mostrem antagônicos às garantias processuais garantidas constitucionalmente (MARINS, 2020, p. 4623).

Os princípios caracterizam-se como o fundamento de todo o ordenamento jurídico.

Com aduz Ribas,

[são] preceitos fundamentais que “irradiam por toda a ordem jurídica, imprimindo-lhe unidade e informando a compreensão de segmentos normativos”. Os princípios são como vetores que trazem uma carga axiológica e são nortes a serem seguidos vigorosamente pelo legislador, seja pelo aplicador das normas jurídicas, e se fazem presentes e todos os planos da *pirâmide jurídica* idealizada por Kelsen. É necessária a observância de todos eles. (RIBAS, 2003, p. 33).

É possível utilizar-se o termo “princípio” em quatro acepções:

Assim, nessa breve reflexão semântica, já divisamos quatro usos distintos: *a)* como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; *b)* como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; *c)* como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e *d)* como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros [“a” e “b”], temos “princípio” como “norma”; enquanto nos dois últimos [“c” e “d”], “princípio” como “valor” ou como “critério objetivo”. (CARVALHO, 2007, p. 151).

Os princípios, portanto, orientam a atividade do intérprete e aplicador do direito, atraindo para seu entorno as regras jurídicas que estejam sob sua influência. Toda a aplicação das normas jurídicas deve, portanto, atentar aos princípios jurídicos. Esta sistemática também se observa no âmbito do processo administrativo tributário. Ao julgador cabe observar os princípios aplicáveis ao processo administrativo para fins de bem decidir.

O modelo adotado pelo estado de Mato Grosso do Sul envolve um sistema de solução de litígios muito semelhante ao processo judicial, com algumas especificidades, as quais decorrem dos princípios aplicáveis ao processo administrativo. São princípios aplicáveis ao processo administrativo em Mato Grosso do Sul os previstos no art. 3º da lei nº 2.315, de 2001.

Há inúmeros princípios aplicáveis ao procedimento e ao processo administrativo tributário, muitas vezes não havendo distinção entre aqueles típicos dos procedimentos e aqueles aplicáveis ao processo. O citado art. 3º também não fez essa distinção, elencando em seu rol todos os princípios aplicáveis tanto ao procedimento, quanto ao processo administrativo⁷⁰.

⁷⁰ Art. 3º Ao processo administrativo tributário devem ser aplicadas as seguintes regras:

I - início de ofício ou a pedido do interessado e impulsionamento pela administração, até seu termo final, sem prejuízo da atuação do interessado, no que couber;

II - conduta do sujeito passivo, de seus representantes ou prepostos, dos servidores públicos em geral e de todas as demais pessoas que dele participem, segundo os princípios éticos de boa-fé, cooperação, decoro, lealdade, probidade, respeito mútuo e urbanidade;

III - observância rigorosa dos preceitos constitucionais e legais (CF, arts. 5º, II, e 37, caput) e, no que couber, das prescrições jurídico-regulamentares de caráter geral e abstrato;

IV - adoção dos princípios jurídicos de:

a) eficiência, impessoalidade, legalidade, moralidade, publicidade (CF, arts. 5º, II, e 37, caput), segurança jurídica e supremacia do interesse público, observada a regra do § 1º;

b) finalidade e razoabilidade, com a adequação de meios e fins, vedada a imposição administrativa de deveres, restrições e sanções em medida superior àqueles estritamente necessários a viabilizar juridicamente a solução de processo ou, em sendo o caso, o recebimento do crédito tributário;

c) celeridade, economia e simplicidade processuais, proibida a exigência ou realização de atos, providências ou trâmites desnecessários ou não prescritos em lei ou regulamento de caráter geral e abstrato;

d) motivação do ato, de maneira que fiquem claramente indicados os fundamentos de fato e de direito (art. 66, II, e § 1º) que justifiquem:

[...]

V - busca da verdade material dos eventos ou dos fatos jurídico-tributários pela autoridade administrativa, devendo ser adotadas as medidas probatórias pertinentes, ainda que não propostas pelo interessado;

VI - atendimento aos interesses legítimos e recíprocos da administração e do administrado, vedada a avocação, bem como a delegação ou renúncia, total ou parcial, de competências (art. 166), salvo autorização legal;

VII - gratuidade (CF, art. 5º, XXXIV, a), exceto quanto:

a) ao processo de consulta tributária (arts. 136 a 149) que exija resposta escrita e circunstanciada (inciso IV, d, 2) para a solução de dúvidas relativas à aplicação em concreto de determinadas regras de natureza tributária ou instrumental, que pode ser especificamente onerado pela taxa respectiva;

b) às cominações processuais e às custas de diligências ou perícias realizadas no interesse do administrado, que correm às suas expensas (art. 55, § 4º).

§ 1º A aplicação do princípio administrativo da supremacia do interesse público (inciso IV, a) não pode servir de fundamento para a cobrança de tributo, penalidade pecuniária ou qualquer encargo pecuniário que não obedeçam

Já o dispositivo seguinte da citada lei, art. 4º, traz prescrições relativas à utilização supletivas de normas no processo administrativo tributário do Estado de Mato Grosso do Sul, tais como as normas processuais, a jurisprudência dos tribunais e as decisões de outros órgãos administrativos de julgamento⁷¹.

Tais dispositivos – arts. 3º e 4º da lei nº 2.315, de 2001 – reproduzem princípios gerais da administração pública previstos no art. 37 da Constituição Federal, trazendo em seu bojo também princípios específicos do procedimento e do processo administrativo. Dentre os princípios elencados, destacam-se os seguintes princípios gerais e específicos do processo administrativo: são princípios gerais a igualdade, legalidade, devido processo legal, ampla defesa e contraditório; como princípios específicos destacam-se legalidade objetiva, oficialidade, informalidade, verdade material, princípio inquisitivo e revisibilidade.

Os princípios gerais são aqueles de aplicação não apenas ao processo administrativo tributário, mas ao processo como um todo. O princípio da igualdade decorre do valor justiça, estando previsto no *caput* do art. 5º da Constituição Federal. A igualdade deve ser observada não apenas pelo legislador, mas por todos, especialmente o aplicador do direito. “Para o alcance da igualdade processual os órgãos julgadores têm de estar descomprometidos com as partes e dispensar a ambas tratamento igual, o que é uma exigência postulada pelo Estado de Direito”. (RIBAS 2003, p. 37-38).

O princípio da legalidade está conceituado no inciso II do art. 5º da Constituição, que estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Quando aplicado ao procedimento e ao processo administrativo é denominado de “legalidade objetiva”. Nesse sentido:

A legalidade objetiva é o corolário do princípio da autotutela vinculada da Administração tributária, o que significa dizer que embora o Estado tenha a prerrogativa de promover todas as providências necessárias para a formalização de sua relação de crédito em face do contribuinte, somente pode fazê-lo com adstrição à norma jurídica que disciplina e instrumentaliza sua atuação. [...]. (MARINS, 2020, p. 5058)

No mesmo sentido, Ribas pontua que

A legalidade outorga à Administração a forma de atuar, definindo criteriosamente seus limites e outorgando-lhes poderes jurídicos que possibilitam sua ação. Sem a

às diretrizes firmadas pelos princípios direta ou indiretamente tributários, expressa ou implicitamente introduzidos no sistema jurídico pela Constituição Federal.

[...]

⁷¹ Art. 4º Cumpridas as prescrições da Constituição da República, do Código Tributário Nacional, da legislação tributária do Estado e as deste capítulo, na aplicação das regras desta Lei devem ser observadas, também:

I - a supletividade das normas sobre os processos civil e penal, para a solução de casos omissos;

II - a jurisprudência dos tribunais do País;

III - as decisões do Tribunal Administrativo Tributário (art. 153), em sendo o caso;

IV - as soluções dadas a casos idênticos ou assemelhados, por órgãos julgadores administrativos de outras Unidades da Federação ou do Distrito Federal.

atribuição prévia a Administração não pode atuar. Toda ação é um poder atribuído previamente pela lei, que o desenha com limites definidos. (RIBAS, 2003, p. 38).

O devido processo legal é princípio que orienta toda a atuação da Administração, no sentido de que a todos é dado o direito a um processo regularmente ordenado em seus atos e procedimentos. Está o devido processo legal intimamente relacionado à ampla defesa e ao contraditório.

As garantias individuais elementares do Processo Administrativo Tributário devem ser observadas no âmbito do processo fiscal da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, uma vez que representam as implicações jurídicas mais diretas das cláusulas constitucionais expressas do devido processo legal, em seu sentido processual, especialmente quanto ao direito à autoridade administrativa competente, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes. (MARINS, 2020, p. 5364-5373).

Os princípios da ampla defesa e do contraditório, decorrentes do devido processo legal, implicam no direito ao sujeito passivo à utilização ampla de razões de defesa e provas para a comprovação de suas alegações.

[...] Como decorrência do devido processo legal, com origem no *due process of law* do Direito anglo-norte-americano, e para conter os excessos da Administração, o princípio da garantia de defesa reveste-se, hoje, da natureza de um direito de audiência (oportunidade de ser ouvido) e está assegurado no art. 5º, LV, da Constituição Federal. (RIBAS, 2003, p. 40).

Intimamente ligado à ampla defesa está o contraditório, que implica no direito a tomar ciência e a se manifestar no processo acerca de informações, documentos ou provas juntados aos autos. “Enquanto o direito de defesa afirma a existência de um direito de audiência, o contraditório refere-se ao modo de seu exercício” (RIBAS, 2003, p. 42).

De fato, não é lícito à Administração, no âmbito processual, produzir informações, argumentos ou elementos de fato ou de direito, sem que seja concedida ao contribuinte a oportunidade de se manifestar. Tal prerrogativa, doutra parte, quando não exercida transmuda-se em ônus para o contribuinte. Nos termos da teoria dos princípios, o contraditório tem estrutura de regra, isto é, se não for observado o contraditório o processo não será válido. (MARINS, 2020, p. 5418).

No tocante aos princípios aplicáveis, estes “condicionam o processo administrativo de um modo geral, e assim também o administrativo tributário” (RIBAS, 2003, p. 44). O primeiro deles é a legalidade objetiva. Qualificando a legalidade, ele realça o caráter impessoal da atuação administrativa. Meirelles indica que “o *princípio da legalidade objetiva* exige que o processo administrativo seja instaurado com base e para a preservação da lei” (2001, p. 646).

No tocante à oficialidade, também denominada de impulsão oficial, impõe à Administração a movimentação do processo administrativo, ainda que tenha iniciado a requerimento do particular.

Diferentemente do regime processual civil, o prosseguimento do procedimento ou do processo administrativo independe da promoção ou do requerimento pelo contribuinte das providências atinentes ao processo, pois no âmbito administrativo não vigora o princípio dispositivo que atribui às partes o ônus processual concernente à continuidade do feito. (MARINS, 2020, p. 5105).

O princípio da informalidade, por sua vez, dispensa ritos e formas rígidas, mas tão somente “as formalidades estritamente necessárias à obtenção da certeza jurídica e à segurança procedimental” (MEIRELLES, 2001, p. 647).

De acordo com o princípio da verdade material incumbe à autoridade administrativa considerar todas os elementos de prova necessários à formação da sua convicção:

Assim, a Administração pode valer-se de qualquer prova de que a autoridade julgadora ou processante tiver conhecimento, devendo trazê-la aos autos, com o objetivo de aproximar a materialidade do fato imponível e sua formalização por meio do lançamento tributário. (RIBAS, 2003, p. 46).

Já o princípio inquisitivo propicia ao julgador poderes instrutórios amplos a fim de apurar a verdade dos fatos, sendo decorrência da busca da verdade material. Importante ressaltar que a inquisitorialidade não autoriza a arbitrariedade por parte da administração:

O caráter inquisitório do procedimento administrativo decorre da relativa liberdade que se concede à autoridade tributária em sua tarefa de fiscalização e apuração dos eventos de interesse tributário.

[...]

Enquanto a inquisitorialidade que preside o procedimento permite – dentro da lei – uma atuação mais célere e eficaz por parte da Administração, as garantias do processo enfeixam o atuar administrativo, criando para o contribuinte poderes de participação no iter do julgamento (contraditório, ampla defesa, recursos...). (MARINS, 2020, p. 5212-5221).

Por fim, o princípio da revisibilidade está intimamente relacionado ao princípio da autotutela, o qual foi aprofundado quando tratado do controle da legalidade do ato administrativo no capítulo 2. “Assim, a revisibilidade é a *faculdade* que a Administração tem de rever seus próprios atos, para examinar a conformidade deles com a lei objetiva, visando a preservar a legalidade objetiva do lançamento tributário”. (RIBAS, 2003, p. 48).

Feita uma análise das regras e princípios que orientam o processo administrativo tributário, necessário verificar se o contencioso tributário pode ser instrumento para o desenvolvimento sustentável. Como visto no capítulo anterior, a promoção de sociedades pacíficas e inclusivas, proporcionando o acesso à justiça para todos e a construção de instituições eficazes, responsáveis e inclusivas em todos os níveis foi erigido a Objetivo de Desenvolvimento Sustentável por meio da Agenda 2030 da ONU.

Pracucho esclarece que o acesso à justiça permeia toda a Agenda 2030, “evidenciando que a transformação do mundo via desenvolvimento sustentável de fato pressupõe a promoção e a defesa dos direitos humanos de todos” (2020, p. 562). Ademais, a concepção de acesso à justiça deve ser considerada em sua visão ampla, de acesso à ordem jurídica justa,

no sentido de que os cidadãos têm o direito de serem ouvidos e atendidos não somente em situação de controvérsias com outrem como também em situação de problemas jurídicos que impeçam o pleno exercício da cidadania, como nas dificuldades para a

obtenção de documentos seus ou de seus familiares ou os relativos a seus bens, portanto, o acesso à justiça, nessa dimensão atualizada, é mais amplo e abrange não apenas a esfera judicial, como também a extrajudicial. (WATANABE, 2019, p. 109-110)

Necessário averiguar se o contencioso administrativo tributário em Mato Grosso do Sul está em consonância com essa moderna visão do acesso à justiça, de modo a colocar-se como instrumento ao desenvolvimento sustentável.

