

VICTOR BORGES POLIZELLI

CONTRATOS FISCAIS:

VIABILIDADE E LIMITES
NO CONTEXTO DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Tese de Doutorado

Orientador: Luís Eduardo Schoueri

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
São Paulo - 2013

VICTOR BORGES POLIZELLI

CONTRATOS FISCAIS:

VIABILIDADE E LIMITES
NO CONTEXTO DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Tese apresentada como requisito para habilitação ao título de Doutor em Direito, sob a orientação do Prof. Titular Luís Eduardo Schoueri, na subárea de Direito Tributário, integrada ao Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da USP

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
São Paulo - 2013

Ficha Catalográfica

Polizelli, Victor Borges

Contratos fiscais : viabilidade e limites no contexto do Direito Tributário Brasileiro / Victor Borges Polizelli ; orientador : Luís Eduardo Schoueri. São Paulo : [s.n.], 2013.
315 f.

Doutorado – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

1. Direito tributário – Contrato fiscal. 2. Contrato fiscal. 3. Obrigação tributária. 4. Lançamento tributário – Vinculação. 5. Conceitos indeterminados - Discricionariedade. 6. Administração fiscal. 6. Contrato administrativo – Direito tributário. 8. Ato administrativo – Direito tributário. I. Título. II. Polizelli, Victor Borges. III. Schoueri, Luís Eduardo.

P832c

DEDICATÓRIA

Para Juliana e Isadora,
flores de mel e brilhos de safira
que fazem tudo valer a pena.

AGRADECIMENTOS

De coração, a Juliana, por ter feito todo o resto, enfrentando sozinha a parte mais difícil dos desafios que se nos apresentaram nos últimos anos. Com admiração, muito amor e carinho.

A meus pais. Sua visão imensa do mundo embutiu nos filhos um otimismo diletantista que nos fez crescer assumindo desafios que constantemente testam a nossa capacidade. O talento para se recriar e se adaptar a mudanças é um dos seus maiores exemplos.

Aos sócios do KLA, em especial Henrique Lopes, pelo incentivo e compreensão de todas as horas. Aos amigos e clientes das mais variadas áreas da vida profissional, por ilustrarem a pesquisa acadêmica com casos práticos.

A Brandão Machado, que iniciou a coleta de material para esta pesquisa muito antes de eu ter nascido. Sua obsessão e inquietude na busca do conhecimento são motivo de uma contínua inspiração que carregamos em nós, aqueles que tiverem a honra de conviver com você. Sua entrada para a festa do Direito Tributário foi marcada por fogos de artifício, de uma triste noite de 31 de dezembro.

A Luís Eduardo Schoeuri, que prestigia a velha e sempre nova com inigualável empreendedorismo, não só por inseri-la no contexto internacional de pesquisa e debates do Direito Tributário Atual, mas também e principalmente por dar continuidade às tradições de estudo de casos, provocando e preparando os alunos para a vida profissional e acadêmica. Professor, tutor, treinador, amigo e conselheiro, mestre na versão mais tradicional da palavra, esta é uma relação de anos que simbolicamente se encerra na sua *forma*, mas continua em sua *essência*, confirmando que a força material do Direito encontra seus caminhos para prevalecer. Só tenho a lhe agradecer por sua confiança e todos os desafios.

