

Capítulo V – Algumas manifestações de contratos fiscais

Neste derradeiro capítulo, a proposta que se formula consiste na abordagem de detalhes específicos pertinentes a algumas modalidades de contratos fiscais identificadas no Direito Tributário brasileiro. Intenta-se com esta análise mais específica, que centra a atenção em determinados instrumentos negociais, testar a consistência dos elementos jurídicos discutidos nos capítulos anteriores averiguando seu funcionamento na prática jurídica.

Selecionam-se para esta análise cinco espécies particulares de institutos jurídicos que são enquadráveis na categoria genérica de *contratos fiscais* que se propôs no Capítulo 3 deste trabalho. Alude-se, desse modo, aos cinco atributos propostos para a caracterização de determinado fenômeno como um genuíno *contrato fiscal*.

Vale dizer, no exame dos institutos ora selecionados, procura-se confirmar se tais figuras:

- (i) envolvem uma situação de *incerteza* (indagando-se ainda qual é a origem desta incerteza e se ela está associada à existência de discricionariedades e margens de apreciação¹);
- (ii) atendem ao requisito de conformidade legal, seja por serem firmados em razão de procedimento previsto em lei, seja por adotarem forma e conteúdo lícitos;
- (iii) resultam de acordo recíproco de vontades voltado à eliminação da incerteza e afastamento de litígio potencial ou já instaurado;

¹ Vide exposição detalhada no Capítulo 2 sobre a presença de variadas formas de discricionariedade e margens de apreciação no Direito Tributário e o espaço propício que tais fenômenos criam para a celebração de contratos fiscais.

- (iv) resultam na criação de um vínculo jurídico entre as partes que provoca limitação aos seus direitos de questionamento; e
- (v) atendem ao requisito de *publicidade*, permitindo o livre acesso ao mesmo instrumento e à mesma solução por contribuinte que estejam em situação igual.

Na discussão que se faz neste Capítulo, as espécies de contratos fiscais selecionadas (acordos de fixação, regimes de quantificação padronizada dos tributos, soluções de consulta, contratos de isenção e transações em sentido estrito) são analisadas mais proximamente, discutindo-se, portanto, a presença dos referidos requisitos essenciais que as permite enquadrar na categoria genérica dos contratos fiscais. Além disso, apresentam-se também considerações particulares sobre a natureza jurídica específica de cada espécie, discutindo-se o seu enquadramento como *contrato* ou *ato administrativo*.

Assinalam-se também particularidades de cada espécie contratual enfocada no que respeita ao seu perfil jurídico. O exame circunstanciado de institutos específicos e dos problemas que decorrem de sua aplicação em casos práticos torna mais evidentes os detalhes relativos à formação, implementação e produção de efeitos, hipóteses de modificação, revisão, enfim, os elementos gerais que foram discutidos no Capítulo 4 deste trabalho.

1. Acordos de fixação

Os entendimentos, discussões técnicas e conclusões a que chegarem em conjunto, Fisco e contribuinte, ao longo de procedimento de fiscalização podem ensejar a obtenção de um acordo entre as partes que aqui se convencionou denominar de *acordos de fixação*.

Os acordos de fixação ou acordos determinativos² encontram seu espaço como mecanismo voltado à obtenção de consenso das partes em torno de questões controversas que normalmente derivam do emprego de conceitos indeterminados e cláusulas gerais pela legislação tributária. Sua utilidade se observa na prevenção de litígios em matéria tributária com a obtenção de maior eficiência e legitimidade à atividade de cobrança de tributos.

Por ser uma forma bastante limítrofe de contrato fiscal - especialmente quando se discute a possibilidade de sua adoção em países que não contam com disposição legal autorizativa expressa, como se verificou no caso recente da Espanha³ – os acordos de fixação foram bastante enfocados ao longo deste trabalho. Tendo em vista a proposta inicialmente formulada, de se estudar os parâmetros do Direito Tributário brasileiro que apontem para a viabilidade de contratos fiscais e também os possíveis limites desta prática, muita atenção se prestou aos acordos de fixação, pois eles testam os limites e dogmas mais arraigados na cultura jurídica brasileira.

Em ambiente jurídico como o da Alemanha, que tampouco conta com previsão expressa para tais acordos, a justificativa encontrada pela jurisprudência e pela doutrina para fundamentar tais iniciativas da Administração tributária consensual decorre da aplicação dos princípios da boa-fé objetiva e proteção da confiança legítima, bem como do *pacta sunt servanda*⁴.

Sua aceitação decorre da noção comumente aceita que a legislação tributária é carregada de imprecisão e ambiguidade, gerando incerteza na sua aplicação aos casos concretos. Tendo em vista que a nenhuma das partes interessa o conflito e tampouco o litígio que pode perdurar por anos e resultar em prejuízos para ambas, este contexto de aplicação potencialmente conflituoso da norma revela-se, portanto, na principal fonte para a busca de

² Expressões usadas respectivamente na Espanha e na Itália.

³ Vide os comentários específicos a esse respeito no Capítulo 1, mais precisamente na nota 34 e no texto que a acompanha, valendo-se mencionar também o exemplo da Itália que introduziu mecanismos singulares similares na legislação.

⁴ Comentários específicos sobre os acordos sobre matéria de fatos (*tatsächliche Verständigungen*) da Alemanha são feitos particularmente no subitem 1.2 do Capítulo 1 e na parte final do item 3.2 do Capítulo 4.

mecanismos de resolução prévia de conflitos, mediante diálogo e aproximação entre Fisco e contribuinte.

1.1. *Definição e exemplos*

Utiliza-se a expressão *acordos de fixação* para a referência a uma forma de contratação que pode se verificar entre Fisco e contribuinte na fase de fiscalização. Seus pressupostos estão ligados com a incerteza que caracteriza a aplicação da norma tributária ao caso concreto. Conforme-se se observou, a identificação da norma aplicável ao caso, a apuração e qualificação dos fatos, bem como a determinação da matéria tributável são etapas do procedimento de aplicação da norma tributária ao caso concreto que oferecem dificuldades não solucionáveis pelo mero recurso ao texto da lei⁵.

A idealização conferida pelo princípio da estrita legalidade não evitou que a legislação contivesse abertura e imprecisão. Embora se preconize o fechamento da linguagem normativa em matéria tributária e a vinculação extremada da atuação administrativa, a realidade se mostra bastante diferente, sendo possível contemplar variados exemplos de discricionariedade pura e margens de apreciação e concretização em matéria tributária⁶.

Tais acordos de fixação refletem o que se vem dizendo aqui sobre a atuação consensual da Administração tributária, uma vez que as margens de apreciação e de conformação contidas na lei podem ser concretizadas com a participação direta do contribuinte a fim de prevenir potenciais conflitos, promover maior aceitação, prestigiando-se, com isso, a eficiência administrativa e a economia processual.

⁵ Vide comentários feitos no subitem 4.1 do Capítulo 2.

⁶ Sobre o reforço do princípio da legalidade em matéria tributária, vide o subitem 3.2 do Capítulo 1. Sobre as variadas formas de discricionariedade em Direito Tributário, vide o Capítulo 2.

Deu-se um exemplo acima⁷ de situação bastante simples de tributação de pessoa física que permite constatar que a aplicação das normas ao caso concreto não se verifica automaticamente. Existem espaços para a livre atuação administrativa e não há razões que privilegiem a atuação unilateral em detrimento de formas colaborativas.

No Brasil, embora a ausência de previsão legal expressa não seja impeditivo à adoção de tais acordos⁸, devem ser destacadas duas tentativas recentes de introdução de previsão legal autorizativa de tal prática.

Em 2002, a Medida Provisória nº 66 trazia a figura do *procedimento contencioso de fiscalização*. O contexto em que tal medida se insere é a regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN⁹ e ela trata, portanto, de ato da autoridade administrativa voltado à desconconsideração de atos e negócios praticados pelo contribuinte que demonstrassem, segundo tal medida, falta de propósito negocial ou abuso de forma. Tal desconconsideração seria objeto de procedimento contencioso que nitidamente se voltava à ampliação dos direitos de participação do contribuinte durante o procedimento de fiscalização.

Esta medida permitia que o Fisco, antes de decidir atuar unilateral e impositivamente e efetuar a lavratura de auto de infração, solicitasse a opinião do contribuinte com relação às razões que o Fisco tivesse formulado para sustentar a desconconsideração do ato ou negócio jurídico. Na forma prevista¹⁰, o Fisco deveria formular um relatório

⁷ Vide o item 2.4.3 do Capítulo 2.

⁸ Vide comentários a esse respeito no item 3 do Capítulo 1, bem como no subitem 2.2 do Capítulo 3.

⁹ CTN: “Art. 116 [...] Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

¹⁰ Medida Provisória nº 66/2002: “Art. 16. O ato de desconconsideração será precedido de representação do servidor competente para efetuar o lançamento do tributo à autoridade de que trata o art. 15.

§ 1º Antes de formalizar a representação, o servidor expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos que justificam a desconconsideração.

§ 2º O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários.

§ 3º A representação de que trata este artigo:

circunstanciado e apresentar as provas por ele colhidas que dariam sustentação à posição jurídica que ele pretendia sustentar. Em resposta a tal proposta de enquadramento jurídico, o contribuinte tinha direito de se manifestar e ser ouvido em suas razões.

A discussão entre Fisco e contribuinte era bastante limitada, pois o Fisco, caso não concordasse com a posição do contribuinte, deveria formular despacho com a fundamentação das suas razões e este já seria o fundamento do auto de infração. Esta limitação ao espaço de discussão e negociação que poderia resultar no consenso das partes em torno de um *acordo de fixação* gerou o apelido de “mini-contencioso” para esta proposta.

Havia, como sói acontecer, sérias dúvidas a respeito de alguns pontos desta legislação que causaram perplexidade, valendo destacar as controversas figuras do *propósito negocial*. De todo modo, não se pode negar, à luz do que se vem aqui expondo acerca dos contratos fiscais, que tal abertura para o contraditório durante o procedimento de fiscalização permitiria promover maior aproximação e diálogo entre Administração e administrado, cuja intenção final é a obtenção de maior eficiência nas atividades da Administração tributária e a redução de litígios nesse âmbito.

Além desta, destaca-se ainda que a primeira versão do Projeto de Lei nº 5.082/2009 que se propõe a regulamentar o instituto da *transação*¹¹, continha inovadoras previsões para a adoção de formas consensuais, quais sejam, a *transação preventiva* e a *interpelação preventiva elusiva*. Tais medidas parecem ter sido temporariamente abandonadas, pois não constam da versão do projeto que atualmente tramita no Congresso Nacional.