Analisando-se os princípios e as regras aplicáveis ao contencioso administrativo tributário em Mato Grosso do Sul, verifica-se que este é regido pelas disposições constitucionais e pelos já citados princípios que regem a administração pública e o processo administrativo, destacando-se os princípios da igualdade e da legalidade, os quais orientam a atuação administrativa no que tange à solução de conflitos, no sentido de que às partes deve ser dispensada igualdade de tratamento não apenas no curso do processo, mas anteriormente a este também, bem como a necessária observância da disciplina legal para a atuação no âmbito da administração pública. Assim, toda a atuação do agente público, seja ele autoridade fiscal ou julgador administrativo, deve pautar-se pelos preceitos legais.

Além dos princípios atinentes ao processo administrativo, dispõe o art. 4º da lei n 2.315, de 2001, que devem ser observados os preceitos constitucionais e o Código Tributário Nacional, além das normas processuais civis supletivamente, da jurisprudência dos tribunais do País, das decisões do Tribunal Administrativo Tributário, órgão colegiado que decide os litígios tributários em segunda instância administrativa, e a jurisprudência de órgãos julgadores administrativos de outras Unidades da Federação.

Importante prescrição a contida no citado art. 4º, uma vez que a Constituição Federal deve orientar toda a atuação no âmbito da Administração Pública. As disposições contidas no preâmbulo constitucional, caracterizando-se como princípio orientativo de todo o ordenamento jurídico, aplicam-se também ao processo administrativo. Dispondo o preâmbulo da Constituição Federal que o Estado Brasileiro se caracteriza como uma sociedade comprometida na ordem tanto interna, como internacional, com a solução pacífica de controvérsias, também o processo administrativo tributário deve reger-se por este vetor interpretativo.

Importante explicitar que o preâmbulo constitucional é considerado por alguns juristas, como Peter Häberle, como “veículo de desentranhamento hermenêutico das cláusulas de eternidade, escritas e não escritas, das Constituições do Estado constitucional” (*apud* MENDES, COELHO, BRANCO, 2009, p. 28). Deste modo, a solução pacífica de

controvérsias, ou consensualismo, deve nortear o legislador infraconstitucional e a administração pública.

Aliás, este tem sido o entendimento de alguns administrativistas ao considerar a necessidade de implementação de uma administração concertada. Moreira Neto destaca a “importância sócio-política [da composição consensual de conflitos], enquanto via de fomento de civismo, de aperfeiçoamento da participação cívica e de agilização das relações sócio-econômicas” (MOREIRA NETO, 2003, p. 154). A consensualidade mostra-se como a “nova dimensão da atuação administrativa” (SILVA, 2016, p. 08).

O consensualismo é instrumento para o desenvolvimento sustentável na medida em que promove instituições mais eficientes, privilegia a legalidade e a legitimidade, trazendo uma atuação mais responsiva da administração pública.

[O consenso] contribue (sic) para aprimorar a governabilidade (eficiência), propicia mais freios contra os abusos (legalidade), garante a atenção de todos os interesses (Justiça), proporciona decisão mais sábia e prudente (legitimidade), evitam os desvios morais (licitude), desenvolve a responsabilidade das pessoas (civismo) e torna os comandos estatais mais aceitáveis e facilmente obedecidos (ordem). (MOREIRA NETO, 2003, p. 145).

A governança responsiva é um novo modelo de Administração Pública, princípio instrumental da democracia, caracterizada “pela relação de empoderamento entre os cidadãos e o Estado; seus princípios orientadores são a responsabilização, a transparência e a participação; e o atributo-chave é a responsividade” (BRAGA *et al*, 2008, p. 08).

Diante deste novo modelo de atuação, também a Administração Pública deve pautar-se pela responsividade, pautando-se pela moralidade administrativa e pela boa-fé objetiva. Sua atuação também deve buscar a prevenção de conflitos, evitando a adoção de entendimentos que possam ensejar um aumento da judicialização das demandas tributárias. Exemplo recente foi a revogação da súmula nº 09 do Tribunal Administrativo Tributário de Mato Grosso do Sul, cujo conteúdo ia de encontro à posição firmada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça acerca da contagem do prazo decadencial de tributos sujeitos a lançamento por homologação objeto de pagamento antecipado, ainda que parcial. Após a revogação da súmula, passou a ser possível o reconhecimento da ocorrência da decadência (ou homologação do crédito tributário) em hipóteses cujo pagamento fora realizado pelo sujeito passivo, ainda que a menor, o que evitou que tal discussão se alongasse no âmbito dos executivos fiscais, gerando novas demandas, com custos a ambas as partes e ausência de responsividade.

Outro exemplo de atuação que incentiva a judicialização, indo em sentido oposto ao da responsividade, é a fixação do valor de referência ou “pauta fiscal” como base de cálculo para tributos como o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). O Judiciário já

vinha decidindo repetidamente que a base de cálculo deste imposto era o valor da transação ou o valor venal. Após a fixação da tese em recurso especial repetitivo, Tema 1.113, a questão restou pacificada no âmbito do Poder Judiciário. Inobstante não possuir efeito vinculante em relação à administração pública, sua força persuasiva deveria ser considerada como vetor orientativo de suas decisões, de modo a evitar judicializações futuras.

Essa atuação da administração pública, evitando o alongamento de demandas com teses já consagradas no âmbito do Poder Judiciário, colabora para a prevenção dos conflitos também em matéria tributária.

Ainda no tocante à solução consensual de conflitos, as normas processuais civis privilegiam tal forma de resolução. O Código de Processo Civil estabelece no capítulo I, “das normas fundamentais do processo civil”, que o Estado promoverá a solução consensual de conflitos sempre que possível (art. 3º, §2). Nesse mesmo sentido a orientação promovida pelo Conselho Nacional de Justiça, por meio da Resolução nº 125, de 2010, a todos os órgãos do Poder Judiciário, no sentido de se dar o tratamento adequado aos conflitos, fomentando os meios consensuais de solução de litígios.

Denota-se que o sistema nacional de solução de conflitos vem observando a necessidade de se dar um tratamento mais adequado às controvérsias, de modo a preservar-se as relações interpessoais, promovendo efetivamente a pacificação social.

Nesse sentido, o consensualismo deve ser também observado no âmbito do contencioso administrativo tributário. A consulta tributária é um instrumento de orientação ao contribuinte que pode ser um meio para a prevenção dos conflitos em matéria tributária. É mister, porém, que haja publicidade na solução dada às consultas.

Em pesquisa no endereço eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda (SEFAZ) de Mato Grosso do Sul, nota-se que apenas a legislação tributária e os acórdãos são públicos, tanto por meio da sua publicação em diário oficial do Estado, como pela possibilidade de consulta no endereço eletrônico da SEFAZ. Não há publicidade, contudo, quanto às decisões de primeira instância, tampouco quanto às soluções dadas às consultas tributárias.

Importante citar que o ODS nº 16, objeto do presente estudo, estabelece a promoção de instituições eficazes, responsáveis e transparentes. Sem transparência não é possível o exercício do controle dos atos administrativos pelos mecanismos à disposição dos administrados. Com a promulgação da Constituição de 1988 a publicidade tornou-se regra e o sigilo exceção. Não mais se justifica, mais de vinte anos da promulgação da atual Constituição, que no Estado Democrático de Direito ainda exista ausência de transparência na atuação governamental.

A ausência de transparência relaciona-se diretamente ao aumento dos conflitos, mormente na esfera tributária, em face de uma legislação complexa que demanda altos custos de conformidade na tentativa de se interpretar corretamente a legislação.

O componente democrático é essencial ao desenvolvimento. Necessário, assim, que haja uma participação do administrado contribuinte na solução de conflitos existentes com a Administração Pública. Um dos mecanismos possíveis de participação popular é a intervenção do particular por meio dos órgãos de julgamento paritário no aperfeiçoamento e revisão do lançamento (COELHO, DERZI, *apud* SCHIER, 2016, p. 56). A construção de soluções dialogadas é outra forma de participação popular pelo uso de método consensuais, como a mediação, a conciliação e a transação.

A lei nº 2.315, de 2001, que rege o contencioso administrativo tributário em Mato Grosso do Sul, não possui permissivo à utilização de meios consensuais de solução de conflitos. A única forma de solução de conflitos possível é por meio da impugnação administrativa. Qualquer outra forma de transação não é amparada pelo ordenamento jurídico estadual, ainda que constitucionalmente amparada. Em face da modernização dos órgãos estaduais, mormente pela criação da Câmara Administrativa de Solução de Conflitos (CASC)⁷², deve a lei que rege o contencioso administrativo também ser atualizada de modo a permitir a utilização dos instrumentos consensuais no âmbito administrativo.

Em sendo a atuação administrativa pautada pela estrita legalidade e pela legalidade objetiva, não podendo o agente do fisco atuar fora do permissivo legal, não é possível a utilização do consensualismo no âmbito do contencioso administrativo tributário sul-mato-grossense.

A única forma de participação democrática no âmbito do processo administrativo no atual estado da arte ocorre indiretamente pela representação paritária no âmbito do Tribunal Administrativo Tributário. Esta, inclusive, vem sendo uma das formas de atuação democrática no âmbito da Administração Pública aceitas por alguns doutrinadores:

[A democratização da administração pode se manifestar de diversas formas, como] **(i) na substituição das estruturas hierárquico-autoritárias por formas de deliberação colegial; (ii) na introdução do voto para a seleção das pessoas a quem foram confiados cargos de direção individual; (iii) na participação paritária de todos os elementos que exercem sua atividade em determinados setores da administração; (iv) na transparência ou na publicidade do processo administrativo; e (v) na gestão participada, que consiste na participação dos cidadãos, por meio de organizações populares de base e de outras formas de representação, na gestão da administração pública.** (OLIVEIRA, 2008, p. 86). (grifo nosso).

⁷² Será detalhado no item 3.3.3 Proposições ao aperfeiçoamento do contencioso tributário administrativo em Mato Grosso do Sul.

O contencioso administrativo tributário vem sendo objeto de inúmeros debates não apenas no âmbito da academia, como entre os gestores públicos e a sociedade. O ano de 2013 foi divulgado o primeiro Índice de transparência fiscal do contencioso administrativo tributário (ICAT), elaborado pelo Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV), com a finalidade de “mensurar o grau de transparência dos Estados, Distrito Federal, Municípios e União, relativamente às informações do contencioso administrativo tributário” (SANTI *et al*, 2020, p. 27) e de ser um incentivo às boas práticas e atuação mais transparente das administrações tributárias, mormente no âmbito do contencioso administrativo. Em abril de 2022 foi divulgado o documento denominado “Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo”, realizado pela Associação Brasileira de Jurimetria (ABJ), por demanda da Receita Federal do Brasil (RFB) e do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID)⁷³, por meio do qual se realizou um estudo integrado entre 41 órgãos do contencioso tributário das três esferas federativas, União, Estados, Distrito federal e Municípios, com a finalidade de compreender a excessiva litigiosidade tributária brasileira, suas causas e possíveis alternativas.

No próximo item será detalhado o conteúdo destes relatórios, bem como realizadas proposições de aperfeiçoamento do contencioso administrativo tributário no estado de Mato Grosso do Sul, visando a que ele seja instrumento de acesso à ordem jurídica justa.

3.3 PROPOSIÇÕES EVOLUTIVAS AO PROCESSO ADMINISTRATIVO EM MATO GROSSO DO SUL: EM DIREÇÃO À ORDEM JURÍDICA JUSTA

O manejo adequado dos conflitos, por meio da adoção de uma cultura de pacificação e do uso de mecanismos de prevenção às controvérsias, é o caminho mais efetivo para a redução da litigiosidade tributária e, por conseguinte, para a promoção do efetivo acesso à justiça, considerado de modo amplo, com a disposição de meios adequados para que as partes possam pôr fim às suas demandas de forma sustentável.

A solução dos conflitos passa pelo empoderamento das partes para o entendimento da controvérsia e a construção de uma solução dialogada, de modo a que se perpetuem as relações interpartes. Para esta finalidade é mister o desenvolvimento do que Watanabe

⁷³ O relatório final intitulado “Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo” está disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/diagnostico-do-contencioso-tributario-administrativo/relatorio-completo>. Acesso em 16 jun. 2022.

denominada de “cultura da pacificação, da solução amigável dos conflitos de interesses” (WATANABE, 2019, p.113).

[...], constato que o grande desafio nosso está em vencer a “**cultura da sentença**”, ou a “**cultura do litígio**”, e a **mentalidade hoje predominante** entre os profissionais do direito e também entre os próprios destinatários dos serviços de solução consensual de litígios, que é a da submissão ao **paternalismo estatal**. Há, ainda, a preferência pela solução adjudicada por terceiros, em especial pela autoridade estatal, e grande parte da população não conhece os benefícios da solução consensual dos conflitos de interesses. [...]. (WATANABE, 2019, p. 113).

Denota-se que para uma mudança da cultura do litígio para a cultura da pacificação é necessária uma mudança social, de compreensão das vantagens de uma solução construída pelas partes tanto para que se ponha fim à controvérsia, como para que se mantenha o relacionamento entre as partes conflitantes.

[...] Assim, para que esses mecanismos ganhem plena aceitação da sociedade brasileira, está na hora de grandes estrategistas da divulgação conceberem e colocarem em execução um **grande projeto de formação de nova mentalidade e de incentivo à utilização dos mecanismos de solução consensual dos conflitos**, tanto no plano judicial como na esfera extrajudicial, divulgando as grandes e inegáveis vantagens das soluções amigáveis. Da execução desse grande projeto, deverão participar a sociedade civil e o Poder Público, com o envolvimento de todos os seus segmentos, não somente os da área jurídica quanto também das demais áreas, em especial educacional bem como todos os setores mais importantes, como a indústria, comércio, serviços, instituições bancárias e financeiras, instituições de ensino, além de toda a mídia, desde a escrita, a falada, a televisionada, até a digital. (WATANABE, 2019, p. 113).

A proposta de Watanabe evidencia que a necessária mudança cultural precisa ser endógena. Como visto alhures, nenhum projeto de desenvolvimento prospera quando imposto. É necessário que seja construído com base em experiências já aplicadas por instituições, entidades semelhantes.

Nesse sentido, evidenciados nos capítulos anteriores os desafios a serem transpostos para que se desenvolva uma cultura da pacificação, mormente no âmbito tributário, importante relatar os resultados obtidos no “Diagnóstico do contencioso tributário administrativo”.