RESUMO

As relações entre a Administração Pública e os cidadãos modificaram-se radicalmente ao longo das últimas décadas. Essa transformação também se reflete no âmbito do Direito Tributário. A administração tributária tem buscado adotar formas consensuais de prevenção ou solução de conflitos, pois o recurso ao Poder Judiciário demonstra morosidade e o prolongamento das demandas inevitavelmente traduz prejuízos para as partes envolvidas. O presente estudo enfoca o fenômeno dos contratos fiscais, assim entendidos os acordos firmados entre o Fisco e o contribuinte para a solução de problemas controversos envolvidos no processo de apuração e determinação da obrigação tributária. Analisam-se os limites à adoção de formas consensuais em matéria tributária, enfocando seu enquadramento com relação aos princípios da legalidade, tipicidade, igualdade, capacidade contributiva e especialmente da indisponibilidade do crédito tributário. Estudam-se os fenômenos da discricionariedade e concessão de margens de apreciação, uma vez que eles fundamentam a autonomia contratual da Administração Pública. São enfocados exemplos específicos de conceitos indeterminados, cláusulas gerais e outras formas de livre atuação administrativa em Direito Tributário. Considerando que contratos fiscais remete a um gênero, uma categoria superior que congrega diferentes formas de atuação pactuada da Administração Pública, apresenta-se sua conceituação e detalhes das suas características essenciais. São examinadas também as principais teorias para identificação da natureza jurídica específicas dos contratos fiscais, em torno das figuras de contrato ou ato administrativo. Enfocam-se ainda os principais fatores envolvidos na formação de tais contratos, bem como limites para sua revisão e anulação. São ressaltados detalhes específicos do papel da vontade do contribuinte nesse processo. Por último faz-se análise circunstanciadas das características de cinco espécies de contratos fiscais do Direito Tributário Brasileiro: acordos de fixação, regimes de quantificação padronizada dos tributos, soluções de consulta, contratos de isenção e transações em sentido estrito.

Palavras-chaves: 1. Direito tributário – Contrato fiscal. 2. Contrato fiscal. 3. Obrigação tributária. 4. Lançamento tributário – Vinculação. 5. Conceitos indeterminados - Discricionariedade. 6. Administração fiscal. 7. Contrato administrativo – Direito tributário. 8. Ato administrativo – Direito tributário.

SUMMARY

The relationship between public administration and citizens have changed radically over the past decades. This transformation is also reflected in the Tax Law. The tax administration has sought to adopt consensual ways of preventing or resolving conflicts, since the recourse to the judiciary demonstrates delays and prolongation of the demands inevitably translates into losses for the parties involved. This study focuses on the phenomenon of tax contracts, understood as the agreements between the IRS and the taxpayer to resolve controversial issues involved in the assessment and calculation of the tax liability. It examines the limits to the adoption of consensus regarding tax forms, focusing its framework with regard to the principles of legality, typicality, equality, ability to pay and especially the unavailability of the tax credit. We study the phenomena of discretion and margins of appreciation, since they underlie the contractual autonomy of the Public Administration. Particular attention is given to specific examples of indeterminate concepts, general clauses and other forms of administrative freedom of action in Tax Law. Whereas tax contracts is an expression that refers to a genre, a higher category that combines different forms of action agreed Public Administration, this study presents its concept and details of their essential characteristics. Also examined are the main theories to identify the specific legal nature of contracts tax, around the figures of contract or administrative act. Focus is still the main factors involved in the formation of such contracts, as well as limits for your review and annulment. It highlights specific details of the role of the will of the taxpayer in this process. Finally this study presents a detailed analysis of the characteristics of five species of contracts of the Brazilian Tax Law: agreements for the fixation of vagueness, contracts for standardized quantification of taxes, tax rulings, exemption contracts and transactions.

Keywords: 1. Tax Law - Tax Agreement. 2. Tax agreement. 3. Tax obligation. 4. Tax assessment - Bindingness. 5. Indeterminate concepts - Discretion. 6. Tax administration. 7. Administrative Contract - Tax law. 8. Administrative act - Tax Law