I - deverá conter relatório circunstanciado do ato ou negócio praticado e a descrição dos atos ou negócios equivalentes ao praticado;

II - será instruída com os elementos de prova colhidos pelo servidor, no curso do procedimento de fiscalização, até a data da formalização da representação e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo”.

¹¹ Transação aqui tomada em sentido amplo, com o sentido (também amplo) que se confere à expressão *contratos fiscais*.

Deve-se chamar a atenção para tais figuras, no entanto, pois elas configuram *acordos de fixação* e pretendem promover precisamente os objetivos aqui discutidos de prevenção de litígios em matéria tributária. Em ambos os casos, tais mecanismos se voltavam a promover discussão e consenso em torno de questões controversas que poderiam suscitar litígios futuros.

A chamada *transação preventiva* revela exatamente as características de incerteza, bilateralidade, limitação aos direitos de questionamento futuro, publicidade e, com a sua previsão em lei, não haveria dúvidas quanto à conformidade legal¹². Essas características serão mais bem abordadas adiante, valendo ressaltar por agora que, do ponto de vista procedimental, a transação preventiva tinha a nítida vantagem de simplificar os processos de discussão e negociação ao não prever formatos rígidos. Simplesmente se previa a estipulação de prazos como meta para alcance do consenso em torno do tema controverso.

Já a *interpelação preventiva elusiva* consiste de instrumento bastante similar à consulta fiscal, pois permite que o contribuinte provoque a Administração Pública para análise

¹² “Da transação preventiva

Art. 45. Nos casos de potencial litigiosidade ou incerteza claramente determinada em texto legal, a CGCFN, após manifestação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, poderá autorizar a realização de transação preventiva, mediante resolução que conterá todos os elementos necessários à exata compreensão da identificação do litígio e as condições admitidas para sua extinção.

§ 1º A transação preventiva poderá ser provocada pelo contribuinte ou representante do setor afetado por alguma medida que tenha inequívoco potencial de litígio futuro, caso em que o termo de transação terá efeitos *erga omnes*.

§ 2º O contribuinte poderá provocar a transação preventiva antes ou após a expedição do ato administrativo concessivo de direito, do cumprimento de obrigação acessória, lançamento tributário ou auto de infração, sempre que tenha fundadas razões e desde que aceite os efeitos de confissão irretratável da dívida declarada, especialmente quando da aplicação de conceitos jurídicos claramente indeterminados e a apuração dependa de estimativas, medições ou quantificação fundadas em presunções.

§ 3º O termo de transação preventiva conterá, ademais do disposto nos arts. 20 e 22 desta Lei, os seguintes elementos:

I - o fundamento jurídico da indeterminação do texto normativo em face da situação fática à qual se reporta, em seu estrito contexto;

II - as propostas de regularização e acertamento das situações de fato, segundo critérios de quantificação compatíveis e aferidos tecnicamente, por perícia ou outros meios de prova; e

III - manifestação expressa de aceitação da decisão prevista no termo de transação.

§ 4º A decisão deverá ser tomada dentro de sessenta dias, prorrogável por igual período, a partir da aceitação da habilitação da transação, com concordância das partes envolvidas”.

de questão controvertida¹³. As diferenças notáveis diziam respeito: (i) à maior especialização da matéria, pois se reservava para o âmbito das consultas temas “ordinários” e (ii) à abertura de certo espaço de aproximação, pois (ii-b) o órgão consultado deveria buscar a melhor compreensão sobre atos, atividades negociais ou estruturas societárias planejadas e a interpretação das normas jurídicas que se pretenda aplicar, e (ii-a) representante do contribuinte poderia participar presencialmente das discussões.

Na visão de Ricardo Lobo Torres perde-se com o abandono desses instrumentos no referido Projeto de Lei. Buscar o alinhamento com a tendência internacional de aproximação, diálogo e consenso entre Fisco e contribuinte com relação às inúmeras situações

¹³ “Da interpelação preventiva antielusiva

Art. 47. Para os efeitos de cumprimento do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, o contribuinte poderá apresentar interpelação preventiva antielusiva, com pedido circunstanciado, com qualificação dos envolvidos, descrição de operação, ato ou negócio jurídico que pretenda realizar, em todos os seus aspectos e conseqüências, acompanhada dos documentos pertinentes e seguida da indicação do regime legal tributário que entenda aplicável ao caso e da interpretação ou solução jurídica que se proponha a adotar, para confirmação prévia perante a Administração Tributária.

§ 1o A interpelação preventiva antielusiva aplica-se aos casos de objetiva condição de incerteza sobre o regime jurídico aplicável e que possa motivar entendimento sobre simulação, interposição fictícia de pessoas, desconsideração de personalidade jurídica, controle de preços de transferência, requalificação de operações, atos ou negócios jurídicos, a exemplo de transformações, fusões, cisões ou incorporações societárias, liquidação e extinção de pessoas jurídicas, formação de lucros e receitas, aproveitamento de créditos, qualificação de despesas dedutíveis no período, operações no exterior ou pagamentos para o exterior e outros.

§ 2o A interpelação preventiva deverá ser encaminhada à CCFN ou, nos casos de delegação, à Delegacia da Receita Federal do Brasil do domicílio do contribuinte, que a remeterá ao Comitê Consultivo antielusivo da PGFN, após efetuar o juízo de admissibilidade quanto aos seus pressupostos.

§ 3o O Comitê Consultivo deverá promover a adequada resposta ao contribuinte dentro de noventa dias.

§ 4o A Comissão Consultiva buscará a melhor compreensão sobre atos, atividades negociais ou estruturas societárias planejadas e a interpretação das normas jurídicas que se pretenda aplicar.

§ 5o Caso a CCFN pronuncie-se contrariamente após o prazo legal ou retifique o seu entendimento sobre a operação, ato ou negócio jurídico apresentados, e quando tenha sido praticado nos termos indicados na interpelação preventiva, os tributos serão devidos em sua integralidade, mas excluída a multa aplicável.

§ 6o Em qualquer hipótese de modificação das condições apresentadas na interpelação, o contribuinte sujeitar-se-á à cobrança do tributo, multa e juros.

§ 7o A Câmara de Conciliação deverá, periodicamente, publicar ementas com o entendimento adotado sobre questões semelhantes, quando tenham sido fornecidas mais de cinco respostas individuais equivalentes, as quais, após aprovação do Ministro de Estado da Fazenda, passará a ser vinculante para todos os demais casos análogos.

§ 8o A resposta do Comitê Consultivo terá eficácia limitada ao contribuinte e as operações ou atos e negócios jurídicos apresentados, salvo casos de consolidação de interpelações equivalentes, quando o Comitê poderá adotar decisão com efeitos *erga omnes*.

§ 9o Ao contribuinte que obtiver resposta negativa à sua pretensão não lhe será defeso implementar as operações ou realizar os atos ou negócios jurídicos pretendidos.

§ 10. Responsáveis e substitutos tributários não poderão usar da interpelação preventiva antielusiva.

§ 11. Não caberá recurso nem pedido de reconsideração da solução da interpelação ou do despacho que declarar sua inadmissibilidade.

§ 12. O procedimento de que trata este artigo não poderá ser utilizado para solução de consultas ordinárias”.

de incerteza que decorrem de planejamentos tributários é medida desejada e importante para o Direito Tributário brasileiro, pois contribui para a redução de litigiosidade em matéria tributária¹⁴.

Embora tais tentativas de inserção formal dos *acordos de fixação* na legislação tributária não tenham logrado êxito, fato é que as condutas atualmente adotadas pela Administração tributária em procedimentos de fiscalização guardam semelhança com alguns dos procedimentos que se queria introduzir na legislação.

Com efeito, tem-se verificado na prática que a iniciativa para a realização de acordos pode partir de qualquer das partes. Em procedimentos de fiscalização recentes, observam-se as seguintes práticas que denotam maior preocupação com a antecipação de controvérsias e sua possível resolução antes da prática do ato de lançamento:

- (i) detectadas divergências entre dados disponibilizados ao Fisco, que contêm indícios de falhas ou sonegação, o Fisco, antes de efetuar a cobrança com base em medidas de presunção ou antes de solicitar ele mesmo os documentos para tirar suas próprias conclusões, aponta as divergências para o contribuinte solicitando dele as explicações fáticas e jurídicas que sustentem seu posicionamento¹⁵;

¹⁴ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). *Transação e arbitragem no âmbito do direito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, pp. 91-92.

¹⁵ Citam-se os seguintes exemplos de práticas administrativas recentes: (i) da Receita Federal do Brasil que, ao fazer cruzamento de informações contidas nas declarações fiscais (DCTF, DIPJ) com valores declarados em compensação, normalmente alerta o contribuinte para falhas que possam prejudicar seu direito de crédito; e (ii) da Prefeitura Municipal de São Paulo, que ao cruzar informações de recolhimentos de ISS sobre importação de serviços com aqueles pagos à Receita Federal do Brasil a título de PIS/COFINS sobre importação de serviços, tem adotado a prática de intimar o contribuinte para prestar esclarecimentos e alerta-o para a força vinculativa dos esclarecimentos com o seguinte enunciado: “A [informação solicitada] deve ser feita em papel timbrado, assinada pelo representante legal da empresa e configura **Declaração Fiscal** com as penalidades em caso de inexatidão”. Grifos constam do original.

- (ii) após apurados os fatos, o Fisco, antes de formular seu entendimento e a potencial exigência, solicita e insiste em obter do contribuinte explicações detalhadas e opiniões (por escrito) com relação à interpretação adotada;
- (iii) antes mesmo de efetuar o lançamento, tem sido comum que o Fisco apresente um relatório detalhado da sua visão sobre os fatos e o raciocínio jurídico adotado para a aplicação de determinada norma ao caso, solicitando o pronunciamento do contribuinte¹⁶..

Além desses exemplos, convém citar outro, mencionado por Hugo de Brito Machado ao comentar especificamente o possível espaço para acordos de fixação no Brasil: em matéria de apuração do valor a ser atribuído ao imóvel para fins de incidência do ITBI, não é rara a situação em que o agente do Fisco negocia com o contribuinte o montante a ser apurado. Situação de acordo que se dá, na expressão de Hugo de Brito, à margem da lei, mas sem ilicitude¹⁷.

Comparadas as tentativas de regulamentação dos acordos de fixação e as práticas que se verifica atualmente, restaria retomar uma pergunta bastante refletida neste trabalho: é necessária a inserção formal de tais mecanismos na legislação?