Traçando um histórico das atividades desenvolvidas, o contencioso judicial vem sendo objeto de estudos por meio da divulgação pelo Conselho Nacional de Justiça do relatório “Justiça em Números”, que aponta que uma das causas da litigiosidade excessiva é o enorme contencioso tributário, em especial dos executivos fiscais, com taxa de congestionamento superior a 80% (oitenta por cento), o que indica que todos os novos processos de execução iniciados, há 80% de acúmulo todos os anos, o que vem se avolumando ano após ano. E esse contencioso judicial tributário tem início nas relações fisco-contribuinte, permeadas por uma animosidade entre as partes da relação obrigacional tributária, decorrente da cultura do litígio existente ainda no meio fiscal.

Pesquisas vem sendo desenvolvidas pela academia, destacando-se para os fins do presente estudo o Índice de transparência fiscal do contencioso administrativo tributário (ICAT), elaborado pelo Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV) e o “Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo”, realizado pela Associação Brasileira de Jurimetria (ABJ), os quais serão analisados nos itens a seguir.

3.3.1 Índice de transparência fiscal do contencioso administrativo tributário

O Índice de transparência fiscal do contencioso administrativo tributário (ICAT) é um indicador de transparência e boas práticas. Referido índice objetivou aferir o grau de transparência dos tribunais administrativos tributários da União, Estados, Distrito Federal e Município de São Paulo. Além de mensurar a transparência dos contenciosos tributários, ele se propõe a incentivar a transparência por meio da disponibilização de informações sobre o contencioso.

À semelhança da proposta de Watanabe, o índice assume que a concretização dos mandamentos constitucionais é fruto de uma atuação de toda a sociedade. A origem do índice é fruto de debates entre acadêmicos, pesquisadores, empresas e entidades da sociedade civil.

O índice tem por fundamento quatro pilares, quais sejam, “(i) simplicidade; (ii) confiança e previsibilidade; (iii) isonomia e valorização da autonomia dos Estados; (iv) incentivo à inovação e experimentalismo” (SANTI, 2020, p. 28). Com relação ao pilar da simplicidade, o ICAT é um índice simples, sendo a metodologia de avaliação acessível mesmo às pessoas sem formação jurídica. Ademais, tem abrangência restrita apenas às informações relativas ao contencioso administrativo tributário.

No tocante ao segundo pilar, confiança e previsibilidade, o índice é confiável por “oferecer parâmetros objetivos, claros e concisos para aferir a transparência no contencioso administrativo tributário, [além de poder ser] replicável e consistente, gerando o mesmo resultado independentemente de quem faz a aferição” (SANTI, 2020, p. 29).

O pilar da isonomia e valorização da autonomia dos Estados envolve a aferição do desempenho de cada ente de forma objetiva e imparcial, sem levar em consideração particularidades individuais. Todos os entes foram submetidos à mesma avaliação, além de não ter sido feita qualquer exigência no fornecimento das informações, apenas a sua publicidade.

No tocante ao quarto pilar, incentivo à inovação e experimentalismo, o ICAT permitiu ajustes quando necessários, visando a estimular a adoção de boas práticas no quesito transparência.

A metodologia utilizada envolveu o acesso às informações relativas ao contencioso disponibilizadas pelos entes em sítios eletrônicos. Divulgações em outros meios não foram consideradas. Foram atribuídos pontos de 0 (zero) a 100 (cem), conforme as informações estivessem disponibilizadas nos sítios eletrônicos relativos ao contencioso administrativo tributário do ente participante. Foram utilizados 13 (treze) quesitos, sendo 3 (três) relativos a bancos de dados e 10 (dez) se referiam a dados gerais relacionados ao contencioso, aos quais foram atribuídos 4 (quatro) pontos para cada critério, como processos “Entrados no Contencioso” e “Encerrados Definitivamente no Contencioso”, “Resultado dos Processos Julgados em Primeira Instância”, “Resultados dos Processos Julgados em Segunda Instância”, “Andamentos Processuais”, “Pautas de Julgamento”, “Composição dos Órgãos Julgadores”, “Legislação do Contencioso Tributário”, “Tempo de Permanência” e “Estoque de Processos”. Além desses critérios, também foi atribuída pontuação pela disponibilização de bancos de dados diversos, no total de 20 (vinte) pontos para cada tipo de banco de dados disponibilizados, como “Autos de Infração Impugnados”, “Autos de Infração Impugnados” e “Decisões de 2ª instância”.

O ICAT preocupa-se com o acesso à informação tanto daqueles diretamente afetados - contribuintes -, quanto daqueles indiretamente afetados - cidadãos de maneira geral - pela atuação do Estado. Assim, para pontuar em cada um dos quesitos, as informações devem ser de acesso livre. Dessa forma, consultas que exigem cadastro ou fornecimento de dados não acessíveis ao público de maneira geral (como CNPJ e CPF do autuado) não pontuam no ICAT. (SANTI, 2020, p. 31).

A pesquisa envolveu três fases. Uma primeira de acesso às informações pelos pesquisadores e aferição e pontuação de cada ente. Numa segunda etapa foram contatados os administradores tributários, informando-lhes o resultado da avaliação e possibilitando “questionamentos, apontamentos de inconsistências e, inclusive, a alteração das informações disponibilizadas no site”. (SANTI, 2020, p. 32). O ICAT considera essa segunda etapa relevante por possibilitar uma melhora nos índices de transparência do contencioso do ente avaliado, estimulando as boas práticas.

Na terceira etapa é feita uma nova aferição, com base nas novas informações eventualmente prestadas pelos administradores públicos, com eventuais alterações na disponibilização das informações.

A divulgação de cada uma das informações solicitadas visa a determinar a legalidade da atuação dos agentes públicos, verificar se os contribuintes são todos tratados de

modo isonômico, incentivar a divulgação das informações e propiciar o controle dos atos administrativos pela sociedade. Justificam os pesquisadores:

Se a norma geral e abstrata produzida pelo Legislativo deve ser pública, os atos de aplicação da norma individual e concreta, produzido pelo Poder Executivo (Autoridade Tributária) também devem ser transparentes, pois o contribuinte precisa conhecer a lei, bem como a interpretação que lhe é dada pelas Autoridades Tributárias. (SANTI, 2020, p. 11)

No tocante ao resultado da avaliação, o estado de Mato Grosso do Sul pontuou apenas nos critérios de “decisões de 2ª instância”, “pautas de julgamento”, “composição dos órgãos julgadores” e “legislação do contencioso tributário”; ficando em 24º (vigésimo quarto) lugar dentre todos os 29 (vinte e nove) entes avaliados.

Denota-se que existe uma longa caminhada a ser percorrida no tocante à observância do princípio da transparência no âmbito do estado de Mato Grosso do Sul. Tal decorre da interpretação que vem sendo dada ao art. 198 do Código Tributário Nacional. Contudo, como aduzido por Santi,

A divulgação desses dados não viola o dever de sigilo fiscal. O art. 198 do CTN veda a divulgação de informações sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros sobre a natureza e o Estado de seus negócios e atividades obtida pela Fazenda Pública ou seus servidores em razão do ofício. (2020, p. 33).

O autor continua esclarecendo que referido dispositivo (art. 198, CTN), cuida das informações privadas às quais o agente público tem acesso por meio do exercício de sua atividade profissional, não se relacionando aos dados do contencioso tributário. Ademais, as informações poderiam ser disponibilizadas suprimindo-se os dados relativos à qualificação do sujeito passivo. (SANTI, 2020, p. 209).

Feita uma análise do diagnóstico do contencioso administrativo tributário quanto ao seu grau de transparência, passa-se ao exame do relatório elaborado pela Associação Brasileira de Jurimetria (ABJ).

3.3.2 Diagnóstico do contencioso tributário administrativo

Em decorrência do excesso de litigiosidade tributária e de um passivo tributário estimado em mais de 3 (três) trilhões de reais, correspondendo a 50,4% do Produto Interno Bruto nacional, a Receita Federal do Brasil (RFB) e o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) solicitaram à Associação Brasileira de Jurimetria (ABJ) um estudo que verificasse a efetividade do contencioso administrativo tributário brasileiro.

O estudo analisou

“a capacidade [dos contenciosos] em solucionar as demandas apresentadas pelos contribuintes em tempo razoável; o resultado das decisões proferidas; o efeito socioeconômico exigível; as repercussões para as partes envolvidas (contribuinte e Fisco); a sua contribuição para o aperfeiçoamento da legislação tributária; e demais condições requeridas pelos preceitos constitucionais e legais, [como a legalidade do ato de lançamento, o tempo razoável para solução do conflito tributário e o contraditório e a ampla defesa]” (ABJ, 2022, p. 19).

Foram eleitas oito hipóteses de investigação, quais sejam, i) o processo tributário e sua arquitetura. Indagou-se se haveria relação de causalidade entre a estrutura do processo administrativo tributário e a litigiosidade atual; ii) a complexidade tributária como causa para o aumento dos conflitos tributários em razão da dificuldade interpretativa; iii) incentivos à litigiosidade em razão da própria característica do processo administrativo tributário; iv) se a especialização dos julgadores contribuiria para a qualidade e celeridade das decisões proferidas; v) se os meios alternativos de solução de litígios seriam hábeis a reduzir o estoque de processos e contribuir para a celeridade processual, com reflexos positivos na arrecadação; vi) se a adoção de medidas preventivas de litígios, que exigissem maior cooperação, confiança e transparência nas relações entre Fisco e Contribuinte seriam hábeis a reduzir os litígios; vii) os impactos econômicos decorrente da litigiosidade, como os custos de conformidade e o custo Brasil; e viii) se o grande volume de processos relativos à compensação e restituição de indébito aumentariam o contencioso tributário.

A conclusão da pesquisa foi inconclusiva quanto ao tempo médio de tramitação dos processos, quanto ao percentual de decisões favoráveis à fazenda pública e ao resultado das decisões, quanto ao impacto do contencioso para a arrecadação tributária, o quanto do contencioso administrativo é judicializado e por consequência incrementaria o custo do processo administrativo.

O relatório foi apresentado em evento virtual realizado em 27 de abril de 2022, divulgado na página da Receita Federal do Brasil no youtube⁷⁴, tendo diversos especialistas abordados os principais e mais relevantes aspectos da pesquisa.

Algumas reflexões foram pontuadas, como a necessidade de se repensar o atual modelo de contencioso administrativo tributário. A arquitetura institucional do contencioso administrativo precisa ser objeto de novos estudos e debates visando a estabelecer-se quais as premissas a serem adotadas quando da construção de um modelo de contencioso administrativo tributário. O incentivo a litigar também precisa ser enfrentado.

Dentre as conclusões e sugestões propostas, algumas se destacam. Primeiramente pela necessidade de uma atuação coordenada entre os diversos órgãos voltada ao

⁷⁴ Disponível em: <https://youtu.be/17xdDn9fz5I>. acesso em: 27 abr. 2022.

aprimoramento do contencioso. Os diversos atores governamentais devem compreender o problema da litigiosidade tributária como um todo de não de forma fragmentada. É recomendável uma atuação conjunta entre administração tributária e advocacia pública. A integração dos contenciosos administrativo e judicial, o uso da consulta tributária como instrumento para a redução da litigiosidade e a melhoria no relacionamento Fisco e Contribuinte são também necessidades a serem consideradas no aperfeiçoamento do contencioso e prevenção dos conflitos.

É preciso mudar o paradigma de relacionamento fisco-contribuinte. É preciso que a relação fisco contribuinte se pautem por um paradigma de confiança e colaboração. Também se faz necessário adotar medidas de racionalidade na cobrança da dívida ativa, destacando-se o protesto, a execução fiscal seletiva, escolhendo-se apenas as execuções que possam ensejar arrecadação tributária, e o combate às fraudes. Nesse sentido:

O papel das instituições é crucial para o desenvolvimento econômico e social de uma nação, adverte DOUGLAS NORTH. A agenda de pesquisas em Direito & Desenvolvimento resgata a importância do direito na proposição de políticas públicas e mudança de atitude em relação ao direito, sinalizando que é fundamental entender e sistematizar o direito para propor soluções práticas que possam superar os problemas que envolvem e desgastam a relação entre fisco e contribuinte e que se opõem à realização do Estado Democrático de Direito, do ambiente de negócios e que inibem o desenvolvimento nacional. (SANTI, 2020, p. 12-13).

Outra iniciativa sugerida foi a utilização da tecnologia com a finalidade de reduzir a litigiosidade, com a informação prévia ao sujeito passivo acerca do crédito tributário devido e da instituição de novas formas de cobrança. O estado deve ser inclusivo, deve haver modernização e simplificação dos sistemas, o que fortalece a capacidade do estado.

Na seara da simplificação de procedimentos sugeriu-se a harmonização das decisões administrativas dos diversos órgãos julgadores por meio de atos CONFAZ semelhantes aos já conhecidos convênios e protocolos. A padronização e a simplificação não apenas da legislação do contencioso administrativo, como de toda a legislação tributária em âmbito nacional seriam prementes. As elevadas penalidades impostas também são causa de litigiosidade, utilizando-se o sujeito passivo do contencioso como instrumento para decurso de tempo entre a autuação e algum programa de recuperação fiscal (REFIS) que seja aplicável ao crédito tributário.

Foi pontuado que um sistema tributário complexo e sofisticado como o brasileiro gera um contencioso proporcional a esse nível de complexidade e sofisticação do sistema. A diversidade decorre do sistema político adotado pela Constituição Brasileira, que foi o federalismo. A complexidade do sistema e o federalismo não irão acabar, então é preciso buscar soluções pragmáticas para o problema do contencioso.

A idealização de um código de processo tributário, com princípios e balizas gerais, poderia reduzir a complexidade do sistema tributário. O escopo de uma norma geral de processo seria a fixação de princípios e normas gerais. O papel dessas normas gerais seria trazer padronização e, por consequência, segurança jurídica. Alguns temas são controversos quanto à sua natureza como norma geral, como a estrutura e funcionamento dos tribunais administrativos. Outros, porém, são mais passíveis de consenso, como os prazos processuais.