ZUSAMMENFASSUNG

Die Beziehungen zwischen der öffentlichen Verwaltung und die Bürger haben sich radikal in den letzten Jahrzehnten stark verändert. Diese Transformation wird auch im Steuerrecht wider. Die Steuerverwaltung hat versucht, einvernehmliche Möglichkeiten der Vermeidung oder Lösung von Konflikten erlassen, da der Rückgriff auf die Justiz zeigt Verzögerungen und Verlängerung der Anforderungen zwangsläufig führt zu Verlusten für die beteiligten Parteien. Diese Studie konzentriert sich auf das Phänomen der steuerlichen Verträge, verstanden die bindliche Verständigungen zwischen der Finanzverwaltung und den Steuerzahler zu kontroversen Themen in der Steuerfestsetzung- und Erhebungsverfahren einbezogen zu lösen. Untersucht wird die Grenzen der Verabschiedung der Konsens über Steuersachverhalt und Rechtsfragen, konzentriert seine Rahmenbedingungen im Hinblick auf die Grundsätze der Rechtmäßigkeit, Typizität, Gleichheit, Zahlungsfähigkeit und insbesondere die Nichtverfügbarkeit der Steuergutschrift. Wir untersuchen die Phänomene des Ermessens und Entscheidungsspielräume, da sie die Vertragsfreiheit der öffentlichen Verwaltung unterliegen. Auf konkrete Beispiele für unbestimmte Begriffe, Generalklauseln und andere Formen des freien Verwaltungshandelns im Steuerrecht fokussiert. Die steuerliche Verträge beziehen sich auf ein Oberbegriff - eine höhere Kategorie, die verschiedenen Formen des konsensualen Handels der Verwaltung umfasst. Diese Studie stellt die Konzepte von steuerlichen Verträgen und auch Details ihrer wesentlichen Merkmale. Ebenfalls untersucht werden die wichtigsten Theorien, die spezifische rechtliche Natur der steuerlichen Verträge zu identifizieren, um die Figuren des Vertrages oder Verwaltungsakt. Diese Studie konzentriert sich auf einmal der wichtigsten Faktoren bei der Bildung von solchen Verträgen sowie Grenzen für Ihre Überprüfung und Aufhebung beteiligt. Es hebt spezifische Details über die Rolle des Steuerzahlers in diesem Prozess. Schließlich analysiert die Studie detailliert die Eigenschaften von fünf Arten des steuerlichen Verträge, ausgewählt von der brasilianischen Steuerrecht: tatsächliche Verständigungen, Absprachen für Quantifizierung von Steuern, Zusagen, Austauschverträge und Transaktionen mit Erlass oder Stundung.

Schlüsselwörter: 1. Steuerrecht – Steuervereinbarung. 2. Steuervereinbarung. 3. Steuerpflicht. 4. Steuerfestsetzung - Verbindlichkeit. 5. Unbestimmte Begriffe - Ermessen. 6. Steuerverwaltung. 7. Verwaltungsrechtliche Vertrag - Steuerrecht. 8. Verwaltungsakt – Steuerrecht.

Contratos Fiscais

Viabilidade e Limites no Contexto do Direito Tributário Brasileiro

ÍNDICE

INTRODUÇÃO.....	1
<i>Delimitação do problema</i>	<i>11</i>
<i>Proposta de análise</i>	<i>14</i>
<i>Notas sobre o direito comparado</i>	<i>16</i>
CAPÍTULO I – ADMISSIBILIDADE CONSTITUCIONAL DOS CONTRATOS FISCAIS	18
1. Administração tributária consensual	21
1.1. <i>Direito por princípios e deslegalização</i>	<i>23</i>
1.2. <i>Substituição da autoridade pelo consenso</i>	<i>25</i>
2. Definição preliminar de contratos fiscais.....	32
3. Princípio da legalidade	35
3.1. <i>Princípio da legalidade genérica.....</i>	<i>39</i>
3.2. <i>Princípio da estrita legalidade (tipicidade cerrada)</i>	<i>46</i>
3.3. <i>Da legalidade à juridicidade da Administração Pública.....</i>	<i>57</i>
4. Princípios da igualdade e capacidade contributiva	62
4.1. <i>Igualdade formal e igualdade material.....</i>	<i>62</i>
4.2. <i>Capacidade contributiva.....</i>	<i>65</i>
5. Princípio da indisponibilidade do interesse público	67
5.1. <i>Interesses públicos x interesses privados.....</i>	<i>68</i>
5.2. <i>Indisponibilidade do crédito tributário no âmbito constitucional</i>	<i>74</i>
CAPÍTULO II – MARGEM DE APRECIÇÃO E DISCRICIONARIEDADE NA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	79
1. Vinculação do lançamento tributário.....	80
1.1. <i>Atos vinculados x atos discricionários.....</i>	<i>81</i>
1.2. <i>Indisponibilidade do crédito tributário no âmbito do CTN</i>	<i>84</i>
2. Espécies de margens de apreciação e discricionariedade da autoridade fiscal	89
2.1. <i>Discricionariedade pura</i>	<i>93</i>
2.1.1. <i>Discricionariedade de decisão.....</i>	<i>94</i>
2.1.2. <i>Discricionariedade de escolha.....</i>	<i>97</i>
2.2. <i>Discricionariedades administrativa e técnica</i>	<i>99</i>
2.3. <i>Discricionariedade cognitiva.....</i>	<i>102</i>
2.4. <i>Margens de apreciação.....</i>	<i>103</i>
2.4.1. <i>Conceitos indeterminados e o dogma da univocidade</i>	<i>105</i>
2.4.2. <i>Tipos e cláusulas gerais.....</i>	<i>112</i>
2.4.3. <i>Interpretação da norma</i>	<i>115</i>
2.5. <i>Liberdade de conformação</i>	<i>119</i>
2.6. <i>Quadro-resumo.....</i>	<i>120</i>
3. Sindicabilidade da margem de apreciação e da discricionariedade	121
4. Espaços para atuação consensual em matéria tributária	124
4.1. <i>Etapas do lançamento tributário</i>	<i>125</i>
4.2. <i>Margens de apreciação após o lançamento tributário</i>	<i>127</i>
CAPÍTULO III – CONCEITUAÇÃO E NATUREZA JURÍDICA DOS CONTRATOS FISCAIS	129
1. Definição de contratos fiscais	131
1.1. <i>Contrato</i>	<i>131</i>
1.1.1. <i>Particularidades da terminologia adotada em outros países</i>	<i>131</i>
1.1.2. <i>Definição de contrato no Direito Privado brasileiro.....</i>	<i>135</i>
1.1.3. <i>Outras opções terminológicas, em especial a transação</i>	<i>139</i>
1.2. <i>Fiscal</i>	<i>142</i>