Os procedimentos previstos na Medida Provisória nº 66/2002, por exemplo, podem perfeitamente ser adotados na prática e, conforme se nota, vêm sendo praticados em certa medida. Nada impede ao Fisco submeter suas conclusões ao contribuinte e solicitar deste uma opinião fundamentada antes de lavrar o auto de infração. Esta discussão prévia ao lançamento contribui para a elucidação dos fatos, sua qualificação e interpretação, podendo resultar em consenso sobre matéria controversa.

¹⁶ Esses últimos dois exemplos têm ganhado maior frequência em fiscalizações promovidas pela Receita Federal do Brasil.

¹⁷ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. III. São Paulo: Atlas, 2005, p 528.

Tais medidas devem ser incentivadas, pois buscam antecipar o problema identificado e oferecer ao contribuinte a possibilidade de regularização, ou a possibilidade de antecipação da discussão jurídica que inevitavelmente iria se travar ao longo de um processo administrativo que pode se revelar custoso e demorado. A incerteza na aplicação das normas tributárias é problema que afeta tanto ao Fisco quanto ao contribuinte e a ninguém interessa o prolongamento do litígio.

1.2. *Atributos de contrato fiscal*

Como se viu acima, as tentativas de regulamentação procedimental dos acordos de fixação ressaltam as características essenciais dos contratos fiscais. As discussões travadas em torno do Projeto de Lei nº 5.082/2009 permitem trazer a lume os problemas de imprecisão que são associados à aplicação da norma tributária ao caso concreto e cuja ignorância só tem provocado o aumento de litígios. Referido projeto tem o mérito de revelar que Fisco e contribuinte estão em posição de igualdade perante a lei e enfrentam as mesmas dificuldades na sua implementação.

Aproveitando-se das expressões empregadas na primeira versão do referido projeto¹⁸, destaca-se que os acordos de fixação têm como pressuposto a existência uma questão controversa, uma *incerteza*, verificada nas situações que demonstrem “potencial litigiosidade”, “incerteza claramente determinada em texto legal” (art. 45, *caput*), ou “medida que tenha inequívoco potencial de litígio futuro (art. 45, §1º).

Fala-se também de uma “objetiva condição de incerteza sobre o regime jurídico aplicável” e esta se verifica nos mais variados temas, dentre os quais são citadas a simulação, interposição fictícia de pessoas, desconsideração de personalidade jurídica, controle de preços de transferência, requalificação de operações, atos ou negócios jurídicos, a exemplo de

¹⁸ Os artigos aqui citados estão transcritos acima nas notas 12 e 13.

transformações, fusões, cisões ou incorporações societárias, liquidação e extinção de pessoas jurídicas, formação de lucros e receitas, aproveitamento de créditos, qualificação de despesas dedutíveis no período, operações no exterior ou pagamentos para o exterior (art. 47, §1º).

Esta incerteza normalmente se verifica quando a aplicação da norma depende de “conceitos jurídicos claramente indeterminados e da apuração dependa de estimativas, medições ou quantificação fundadas em presunções” (art. 45, §2º).

Quanto ao elemento da *bilateralidade*, nota-se que o acesso ao acordo pode ser provocado por qualquer das partes (art. 45, §1º) e também a sua continuidade sempre busca saber se ainda há “concordância das partes envolvidas” (art. 45, §4º).

A resposta dada pelo órgão fazendário gera *vínculo* com relação ao contribuinte (art. 47, §8º) e ele pode provocar a realização de tais acordos “desde que aceite os efeitos de confissão irretroatável da dívida declarada” (art. 45, §2º). Ou seja, sua vinculação ao acordo revela ainda um dos atributos essenciais aos contratos fiscais que é a *limitação no seu direito de impugnação*.

O requisito de *conformidade legal* estaria atendido com a inserção dos acordos de fixação na lei. Referida medida teria a vantagem de tornar mais claras as regras procedimentais de acesso ao acordo e o desenrolar de suas fases de negociação e conclusão. Todavia, conforme se expôs anteriormente neste trabalho, a adoção de acordos entre o Fisco e contribuinte em relação a matérias controversas decorrentes de genuína *incerteza* prescinde de norma legal habilitante.

Nosso sistema, conforme já se apontou em maior detalhe em outras passagens deste trabalho¹⁹, não elege *forma* específica para a atuação pública, cabendo perquirir apenas os eventuais limites ao *conteúdo* de tal acordo. Especialmente se considerada a influência do princípio da busca da verdade material que rege o procedimento administrativo de fiscalização, bem como a noção de que a Administração Pública, no contexto atual de um Direito por princípios, deve buscar meios de atuação que possibilitem a aplicação da norma tributária ao caso concreto com eficiência.

A antecipação de conclusões, os alertas ao contribuinte e a solicitação de esclarecimentos detalhados e opiniões a respeito da interpretação de pontos controversos do Direito Tributário são medidas que podem ser implementadas durante o procedimento de fiscalização sem nenhuma ofensa às regras atualmente vigentes. A adoção de mecanismos de discussão e determinação de temas complexos permite que se obtenha melhor resultado na atuação administrativa do que se obteria com a simples atuação unilateral e impositiva. E esta prática não depende, a rigor, de previsão legal habilitante, basta que opere em situação de genuína incerteza.

Por fim, sublinha-se o requisito de *publicidade* não se demonstra satisfatoriamente atendido, pois se previa que o órgão iria publicar suas decisões apenas ocasionalmente (depois de cinco respostas equivalentes) e ainda assim somente na forma de ementa (art. 47, §7º).

1.3. *Natureza jurídica específica*

No que respeita à *natureza jurídica* específica de tais acordos há divergência na doutrina. Na visão de María Luisa Serrano, os contratos que dão lugar à terminação convencional do procedimento tributário ostentam uma natureza dupla. Demonstram a natureza de atuação processual administrativa, uma vez que se realizam no contexto do

¹⁹ Vide comentários sobre o respeito ao princípio da legalidade no item 3 do Capítulo 1, bem como no subitem 2.2 do Capítulo 3.

procedimento administrativo de imposição tributária gerando como resultado uma regulação preparatória da resolução administrativa final. Por outro lado, revelam uma eficácia jurídico-material que interfere na criação, modificação ou extinção de uma relação de Direito Público. É exatamente por envolver matéria de Direito Público que a referida autora qualifica tais figuras como contratos de Direito Público, mais especificamente, *contratos de subordinação*²⁰.

Bernd Sangmeister defende a visão de que nem todo acordo de vontades entre fisco e contribuinte possui a natureza jurídica específica de contrato. Ele sustenta que um tal acordo sobre a fixação de elementos incertos da obrigação tributária dá lugar a um *ato administrativo* elaborado em consonância com trabalho conjunto realizado pelo Fisco e pelo contribuinte²¹.

No que respeita às declarações feitas pelas partes durante o processo de fiscalização, entende o autor que as do Fisco possuem natureza jurídica equivalente a uma *solução de consulta*, uma vez que a posição jurídica aí sustentada será requisito essencial do ato administrativo que se verificará na sequência. Já os esclarecimentos prestados pelo contribuinte não revelariam tal vinculação jurídica necessária e imediata²².

Embora manifeste seu inconformismo e procure reunir razões para repelir a natureza contratual dos acordos de fixação, Sangmeister não nega haver certa vinculação oriunda das declarações prestadas pelo contribuinte, pois, segundo ele, o contribuinte pode eventualmente, no contexto de um processo litigioso, se ver obrigado a concordar com as manifestações por ele anteriormente prestadas e possivelmente deixar-se vincular com a matéria tributável anteriormente apurada²³.

²⁰ Contrato de subordinação assim definido não em função de desigualdade das partes, pois esta não se verifica, e sim em função da noção de que o Fisco poderia exercitar seu poder de modo unilateral. Cf. SERRANO, María Luisa González-Cuéllar. *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*. Madri: Colex, 1998, pp. 69-74.

²¹ Cf. SANGMEISTER, Bernd. *Pacta sunt servanda: oder die Pflicht zur Einhaltung einer tatsächlichen Verständigung*. In: *Betriebs-Berater*, v. 9. Frankfurt am Main: Deutscher Fachverlag, 1988, p. 613.

²² Cf. B. SANGMEISTER. *Pacta sunt servanda...* op. cit. (nota 21), p. 613.

²³ Cf. B. SANGMEISTER. *Pacta sunt servanda...* op. cit. (nota 21), p. 613.

Único autor a comentar o tema dos acordos de fixação no Brasil, Onofre Alves apresenta grande aprofundamento acerca dos contratos preparatórios ou substitutivos, que têm por mérito prepara o conteúdo ou até mesmo substituir, por decisão acordada, a eventual emanção de ato administrativo unilateral. Estes contratos preparam a decisão administrativa final e são celebrados nas margens de discricionariedade que são abertas para a emanção do ato administrativo²⁴.

Onofre Alves menciona a experiência italiana e nela se inspira para discorrer sobre tais contratos alternativos que, para o que interessa ao presente estudo, se dividem em: (i) contrato endoprocedimental e (ii) contrato de acertamento.

No primeiro caso, tem-se o exemplo do contrato que é celebrado nas situações em que a Administração Pública detém discricionariedade de decisão para praticar ou não o ato administrativo.

No segundo caso, o autor reconhece que o contrato de acertamento é um *contrato de fixação* e defende que ele surge exatamente nas situações em que a Administração Pública tem o dever de emanar ato administrativo. Todavia, para formatar os seus contornos, a Administração Pública precisa recolher elementos, dados e informações que devem ser produzidos pelo administrado, ou a própria Administração tem o dever de investigá-los²⁵.

É o que se verifica no caso do lançamento, pois o Fisco poderia praticar o ato isoladamente e este iria surtir os efeitos que lhe são próprios. Entretanto, poderia gerar questionamentos em processos administrativos e judiciais que, usualmente, se arrastam por

²⁴ Cf. BATISTA JÚNIOR. Onofre Alves. *Transações administrativas*: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária no contexto de uma Administração Pública mais democrática. São Paulo: Quartier Latin, 2007, pp. 488-490.

²⁵ Cf. O.A. BATISTA JÚNIOR. *Transações administrativas...* op. cit. (nota 24), pp. 490-491, 498-499.

anos. Os contratos administrativos endoprocedimentais e os contratos administrativos de acerto têm lugar quando a Administração pode atuar unilateralmente. O ato administrativo a ser praticado deverá conter o mesmo conteúdo acordado²⁶.