Como aduz Medina e Wambier, a complexidade dos fenômenos sociais demanda que o legislador discipline de forma genérica as condutas as quais pretende regular. O mesmo para a disciplina nas normas instrumentais atinentes ao contencioso administrativo tributário:

A complexidade desses fenômenos faz com que se reconheça que o legislador, na maioria das vezes, tem dificuldade de transpor, para o plano normativo, a evolução das instituições tal como a sociedade moderna. Por essa razão o mesmo se preocupa em elaborar normas que explicitem os *objetivos* do sistema jurídico, não mais se limitando a regrar condutas. Vê-se, com isso, o surgimento de normas jurídicas *ainda mais gerais*, que trazem em seu bojo noções de conteúdo variável (de conceito vago ou indeterminado), a fim de possibilitar, ao órgão jurisdicional, aplicar a norma jurídica levando em conta as *peculiaridades de cada caso*, particularidades estas insuscetíveis de serem minuciosamente reguladas pelo legislador. Ao mesmo tempo, o sistema jurídico passa a dar mais relevo a *princípios jurídicos*: “O direito do estado de direito do século XIX e da primeira metade do século XX é o *direito das regras dos códigos*, o direito do estado constitucional democrático e de direito *leva a sério os princípios*, é um *direito de princípios*. (...) o tomar a sério os princípios implica uma mudança profunda na *metódica de concretização* do direito e, por conseguinte, na actividade jurisdicional dos juízes (MEDINA, WAMBIER, 2011, p. 42).

O contencioso decorre da falta de consenso e clareza da legislação tributária e da aplicação do direito, pela ausência de transparência. A quantidade de obrigações acessórias também gera insegurança. A proposta, então, seria a existência de uma única norma processual que regulasse todo o processo administrativo tributário; e seria também desejável uma legislação única no âmbito material e de obrigações acessórias no que se refere a todo ICMS.

É preciso quebrar paradigmas, adotando-se mecanismos alternativos de solução de conflitos⁷⁵, como a mediação e a arbitragem, e a adoção de métodos pré-contenciosos para a solução de divergências doutrinárias relativas à interpretação da legislação. A prevenção seria a melhor forma de solução de uma controvérsia por ser a mais eficiente do ponto de vista custo-benefício.

Ressaltou-se, contudo, que sem uma mudança no paradigma de relacionamento entre Fisco e Contribuinte não é possível a adoção de métodos consensuais de solução de litígios. Eles não funcionam fora de um ambiente de confiança. O instrumento para essa

⁷⁵ Importante pontuar que os métodos alternativos de solução de conflitos são atualmente denominados métodos adequados de solução de conflitos, pois não mais se analisam tais formas como alternativas ao Poder Judiciário. Cada conflito teria o seu meio de solução mais adequado, no que se denominou de sistema multiportas. Questões de família, por exemplo, que demandam uma preservação da relação entre as partes, são mais bem resolvidas por meio da mediação, enquanto questões meramente financeiras podem ser decididas por um terceiro.

mudança de paradigma seria o desenvolvimento de uma maior consciência tributária, o que seria possível por meio da educação fiscal.

Importante que o diagnóstico demonstrou que a mudança está ocorrendo de forma endógena, de dentro para fora. Os profissionais que atuam no contencioso perceberam o problema e estão buscando soluções para a questão da litigiosidade tributária.

Concluiu-se que se faz necessária uma análise do problema da litigiosidade tributária de forma integral, um problema que não é apenas da administração fazendária, mas também da advocacia pública e do Poder Judiciário. Sugeriu-se a adoção de uma estratégia de mitigação ou eliminação do risco tributário, que demandaria a criação de quatro soluções: i) a elaboração de uma política tributária voltada à simplificação e à estabilização do sistema, ii) uma atuação da própria administração tributária na busca por uma eficiência na arrecadação; iii) o desenvolvimento de meios de retroalimentação das instâncias julgadoras para as áreas de auditoria; e iv) um maior diálogo entre fisco e advocacia pública.

3.3.3 Proposições ao aperfeiçoamento do contencioso tributário administrativo em Mato Grosso do Sul

Para fins de aperfeiçoamento do contencioso administrativo tributário em Mato Grosso do Sul, de modo a que este se torne mais efetivo no acesso à justiça, com acesso à ordem jurídica justa, e seja instrumento ao desenvolvimento sustentável, é necessário um adequado manejo do conflito tributário e tal se dá mediante o desenvolvimento de uma cultura de pacificação, por meio da prevenção dos conflitos tributários e por meio de uma solução adequada destes mesmos conflitos quando existentes.

A prevenção dos conflitos passa por uma mudança no paradigma de relacionamento entre Fisco e Contribuinte, por meio da superação do paradigma do crime de Becker (*apud* XAVIER, 2012, p. 22) e da adoção dos paradigmas do serviço e da confiança. Como já aduzido, o paradigma do serviço consiste numa orientação adequada do contribuinte no correto cumprimento de suas obrigações tributárias. Tal só é possível pela observância do princípio da transparência, uma vez que à sociedade só é dado conhecer como a administração pública atua no seu mister quando esta divulga sua interpretação das normas existentes. Na esfera tributária, para fins de conhecimento de como interpretar a legislação tributária, é necessário que o sujeito passivo tenha acesso aos resultados dos julgamentos, bem como às interpretações feitas pelas

autoridades fiscais lançadoras para que evitem comportamentos que possam ensejar a lavratura de autuações em seu desfavor.

Nesse sentido, os atos administrativos relativos à solução de consultas e respostas a questionamentos do sujeito passivo deveriam ser disponibilizados para conhecimento dos administrados. A publicidade de tais atos, além de observar o princípio da transparência, promove o acesso à interpretação dada pela administração pública às normas tributárias, permitindo que os administrados adequem seus procedimentos a essa interpretação.

Poderia indagar-se se a resposta às consultas ou aos questionamentos formulados pelos administrados por meio de instrumentos de solução de dúvidas, como o “fale conosco” utilizado no estado de Mato Grosso do Sul, deveria ter efeito *erga omnes* e/ou vinculante à Administração.

No Brasil, os efeitos *erga omnes* e vinculante são afeitos ao controle de constitucionalidade das normas, que possuem como resultado deste controle as seguintes dimensões de efeitos: “i) via de regra, *ex tunc* (dimensão temporal); eficácia *erga omnes* (dimensão subjetiva); e iii) efeito vinculante em relação ao Judiciário e à administração Pública (dimensão institucional) (TAVARES, 2018, p. 335-336).

Para responder a tal indagação, importante analisar de modo mais detido o que seriam os efeitos *erga omnes* e vinculante, hoje adotados nas ações de controle abstrato de constitucionalidade.

O efeito *erga omnes*, ou eficácia contra todos, pode ser definido como efeito que garante força de lei à parte dispositiva da decisão que reconhece a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de uma determinada norma. Já o efeito vinculante implica que a decisão obrigue os órgãos tanto do Poder Executivo, quanto do Poder Judiciário (MENDES, 2019, p. 1508-1509). Importante ressaltar que o efeito *erga omnes* implica como limite objetivo a impossibilidade de rediscussão da matéria, salvo

[...] se se verificar uma mudança no conteúdo da Constituição ou da norma objeto do controle, de modo a permitir supor que outra poderá ser a conclusão do processo de subsunção. Uma mudança substancial das relações fáticas ou da concepção jurídica geral pode levar a essa alteração.

[...]

Embora a ordem jurídica brasileira não contenha regra expressa sobre o assunto e se aceite, genericamente, a ideia de que o ato fundado em lei inconstitucional está eivado igualmente, de ilicitude, concede-se proteção ao *ato singular*, procedendo-se à diferenciação entre o efeito da decisão no *plano normativo* e no *plano do ato singular* mediante a utilização das *fórmulas de preclusão*.

Os atos praticados com base na lei inconstitucional que não mais se afigurem suscetíveis de revisão não são afetados pela declaração de inconstitucionalidade.

Em outros termos, somente serão afetados pela declaração de inconstitucionalidade com eficácia geral os atos ainda suscetíveis de revisão ou impugnação. (MENDES, 2019, p. 1510-1512).

Ainda sobre a definição do que seja efeito vinculante, Mendes explicita que se trata de conceito do direito alemão (MENDES, 2019, p. 1515). O significado do instituto demandaria algumas indagações, tais como quais decisões estariam sujeitas a esse efeito e os seus limites objetivos. Estariam sujeitas a efeito vinculante as decisões transitadas em julgado. Quanto aos limites objetivos,

[...] Em suma, indaga-se, tal como em relação à coisa julgada e à força de lei, se o efeito vinculante está adstrito à parte dispositiva da decisão ou se ele se estende também aos chamados “fundamentos determinantes”, ou, ainda, se o efeito vinculante abrange também as considerações marginais, as *coisas ditas de passagem*, isto é, os chamados *obiter dicta*

Enquanto em relação à coisa julgada e à força de lei domina a ideia de que elas não de se limitar à parte dispositiva da decisão, sustenta o Tribunal Constitucional alemão que o efeito vinculante se estende, igualmente, aos fundamentos determinantes da decisão.

Segundo esse entendimento, a eficácia da decisão do Tribunal transcende o caso singular, de modo que os princípios dimanados da parte dispositiva e dos fundamentos determinantes sobre a interpretação da Constituição devem ser observados por todos os tribunais e autoridades nos casos futuros.

Outras correntes doutrinárias sustentam que, tal como a coisa julgada, o efeito vinculante limita-se à parte dispositiva da decisão, de modo que, do prisma objetivo, não haveria distinção entre a coisa julgada e o efeito vinculante. (MENDES, 2019, p. 1515).

Os efeitos advindos das decisões proferidas em sede de controle de constitucionalidade decorrem da necessidade de harmonização entre as decisões proferidas no âmbito do Poder Judiciário, de modo a privilegiar-se a isonomia e a segurança jurídica, “so as to avoid multiple discrepant judgments”⁷⁶ (GARBACCIO, BANDEIRA, MARQUES, 2022, p. 05).

As críticas a essa unificação jurisprudencial que os precedentes ensejam decorre do chamado ativismo judicial. Ademais, as normas com efeitos *erga omnes* e vinculantes apenas se sustentam quando observado o princípio democrático, o que demanda a participação popular, que ocorre no caso dos precedentes pela participação dos *amicus curiae*:

Although, on the one hand, the means of jurisprudential unification serve as specific relief of the judiciary demand, on the other hand, they maintain the Judiciary power in a position that was supposed to be placed by the positive legislator, with a clear relativization of the separation of powers, hence putting into perspective the plural participation of all members of society in the decisions to whom They might be interconnected.

[...]

To do so, the refutable hypothesis of the study is that the participation of the *amicus curiae* in incidents and binding precedents should provide a vast debate arena in which all the specificities of each cause can be duly weighed under penalty of offending the democratic pact.⁷⁷

⁷⁶ Tradução livre: “de modo a evitar múltiplos julgamentos discrepantes”.

⁷⁷ Tradução livre: “Embora, por um lado, os meios de unificação jurisprudencial sirvam como alívio à demanda judiciária, por outro lado, mantêm o Poder Judiciário em posição que deveria ser executada pelo legislador positivo, com clara relativização do princípio da separação dos poderes, colocando em perspectiva assim a participação plural de todos os membros da sociedade nas decisões a que possam estar interligados. [...] Para tanto, a hipótese refutável do estudo é que a participação do *amicus curiae* em incidentes e súmulas vinculantes deve

Em uma análise perfunctória da temática dos precedentes denota-se que os efeitos *erga omnes* e vinculante decorrem não apenas da aplicabilidade geral e obrigatória das decisões proferidas pelo Poder Judiciário, mas são resultado de debate envolvendo a sociedade como um todo, com observância ao princípio democrático, o que acaba por justificar o ativismo judicial nas demandas repetitivas.

Feitas essas ponderações, volta-se à análise dos institutos da consulta tributária e demais formas de prestação de serviços em caráter orientativo aos contribuintes pela administração tributária. Pretender atribuir às respostas oriundas de tais institutos efeitos gerais e vinculantes acaba por não ser adequado às premissas aplicáveis aos precedentes, que consideram a participação democrática como elemento a justificar a sua aplicação.

No âmbito do processo administrativo, situação em que ocorre a observância do princípio democrático e enseja a elaboração de instituto com efeitos vinculantes e a edição de súmulas administrativas pelo Tribunal Administrativo Tributário. Uma vez que sua composição é paritária e as súmulas refletem as decisões repetitivas proferidas pelo Tribunal, justifica-se a sua adoção e os seus efeitos *erga omnes* e vinculante.

Em havendo a adoção de programas de conformidade no âmbito da administração tributária em moldes semelhantes ao utilizado pelo programa “Nos Conformes” adotado pelo estado de São Paulo, seria possível, caso observados os princípios e regras já citados, fossem editadas respostas a consultas ou demandas dos administrados que gerassem efeitos de ordem geral e obrigatória.

O que poderia, contudo, ser adotado pela administração tributária no tocante às respostas à solução de dúvidas dos contribuintes seria a adoção dos efeitos da consulta previstos no art. 161 do Código Tributário Nacional, relativos ao afastamento dos juros e da imposição de penalidades quando observada a orientação dada por meio de tais instrumentos de resposta, o que está em consonância com o princípio da boa-fé objetiva, prevista no art. 422 do Código Civil e adotada como princípio condutor de todo o ordenamento.

Nesse sentido, Meirelles já explicitou a necessidade de a moral administrativa aproximar-se da boa-fé objetiva do direito privado:

De certa forma a moralidade administrativa se compara à boa-fé objetiva do Direito Privado, na qual é vista como uma norma de comportamento leal ou um modelo de conduta social, arquétipo ou *standart* jurídico, ao qual cada pessoa deve ajustar a própria conduta, obrando como obraria um homem reto: com honestidade, lealdade, honestidade (MEIRELLES, 2016, p. 97).

constituir uma vasta arena de debate em que todas as especificidades de cada causa possam ser devidamente ponderadas sob pena de ofensa ao pacto democrático”.

Deste modo, em tendo o contribuinte atuado com base na boa-fé objetiva, atuando segundo orientação da Administração Fazendária, ainda que não o tenha sido pelo instrumento da consulta tributária, a ele deve ser aplicado o disposto no art. 161 do CTN.

Ao lado das consultas tributárias, outro instrumento que também teria efetividade para a prevenção de conflitos seria a adoção de programas de educação fiscal, por promover uma alteração na cultura social acerca da importância dos tributos para o financiamento da máquina pública, gerando maior conhecimento acerca da correta aplicação dos recursos, estando intimamente relacionados ao dever de transparência e à cidadania fiscal. Seriam meio para uma mudança na cultura do litígio, como preconizado por Watanabe (2019, p. 113),

O paradigma da confiança, por sua vez, direciona a atuação da administração pública no sentido de estimular a conformidade tributária e o tratamento isonômico aos contribuintes que se encontrem em situação semelhante. Os programas de conformidade tributária estimulam um tratamento isonômico aos contribuintes que se encontram em classificação semelhante, adotando um parâmetro de *discrimen* justificado em critérios objetivos. Estimulam também boas práticas, na medida em que funcionam como estimulantes da conformidade⁷⁸ tributária.