2. Características essenciais do contrato fiscal	144
2.1. <i>Situações de incerteza</i>	144
2.2. <i>Conformidade legal</i>	148
2.3. <i>Acordo recíproco de vontades (bilateralidade)</i>	151
2.3.1. <i>Vontade do Fisco</i>	152
2.3.2. <i>Vontade do contribuinte</i>	157
2.4. <i>Não revogação e limitação do direito de impugnação</i>	160
2.5. <i>Publicidade</i>	163
3. Natureza jurídica dos contratos fiscais	166
3.1. <i>Contrato</i>	167
3.2. <i>Ato administrativo</i>	172
CAPÍTULO IV – PERFIL JURÍDICO DOS CONTRATOS FISCAIS	178
1. Princípios específicos aplicados a contratos fiscais	179
1.1. <i>Boa-fé objetiva e proteção da confiança legítima</i>	179
1.2. <i>Pacta sunt servanda</i>	184
1.3. <i>Busca da verdade material</i>	187
1.4. <i>Praticabilidade</i>	192
2. Formação do contrato fiscal	196
2.1. <i>Proposta, negociação e aceitação</i>	198
2.2. <i>Relevância da vontade do contribuinte</i>	202
2.3. <i>Declarações e esclarecimentos</i>	205
3. Alteração e revisão do contrato fiscal	210
3.1. <i>Alteração</i>	210
3.2. <i>Revisão do lançamento</i>	213
4. Anulação do contrato fiscal	219
4.1. <i>Invalidade</i>	222
4.2. <i>Ineficácia</i>	226
CAPÍTULO V – ALGUMAS MANIFESTAÇÕES DE CONTRATOS FISCAIS	228
1. Acordos de fixação	229
1.1. <i>Definição e exemplos</i>	231
1.2. <i>Atributos de contrato fiscal</i>	238
1.3. <i>Natureza jurídica específica</i>	240
1.4. <i>Detalhes da sua prática</i>	244
2. Contratos de quantificação padronizada do tributo	245
2.1. <i>Definição e exemplos</i>	245
2.2. <i>Atributos de contrato fiscal</i>	247
2.3. <i>Natureza jurídica específica</i>	250
2.4. <i>Detalhes de sua prática</i>	251
3. Soluções de consulta	256
3.1. <i>Definição e exemplos</i>	256
3.2. <i>Atributos de contrato fiscal</i>	257
3.3. <i>Natureza jurídica específica</i>	260
3.4. <i>Detalhes de sua prática</i>	261
4. Contratos de isenção	263
4.1. <i>Definição e exemplos</i>	263
4.2. <i>Atributos de contrato fiscal</i>	265
4.3. <i>Natureza jurídica específica</i>	267
4.4. <i>Detalhes de sua prática</i>	269
5. Transações	270
5.1. <i>Definição e exemplos</i>	270
5.2. <i>Atributos de contrato fiscal</i>	273
5.3. <i>Natureza jurídica específica</i>	275
5.4. <i>Detalhes de sua prática</i>	276
CONCLUSÕES	279