Onofre Alves, embora reconheça a existência do acordo de fixação, não afirma categoricamente seu uso em matéria tributária e, ao fazer comentários específicos sobre o âmbito de Direito Tributário, fixa-se apenas nos regimes fiscais que são concedidos diretamente pela lei (e.g. lucro presumido). Por essa razão, ele atribui aos contratos fiscais a natureza de *opções legais* deixadas à escolha do contribuinte que atender aos requisitos legais²⁷. Apesar disso, pode-se inferir de toda a exposição acima, que Onofre Alves teria visto nos contratos de acerto a natureza de contrato integrativo de ato administrativo.

Coerente com a proposta de definição de natureza jurídica discutida no final do Capítulo 3 deste trabalho, tem-se que o critério da facultatividade se mostra como elemento mais relevante para guiar a caracterização dos ajustes consensuais em matéria tributária como *contrato* ou *ato administrativo*.

Assim, sempre que o Fisco tiver a obrigação de praticar determinado ato, os contratos fiscais que lhe informam terão a natureza de elemento de suporte de ato administrativo participativo; do contrário, isto é, havendo facultatividade entre praticar determinado ato administrativo ou celebrar um contrato, prevalecerá a natureza de contrato.

Tendo em vista que os acordos de fixação inevitavelmente serão seguidos do ato administrativo de lançamento sua natureza jurídica apropriada é a de um ato administrativo participativo.

²⁶ Cf. O.A. BATISTA JÚNIOR. *Transações administrativas...* op. cit. (nota 24), pp. 501-502.

²⁷ Cf. O.A. BATISTA JÚNIOR. *Transações administrativas...* op. cit. (nota 24), pp. 318-324.

1.4. *Detalhes da sua prática*

Os contratos de fixação se formam durante o procedimento de fiscalização e, após verificado o consentimento das partes com relação à solução para situação controversa potencialmente causadora de litígio, o conteúdo deste acordo se reveste da natureza de ato administrativo de lançamento, limitando o direito das partes de suscitar sua modificação.

Conforme já se tangenciou em outras etapas deste trabalho, o acordo entre as partes cria entre as partes um vínculo jurídico que não se reveste de caráter patrimonial. Com as ponderações de García de Enterría e Tomás Fernández foi ressaltado que o acordo entre as partes não tem o condão de fazer surgir a obrigação tributária, pois esta decorre da lei. Tais contratos se limitam a repelir incertezas sobre a extensão e o regime da obrigação tributária²⁸.

Os acordos de fixação não envolvem prestação e contraprestação entre as partes que pudesse revestir as características de sinalagma patrimonial. O que tais acordos objetivam é simplesmente o consenso com relação a determinada matéria, obtendo-se, e nisso reside seu maior resultado, a limitação dos direitos das partes de suscitar a revisão do contrato, seja com base em direito de impugnação, seja com base no poder de revisão.

O momento exato em que o acordo de fixação se considera juridicamente formado é aquele da aceitação por uma das partes, com relação à proposta de interpretação jurídica feita pela outra. Conforme se abordou com maior profundidade no Capítulo 4²⁹. A vontade manifestada pelo contribuinte, especialmente aquela constante das declarações que presta e dos esclarecimentos que fornece com relação à sua visão jurídica dos fatos, opera efeitos no plano de validade do acordo de fixação que, ao final, tem seu conteúdo transplantado para o ato de lançamento que encerra o procedimento de fiscalização.

²⁸ Cf. ENTERRÍA, García de; FERNÁNDEZ, Tomás Ramón. *Curso de derecho administrativo*, vol. I. 14ª ed. Madri: Thomson Civitas, 2008, pp. 682-683, 689. Vide comentários a esse respeito na parte final do subitem 1.1.2 do Capítulo 3.

²⁹ Vide especialmente os subitens 2.2 e 2.3 do Capítulo 4.

É importante sublinhar que os esclarecimentos e declarações prestados conscientemente pelo contribuinte contêm não só informações objetivas com relação aos fatos, mas também e inevitavelmente, formulações jurídicas que decorrem da escolha da norma aplicável ao caso concreto e também escolhas que envolvam a qualificação do fato diante da norma e sua mensuração no caso concreto.

A posição jurídica retratada em tais documentos do contribuinte consubstancia sua proposta, ou seja, a formulação jurídica que lhe parece adequada e com a qual ele concorda. Se o Fisco, concluindo o procedimento de fiscalização concorda com o conteúdo aí proposto e os verte para o lançamento, está criado vínculo jurídico contratual entre as partes que impõe ao contribuinte e ao Fisco um dever de não contradição. Tal dever decorre não só dos princípios da boa-fé objetiva, mas também do princípio *pacta sunt servanda*.

2. Contratos de quantificação padronizada do tributo

Uma modalidade comum de contratos fiscais envolve a adoção de método alternativo (muitas vezes aproximado, estimado) para apuração da base tributável. Tais contratos enfocam particularmente as incertezas associadas com a apuração da base de cálculo, seja em razão da complexidade, seja por razões de praticabilidade.

2.1. Definição e exemplos

Contratos de quantificação padronizada do tributo refletem o acordo de vontades entre o Fisco e o contribuinte em torno de uma metodologia que simplifique a apuração da base de cálculo e permita superar as dificuldades inerentes ao levantamento e controle de documentos e também afastar potenciais dúvidas que estejam relacionadas à complexidade

inerente à verificação e qualificação jurídica dos diferentes fatos que concorrem para a formação da base de cálculo.

Tais regimes podem vir integralmente disciplinados em lei, situação na qual os próprios métodos de quantificação padronizada já estarão disponíveis, podendo-se falar de *regimes fiscais substitutivos*, ou podem resultar de trabalho conjunto entre Fisco e contribuinte na determinação aproximada da matéria tributável, e neste caso se tem o exemplo dos regimes de estimativa.

Os regimes de estimativa podem ser estipulados para um contribuinte ou para toda uma classe. Conforme esclarece Casalta Nabais, a quantificação padronizada, ou método *forfaitaire*³⁰ constitui uma avaliação aproximada da matéria tributável assente na negociação da Administração com o contribuinte individualmente considerado ou representado nas comissões de impostos (comissões departamentais e comissão central)³¹. O autor faz alusão a dois tipos de *forfait*: o *forfait* individual ou convencional e o *forfait* legal ou coletivo.

Os exemplos que podem ser encontrados na esfera federal normalmente envolvem formas contratuais que se poderia classificar como “contratos de adesão”, pois as condições normalmente já vêm estipuladas em lei e há pouca ou nenhuma participação da autoridade administrativa ao tempo da formação do contrato. Quando as condições já estão integralmente retratadas na lei, pode-se falar que o regime fiscal substitutivo decorre de uma “lei-contrato”³².

No caso do lucro presumido, substitui-se uma apuração baseada em receitas e despesas com grandes problemas de qualificação e enquadramento das despesas, por um regime que se preocupa apenas com a demonstração das receitas.

³⁰ Ou *Pauschalierung* em alemão.

³¹ Cf. NABAIS, José Casalta. *Contratos fiscais*: Reflexões acerca da sua admissibilidade. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 98.

³² ANTONINI, Euclide. *I regimi fiscali sostitutivi*. Milano: Giuffrè, 1969, pp. 123-127.

Em matéria de ICMS, eliminam-se os fatores de compras e saídas e as complicações decorrentes, sobretudo, da apuração de créditos, por regimes de precificação e determinação padronizada da base de cálculo. Conforme assevera Regina Helena Costa, a adoção de pautas fiscais de valores, por exemplo, favorece a exequibilidade das leis tributárias e devem oferecer direito à participação do contribuinte, quando menos permitindo-lhe, mediante documentação hábil, questionar a metodologia utilizada³³.

Também o arbitramento de ISS devido em razão de eventos esporádicos (espetáculos, feiras e exposições) que, muitas vezes são realizados fora do Município de sede do contribuinte organizador do evento, é um bom exemplo de apuração estimada da base de cálculo. Neste caso, a justificativa para o uso de quantificação padronizada está fundada muitas vezes em razão de dificuldades práticas de verificação e fiscalização posterior dos fatos.

Aponta-se ainda que o método de estimativa não necessariamente deve estar previsto em lei, devendo-se permitir que as partes, Fisco e contribuinte, desfrutem de espaço apropriado para a discussão e negociação em torno de metodologia que seja sustentável do ponto de vista econômico. O Município de São Paulo comumente adota critérios de arbitramento não previstos em lei, mas sustentáveis do ponto de vista econômico, a fim de atribuir receitas para o estabelecimento aqui situado, baseado no percentual de vínculos empregatícios do estabelecimento de São Paulo em relação ao total da empresa³⁴.

2.2. Atributos de contrato fiscal

O uso de mecanismos padronizados de apuração da base de cálculo é forma de contrato fiscal que atua sobre um elemento de *incerteza* (a dificuldade ou controvérsia na

³³ Cf. COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 262;

³⁴ Vide comentário a esse respeito no acórdão proferido no processo administrativo de nº 2012-0.228.464-3, da 3ª Câmara Julgadora Efetiva, julgado em 24/09/2012.

apuração do valor de mercado), busca a obtenção de *consenso* voltado à criação de *vínculo* e envolve forma de atuação que está em *conformidade com a lei*.

Pode-se falar, assim, que a complexidade e imprecisão normativa são fundamentos da *incerteza*. Todavia, aponta-se que esses regimes alternativos também podem surgir para impor praticabilidade na quantificação de tributos em situações que revelam potencial dificuldade prática de fiscalização dos fatos concretos que ensejam a obrigação tributária.

O caso dos regimes fiscais substitutivos é um bom exemplo, pois neles se vê que a incerteza é fator associado às dificuldades inerentes à determinação da base de cálculo. A adoção de regimes tributários simplificados (como é o caso do regime de lucro presumido e também das estimativas de base de cálculo em matéria de ICMS e ISS) busca eliminar dúvidas que estão associadas à apuração dos fatos, sua qualificação jurídica e também quantificação.

O elemento de *incerteza* na apuração do imposto pode decorrer ainda de variadas circunstâncias, tais como, a dificuldade na apuração do valor de mercado por absoluta falta de dados³⁵, o caráter provisório e itinerante da atividade exercida, a potencialidade de evasão fiscal (comum em negócios de pequeno valor prestados a pessoas físicas).