No tocante ao contencioso tributário, o paradigma do serviço se viabilizaria por meio da transparência na divulgação das informações relativas ao contencioso tributário, relativamente à interpretação dada à legislação por meio das decisões proferidas tanto em primeira, como em segunda instância administrativa de julgamento. Outrossim, poderia de forma proativa os órgãos de julgamento colegiado divulgarem de forma pública e permanente as sessões de julgamento, como já é feito hoje no âmbito dos tribunais superiores, que divulgam por meio da rede mundial de computadores e das redes de televisão oficiais as suas sessões de julgamento.

Também poderiam ser elaborados informativos jurisprudenciais condensando periodicamente as decisões mais relevantes relativamente às soluções de consultas tributárias e aos julgamentos realizados em segunda instância administrativa.

Já o paradigma da confiança poderia ser utilizado no âmbito do contencioso administrativo pela adoção de eventual critério de prioridade de julgamentos baseado na conformidade tributária. Como se vê do art. 123 da lei nº 2.315, de 2001, a lei que rege o contencioso administrativo já adota critérios para o estabelecimento da prioridade nos julgamentos relativamente ao valor do crédito tributário e à natureza do litígio. Poderia ser

⁷⁸ A terminologia conformidade é conhecida também como *compliance*.

adicionado um terceiro critério atinente ao grau de conformidade do sujeito passivo. Seria um meio de reduzir o tempo de julgamento dos processos relativos a contribuintes com boa classificação fiscal, o que reduziria também os custos de conformidade do contribuinte, que precisa adequar sua contabilidade provisionando os valores relativos a autuações fiscais ainda pendentes de julgamento, bem como arcar com honorários advocatícios durante o curso do processo administrativo tributário.

Deve-se buscar um estímulo à cidadania fiscal, o que só seria possível pelo desenvolvimento de uma consciência tributária acerca de que todos são titulares de direitos e deveres dentro de uma determinada sociedade, devendo contribuir para a vida pública interagindo de modo colaborativo com o estado. Apenas por meio dessa consciência o administrado se vê comprometido com o custeio dos direitos fundamentais. Essa mudança de paradigma deve ser o objetivo de uma administração tributária moderna, buscando-se um caráter colaborativo entre o particular e o estado, sendo o particular agente central das relações tributárias.

Como pontua SANTI,

A sociedade moderna protagoniza a mudança que transfere a lógica do poder concentrado nas mãos de poucos para a lógica da transparência e do acesso à informação. Ingressamos na era da informação e da sociedade em rede, representada pelo empoderamento do cidadão-eleitor na ruptura da cultura do sigilo fiscal. Agora, a transparência das ações do governo mediante participação social ativa é poderoso instrumento de combate à corrupção e fiscalização da gestão pública. (SANTI, 2020, p. 13).

O acesso à informação e o conhecimento da interpretação sobre a legislação tributária são fatores que desestimulam o contencioso tributário.

A sociedade moderna protagoniza a mudança que transfere a lógica do poder concentrado nas mãos de poucos para a lógica da transparência e do acesso à informação. Ingressamos na era da informação e da sociedade em rede, representada pelo empoderamento do cidadão-eleitor na ruptura da cultura do sigilo fiscal. Agora, a transparência das ações do governo mediante participação social ativa é poderoso instrumento de combate à corrupção e fiscalização da gestão pública. (SANTI, 2020, p. 13).

Além dos instrumentos de prevenção dos conflitos, importante um adequado tratamento dos litígios uma vez existentes. Os conflitos tributários possuem como partes o fisco e o contribuinte, os quais se interrelacionam de forma duradoura, pelo próprio caráter permanente da atividade empresarial. É desejável, portanto, que esta relação seja sempre pautada por um paradigma colaborativo.

Para tanto, os conflitos precisam ser adequadamente solucionados, o que se recomenda seja feito por meio de uma solução construída, como ocorre nos métodos consensuais de solução dos conflitos. Adicione-se a isso que a solução participada é uma forma

também de observância do princípio democrático, que apregoa a participação popular na administração pública não apenas por meio do sufrágio, mas também pela sua participação na gestão administrativa.

Nas relações dotadas de perenidade recomenda-se a utilização da mediação ou da conciliação, pois isso enseja a restauração das relações interpessoais, e o que se busca é justamente a manutenção das relações entre o fisco e o sujeito passivo. Por motivos diversos é possível às empresas, com o advento da tecnologia e das novas práticas comerciais, estabelecerem-se em locais diversos, podendo buscar municípios ou estados não apenas que possuam uma tributação mais vantajosa, mas um sistema de solução de conflitos que gere menor custo e melhor solução ao caso concreto.

No estado de Mato Grosso do Sul existe uma dupla instância de julgamento administrativo. Processualistas já vêm se manifestando no sentido de não ser o duplo grau de jurisdição considerado um princípio fundamental de justiça, sendo mais importante uma adequada tutela jurisdicional:

Embora o duplo grau possa ser considerado importante para uma maior segurança da justiça da decisão, a verdade é que ele não é vital para o bom funcionamento da justiça civil. Em algumas hipóteses, é racional e legítima a dispensa do duplo grau, especialmente em nome do direito fundamental ao processo justo ou, mais precisamente, de uma maior qualidade e tempestividade da tutela jurisdicional⁸.

8 [...] O duplo grau não pode ser considerado um princípio fundamental de justiça, já que ele não garante a qualidade e a efetividade da prestação jurisdicional. Muito mais importante que o duplo grau é o direito à adequada tutela jurisdicional- esse sim um direito garantido pelas Constituições modernas -, direito que, para ser efetivo, exige uma resposta jurisdicional em um prazo razoável, exigência difícil de ser atendida em um sistema em que estão presentes dois juízos repetitivos sobre o mérito. É importante esclarecer que nenhum ordenamento, nem na Itália nem em qualquer outro país - nem mesmo na França, onde a ideia do *doube degré de juridiction* parece estar particularmente arraigada -, considera o duplo grau de jurisdição como uma garantia constitucional. Ao contrário, em quase todos os países existem mitigações do duplo grau, justamente para atender ao princípio fundamental de acesso à justiça. [...]. (MARINONI, ARENHART, MITIDIERO, 2015, p. 356).

Fixada a premissa de que o duplo grau de jurisdição não é princípio fundamental, podendo ser mitigado, seria possível, no contencioso administrativo tributário sul-mato-grossense, a implementação da mediação tributária para causas de pequeno valor, às quais não estariam sujeitas ao duplo grau de jurisdição. Em não se logrando êxito na mediação, possível ainda o processo regular. Outra sugestão seria a implementação de uma fase contenciosa de negociação, com a utilização da transação tributária como instrumento de estímulo à solução concertada, a qual poderia ser utilizada para todos os casos em substituição aos programas de recuperação fiscal (REFIS).

Os programas de recuperação fiscal podem ser considerados como a primeira forma de transação no âmbito do direito tributário, uma vez que cumpridas as condições de adesão

impostas pelo poder público concediam-se benefícios financeiros ao aderente, como desconto na penalidade, nos juros e até se retornando o *status* de espontaneidade do sujeito passivo (PINHEIRO, HORVATH, 2022, p. 197).

A substituição dos REFIS pela transação tributária regularmente instituída acaba por ir ao encontro do estímulo à conformidade, pois é possível instituir mecanismos que beneficiem, com o uso deste instrumento, contribuintes que sejam classificados como contribuintes que atuaram segundo o princípio da boa-fé objetiva. Atualmente, com a inexistência deste critério de *discrimen* para o REFIS, ele acaba por privilegiar quem não cumpre com as suas obrigações tributárias no prazo regulamentar, o contribuinte inadimplente, beneficiando-se de tais programas de recuperação fiscal com desconto nas penalidades, juros, entre outros. Ademais, a edição reiterada de programas de recuperação fiscal acaba por financiar a atividade empresarial com o montante que deveria ter sido utilizado para o recolhimento do tributo, em razão do custo de oportunidade e da certeza da edição dos novos REFIS.

A transação, como negócio jurídico que é, depende de sua regulamentação por meio de lei, a qual deve prever os meios pelos quais as partes – administração e contribuinte – irão firmar tal negócio jurídico; não se olvidando que mesmo no âmbito do direito público, a transação continua tendo a natureza de negócio jurídico:

Tanto na transação civil quanto na transação tributária a manifestação de vontade das partes é requisito absolutamente essencial para a realização do ato, por esta razão, mesmo sob as regras de direito público, não deixa de ser um negócio jurídico em sua essência, ainda que diferindo em sua forma (HENDRICK, HORVATH, 2022, p. 198).

A transação, como causa extintiva do crédito tributário que é⁷⁹, tem por finalidade pôr fim ao conflito tributário, o que ocorre com o efetivo recolhimento do saldo restante:

A existência de dúvida (litígio) sobre o crédito tributário é elemento necessário à realização da transação tributária. Esta deve ocorrer quando o crédito ou seu recebimento forem incertos, casos em que o consentimento reduz significativamente os riscos. O objetivo da transação não é a extinção das “dívidas, obrigações, ações ou exceções, direitos ou pretensões. O que a caracteriza é eliminação de litígio ou de insegurança” (PONTES DE MIRANDA, 2012, P. 151). A transação apenas “prepara o caminho para que o sujeito passivo quite a dívida, promovendo o desaparecimento do vínculo” (CARVALHO, 2018, p. 456). (HENDRICK, HORVATH, 2022, p. 198).

Ainda acerca da transação, esta deve sempre observar o disposto no art. 171 do CTN, o qual permite a “celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário”. Os requisitos previstos no CTN são a existência de litígio e a existência de crédito tributário, o que demanda já tenha

⁷⁹ CTN, Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] III - a transação.

ocorrido o lançamento. É por esta razão que não se admite a transação antes de constituído o crédito tributário pelo lançamento.

Transação não é prévia, mas posterior a constituição do crédito tributário. Muito embora alguns autores defendam a possibilidade da utilização da transação como instrumento para resolução de conflitos sobre o processo de constituição do fato jurídico tributário (MACHADO, 2008, p. 121) ou mesmo como etapa do processo de revisão do lançamento (TORRES, 2008, p. 91), esta modalidade de composição não é propriamente a transação disciplinada pelo art. 171 do CTN, que pressupõe um crédito tributário (constituído) sobre o qual haja litígio. (HENDRICK, HORVATH, 2022, p. 200).

À semelhança do que já foi instituído no âmbito do poder executivo federal por meio da Lei nº 13.988, de 2020, poderiam ser instituídas no estado de Mato Grosso do Sul três modalidades de transação: por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, na cobrança de créditos que seja da competência da Procuradoria-Geral da União, ou em contencioso administrativo fiscal; por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário; e por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor⁸⁰.

O que diferencia a proposta individual da proposta por adesão é que nesta o poder público estabelece todos os termos da negociação, cabendo ao administrado aderir ao seu conteúdo, enquanto na individual é possível que o particular apresente os termos da negociação, por meio de uma construção negociada. Esta modalidade, de proposta individual, deve ser o modelo a ser almejado como modelo de negociação a ser utilizado no âmbito da administração pública. Contudo, enquanto se constrói a transação como modelo de solução de conflitos, a proposta por adesão configura-se como solução pragmática e possível de implementação para a maioria dos casos transacionáveis.

Por fim, no que se refere à adoção tanto da mediação, como da transação, defende-se neste estudo que tais instrumentos sejam conciliados com a implementação de programas de conformidade, para que os contribuintes possam ser classificados de acordo com o seu grau de observância à legislação tributária, podendo gozar de benefícios maiores quanto maior a sua conformidade. Tal acaba por privilegiar aqueles que atuam de acordo com a boa-fé objetiva, em verdadeira colaboração com o Estado.

Importante pontuar que para a implementação tanto da mediação, como da transação no âmbito administrativo tributário faz-se necessária a edição de lei autorizativa, uma

⁸⁰ Conforme previsto no art. 2º da Lei nº 13.988, de 2020.

vez que não existe previsão ou permissivo à sua criação na lei que rege o contencioso tributário, lei nº 2.315, de 2001, bem como a capacitação de um corpo de servidores para que possam atuar como mediadores e negociadores.

Existe, contudo, já implementada no estado de Mato Grosso do Sul uma Câmara Administrativa de Solução de Conflitos (CASC), criada pela Lei Complementar n. 288, de 13 de dezembro de 2021 e regulamentada por meio da Resolução PGE n. 362, de 26.01.2022. Os conflitos a ela submetidos podem ser solucionados por meio de métodos adequados de soluções de conflitos, como a negociação, a conciliação, a mediação e a transação por adesão. Trata-se de órgão implementado como incentivo à gestão pública consensual, coparticipativa e transparente.

A competência da CASC abrange conflitos que versem sobre direitos disponíveis e sobre direitos indisponíveis que admitam transação, haja ou não pretensão econômica, envolvendo o Estado de Mato Grosso do Sul, suas autarquias e fundações. Uma vez que se admita a mediação e a transação tributária, como explicitado nos capítulos anteriores, e em sendo competência da CASC a solução de conflitos no âmbito do estado, poderia em tese a Câmara ser utilizada como espaço para a solução consensual de conflitos tributários.

Considerando, porém, que os conflitos tributários são regidos por lei própria, pelo princípio da especialidade seria necessária uma alteração legislativa que permitisse a utilização da CASC para a solução desses conflitos, incluindo-se em sua regulamentação a forma como tais conflitos poderiam ser solucionados. Em já havendo a previsão da participação dos servidores estaduais para integrarem a Câmara de Solução de Conflitos, servidores que já integram o processo administrativo tributário poderiam também compor este espaço de solução consensual de controvérsias.

Importante trazer como exemplo de negociação que vem sendo realizada por meio da CASC a realização de acordo direto em precatórios de responsabilidade de pagamento pelo estado de Mato Grosso do Sul inscritos junto ao Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso do Sul, ao Tribunal Regional do Trabalho da 24ª Região ou ao Tribunal Regional Federal da 3ª Região, de natureza alimentar ou comum⁸¹. Tais acordos são feitos no âmbito da CASC mediante a concessão de descontos aplicados ao valor do precatório, em percentual variável

⁸¹ Conforme EDITAL/CASC/PGE/MS/Nº 003/2022, de 29 de junho de 2022, publicado na edição nº 10.877 do DOE (Diário Oficial do Estado).

conforme o ano de inscrição na lei orçamentária. Como negociação que é, o acordo direto de precatórios enseja benefício para ambas as partes. O estado acaba por realizar a quitação do precatório com desconto e o credor elimina seu tempo de espera na fila de credores dos precatórios estaduais. No ano de 2017 foram reservados 80 milhões para a quitação desses precatórios por meio de acordos diretos já no ano de 2022 estão sendo reservados 50 milhões para a mesma finalidade⁸².