BIBLIOGRAFIA288

INTRODUÇÃO

Esses são tempos de grandes mudanças. A relação entre o Fisco e o contribuinte, potencialmente conflituosa por natureza, não mais se implementa apenas de modo autoritário e unilateralmente. Pouco a pouco se verificam iniciativas voltadas a permitir uma maior participação do contribuinte e a obter arranjos consensuais com relação a elementos controversos da obrigação tributária e melhores formas para o seu cumprimento.

Durante muito tempo, prevaleceu uma noção da obrigação tributária como relação de poder. O Fisco, parte mais forte da relação, detém o poder de império e atua com exercício de autoridade buscando impor a cobrança de tributos. Esta visão, no entanto, merece ser devidamente corrigida e atualizada. Ela incorre no equívoco de confundir o Estado legislador com o Estado administrador¹. O exercício de poder impositivo se esgota no processo legislativo, isto é, o Estado manifesta relação de poder apenas no seu papel de Estado legislador. Após a edição da lei, o Estado revestido da condição de autoridade administrativa exerce uma condição de súdito (sujeito de relações jurídicas), sem distinções relevantes em comparação com o contribuinte e em relação à lei. Sua relação com o contribuinte é de direito e subordina-se aos limites previstos pela lei².

A relação tributária é hoje tomada como substancialmente similar a uma relação de Direito Privado³. A clássica dicotomia entre Direito Público e Direito Privado encontra-se superada em grande medida. Há relações de Direito Privado que não são integralmente

¹ Cf. COSTA, Alcides Jorge. Algumas notas sobre a relação jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Quartier Latin, 1998, p. 28.

² Cf. ZILVETI, Fernando Aurelio. *Obrigação tributária: fato gerador e tipo*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 57-61.

³ Alcides Jorge Costa destaca ser esta uma visão praticamente unânime da doutrina brasileira. Ressalva, porém, a divergência representada pela *teoria procedimentalista*, segundo a qual as normas tributárias geram duas situações jurídicas subjetivas: o poder de império do ente público e o dever jurídico do sujeito passivo. O *procedimento* de imposição tributária retrata duas situações contrapostas, porém não correspondentes. O dever (e não obrigação) compreende a prestação do montante do imposto e também uma complexidade de atos voltados à verificação do adimplemento desta prestação. Cf. A.J. COSTA, Algumas notas... op. cit. (nota 1), pp. 32-34.

fundadas na livre manifestação de vontade (e.g. relações de maior poder de uma das partes), bem como há relações de Direito Público que apresentam grande espaço para uso da *discricionariedade*⁴ e, portanto, liberdade para manifestação da vontade. Em tais situações, as relações com o Poder Público apresentam forma amenizada imperatividade⁵.

Essa conjuntura revela profundas mudanças no modo de atuação da Administração Pública e favorece a substituição da ação impositiva e unilateral (fundada na autoridade) por medidas de cunho consensual, que incentivam o diálogo com os cidadãos e sua efetiva participação na decisão e formação dos atos da Administração Pública. Observa-se, assim, uma tendência para o aumento de práticas administrativas inspiradas no Direito Privado, com a utilização de técnicas negociais, instrumentos consensuais e formas contratuais para o gerenciamento e solução de problemas⁶.

O tema dos contratos fiscais - ou, mais especificamente, a possibilidade de atuação administrativa que objetiva obter o *consenso* do contribuinte com relação à criação, modificação, ou extinção de vínculo jurídico pertinente à obrigação tributária⁷ - se insere neste contexto de reformulação do modo de agir da Administração tributária. Apesar de o Direito Tributário ser considerado uma área típica de exercício autoritário do *poder*, verificou-se, ao longo das últimas décadas, a crescente implementação de mecanismos que atribuem maior relevo jurídico ao *consenso* do destinatário, de modo que o sujeito passivo gradualmente passa a ser colocado em posição tendencialmente paritária com o Fisco⁸.