Para ilustrar com um exemplo bastante peculiar, a legislação do Município de Salvador oferece atualmente regimes de estimativa do ISS para as atividades de estacionamento, feiras e exposições, shows e eventos, desfile de entidade carnavalesca, exploração de camarote e também motel³⁶. A adoção de regimes de estimativa depende, assim, da verificação de circunstâncias fáticas que demonstram incerteza na apuração da base de

³⁵ Lei Soteropolitana nº 7.186/2009 a respeito da fixação da base de cálculo do IPTU: “Art. 71. Aplica-se o critério do arbitramento para a determinação do valor venal, quando:

I - o contribuinte impedir o levantamento dos elementos necessários à apuração do valor venal;
II - os imóveis se encontrem fechados e o contribuinte não for localizado”.

³⁶ Regulados pelas Portarias SF nº 134/2002, 135/2002 e 84/2006, bem como arts. 3º a 6º do Decreto Soteropolitano nº 17.120/2007.

cálculo³⁷ e em muitos desses casos a oportunidade para o diálogo com o contribuinte é franqueada antes mesmo da efetivação do lançamento³⁸.

Um detalhe importante dos regimes fiscais substitutivos é que eles são contratados sem que se tenha uma fase prévia de negociação. Todavia, seguindo-se o modelo aqui proposto de conceituação dos contratos fiscais, a ausência deste requisito não desfigura a sua classificação nesta categoria. A presença do elemento negociação, ou discussão dos elementos da obrigação tributária, aparece mais marcadamente no regime de estimativa e também em outras espécies de contratos fiscais. É dizer, não é da essencialidade dos contratos fiscais o requisito de sempre seja dada oportunidade de negociação, debate, contraditório³⁹.

No regime de estimativa, a adoção de mecanismo de quantificação deve garantir a *bilateralidade*, resultando de mecanismo pactuado de atuação administrativa que idealmente está à disposição de ambas as partes propor. Ainda que esta espécie de contrato fiscal não tenha natureza autônoma e seja elemento que vai, ao final, se integrar ao lançamento tributário ao final realizado pelo Fisco, deve o contribuinte poder solicitar ou provocar a realização deste ato final.

³⁷ Tais circunstâncias estão listadas no art. 1º do Decreto Soteropolitano nº 13.611/2002: “Art. 1º. O Secretário Municipal da Fazenda estabelecerá a estimativa da base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, para a atividade que se enquadra em uma das seguintes situações:

I. seja de difícil controle a apuração da receita e emissão da respectiva documentação fiscal;

II. o volume do serviço aconselhe tratamento fiscal específico;

III. tenha reduzido movimento econômico, ou o preço unitário do serviço seja de pequeno valor, assim considerado aquele de preço até R\$25,00 (vinte e cinco reais);

IV. o serviço seja prestado essencialmente a pessoa física;

V. seja exercida em caráter provisório ou itinerante.

Parágrafo único. Considera-se de caráter provisório ou itinerante a atividade cujo exercício tenha natureza temporária ou seja vinculada a acontecimento ocasional ou excepcional”.

³⁸ Decreto Soteropolitano nº 13.611/2002: “Art. 2º - O regime de estimativa poderá ser instituído por atividade, ou grupo de atividades, em caráter geral ou individualmente, por prazo de até 12 (doze) meses, podendo a Administração rever os critérios ao final de cada período.

§ 1º - A estimativa individual será fixada mediante processo regular em que constem os elementos que fundamentem a apuração do valor da base de cálculo estimada.

§ 2º - Fixada a estimativa individual, **o contribuinte poderá impugnar os valores estimados até a data do vencimento da primeira parcela do imposto** correspondente, apresentando elementos que possam levar à convicção da necessidade da revisão”. Grifo nosso.

³⁹ Vide comentário a esse respeito no subitem 2.4 do Capítulo 3.

O legislador deve cuidar, portanto, para que haja equilíbrio e este acesso bilateral às formas simplificadas de apuração da base de cálculo em situação controversa seja alternativa que se disponibiliza a ambas as partes. São comuns nesse sentido previsões normativas que instituem formas arbitradas de apuração da base de cálculo e também franqueiam a opção de adoção/propositura de mecanismos similares à iniciativa do contribuinte⁴⁰.

2.3. *Natureza jurídica específica*

Os dois autores brasileiros que abordaram o tema dos contratos fiscais no Brasil sob uma ampla perspectiva, Carlos Victor Muzzi Filho e Onofre Alves Batista Júnior, possuem visões divergentes quanto à natureza jurídica específica do fenômeno que eles denominaram de *impostos alternativos*.

Após ter observado os exemplos da Itália e da Espanha que permitem a negociação entre Fisco e contribuinte para a determinação da matéria tributável, em alguns casos até mesmo depois de efetuado o lançamento, Carlos Victor se volta para o exemplo dos regimes fiscais substitutivos brasileiros e pontua que, também no Brasil, se verificam várias hipóteses de estipulação convencional da matéria tributável. Embora os termos desta estipulação sejam restritos, inexistindo margem para o ajustamento de cláusulas particulares, tal não impede sua caracterização como *contrato*. Até mesmo porque, argumenta o autor, esta restrição na negociação de cláusulas individuais também se verifica no âmbito do Direito Privado com relação aos chamados *contratos de adesão*⁴¹.

⁴⁰ Menciona-se aqui o exemplo da Lei Soteropolitana nº 7.186/2009: “Art. 72. Aplica-se o critério da avaliação especial para a fixação do valor venal, mediante requerimento do contribuinte, exclusivamente nos casos de: I - lotes desvalorizados devido a formas extravagantes ou conformações topográficas muito desfavoráveis; II - terrenos alagadiços, pantanosos ou sujeitos a inundações periódicas; III - terrenos que, pela natureza do solo, se tornem desfavoráveis à edificação ou construção. Parágrafo único. Constatado que o contribuinte efetuou obra de construção, ampliação, reforma, demolição, aterro, terraplanagem, contenção, ou qualquer outra que importe em alteração das características físicas do imóvel, sem o devido licenciamento urbanístico e ambiental, a avaliação especial somente será apreciada após a comprovação da regularização da situação perante o órgão municipal competente”.

⁴¹ Cf. MUZZI FILHO, Carlos Victor. A vontade do contribuinte no Direito Tributário (Existem contratos fiscais?). In: *Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual Minas Gerais*, nº 48/49/50. Belo Horizonte, out/2002 a jun/2003, p. 23

Onofre Alves classifica inicialmente como *contrato de Direito Tributário* e também denomina de *acordo* os regimes de estimativa e o regime de lucro presumido. São acordos adotados em caráter transitório que permitem atenuar ou eliminar discussões judiciais, porque o contribuinte, de forma direta, concorda com o tributo dele exigido, aumentando sua identificação com a obrigação a ser cumprida. Este verdadeiro mecanismo de prevenção de controvérsias depende de manifestação da vontade do contribuinte, o que poderia reforçar a caracterização como *contrato*. Todavia, conclui o autor, não se constituem em verdadeiros contratos em razão da ausência de manifestação da vontade da Administração. Por essa razão, sua natureza jurídica é a de *opções fiscais*⁴². Aparentemente a visão de Onofre Alves é a de que tais regimes constituem *ato administrativo* ao qual o contribuinte adere por meio da manifestação de sua *opção fiscal*.

É de se concordar com esta conclusão, pois, seguindo-se a proposta aqui formulada⁴³, o fator determinante da classificação consiste em saber se existe facultatividade da Administração entre praticar o ato administrativo ou celebrar um contrato com o contribuinte. Tendo em vista que os contratos de quantificação padronizada também giram em torno da figura do lançamento, torna-se apropriado falar de contrato que serve de suporte para o ato administrativo, ou, como aqui se propôs, *ato administrativo participativo*.

2.4. Detalhes de sua prática

Os contratos fiscais relativos à determinação quantificada do tributo se formam de duas maneiras possíveis: (i) no caso dos regimes fiscais substitutivos que se encontram previstos em lei, a formação decorre de ato de “adesão” do contribuinte às regras do contrato que se encontram previstas na lei-contrato; (ii) no caso dos regimes de estimativa que são

⁴² Cf. O.A. BATISTA JÚNIOR. *Transações administrativas...* op. cit. (nota 24), pp. 323-324.

⁴³ Vide comentários na parte final do Capítulo 3.

apurados diretamente pelo Fisco e permitem a interferência do contribuinte, sua formação se aperfeiçoa com a concordância do contribuinte, se e quando esta for obtida.

São contratos que normalmente vinculam as partes com relação a um período futuro de tempo e não podem normalmente ser revogados ou modificados ao longo deste período.

Esses dois momentos da prática de tais contratos, a formação e a possibilidade de revisão, oferecem duas questões interessantes que são aqui analisadas sucintamente.

No que respeita à *formação* de tais contratos, menciona-se que, especialmente nos regimes de estimativa, a abertura de oportunidades de discussão e negociação é fundamental e pode prejudicar a validade do acordo, pois a falta de consenso resulta em ausência de elemento essencial. Por essa razão, aponta-se aqui a necessidade de ser dada oportunidade de *avaliação contraditória* ao contribuinte.

O artigo 148 do CTN reflete esta necessidade de se instaurar procedimento de discussão e contraditório quando reserva ao contribuinte o direito de promover *avaliação contraditória*⁴⁴. É importante observar que a hipótese prevista neste artigo é de um expediente de quantificação da base de cálculo, similar aos regimes de estimativa, mas deles difere por se tratar de avaliação que é feita em razão de suspeita com relação aos elementos prestados pelo contribuinte. Ou seja, aplica-se potencialmente a acordo que se faça com o contribuinte durante a fase de fiscalização.

⁴⁴ CTN: “Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial”.

Com este enfoque, questiona-se se tal avaliação contraditória deveria ocorrer antes da formalização do lançamento, ou se poderia simplesmente acontecer durante a fase contenciosa nos níveis administrativo e judicial, obtendo-se, portanto, o acordo com relação a este elemento de incerteza apenas futuramente.

Uma interpretação literal do art. 148 do CTN sinaliza que esta segunda conclusão é a que cabe. Todavia, esta interpretação torna esvazia de conteúdo este artigo e o torna inútil, pois sua mensagem (direito de contestação do critério de arbitramento) já estaria contida em outros dispositivos legais que garantem o direito de ampla defesa quanto a qualquer elemento da obrigação tributária.

Na terminologia formulada por Alberto Xavier, o direito a uma avaliação contraditória se insere nos chamados *direitos de participação procedimental*, pois esses consistem no leque de garantias conferidas ao contribuinte para permitir sua colaboração na descoberta da verdade material. O exercício deste direito, segundo o autor, deve oferecer a possibilidade de audiência do particular, em termos contraditório, no âmbito do procedimento administrativo prévio ao lançamento ou no âmbito do processo administrativo tributário instaurado em razão de impugnação do contribuinte⁴⁵.