Para a implementação de métodos consensuais no âmbito da administração pública, contudo, é necessária não apenas alteração legislativa, mas uma mudança de cultura não apenas por parte do contribuinte, mas também por parte do fisco, de modo que haja a aceitação das modernas práticas que vem sendo adotadas em outros países.

As normas processuais relativas à realização concreta dos direitos incidem de modo rente à realidade social e econômica de um povo.

Houve intensas alterações sócio-econômicas nas últimas décadas do Século XX e no princípio do atual, que repercutem no Direito e, inexoravelmente, na estrutura do processo. Nesse período – que coincide com o surgimento da Constituição Federal de 1988, e, antes, do CPC (em 1973) e com dezenas de reformas legislativas que este Código sofreu – a sociedade se desenvolveu e se diversificou intensamente, o que gerou o surgimento de valores que fizeram com que muitos princípios sociais tidos anteriormente como “verdadeiros” se tornassem obsoletos (MEDINA, WAMBIER, 2011, p. 41).

Também o uso da tecnologia poderia ser utilizado para fins de trazer celeridade à mediação tributária. Por meio do uso da inteligência artificial e de softwares que utilizem técnicas de economia comportamental poderia a mediação entre Fisco e Contribuinte ser realizada de forma digital. Com base na resposta a algumas perguntas, as quais teriam o condão de direcionar os termos da mediação, possibilitando ao sujeito passivo ver sua reclamação solucionada de modo célere. Tal modelo poderia ser inteiramente digital ou parcialmente, como se fosse uma etapa preliminar da mediação, apenas para as hipóteses de não concordância com os termos propostos pelo software.

Os programas de conformidade também poderiam ser utilizados em conjunto com a mediação, possibilitando aos contribuintes mais conformes, ou seja, mais bem classificados, ter acesso aos métodos consensuais de solução de conflitos.

A arbitragem também tem sido utilizada para os conflitos tributários. Em Portugal ela foi implementada no ano de 2011, tendo sido um instrumento efetivo de solução de conflitos, ainda que para causas de menor valor (VILLA-LOBOS, PEREIRA, 2018, p. 48-49).

A instituição da arbitragem tributária em Portugal foi impulsionada pela celebração do memorando da Troika entre o Estado Português, a Comissão Europeia, o Fundo Monetário

⁸² Conforme EDITAL/CASC/PGE/MS/N.º 001/2022, de 27 de maio de 2022, publicado na edição nº 10.845, de 30 de maio de 2022.

Internacional e o Banco Central Europeu (VILLA-LOBOS, PEREIRA, 2022, p. 241). Instituída à época como instrumento alternativo de resolução jurisdicional de litígios em matéria tributária, a arbitragem não prejudicava o direito dos contribuintes à administração executiva, por meio da iniciativa de impugnação.

Na experiência portuguesa, o julgamento por meio da arbitragem deveria considerar o direito interno, não tendo sido permitida a utilização da equidade, como ocorre na arbitragem comercial. Além de ser considerada procedimento de natureza voluntária, a arbitragem tributária foi atribuída em caráter exclusivo ao Centro de Arbitragem (CAAD). Interessante que a criação do CAAD precedeu a instituição da arbitragem tributária em Portugal (VILLA-LOBOS, PEREIRA, 2022, p. 242).

Importante citar que a arbitragem tributária possui três objetivos, quais sejam, “reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, imprimir maior celeridade na resolução de litígios em matéria tributária e contribuir para a redução das pendências nos Tribunais Tributários” (VILLA-LOBOS, PEREIRA, 2022, p. 244).

Destaca-se dentre as características do regime arbitral instituído a transparência, que se materializa por meio da publicidade não apenas do conteúdo das decisões, mas dos honorários dos árbitros:

A prossecução de objetivos ambiciosos importou a estruturação de um regime assente em princípios e pilares sólidos, que traduzem opções de política legislativa que atendem às especificidades do ordenamento e da sociedade portuguesa e o envolvimento da academia e da sociedade civil⁸¹, num debate aberto, inclusivo e informado. Os pilares estruturantes do regime, como sejam a publicidade das decisões e dos honorários dos árbitros e a transparência do procedimento de seleção e designação dos árbitros justificam, em grande medida, o sucesso da implementação de um regime pioneiro no mundo, espelhado no número de processos entrados e findos, no reconhecimento expresso dos TAT como órgãos jurisdicionais para efeitos dos Tratados Europeus e na respectiva elevação a objeto de estudo internacional. (VILLA LOBOS, PEREIRA, 2022, p. 245).

Acerca da efetividade da arbitragem na solução dos conflitos, os números apresentados pelo presidente do Centro de Arbitragem de Portugal, Nuno Villa-Lobos, demonstram que um crescimento de 107,3% entre 2012 e 2013 e 173,3% entre 2013 e 2014, sendo o tempo médio de julgamento de 5 (cinco) meses. Ademais, os processos submetidos à arbitragem equivalem a 20% dos processos judiciais, o que leva à conclusão de “que a arbitragem retira dos tribunais do Estado 20% de novos processos de impugnação” (VILLA-LOBOS, PEREIRA, 2022, p. 246-247).

Num momento em que o Conselho Nacional de Justiça divulga uma taxa de congestionamento de 87% nas execuções fiscais, um instituto que permitisse reduzir os novos executivos fiscais em 20% traria não apenas maior celeridade, mas propiciaria efetivo acesso à justiça aos demandantes. A arbitragem tributária seria, assim, um modelo a ser adotado no

sistema de solução de conflitos tributários brasileiro, sendo a experiência portuguesa relevante a inspirar o legislador e o gestor público.

No Brasil a implementação da arbitragem seria possível desde que instituída mediante lei. Estão em trâmite dois projetos de lei no âmbito do Senado Federal, os PLS nº 4.257, de 2019⁸³, que prevê a possibilidade da arbitragem relativamente aos créditos tributários já constituídos e em sede de execução fiscal, e nº 4.468, de 2020⁸⁴, que prevê a arbitragem na fase anterior à constituição do crédito tributário, numa tentativa de prevenção de conflitos pela solução de questões fáticas.

Importante ressaltar que os métodos adequados de solução de conflitos visam à solução de controvérsias já instauradas, as quais, no âmbito tributário, demandam a existência de crédito tributário já lançado, à semelhança do que preconiza o art. 171 do CTN, quanto à transação tributária de créditos constituídos.

Há um vasto campo para a implementação de novos modelos visando ao aperfeiçoamento do contencioso administrativo tributário. A mediação tributária implementada no município de Porto Alegre servirá como um importante laboratório para que se afira a efetividade deste método de solução consensual no âmbito tributário.

Para a implementação de métodos consensuais no âmbito da administração pública, contudo, é necessária uma mudança de cultura não apenas por parte do contribuinte, mas também por parte do fisco, de modo a que haja aceitação das modernas práticas que vem sendo adotadas em outros países e em outros entes federados.

⁸³ Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>. Acesso em: 26 de agosto de 2022.

⁸⁴ Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/144536>. Acesso em: 26 de agosto de 2022.

CONCLUSÃO

Feita uma análise do conflito tributário, verificou-se que diversos fatos contribuem para o surgimento do conflito em matéria tributária. Inicialmente a complexidade da legislação tributária, que impede uma correta interpretação de seus termos pelos administrados. Também a adoção de um paradigma coativo por parte do fisco enseja a busca por soluções adversariais pelos contribuintes. Concluiu-se, nesse aspecto, pela necessidade de uma mudança no paradigma de relacionamento Fisco e Contribuinte, com a necessidade de implementação de uma cultura de pacificação no âmbito das relações tributárias, com a necessária prevenção dos conflitos e sua solução de modo sustentável, sugerindo-se a adoção de programas de conformidade tributária e de educação fiscal, visando a estimular o adimplemento voluntário das obrigações tributárias.

Verificou-se, também, a necessidade de uma mudança na interpretação do conceito de interesse público, o qual não reflete mais o interesse do soberano, muito comum na época dos estados-nação. Na moderna teoria do direito administrativo, o interesse público evidencia o interesse da coletividade como um todo, devendo ser estimulada a participação popular no âmbito da administração pública, de modo a legitimar muitas das políticas públicas em execução pelo poder público. Aferiu-se a possibilidade de utilização de meios consensuais no âmbito da administração pública quando existente lei autorizativa com a fixação das diretrizes para a utilização dos instrumentos de solução consensual, quais sejam, a mediação, a conciliação e a transação, assim como a possibilidade de utilização da arbitragem, como um meio efetivo para a solução de controvérsias e a redução das demandas judiciais, a exemplo da experiência do Centro de Arbitragem de Portugal.

A constitucionalização dos direitos fundamentais, alçando-se a dignidade da pessoa humana como princípio norteador da atuação estatal, enseja que o poder público promova caminhos para que os conflitos sejam efetivamente solucionados no âmbito tributário. Surge então uma nova abordagem do princípio do acesso à justiça, pela necessidade do estabelecimento de uma cultura de pacificação. O que se busca é a solução dos conflitos de acordo com os meios mais adequados para cada caso concreto, buscando-se sempre a preservação das relações entre as partes conflitantes.

Tradicionalmente o acesso à justiça aperfeiçoava-se apenas por meio do acesso ao Poder Judiciário, o que modernamente tem sido alargado para o acesso efetivo à instrumentos de solução de conflitos, no que se denominou de sistema multiportas. O acesso à justiça passou,

assim, por uma revisão do seu conceito, sendo denominado acesso à ordem jurídica justa, pois o que se visa é a solução efetiva do conflito através do meio mais adequado.

Na medida em que sociedades de maior consciência coletiva tendem a resolver suas controvérsias de modo pacífico, sendo as formas consensuais de solução de litígios instrumentos mais adequados à solução dos problemas interpessoais, a promoção de sociedades pacíficas e inclusivas e o acesso à justiça foram erigidos como o objetivo de desenvolvimento sustentável (ODS) de nº 16, da Agenda 2030 da Organização das Nações Unidas (ONU).

Inobstante ter sido a promoção de sociedades pacíficas e inclusivas uma preocupação dos países na busca pelo desenvolvimento sustentável, a agenda 2030 firmada no âmbito das Nações Unidas restou caracterizada como norma de *soft law*, a qual tem natureza recomendatória, devendo ser observada pelos países em acordo com as disposições de sua legislação constitucional interna.

Diante do aperfeiçoamento do sistema de solução de conflitos e do estabelecimento do ODS nº 16 da Agenda 2030 da ONU, é mister o alargamento do âmbito de aplicação dos meios consensuais de solução de controvérsias para esferas não tradicionais de composição consensual, como aquelas envolvendo a Administração Pública, em especial a Administração Tributária. É nesse sentido que a adoção de meios consensuais contribui para o desenvolvimento sustentável, porque promove sociedades pacíficas e inclusivas, proporcionando, com isso, acesso à justiça efetivamente para todos, o que está em acordo com o estabelecido no texto constitucional, mormente em seu preâmbulo, que preconiza a solução pacífica das controvérsias.

Na esfera tributária, a litigiosidade caminha em sentido oposto ao paradigma constitucional do Estado Democrático de Direito. Os paradigmas tradicionais devem ser superados diante das novas exigências sociais. Os novos parâmetros constitucionais preveem políticas que garantam a participação dos cidadãos nos centros de poder, e nesse aspecto o processo administrativo tributário traduz-se em espaço alternativo de exercício da cidadania em matéria tributária.

Feito um diagnóstico do processo administrativo tributário em Mato Grosso do Sul, verificou-se a necessidade de superação de alguns paradigmas que impedem a utilização de métodos consensuais no âmbito do contencioso administrativo. Uma maior integração entre a academia e o poder público poderia ser um instrumento para a mudança da cultura adversarial que paira no âmbito da administração pública tributária, bem como poderia propiciar compreensão acerca da importância da adoção de métodos consensuais no âmbito da

administração pública, com redução de custos para a cobrança do crédito tributário e um maior estímulo ao recolhimento espontâneo e à autorregularização.

O princípio da transparência no âmbito da administração tributária precisa ser revisitado. Concluiu-se que o dever de sigilo vem sendo utilizado como fundamento à não divulgação de informações que possuem caráter público, como a resposta em consultas tributárias e as decisões proferidas em primeira e segunda instância administrativas. A tecnologia disponível já permite a divulgação das decisões e interpretações da legislação tributária feitas em sede de resposta a consultas por meio da prestação da informação sem a revelação dos dados dos interessados, de modo a não se questionar a violação ao dever de sigilo.

No mesmo sentido, sugeriu-se o uso da tecnologia para a solução consensual de conflitos, como no caso de mediação guiada por soluções de inteligência artificial, assim como na prestação de serviços ao contribuinte visando à redução dos deveres instrumentais a serem prestados pelos contribuintes à Administração Tributária.

A tecnologia vem sendo utilizada para a prestação de informações ao fisco pelo contribuinte, sendo os documentos fiscais todos digitais, assim como as escritas contábil e fiscal, não se justificando, portanto, que o fisco não utilize dessa mesma tecnologia para estimular a conformidade dos contribuintes, valendo-se de um sistema de controle das atividades realizadas pelo sujeito passivo, realizando uma gestão de risco, de forma a que possa atuar de modo cooperativo com os contribuintes que atuem em conformidade, dedicando-se mais àqueles que tenham uma classificação de maior risco.

O caminho está mais em eliminar a ocorrência dos conflitos por meio de medidas preventivas do que em solucioná-los. Uma vez existentes, porém, a solução deve se dar de modo construído entre as partes, privilegiando não apenas o princípio democrático, mas a autonomia das partes na gestão de suas demandas, numa sociedade permeada pela cultura da pacificação.

Realizado o teste de falseabilidade nas hipóteses formuladas, verificou-se que não foi possível testar as hipóteses 1, 3 e 5; a hipótese 2 foi corroborada e a hipótese 4 não se confirmou.