⁴ A palavra *discricionariedade* é utilizada aqui em seu sentido mais amplo, com o significado de margens de livre apreciação (*Spielräume*). Quando utilizada em seu sentido mais restrito, fala-se de *discricionariedade pura*.

⁵ Cf. ESTORNINHO, Maria João. *A fuga para o direito privado: contributo ao estudo da actividade de direito privado da administração pública*. Coimbra: Almedina, 2009, pp. 152-158.

⁶ Cf. MEDAUAR, Odete. *O direito administrativo em evolução*. 2ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2003, p. 131-133.

⁷ *Contratos fiscais* são aqui provisoriamente definidos como acordos de vontades entre Fisco e contribuinte que, atuando sobre elementos disponíveis ou incertos da obrigação tributária, permita a obtenção de vínculo jurídico consensual que afaste elementos de incerteza presentes na da relação tributária, prevenindo ou remediando controvérsias.

⁸ Cf. GARDINI, Gianluca. *Azione amministrativa e azione impositiva tra autorità e consenso*. In: MATTEUCCI, Stefano Civitarese; FEDERICO, Lorenzo del (Coord.) *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso: strumenti e tecniche di tutela dell' amministrato e del contribuente*. Milano: Franco Angeli, 2010, pp. 22-23.

Após ter seu uso expandido em diferentes outras áreas do Direito Administrativo, o contrato administrativo começa, portanto, a penetrar em domínios do Direito Público considerados, por natureza, reservados à atuação unilateral das autoridades administrativas (como é o caso do Direito Tributário).

O referencial dogmático apresentado como característico da própria noção de tributo está amparado na supremacia do princípio da *legalidade*, não se permitindo a cobrança de tributo com fundamento em outro veículo normativo que não seja a lei. Comumente se diz que a administração tributária não pode, no momento da aplicação da lei, estipular tratamento diferenciado entre contribuintes com *capacidade contributiva* equivalente. Sob esta perspectiva, a relação de cunho obrigacional entre Fisco e contribuinte decorre estritamente da lei e não permite desvios. Qualquer diferenciação deve ser justificada e estar embasada em lei. Fala-se assim do dogma da proibição de acordos em matéria tributária⁹. Tal dogma é repetido em manuais de Direito Tributário, para afirmar que a obrigação tributária é *ex lege* e, por conseguinte, difere de obrigações de Direito Privado (que são originadas *ex contractu*, *ex voluntate*).

Uma visão rigorosa desses aspectos do Direito Tributário poderia levar à negação absoluta do uso de contratos ou outros mecanismos consensuais em matéria de tributos. Entretanto, conforme será exposto ao longo deste trabalho, o Direito Tributário atual caminha para uma maior flexibilidade da legalidade, sem prejudicar a concretização dos ideais constitucionais, dentre os quais o princípio da capacidade contributiva, a eficiência administrativa etc.¹⁰ E este distanciamento com relação à legalidade “estrita” abre caminho para o reconhecimento da existência de espaços de livre atuação da Administração Pública, permitindo intensificar no Direito Tributário o fenômeno da contratualização que já se verifica no âmbito do Direito Administrativo.

⁹ Cf. SEER, Roman. *Verständigungen in Steuerverfahren*. Colônia: Otto Schmidt, 1996, p. 3.

¹⁰ Para uma visão sobre o positivismo flexível com ajuste tipológico vide o recente trabalho de Fernando Zilveti. Cf. F. ZILVETI. *Obrigação tributária...* op. cit. (nota 2), pp. 112-120.

Não obstante haja determinados obstáculos tradicionalmente impostos pelo Direito Tributário, tais restrições não são absolutas e podem ser sopesadas em casos concretos para ceder lugar a outros interesses ou valores igualmente protegidos pelo sistema normativo. No exame da legislação tributária verifica-se a conferência, bastante frequente, de espaços de apreciação (*Spielräume*) para a atuação da Administração Pública e o preenchimento desses espaços é um dos principais fundamentos para a utilização de formas consensuais para permitir a eliminação de controvérsias na formatação das obrigações tributárias.