A necessidade de oferecimento de avaliação contraditória antes da formalização do lançamento foi argumento sustentado em pelo menos um caso julgado pelo Conselho Municipal de Tributos, tendo prevalecido o entendimento de que o lançamento deveria ser considerado nulo pelo fato de não ter sido dada oportunidade ao contribuinte de exercer esta avaliação contraditória⁴⁶.

⁴⁵ XAVIER, Alberto Pinheiro. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2ª ed., reform. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1997, pp. 167-168.

⁴⁶ Nesse sentido é o entendimento do Conselho Municipal de Tributos, conforme se verifica da ementa abaixo: “ITBI-IV — LANÇAMENTO COMPLEMENTAR, CONSUBSTANCIADO EM AUTO DE INFRAÇÃO — A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO É O VALOR VENAL DO IMÓVEL — CABE AO FISCO A APURAÇÃO DA VERDADE MATERIAL, NÃO ACEITANDO A DECLARAÇÃO DO CONTRIBUINTE DE VALOR NOTORIAMENTE INFERIOR AO DE MERCADO — IMÓVEL TRANSACIONADO DUAS VEZES NA MESMA DATA, COM VALORES NITIDAMENTE DIVERGENTES — ARBITRAMENTO AMPARADO NO ART. 148 DO CTN — **RECORRENTE PODERIA APRESENTAR AVALIAÇÃO**”

Quanto à limitação ao *direito de revisão* da opção manifestada por um determinado regime de estimativa prevista em lei, cabe aqui colocar uma interessante questão que se verificou na área federal recentemente, quanto à necessidade de se respeitar o princípio *pacta sunt servanda* nesses contratos. Ou seja, tendo feito a opção por determinada forma de apuração da base tributável (e, portanto, uma vez firmado o contrato) o contribuinte poderia posteriormente contrariar esta manifestação de vontade, revogá-la unilateralmente e pleitear a utilização de outro regime?

No caso da opção entre as formas de lucro real x lucro presumido, a irretratabilidade de tal opção vem prevista expressamente na legislação. O mesmo não ocorria até muito recentemente com a opção que a lei concede para que se escolha os regimes de caixa ou competência para fins do cômputo, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de variações monetárias de direitos e créditos estipulados em moeda estrangeira⁴⁷. Até que, muito recentemente a legislação foi alterada para regular precisamente a forma como tal opção deve ser manifestada e também deixar expressa a impossibilidade “de alterar o regime adotado”⁴⁸.

Diante disso e tomando-se a proposta aqui delineada de que as opções fiscais revestem-se de forma contratual e impõem, portanto, o dever de sua observância, é de se questionar se era mesmo necessária a inserção desta cláusula da irrevogabilidade na lei.

CONTRADITÓRIA, O QUE NÃO FOI FEITO —RECURSO CONHECIDO, POR INTERPOSTO COM GUARDA DAS FORMALIDADES LEGAIS — NO MÉRIDO, NEGADO PROVIMENTO, COM A MANUTENÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO” Acórdão proferido no processo administrativo nº 2011-0.293.819-6, 2ª Câmara Julgador Efetiva, julgado em 08/12/2011. Grifo nosso.

⁴⁷ Cf. art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

⁴⁸ Medida Provisória nº 2.158-35/2001: “Art. 30 [...]”

§ 4º A partir do ano-calendário de 2011:

I - o direito de efetuar a opção pelo regime de competência de que trata o § 1º somente poderá ser exercido no mês de janeiro; e

II - o direito de alterar o regime adotado na forma do inciso I, no decorrer do ano-calendário, é restrito aos casos em que ocorra elevada oscilação da taxa de câmbio.

§ 5º Considera-se elevada oscilação da taxa de câmbio, para efeito de aplicação do inciso II do § 4º, aquela superior a percentual determinado pelo Poder Executivo.

§ 6º A opção ou sua alteração, efetuada na forma do § 4º, deverá ser comunicada à Secretaria da Receita Federal do Brasil:

I - no mês de janeiro de cada ano-calendário, no caso do inciso I do § 4º; ou II - no mês posterior ao de sua ocorrência, no caso do inciso II do § 4º”.

Ao se observar o tema mais proximamente, observa-se que cláusula que esclarece ser irrevogável/irretratável determinada opção claramente deve estipular um momento temporal máximo para a manifestação do consentimento do contribuinte, situação a partir da qual se tem por formado o vínculo contratual entre as partes.

Poder-se-ia indagar se a razão para a estipulação de uma data máxima para a explicitação do consentimento teria alguma relação com o requisito de *incerteza* subjacente aos contratos fiscais. Nesse sentido, um argumento favorável e apto a preencher de sentido a limitação de prazo para a manifestação da opção é que a escolha desta contratação padronizada do tributo deve sempre se materializar antes da ocorrência do fato gerador, pois ainda existe neste momento notória incerteza quanto à grandeza da obrigação tributária.

Caso fosse dado ao contribuinte manifestar sua vontade de aderir a esta forma de contrato após a ocorrência do fato gerador, estar-se-ia permitindo que a sua vontade claramente influenciasse a apuração do tributo, o que, segundo a visão mais rigorosa da estrita legalidade, não se afigura concebível.

Todavia, deve-se apontar, em sentido contrário, que mesmo depois de praticados os fatos que dão ensejo à obrigação tributária permanece ainda possibilidade de *incerteza* com relação à quantificação do crédito tributário em razão da imprecisão normativa que é peculiar à formulação das normas tributárias. Dúvidas com relação à aplicação da norma ao caso concreto - e particularmente as variações de técnicas de valoração disponíveis para o preenchimento de conceitos indeterminados presentes na legislação - podem persistir mesmo depois de ocorrido o fato gerador. Coerente com os apontamentos expendidos no Capítulo 2, a norma tributária se demonstra impregnada de conceitos indeterminados, cláusulas gerais e outros elementos que oferecem um cenário de incerteza na aplicação da norma tributária ao caso concreto mesmo depois da ocorrência do fato gerador. Não se pode, portanto, encontrar no elemento *incerteza* a justificativa para a antecipação do prazo da opção.

Colocada a questão por este ângulo, pode-se concluir que a lei poderia perfeitamente fixar o prazo para opção antes ou depois da ocorrência do fato gerador, ou poderia ainda não fixar prazo nenhum. A justificativa que parece plausível para a fixação de um prazo encontra-se na *praticabilidade* e também na *segurança jurídica* que se obtém ao fixar regra clara quanto à manifestação da vontade neste contrato e o momento de sua realização. Caso se deixasse livre a opção, o resultado seria uma incerteza maior do que a incerteza que se procura afastar. Não se teria claro se a opção pelo regime foi manifestada ou não pela conduta adotada no recolhimento do tributo e ao contribuinte seria possível alegar que a opção, sendo livre, poderia até mesmo ser manifestada durante a fiscalização, ou após o lançamento.

3. Soluções de consulta

Outra instrumento que promove a prevenção de conflitos em matéria tributária mediante forma procedimentalmente instrumentalizada de aproximação e diálogo entre o Fisco e o contribuinte acerca de questão controversa pode ser observado no exemplo das *soluções de consulta* formuladas pelo Fisco em razão de provocação expressa do contribuinte.

3.1. Definição e exemplos

Na definição dada por Valdir de Oliveira Rocha, a *solução de consulta* é modalidade de processo administrativo em que um interessado apresenta dúvida sobre a situação de fato ao Fisco-Administração para obter deste uma decisão vinculante a respeito⁴⁹.

A consulta formulada ao Fisco objetiva esclarecer o entendimento da Administração Pública quanto ao modo de aplicação de determinada regra tributária a um fato.

⁴⁹ ROCHA, Valdir de Oliveira. *A consulta fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 27.

Busca-se informação sobre o sentido da norma tributária⁵⁰. Trata-se de importante forma da colaboração voluntária entre Fisco e contribuintes e se estabelece fundamentalmente no interesse dos contribuintes⁵¹.

Dividindo o exame em três elementos distintos, Kelly Faleiros destaca que a consulta tem como pressupostos, em primeiro lugar, o exame do texto normativo, pois a falta de clareza dos enunciados prejudica a construção da norma jurídica, provocando incerteza. Em segundo lugar, a consulta se volta também para os fatos, examinando sua descrição e sua qualificação diante do texto normativo. Por fim, tem-se por principal elemento a eliminação de dúvida quanto ao exato sentido da norma aplicável ao caso e tal dúvida pode decorrer da vagueza e ambiguidade do texto normativo, ou de sua incoerência em comparação com outros textos normativos do sistema, ou ainda da comparação do texto normativo com as suas variadas funções no sistema. Enfim, a dúvida é gerada pela *incerteza*⁵².

A consulta é mencionada incidentalmente no art. 161, §2º do CTN e normalmente se encontra regulamentada nos três níveis da Administração tributária. Toma-se como referência aqui a legislação do nível federal para as considerações específicas que são traçadas nos próximos subitens.

3.2. *Atributos de contrato fiscal*

Conforme adiantado acima, A solução de consulta é medida que o contribuinte pode buscar para eliminar *incertezas* decorrentes da ambiguidade e imprecisão normativa. Ruy Barbosa Nogueira, já em 1965, pugnava pela introdução do mecanismo de consulta fiscal pontuando que os “inconvenientes da incerteza” - na aplicação da norma tributária pelo próprio contribuinte por meio da obrigação que lhe cabe no contexto do lançamento por

⁵⁰ Cf. FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, pp. 4-5.

⁵¹ Cf. J.C. NABAIS. *Contratos fiscais...* op. cit. (nota 31), p. 178.

⁵² K.M. FALEIRO. *Procedimento de consulta...* op. cit. (nota 50), pp. 39-49.

homologação – podem ser resolvidos por meio de consulta fiscal. O desequilíbrio causado pela complexidade e obscuridade das leis tributárias deve ser corrigido, conferindo-se direito ao contribuinte de obter informação fiscal escrita da Administração Pública⁵³.

A dúvida que consubstancia potencial controvérsia é circunstância fundamental para a utilização do instituto da consulta e não pode ser substituída pela simples visita à repartição para solicitar informações, pois a consulta tem o condão de estabelecer a *vinculação* da Administração com relação à decisão dada⁵⁴.