No que se refere à hipótese 1 (Se adotados paradigmas colaborativos no âmbito da administração pública tributária do Estado de Mato Grosso do Sul, então haverá redução dos conflitos na área tributária), não foi possível testá-la, pois os dados coletados e a ausência de instrumentos cooperativos em uso em MS não permitiram a vinculação entre a adoção de paradigmas colaborativos por meio do uso de programas de conformidade e a redução de conflitos. Os dados coletados (tabela 1) demonstram que do total de lançamentos realizados, apenas 19% foram parcelados ou quitados na fase não contenciosa (fase em que válido o Auto

de cientificação - ACT), o que também não permite afirmar que haja vínculo entre o recolhimento e eventual estímulo a autorregularização característica do ACT.

No que se refere à hipótese 2 (Se houver participação da sociedade, então o processo administrativo tributário no Estado de Mato Grosso do Sul se traduzirá em espaço alternativo de exercício da cidadania em matéria tributária e, por consequência, tornará efetivo o princípio democrático na Administração Tributária no Estado de Mato Grosso do Sul), ela foi corroborada, pois diversos administrativistas têm defendido um novo paradigma de atuação no âmbito da administração pública, com observância do princípio democrático, com maior participação popular na gestão pública, no controle dos atos administrativos e na solução de conflitos. Essa atuação concertada refletiria no relacionamento Fisco e Contribuinte. A experiência da Receita Federal do Brasil e da Secretaria de Fazenda do estado de São Paulo, por meio de seus programas de conformidade, têm demonstrado uma melhoria no recebimento dos créditos.

Também não foi possível testar a hipótese 3 (Se o percentual de lançamentos tributários questionados administrativamente for superior ao percentual de lançamentos tributários questionados judicialmente, então o processo administrativo tributário no estado de Mato Grosso do Sul caracterizar-se-á como instrumento alternativo de solução de litígios). Ela parte da premissa de que, em não tendo sido implementado o uso de métodos consensuais de solução de conflitos na área tributária em Mato Grosso do Sul, o processo administrativo tributário (PAT) em Mato grosso do Sul seria um meio alternativo ao judiciário na solução de conflitos. No curso da pesquisa abandonou-se o conceito de métodos alternativos de solução de conflitos, adotando-se o que inúmeros autores denominam de sistema multiportas, falando-se em meios mais adequados para a solução de um dado conflito. Desta forma, não se poderia verificar se o PAT seria um meio alternativo, mas sim se seria um meio adequado. Ainda assim, em não havendo dados quanto aos conflitos tributários judicializados para uma comparação com os conflitos em discussão no âmbito do PAT, não foi possível confirmar ou infirmar a hipótese.

Com relação à hipótese 4 (Se o percentual de adimplemento voluntário da obrigação tributária pós processo administrativo for superior ao percentual de adimplemento voluntário da obrigação tributária em lançamentos revéis, então o processo administrativo tributário no Estado de Mato Grosso do Sul será dotado de efetividade), esta não se confirmou, considerando os dados obtidos no âmbito da pesquisa, o que não impede possa ser corroborada diante de novas informações.

Especificamente no que tange à pesquisa realizada, do total de lançamentos (ALIMs lavrados), 77% é revel (não impugnado) e 23% é impugnado. Do total de ACTs/ALIMs parcelados ou quitados, 12% referem-se a lançamentos impugnados e 88% refere-se a processos revéis. Apesar de os dados obtidos terem apresentado inconsistências, a análise demonstra que o percentual de pagamento de ALIMs/ACTs de forma voluntária é maior do que o pagamento após a impugnação. Importante ressaltar que não foi possível avaliar a influência dos REFIS no pagamento do crédito em razão da ausência de dados.

Por fim, no que se refere à hipótese 5 (Se o resultado do julgamento tributário tiver influência no adimplemento voluntário da obrigação tributária, então o processo administrativo tributário no Estado de Mato Grosso do Sul será dotado de efetividade e caracterizar-se-á como instrumento alternativo de solução de litígios), como os dados obtidos não permitem realizar a verificação conclusiva da hipótese 4, não seria possível avaliar com segurança esta hipótese, confirmando-a ou invalidando-a. Com base nos dados obtidos, a hipótese não se confirma.

Com base nos estudos realizados, denota-se que o PAT é um instrumento de acesso à justiça em face de suas características, como a gratuidade, a inexigência de capacidade postulatória para a impugnação ou recurso e a especialidade do julgamento, o que permite uma melhor análise do mérito. O abandono à terminologia de alternatividade dos meios, para uso da adequação do meio de solução de conflito também invalida a correta avaliação da hipótese, uma vez que a característica da relação entre as partes também influencia no meio de solução de conflitos a ser utilizado.

REFERÊNCIAS

38º ENCONTRO ANUAL DA ANPOCS. PEREIRA, A.K.B. Teoria democrática contemporânea: o conceito de Poliarquia na obra de Robert Dahl. Disponível em: <https://www.anpocs.com/index.php/papers-38-encontro/gt-1/gt39-1/9208-teoria-democratica-contemporanea-o-conceito-de-poliarquia-na-obra-de-robert-dahl/file>. Acesso em: 19 mai. 2022.

ABJ. **Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo**. São Paulo: [s.n.], 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/diagnostico-do-contencioso-tributario-administrativo/relatorio-completo>. Acesso em 16 jun. 2022.

ACCIOLY, H., NASCIMENTO E SILVA, G. E., CASELLA, P. B. **Manual de Direito Internacional Público**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, *E-book*.

ALEXANDRINO, M.; PAULO, V. **Direito administrativo descomplicado**. 26. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018.

ALM, J., Martinez-Vazquez, J., Torgler, B. **Developing Alternative Frameworks for Explaining Tax Compliance**. New York: Routledge, 2010, *E-book*.

ALMEIDA, G. Acesso à justiça, direitos humanos e novas esferas da justiça. **Contemporânea. Revista de Sociologia da UFSCar**, v. 2, n. 1, p. 83-102, jan./jun. 2012. Disponível em: <https://www.contemporanea.ufscar.br/index.php/contemporanea/article/view/61>. Acesso em: 22 ago. 2022.

ALVARADO, María Elina Fuquen. Los conflictos y las formas alternativas de resolución. **Tabula Rasa**, núm. 1, enero-diciembre, pp. 265-278, 2003.

AMARAL, R. D. Objetivo de desenvolvimento sustentável n. 16: a promoção do acesso à justiça e de instituições responsáveis e inclusivas como instrumentos de sustentabilidade e paz

para a comunidade planetária. *In Direitos Humanos e Meio Ambiente: os 17 objetivos de desenvolvimento sustentável da Agenda 2030* [recurso eletrônico] / coordenação: Livia Gaigher Bósio Campello. 1 ed., São Paulo: IDHG, 2020.

ARAGÃO, Alexandre Santos. Administração pública pluricêntrica. *R. Dir. Adm.*, Rio de Janeiro, 227: 131-150, jan./mar. 2002.

BECK, U. **O que é globalização: Equívocos do globalismo.** São Paulo: Paz e Terra, 1999.

BITENCOURT NETO, E. **Concertação Administrativa Interorgânica: direito administrativo e organização no século XXI.** São Paulo: Almedina, 2017.

BONAVIDES, R.S.; GARCEZ, G.S. Mediação Intercultural a Luz da Agenda 2030: Contribuições Para o Objetivo de Desenvolvimento Sustentável nº. 16. **Revista de Direito Ambiental e Socioambientalismo.** V. 6, n. 2, p. 18-37, jul./dez. 2020. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/Socioambientalismo/article/view/7010>. Acesso em: 20 out. 2022.

BRAGA, L.V., ALVES, W.S., FIGUEIREDO, R. M. C., SANTOS, R.R. O papel do Governo Eletrônico no fortalecimento da governança do setor público. **Revista do Serviço Público Brasília**, n. 59 (1), 05-21, jan.-mar. 2008.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 18 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 18 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 18 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.140, de 26 de junho de 2015.** Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113140.htm. Acesso em: 18 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020.** Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm. Acesso em: 18 jan. 2022.

CAMPELLO, L. G. B. Direitos humanos e a agenda 2030: uma mudança de paradigma em direção a um modelo mais equilibrado para o desenvolvimento sustentável. *In* **Direitos Humanos e Meio Ambiente: os 17 objetivos de desenvolvimento sustentável da Agenda 2030** [recurso eletrônico] / coordenação: Livia Gaigher Bósio Campello. 1 ed., São Paulo: IDHG, 2020.

CAMPOS NETO, C. W. M.; SILVEIRA, V. O. A dinamogênese dos direitos humanos. In: II CONGRESSO NACIONAL DA FEDERAÇÃO NACIONAL DOS PÓS-GRADUANDOS EM DIREITO - FEPODI, 2013, São Paulo. **Anais [...]**, São Paulo: PUCSP, 2013.

CAPPELLETTI, M.; GARTH, B. **Acesso à justiça.** Porto Alegre, RS: Sergio Antonio Fabris, 1988.

CARRAZZA, R.A. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 23 ed. rev. amp. atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, P. de B. **Curso de direito tributário.** 18ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, S.A., LIMA, R.C.R. A atuação da advocacia pública na solução consensual dos conflitos envolvendo a Administração Pública no Brasil. **Rev. de Formas Consensuais de Solução De Conflitos.** Goiânia, v. 5, n. 1, p. 21-42, jan/jun. 2019. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/revistasolucoesconflitos/article/view/5440/pdf>. Acesso em: 20 out. 2022.

CHIESI FILHO, H. **Um novo paradigma de acesso à justiça**: autocomposicao como método de solução de controvérsias e caracterização do interesse processual. Belo Horizonte: Editora D/Plácido, 2021.

CINTRA, A. C. de A., GRINOVER, A.P., DINAMARCO, C. R. **Teoria Geral do Processo**. São Paulo: Malheiros, 2010.

COELHO, Isaias. **La cobranza administrativa como mecanismo efectivo de incremento de recaudo**. Disponível em: <http://ccif.com.br/la-cobranza-administrativa-como-mecanismo-efectivo-de-incremento-de-recaudo/>. Acesso em: 20 out. 2022.

COMPARATO, Fabio Konder. **A evolução histórica dos direitos humanos**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números**. Relatório Analítico e Caderno Infográfico 2021 (ano-base: 2020). Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/09/relatorio-justica-em-numeros2021-12.pdf>. Acesso em 16 jun.2022.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Resolução n 125, de 29 de novembro de 2010**. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/compilado18553820210820611ffaaaa2655.pdf>. Acesso em 06 fev. 2022.

COSTA, N. C. A. da, SANTOS, R. B dos. A transação de direitos indisponíveis na mediação. **Revista Direitos UFMS**, Campo Grande, v. 05, n. 1, p. 208-232, jan./jul. 2019.

COSTA, T. N. G.; RIBAS, L. M.. Inovação na jurisdição Estatal: de Contenciosa para uma Jurisdição Singular, compartilhada, Efetiva, Democrática e Emancipatória. **CONPEDI LAW REVIEW**, v. 3, p. 190-215, 2017.

COSTA, R.H. **Curso de direito tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Participação popular na Administração Pública. **R. Dir. Adm**, Rio de Janeiro, 191:26-39, jan./mar. 1993.

ESAF. **Programa Nacional de Educação Fiscal**. Documento Base. 2 ed. Brasília: [s.n.], [20--?]. Disponível em:

https://receita.fazenda.rs.gov.br/download/20170704155154diretrizes_nacionais_da_educacao_fiscal.pdf. Acesso em: 01 jun. 2022.

FANTIN, I.A., FREITAS, F.D. Autocomposição em processos envolvendo a Fazenda Pública. *Anais do III Congresso de Processo Civil Internacional*, Vitória, 2018.

FASULO, L. **An insider's guide to the UN**. [S. l.]: Yale University Press, 2004.

FRIBERG, F., SCHERMAN, M. H. Can a teaching and learning perspective deepen understanding of the concept of compliance? A theoretical discussion. **Scandinavian Journal of Caring Sciences**, n. 19, p. 274–279, 2005. Disponível em:

<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1471-6712.2005.00341.x>. Acesso em: 18 ago. 2022.

FURTADO, C. **O capitalismo Global**. São Paulo: Paz e Terra, 1998.

GROTTI, D.A.M. As Agências Reguladoras. **R. bras. de Dir. Público - RBDP**, Belo Horizonte, ano 2, n. 4, p. 187-219, jan./mar., 2004. Disponível em:

https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4313300/mod_resource/content/1/Dinor%C3%A1%20Grotti%202004.pdf. Acesso em: 06 fev. 2022.

GUERRA FILHO, W. S. **Processo Constitucional e Direitos Fundamentais**. 7.ed. São Paulo: SRSEditora, 2017.

GOMES MOREIRA, C. Proteção da Confiança e Direito Tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 40, p. 102-129, 2021. Disponível em:

<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/564>. Acesso em: 20 ago. 2022.

IANNI, O. Nacionalismo, regionalismo e globalismo. *Revista Novos Rumos*. 25, 1996. DOI <https://doi.org/10.36311/0102-5864.11.v0n25.2044>. Disponível em:

<https://revistas.marilia.unesp.br/index.php/novosrumos/article/view/2044>. Acesso em: 09 mar. 2022.

LAKATOS, E.M. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LENZA, P. **Direito constitucional esquematizado**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MAIA, Fernando Joaquim Ferreira. A Teoria do Globalismo Jurídico e Seus Reflexos na soberania dos Estados. XV ENCONTRO PREPARATÓRIO PARA O CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI. 2006.

MARINONI, LG., ARENHART, S.C., MITIDIERO, D. **Novo curso de processo civil: volume 1**. Teoria do processo civil. São Paulo: editora revista dos tribunais, 2015.

MARINS, J. **Direito Processual Tributário Brasileiro: administrativo e judicial**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. *E-book*.

MARINS, James e TEODOROVICZ, Jeferson. Rumo à Extrafiscalidade Socioambiental. **Anais do IX Simpósio Nacional de Direito Constitucional**. [S. l.: s. n.], 2011.

MATO GROSSO DO SUL. **Decreto nº 12.632, de 13 de outubro de 2008**. Disponível em: <http://www.icmstransparente.ms.gov.br/index.aspx?sf=http://arq.sefaz.ms.gov.br/inicio/legislacao.asp>. Acesso em: 18 jan. 2022.

MATO GROSSO DO SUL. **Decreto nº 15.828, de 20 de dezembro de 21**. Disponível em: <http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/secoge/govato.nsf/fd8600de8a55c7fc04256b210079ce25/324049a11fb2da38042587b30064915e?OpenDocument>. Acesso em: 17 jun. 2022.