A consulta obedece a um mecanismo bastante peculiar no seu *iter* procedimental de formação e depende de uma série de fatores para que se obtenha o *acordo recíproco de vontades* que gera vínculo entre as partes com relação ao entendimento consensuado⁵⁵. Sendo o resultado da consulta condizente com a proposta do contribuinte e procedendo ele conformemente, considera-se criado o *vínculo de bilateralidade* que caracteriza a consulta como contrato fiscal formado pelo consenso de duas manifestações de vontade.

A existência de efetivo vínculo com relação ao contribuinte é tema que se apresenta controverso na doutrina, havendo quem aponte ter o vínculo apenas natureza unilateral em relação à Administração Pública⁵⁶ e outros que apontam não ser a consulta mera orientação que, conforme a conveniência do contribuinte, poderia ou não ser seguida. Segundo a proposta formulada por Hamilton Castrado e Celia Murphy, a consulta retrata aplicação da legislação tributária ao caso concreto e vincula, portanto, a Administração Pública e o interessado⁵⁷.

⁵³ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do lançamento tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965 (reimpressão de 1973), p. 165.

⁵⁴ Cf. V.O. ROCHA. *A consulta fiscal*, op. cit. (nota 49), pp. 20, 22.

⁵⁵ Maior atenção a este caminho procedimental é dada no subitem 3.4 adiante.

⁵⁶ Cf. V.O. ROCHA. *A consulta fiscal*, op. cit. (nota 49), p. 92.

⁵⁷ Cf. CASTARDO, Hamilton Fernando; MURPHY, Celia Maria de Souza. *Processo administrativo de consulta tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 96.

Se o contribuinte obtém resposta coerente com a sua proposta de interpretação e organiza seus negócios de maneira condizente com aquela interpretação, tem-se uma vinculação deste com o objeto acordado e esta deve se fazer valer por força do princípio da boa-fé legítima.

Utilizando-se das conclusões traçadas acima, no subitem 2.2 do Capítulo 4, sobre o papel da vontade do contribuinte, pode-se sustentar que, na solução de consulta a atuação da vontade do contribuinte se manifesta em dois momentos, no plano da validade e no plano da eficácia. O contribuinte, para decidir se fecha contrato de consulta fiscal com o Fisco deve não só tomar a primeira iniciativa e formular a proposta, como também deve manifestar sua concordância com o resultado, atuando em conformidade com a decisão.

O requisito de *limitação ao direito de revisão* foi explicitado nos §§11 e 12 do art. 48, bem como no §3º do art. 50 da Lei nº 9.430/96. Nesse sentido, optando o Fisco, dentro do exercício de margem de apreciação que lhe cabe, por uma determinada interpretação jurídica exarando-se consulta neste sentido, não lhe é cabível posteriormente alterar este entendimento e pretender que a nova interpretação jurídica opere efeitos retroativos. À luz do que dispõe o §12 do art. 48 e no §3º do art. 50, o entendimento retratado na consulta gera vínculo do Fisco com o contribuinte e eventual mudança de entendimento atinge apenas fatos geradores que ocorrerem posteriormente à ciência desta modificação ao contribuinte⁵⁸. Do lado do contribuinte, conforme visto acima, o conteúdo da consulta que não favorece o seu entendimento não lhe é vinculativo.

No que respeita ao atributo da publicidade, reafirma-se que, no cenário atual, a falta de divulgação do conteúdo das soluções de consulta proferidas pelo Fisco na área federal é fato que atenta contra o princípio da igualdade. A simples divulgação da ementa não atende

⁵⁸ Lei nº 9.430/96: “Art. 48 [...] § 12. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dado ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial.

Art. 50 [...] § 3º Em relação aos atos praticados até a data da ciência ao consulente, nos casos de que trata o § 1º deste artigo, aplicam-se as conclusões da decisão proferida pelo órgão regional da Secretaria da Receita Federal”.

ao requisito da publicidade, pois muitas vezes não informa univocamente quais são os fatos e tampouco permite uma leitura precisa das conclusões gerando, um processo de retroalimentação da imprecisão normativa.

3.3. *Natureza jurídica específica*

Roman Seer comenta que a natureza jurídica das consultas é até hoje um tema controverso na Alemanha, onde as opiniões se dividem em três correntes. Alguns defendem que a consulta exprime a natureza de *ato administrativo regulamentar*, pois consiste de ato unilateral autovinculativo da Administração e equivale ao exercício de poder regulamentar (tal como aconteceria na edição de uma Instrução Normativa).

Uma segunda corrente enfatiza o fato de que a vinculação do contribuinte proponente é característica inerente à própria natureza da consulta. Tais autores negam o caráter meramente regulamentar da consulta e caracterizam-na como forma de *declaração especial de vontade administrativa* que vincula o Administrador Público.

A terceira linha de pensamento é aquela sustentada pelo Tribunal Financeiro Alemão, que aponta ser a vinculação decorrente não da manifestação da vontade da Administração Pública, mas sim da aplicação dos princípios da boa-fé objetiva e proteção da confiança legítima, pois o agente administrativo só se verá realmente vinculado ao contribuinte se o este, confiando na consulta, tiver realmente organizado seus negócios de acordo com o resultado nela exprimido⁵⁹.

No Brasil, tem prevalecido a visão que identifica a consulta como ato administrativo. Hamilton Castrado e Celia Murphy inserem a consulta na modalidade dos *processos administrativos de controle*, que são aqueles em que a Administração realiza

⁵⁹ Cf. SEER, Roman. *Verständigungen in Steuerverfahren*, Colônia: Otto Schmidt, 1996, pp. 58-60.

verificações e declara situação, direito ou conduta do administrado ou de servidor, com caráter vinculante para as partes. O resultado deste processo é um *ato administrativo* declaratório de consulta⁶⁰.

Kelly Faleiros segue linha que se identifica com a primeira das correntes prevalecentes na Alemanha, isto é, a autora defende ser a consulta ato administrativo exarado em função de competência regulamentar. O argumento que favorece esta teoria tem seu equivalente no ordenamento jurídico brasileiro e decorre da força normativa que as consultas apresentam com relação a terceiros. Este argumento está baseado no art. 100, inciso I do CTN⁶¹.

Nota-se ser realmente dificultoso sustentar a natureza jurídica específica de *contrato* às soluções de consulta. Adotando-se o critério proposto de facultatividade do ato, não se pode falar que a Administração teria outra alternativa além de praticar este específico ato administrativo. Quanto à sua qualificação mais específica como ato de aplicação da norma ou ato regulamentar, a controvérsia não tem solução possível, pois a consulta tem efetivamente natureza mista: ao mesmo tempo em que pode (mas não necessariamente deve) servir de comando para a aplicação da norma ao caso concreto pelo contribuinte consulente – revelando nessas condições a natureza de ato administrativo participativo – ela também ostenta uma segunda função que é a de orientar as práticas a serem adotadas por outros contribuintes. Porque essas razões não são mutuamente excludentes é que se pode falar de uma natureza mista das soluções de consultas.

3.4. *Detalhes de sua prática*

A formação do vínculo jurídico nos casos de solução prévia de consulta obedece a um procedimento formal complexo de proposta e aceitação. O contribuinte, ao solicitar uma

⁶⁰ Cf. H.F. CASTARDO; C.M.S. MURPHY. *Processo administrativo de consulta...* op. cit. (nota 57), p. 65.

⁶¹ Cf. K.M. FALEIRO. *Procedimento de consulta...* op. cit. (nota 50), pp. 97-100.

consulta prévia, uma manifestação do Fisco com relação a determinada matéria, dirige-lhe uma petição com a descrição dos fatos e, nesta oportunidade, demonstra a sua visão com relação: (i) à norma que entende aplicável àqueles fatos e qual é, portanto, (ii) a qualificação jurídica adequada aos fatos e (iii) a interpretação tributária cabível no caso.

Esse momento procedimental é equivalente a uma “proposta” do contribuinte com relação a determinado posicionamento jurídico acerca do tema.

Diante desta proposta de entendimento, o Fisco deve ele próprio exercer juízos valorativos com relação à situação e, dentro das variadas formas de discricionariedade e margens de apreciação que lhe estão disponíveis com relação ao processo de aplicação da norma ao caso concreto, manifestar sua opinião jurídica a respeito do tema.

Se houver consenso entre a posição proposta pelo contribuinte e aquela manifestada pelo contribuinte, o vínculo jurídico entre as partes tem condições jurídicas de se concretizar e fica na dependência apenas de os fatos descritos na consulta efetivamente acontecerem. Ao contribuinte restará, teoricamente, a possibilidade de não cumprir com o entendimento exarado na consulta, pois a vinculação jurídica entre as partes surge com a prática do ato e sua conformidade com o teor da consulta.

Se não houver consenso, o entendimento manifestado pelo Fisco não vincula o contribuinte, não gera vínculo contratual entre as partes. Com efeito, sendo requisito essencial do contrato fiscal a existência de acordo recíproco de vontades (bilateralidade), não se pode dizer que há vínculo na situação em que, feita uma proposta, esta não for aceita.

O entendimento diverso exarado pelo Fisco configura uma contraproposta e somente causa a existência de vínculo entre as partes se o contribuinte, acatando-a, organiza seus negócios e adota condutas tributárias condizentes com este novo entendimento.

4. Contratos de isenção

Forma de contrato fiscal em que se sobressaem mais nítidas características de bilateralidade e vinculação, os contratos de isenção demonstram características bastante próximas de um verdadeiro sinalagma patrimonial característico de contratos de Direito Privado. De um lado, se observa o contribuinte disposto a se comprometer com a adoção de condutas que sejam condizentes e de interesse das políticas econômico e social vigentes e, de outro lado, coloca-se o Poder Público que abdica de crédito tributário futuro para incentivar o contribuinte, vinculando-o a determinadas condições e requisitos. Fala-se assim de uma *isenção contratual*.

4.1. Definição e exemplos

Isenções são formas de exclusão do crédito tributário e englobam – para a finalidade abrangente dedicada a este item do trabalho – todas as formas de desoneração fiscal que se voltam para o futuro e para o estímulo de condutas futuras, dentre as quais vale citar: redução de base de cálculo, redução de alíquota, concessão de crédito presumido, concessão de alíquota zero etc.

Interessam para este estudo as modalidades de isenção que sejam concedidas mediante contrato entre o Fisco e o contribuinte, ainda que se saiba que elas devem estar previstas em lei que confirmam os parâmetros de atuação da autoridade administrativa.

O próprio CTN confirma a possibilidade de serem as isenções concedidas por meio de contrato, situação e denominação esta que se explica pelo fato de terem sido mais

comuns no passado o uso desta forma de atuação administrativa a fim de conceder desonerações fiscais⁶².

Walter Barbosa Côrrea, por exemplo, reconhece que o uso deste instrumento era comum no passado e questiona, ao seu tempo, o uso desta via para conceder isenção, referindo-se à menção constante no CTN como uma “superfetação”. Focado numa visão bastante restritiva de legalidade, o autor não enxerga função para tal dispositivo, uma vez que o contrato teria que retratar o mesmo conteúdo da lei⁶³.

O tema merece maior reflexão, especialmente num momento em que se proliferam medidas de desoneração fiscal concedidas por Estados e Municípios, não sob a denominação de *contrato*, mas sim de *regime especial* ou outras variadas formas, com o resultado danoso de provocar a guerra fiscal. São os chamados *regimes especiais consensuais materiais*⁶⁴.

As isenções são forma de dispensa ou atenuação da tributação com finalidade extrafiscal que buscam, portanto, estimular comportamentos dos contribuintes que se afinem a diretrizes governamentais voltadas à promoção do desenvolvimento econômico e social. As medidas de estímulo fiscal devem ser fundados em relevante interesse público, não podendo revelar mero favor ou privilégio de alguns⁶⁵.

Concede-se poder para a autoridade fiscal também abdicar de crédito tributário futuro e firmar *contrato de isenção* condicionada, por meio do qual se obtém do contribuinte o compromisso de realização de determinadas atividades de relevância social e regional. É importante notar que o contrato de isenção, e a margem de livre atuação da Administração que

⁶² Alguns exemplos de contratos de isenção podem ser vistos no Decreto-lei nº 300/1938.

⁶³ Cf. CÔRREA, Walter Barbosa. Arts. 175 a 179. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 2. 5ª ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 486.

⁶⁴ Na denominação que lhes deu Ricardo Bolan. BOLAN, Ricardo Ferreira. *Regimes especiais: IPI e ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 99-100.

⁶⁵ Cf. CALDERARO, Francisco R.S. *Incentivos fiscais: sua natureza jurídica*. São Paulo: Aduaneiras, 1980, pp. 46-47.

nele se vê, não decorre apenas das decisões quanto ao *se* e ao *quanto* conceder de isenção, mas sim da própria negociação das condições que o Estado exige em contrapartida e a forma específica como tais medidas serão implementadas.

Os contatos de isenção apresentam, assim, a finalidade de obter dos agentes econômicos a adesão a certos objetivos de política de desenvolvimento econômico e social. Normalmente os motivos que levam à concessão de isenção resumem-se a: (i) favorecer empresas com vistas á reconversão das suas estruturas, à sua concentração, ao melhoramento da sua situação concorrencial ou à conquista de mercados externos, (ii) incentivar o desenvolvimento regional, e (iii) incentivar o desenvolvimento de tecnologia⁶⁶.

4.2. *Atributos de contrato fiscal*

A concessão de isenção é medida que envolve avaliações, escolhas e decisões quanto à eficácia da medida etc., de modo que se pode falar que há discricões e margens de apreciação na sua concessão, no que se verificam as características de incerteza, intenção de prevenir conflitos e concessões das partes.

A fim de incentivar a atração de investimentos e a realização de objetivos da política econômico social, o Poder Público confere certeza ao conferir regime tributário isentivo, evita possíveis conflitos em torno do conteúdo da norma geral e abre mão da tributação em troca de contraprestações que atendam a finalidades estatais.

Comentando particularmente o caso típico dos *agréments fiscaux* do modelo francês, Casalta Nabais destaca que a concessão de desoneração fiscal envolve etapas de livre atuação da Administração Pública que se resumem nos seguintes princípios: (i) da seletividade, pois deve-se proceder a uma triagem para selecionar as empresas capazes de

⁶⁶ Cf. J.C. NABAIS. *Contratos fiscais...* op. cit. (nota 31), p. 181.

servir adequadamente ao atingimento das metas do plano, (ii) da liberdade de escolha, tanto da Administração como dos contribuintes, pois a triagem acima referida não pode se imaginar realizada por via unilateral e autoritária, e (iii) da eficácia, pois a incitação fiscal seletiva supõe confiança e credibilidade com relação aos compromissos assumidos, resultando em que tanto o contribuinte, como a Administração devem executá-los coerentemente⁶⁷.

A bilateralidade de tais contratos de isenção é tão evidente que se fala de contratos de intercâmbio (*Austauschverträge*), podendo-se afirmar que há duas prestações, uma prestação do Fisco consistente em desonerações fiscais e outra, do contribuinte, que consiste em medidas extrafiscais⁶⁸.

No Brasil, a concessão de isenções, como já se observou acima⁶⁹, tem apresentado problemas de *conformidade legal*, valendo se reafirmar que a concessão de isenção deve constar de lei específica (cf. art. 150,§6º da Constituição) e, conforme jurisprudência consolidada do STF, tal lei não pode simplesmente conter uma delegação, devendo, antes, prever detalhes e parâmetros que devem ser seguidos na concessão de isenção⁷⁰.

Por fim, também o requisito de *publicidade* deve ser devidamente atendido a fim de se possibilitar a devida transparência que, ao final, favorece a igualdade. Conforme propõe Ricardo Bolan, as decisões relativas a pedidos de regime especial consensual devem ser publicadas pela imprensa oficial, de modo a facilitar o acesso ao seu conteúdo por todos os demais cidadãos permitindo a fiscalização e o controle da Administração Pública⁷¹.

⁶⁷ Cf. J.C. NABAIS. *Contratos fiscais...* op. cit. (nota 31), p. 180.

⁶⁸ Cf. MOHR, Hartmut. *Austauschverträge mit Steuerbehörden*. In: *Neue Juristische Wochenschrift*, ano 31. Munique: C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1978, p. 791.

⁶⁹ Vide especialmente o subitem 4.1 do Capítulo 4 sobre a discussão quanto à invalidade de benefícios fiscais concedidos sem observância de requisitos legais.

⁷⁰ Vide a discussão que se faz a esse respeito nos subitens 3.1 e 3.2 do Capítulo 1.

⁷¹ Cf. R.F. BOLAN. *Regimes especiais...* op. cit. (nota 64), p. 167-168.

4.3. *Natureza jurídica específica*

A natureza jurídica de *contrato*, que parece ser bastante evidente no caso das isenções contratuais, não é tema pacífico, contudo. Segundo explana Casalta Nabais, os argumentos levantados contra a natureza contratual frisam: (i) a desigualdade das partes, (ii) ausência de discussão contratual, (iii) possibilidade de revogação unilateral.

Tais refutações reconduzem aos temas que aqui já se enfrentou⁷², valendo acrescentar que boa parte desses argumentos tem um alcance muito geral, de modo que, rigorosamente aplicados, levariam ao absurdo de se recusar natureza contratual a determinados contratos administrativos e também contratos privados (especialmente os contratos de adesão)⁷³.

O argumento da desigualdade das partes é falacioso e, ainda que esteja presente no caso das concessões de isenção, tal fator não desfigura a natureza do contrato, que passaria a ser contrato de subordinação. O argumento da revogabilidade é extremado e encontra restrições à sua aplicação prática, diante de limites específicos à revogação de isenções em matéria tributária.

Aponta-se que também que tal faculdade de revogação, caso aplicável fosse, não difere muito de situações similares de contratos que conferem faculdade para os contratantes privados disporem a fim de resolver o conflito por inexecução da outra parte. A seu turno, ausência de discussão não é incompatível com a noção de contrato e significa tão simplesmente que se trata de contrato de adesão pelo qual o contribuinte “adere” ao regime previsto na lei. Por fim, o fato de haver integração do contrato com a vontade da Administração Pública tampouco desfigura a natureza contratual, podendo quando muito

⁷² Vide comentários a esse respeito nos subitens 2.3.1 e 3.1 do Capítulo 3.

⁷³ Cf. J.C. NABAIS. *Contratos fiscais...* op. cit. (nota 31), p. 188.

resultar na classificação de tal situação jurídica como ato misto (ato e contrato administrativo)⁷⁴.

Analisando particularmente o caso brasileiro, Carlos Victor Muzzi Filho reúne argumentos para sustentar a *tese contratualista* com enfoque na relação entre a lei e o contrato que foi firmado em sua decorrência. É sabido que os contratos de isenção devem estar respaldados por lei. Tal requisito não se nega. Porém, ressalta o autor ser tampouco inegável que a previsão legal por si só não é suficiente para dar efetividade aos benefícios fiscais⁷⁵.

Para se tornar efetiva, a relação que decorre da isenção depende da concordância do contribuinte e este, para obter os benefícios, vai fazer seus próprios juízos de valor, pois tal contrato envolve a assunção de obrigações em contrapartida dos benefícios⁷⁶. Extrai-se do pensamento de Carlos Muzzi, o raciocínio de que os contratos de isenção são genuínos contratos e, ainda que tal não se reconhece, eles serão, quando menos, “contratos de adesão”.

Ademais, ainda enfocando o efetivo papel da lei, indaga o autor qual força tem a revogação da lei que deu suporte ao contrato de isenção. Na sua visão, se a vontade do contribuinte fosse realmente irrelevante, então a superveniência da nova lei já seria motivo suficiente para ensejar a revogação do benefício fiscal. Assume natureza contratual a concessão de isenção, portanto, pois é relevante para a sua formação o encontro de duas vontades. A isenção deflui diretamente do ajuste entre Fisco e contribuinte (pautada por requisitos previstos em lei) e pelo consenso entre as partes⁷⁷.

Aplicando-se aqui a mesma metodologia definida acima, que consiste em questionar se existe *facultatividade* da Administração Pública entre atuar unilateralmente ou celebrar o contrato, nota-se que particularmente no caso da isenção esta faculdade está retratada nos artigos 176 e 179 do CTN. Por essa razão, se confirma que a isenção se reveste da natureza jurídica específica de contrato, seja em razão da presença forte dos requisitos

⁷⁴ Cf. J.C. NABAIS. *Contratos fiscais...* op. cit. (nota 31), pp. 184-190.

⁷⁵ Cf. C.V. MUZZI FILHO. *A vontade do contribuinte...* op. cit. (nota 41), p. 26.

⁷⁶ Cf. C.V. MUZZI FILHO. *A vontade do contribuinte...* op. cit. (nota 41), p. 26.

⁷⁷ Cf. C.V. MUZZI FILHO. *A vontade do contribuinte...* op. cit. (nota 41), pp. 27-28.