MATO GROSSO DO SUL. **Decreto nº 15.843, de 28 de dezembro de 21**. Disponível em: <http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/secoge/govato.nsf/fd8600de8a55c7fc04256b210079ce25/78a8f350338eed73042587ba00552736?OpenDocument>. Acesso em: 17 jun. 2022.

MATO GROSSO DO SUL. **Lei Complementar nº 282, de 27 de abril de 21**. Disponível em:

<http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/secoge/govato.nsf/66ecc3cfb53d53ff04256b140049444b/08045e169e214bfc042586c70041b10e?OpenDocument>. Acesso em: 17 jun. 2022.

MATO GROSSO DO SUL. **Lei nº 2.315, de 25 de outubro de 2001**. Disponível em: <http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/serc/legato.nsf/23b657614c182061042579c80053770d/1b305f1c2f24343c04256b36006cee98?OpenDocument>. Acesso em: 18 jan. 2022.

MATO GROSSO DO SUL. **Lei nº 5.634, de 23 de dezembro de 2019**. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=388193>. Acesso em: 18 jan. 2022.

MATO GROSSO DO SUL. **Lei nº 5.802, de 16 de dezembro de 21**. Disponível em: <http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/secoge/govato.nsf/448b683bce4ca84704256c0b00651e9d/cfe7be1798dcca3042587b2006cec77?OpenDocument>. Acesso em: 17 jun. 2022.

MEDINA, J.M.G., WAMBIER, T.A.A. **Parte geral e processo de conhecimento**. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: editora revista dos tribunais, 2011.

MEIRELLES, H.L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 26 ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2001.

MEIRELLES, H.L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELLO, C.A.B. **Curso de Direito Administrativo**. 27 ed. rev. atual., São Paulo: Malheiros, 2010.

MENDES, G.F., COELHO, I.M., BRANCO, P.G.G. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

MENDES, G.F., BRANCO, P.G.G. **Curso de direito constitucional**. 14 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MEZZAROBA, O.; MONTEIRO, C. S. **Manual de metodologia da pesquisa no direito**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

MOREIRA NETO, D.F. A lei de responsabilidade fiscal e seus princípios jurídicos. **R. Dir. Adm.**, Rio de Janeiro, n. 221, p. 221: 71-93, jul./set. 2000. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/47557/45185/93237>. Acesso em: 17 jun. 2022.

NAÇÕES UNIDAS. **Transformando Nosso Mundo: a Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável**. Disponível em: <https://brasil.un.org/sites/default/files/2020-09/agenda2030-pt-br.pdf>. Acesso em: 20 out. 2022.

NOGUEIRA, J.P., MESSARI, N. **Teoria das Relações Internacionais: correntes e debates**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

OKOGBULE, N.S. O acesso à justiça e a proteção aos direitos humanos na Nigéria: problemas e perspectivas. **SUR - REVISTA INTERNACIONAL DE DIREITOS HUMANOS**. N. 03, ano 02, 2005. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/sur/a/cw3P7DkTxbwncFJTWXJ5dNK/?lang=pt>. Acesso em: 22 ago. 2022.

OLIVEIRA, G. J. Administração pública democrática e efetivação dos direitos fundamentais. **Prismas: Dir., Pol. Publ. e Mundial**, Brasília, v. 5, n. 1, p. 83-105, jan./jun. 2008.

PAULSEN, L. **Direito tributário**. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10 ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008.

PINHEIRO, H., HORVATH, E. Transação tributária em uma perspectiva de interesse público por colaboração. *In* **Acesso à Justiça: mecanismos de solução de conflitos e sustentabilidade responsiva** / coordenação: Lídia Maria Ribas, Gigliola Lilian Decarli. 1 ed., São Paulo: Dialética, 2022.

PIOVESAN, F. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. 18 ed. rev. E atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PIOVESAN, F. **Temas de direitos humanos**. 5 ed. São Paulo: saraiva, 2012.

PORTO ALEGRE/RS. **Lei nº 13.028, de 11 de março de 2022**. Disponível em:

https://www.camarapoa.rs.gov.br/draco/processos/137049/Lei_13028.pdf. Acesso em 17 jun. 2022.

PRACUCHO, D.M. A Agenda 2030 e o Brasil: um diagnóstico com foco no ODS 16 (paz, justiça e instituições eficazes). *In Direitos Humanos e Meio Ambiente: os 17 objetivos de desenvolvimento sustentável da Agenda 2030* [recurso eletrônico] / coordenação: Livia Gaigher Bósio Campello. 1 ed. - São Paulo: IDHG, 2020.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO. **Objetivo 16: Paz, justiça e instituições eficazes**. Disponível em:

<https://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/sustainable-development-goals/goal-16-peace-justice-and-strong-institutions.html>. Acesso em: 16 mai. 2022.

PRUITT, D.G., RUBIN, J.Z. **Social conflict**. Escalations, stalemate, and settlement. New York: Random House, 1995.

REIS, J. H. S., CAMPELLO, L. G. B. Razões para a utilização de normas de soft law no direito internacional do meio ambiente. **Revista Brasileira de Direito Internacional**. Salvador, v. 4, n. 1 m, p. 83 – 103, jan/jun. 2018.

RESTA, E. **O direito fraterno**. 2. ed. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2020.

REZEK, J.F. **Direito internacional público**: curso elementar. 9 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2002.

REZEK, J.F. **Direito internacional público**: curso elementar. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2018. *E-book*.

RIBAS, L. M.; SILVA, H.P. Transação como mecanismo alternativo na resolução de conflitos tributários. **Derecho y Cambio Social**, v. 34, p. 1-23, 2013.

RIBAS, L.M.L. **Processo Administrativo Tributário**. 2 ed. rev. amp. atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

RIBEIRO, A. de P. O Judiciário como poder político no século XXI. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília a. 36 n. 144 out./dez. 1999.

RODRIGUES, H.V. **Acesso À Justiça No Direito Processual Brasileiro**. São Paulo: Acadêmica, 1994.

ROSA, K. M. da. CIDADANIA, DIREITOS HUMANOS E ACESSO À JUSTIÇA. **Revista Direito em Debate**, [S. l.], v. 13, n. 22, 2013. DOI: 10.21527/2176-6622.2004.22.%p.

Disponível em:

<https://revistas.unijui.edu.br/index.php/revistadireitoemdebate/article/view/712>. Acesso em: 22 ago. 2022.

SABBAG, E. **Manual de Direito Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SACHS, I. Desenvolvimento e cultura. Desenvolvimento da cultura. Cultura do desenvolvimento. **Organizações & Sociedade**, [S. l.], v. 12, n. 33, abr./jun. 2005. Disponível em: <https://periodicos.ufba.br/index.php/revistaoes/article/view/10782>. Acesso em: 5 mar. 2022.

SACHS, I. **Estratégias de transição para o século XXI**. Desenvolvimento e meio ambiente. São Paulo: Studio Nobel: Fundação do desenvolvimento administrativo, 1993.

SALES, L. M. de M.; RABELO, C. de M. S. Meios consensuais de solução de conflitos: instrumentos de democracia. **Revista de informação legislativa**. Brasília, a. 46, n. 182, p. 75-88, abr./jun. 2009.

SANTI, E. M. D., *et al.* **Índice de transparência fiscal do contencioso administrativo tributário (ICAT)**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2020.

SANTI, E. M. D. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, *E-book*.

SÃO PAULO. **Lei complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018**. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>. Acesso em: 18 jan. 2022.

SÃO PAULO. **Lei nº 12.685, de 26 de agosto de 2007**. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2007/lei-12685-28.08.2007.html>. Acesso em: 18 jan. 2022.

SÃO PAULO. **Lei nº 17.293, de 15 de outubro de 2020**. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2020/lei-17293-15.10.2020.html>. Acesso em: 18 jan. 2022.

SCHIER, A.C.R. **A Institucionalização da Administração Tributária: A Lei Orgânica da Administração Tributária e a Garantia de Direitos Fundamentais**. Curitiba: Íthala, 2016.

SCHOUERI, L. E. **Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SELLMANN, M.Z., ABREU, N.O., FONSECA, D.S.C. NOVOS RUMOS PARA O ACESSO À JUSTIÇA SOB CONTEXTO DO PROCESSO COLETIVO. **Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas**, [S. l.], v. 37, n. 2, 2021. Disponível em: <https://revista.fdsu.edu.br/index.php/revistafdsu/article/view/422>. Acesso em: 22 ago. 2022.

SILVA, C. S. A consensualidade administrativa e a elaboração de protocolos clínicos e diretrizes terapêuticas no âmbito do Sistema Único de Saúde. **Revista de Formas Consensuais de Solução De Conflitos**, Curitiba, v. 2, n. 2, p. 01-20, Jul/Dez. 2016. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/revistasolucoesconflitos/article/view/1567>. Acesso em: 20 out. 2022.

SILVEIRA, V. O.; ROCASOLANO, M. M. **Direitos Humanos: conceitos, significados e funções**. São Paulo: Saraiva, 2010.

SILVEIRA, V. O., SANCHES, S.H.D.F.N. Direitos Humanos, Empresa e Desenvolvimento Sustentável. **Direito e Desenvolvimento**, v. 6, n. 12, p. 145-156, 8 jun. 2017. Disponível em: <https://45.227.6.12/index.php/direitoedesenvolvimento/article/view/293>. Acesso em: 20 out. 2022.

SILVEIRA, V. O.; JAQUES, A. S. Administração tributária e a necessidade de uma ética para o desenvolvimento sustentável. **Relações Internacionais no Mundo Atual**, v. 2, p. 481-503, 2020. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RIMA/article/view/4013>. Acesso em: 22 mai. 2022.

SILVEIRA, V. O.; PEREIRA, T. M. L. Uma nova compreensão dos direitos humanos na contemporaneidade a partir dos objetivos de desenvolvimento sustentável (ODS). **Revista Jurídica Cesumar – Mestrado**, v. 18, n. 3, p. 903-931, set/dez. 2018. Disponível em: <http://periodicos.unicesumar.edu.br/index.php/-revjuridica/article/view/6942/3322>. Acesso em: 22 mai. 2022.

SINNOT, R.W. The Boston Tea Party. **Sky & Telescope**, San Marcos, Dec. 1993. Astronomical computing, p. 83-86. Disponível em: <https://digital.library.txstate.edu/bitstream/handle/10877/4029/fulltext.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2022.

Sobre nós. **Prêmio Nacional de Educação Fiscal**. Disponível em: <https://www.premioeducacaofiscal.org.br/sobrenos/>. Acesso em: 01 jun. 2022.

SOUZA FILHO, O.Q. As Tarefas da Política Externa na Ordem Constitucional Brasileira: política pública com objetivos permanentes e atualizados. **Revista Brasileira de Políticas Públicas e Internacionais**, v. 5, n. 2, ago./2020, pp. 34-59.

SOUZA, A. A. de. **A mediação como método de solução de conflitos individuais do trabalho**. Dissertação (mestrado) – UFMS, Campo Grande, 2018.

SUARES, M. **Procesos de Mediaciones y técnicas (Capítulos 2 y 3)**. Mediando, formación em mediación. Buenos Aires: (), 2018. Disponível em: <https://docer.com.ar/doc/nesv0xv>. Acesso em: 18 jan. 2022.

TALAMINI, E. A **(in)disponibilidade do interesse público: consequências processuais (composições em juízo, prerrogativas processuais, arbitragem e ação monitória)**.

Disponível em: www.academia.edu/231461. Acesso em: 20 out. 2022.

TARTUCE, F. **Manual de Direito Civil**, volume único. 6ª ed. Ver., atual. e ampl. São Paulo: Método. 2016.

TAVARES, A.R. **Curso de direito constitucional**. 16 ed. São Paulo: saraiva educação, 2018.

TOLEDO, A.M., SANTIAGO, M.R. Instrumentos alternativos de solução de conflitos como medidas de sustentabilidade, calcadas na solidariedade social. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, Curitiba, v. 10, n. 1, p. 52-72, jan./abr. 2019. doi:

10.7213/rev.dir.econ.soc.v10i1.23531. Disponível em:

<https://periodicos.pucpr.br/index.php/direitoeconomico/article/view/23531>. Acesso em: 20 out. 2022.

VENOSA, S. de S. **Direito civil: obrigações e responsabilidade civil**. Vol. 2. 17ª. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

VIGEVANI, T., VEIGA, J.P.C., MARIANO, K.L.P. Realismo versus Globalismo nas Relações Internacionais. **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**, n. 34, dez 1994.

Disponível em:

<https://www.scielo.br/j/ln/a/qjhvYNX9YMdbJgSVdpwTswv/abstract/?format=html&lang=en&stop=previous>. Acesso em: 09 mar. 2022.

VILLA-LOBOS, N., PEREIRA, T.C.. A implementação da arbitragem tributária em Portugal: origens e resultados. *In* **Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa / coordenação: Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Príncila Faricelli de Mendonça**. 1 ed., São Paulo: Thomsom Reuters Brasil, 2018.

VILLA-LOBOS, N., PEREIRA, T.C.. Décimo aniversário da implementação do regime de arbitragem tributária em Portugal: primeiro balanço. *In* **Acesso à Justiça: mecanismos de solução de conflitos e sustentabilidade responsiva / coordenação: Lídia Maria Ribas, Gigliola Lilian Decarli**. 1 ed., São Paulo: Dialética, 2022.

VIOTTI, P.R., KAUPPI, M.V. **International Relations Theory**. Realims, pluralism, globalism, and beyond. 3rd. ed. Massachusetts: Allyn&Bacon, [2007?].

WATANABE, K. **Acesso à ordem jurídica justa**: conceito atualizado de acesso à justiça, processos coletivos e outros estudos. Belo Horizonte: Del Rey, 2019.

XAVIER, L. F. **Certidão de regularidade fiscal federal: repensando a relação entre Fisco e Contribuinte a partir do paradigma do serviço e da confiança**. Dissertação (mestrado) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2012.

ZEIFERT, A.P.B, CENCI, D. G., MANCHINI, A. A justiça social e a agenda 2030: políticas de desenvolvimento para a construção de sociedades justas e inclusivas. **Revista Direitos Sociais E Políticas Públicas** (UNIFAFIBE), vol. 8, n. 2, mai-ago 2020. Disponível em: <https://www.unifafibe.com.br/revista/index.php/direitos-sociais-politicas-pub/issue/view/39>. Acesso em: 08 fev. 2022.