Algumas razões normalmente apontadas para a intensificação do uso de formas *consensuadas* de atuação da administração tributária remetem às demandas da sociedade moderna, que é pluralista e exige o atendimento de diferentes necessidades com eficiência, rapidez e qualidade. O crescimento das funções do Estado trouxe consigo a necessidade de agilização e racionalização dos serviços públicos, dentre os quais a própria melhoria da eficiência da Administração Tributária. No contexto do Direito Administrativo, este fenômeno tem provocado uma crescente flexibilização do princípio da legalidade¹¹, descentralização administrativa e aumento da discricionariedade (e responsabilidade) da Administração. O uso de contratos administrativos justifica-se, assim, por proporcionar qualidade e celeridade às ações do Estado, promovendo os interesses públicos pertinentes.

Outro fator que é normalmente identificado com a origem do fenômeno da contratualização do Estado é o processo de deslegalização¹². As normas tributárias têm perdido precisão e, conseqüentemente, verifica-se o incremento de situações em que a lei concede espaços de livre apreciação para uso da autoridade administrativa no momento da aplicação de tais normas. Nesses casos de normas incompletas, imprecisas e ambíguas, a

¹¹ É de se ressaltar que o princípio da legalidade da Administração Pública possui diferenças marcantes em relação ao princípio da legalidade estrita em matéria tributária, sendo bastante destacar que o primeiro normalmente se contenta com uma perspectiva formal e permite a delegação normativa com maior amplitude que o segundo. Em matéria tributária, o princípio da legalidade exige uma perspectiva material.

¹² Anota-se que, em português, são sinônimos os vocábulos *deslegalização* e *deslegificação*. Ambos remetem a um processo de ruptura com o extremismo da legalidade e retratam o fortalecimento do Poder Executivo em detrimento do Poder Judiciário. Preferiu-se neste trabalho adotar o vocábulo *deslegalização*, que pareceu frequentar a maior parte dos estudos em matéria tributária.

forma tradicional de atuação da Administração Pública - que exercia a função de mera executora da lei, agindo apenas dentro dos estritos limites de previsão legal prévia – passa a ser complementada com a participação dos próprios interessados no momento da aplicação da lei. Essa concessão de *margens de livre apreciação* à autoridade administrativa é a principal fonte para a utilização de contratos fiscais em matéria tributária¹³.

Deve-se reconhecer que tal imprecisão legislativa e a consequente concessão de *margens de apreciação* ou *discricionabilidade* para a autoridade administrativa poderia representar um certo desvirtuamento do princípio da separação de poderes, especialmente se este fortalecimento do poder executivo não fosse acompanhado da concomitante abertura de possibilidade de revisão judicial do ato administrativo *discricionário*. No equilíbrio entre os poderes, o enfraquecimento do poder legislativo deverá ser compensado com um fortalecimento do poder judiciário¹⁴. Este movimento tem se verificado no Brasil, conforme se verá ao longo deste trabalho¹⁵.

Uma terceira razão que impulsiona a busca de mecanismos consensuais para a resolução de controvérsias em matéria tributária é a redução do número de litígios. Em estudo recente que aponta para a crescente formação de um Direito Tributário Participativo, Natalia Dacomo constata que a rigidez da legislação tributária, que impõe numerosos deveres formais ao contribuinte, associada às dificuldades de determinação da matéria tributável em vista da imprecisão normativa, a pressão provocada pelas exigências arrecadatórias, o autoritarismo da Administração, todos esses fatores contribuem para gerar inúmeros e prolongados litígios com os contribuintes¹⁶.

¹³ Cf. NABAIS, José Casalta. *Contratos fiscais: reflexões acerca da sua admissibilidade*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 113.

¹⁴ Cf. COGAN, Dominic de. Tax, discretion and the rule of law. In: *The delicate balance: tax, discretion and the rule of law*. Amsterdã: IBFD, 2011, pp. 4-5.

¹⁵ Um exemplo paradigmático deste aumento do poder revisão judicial com relação a atos exercidos no espaço de livre apreciação surgiu com acórdão da Primeira Turma do STF - RMS 24.699/DF – em que se admitiu o controle de atos que concretizam “conceitos indeterminados”.

¹⁶ Cf. DACOMO, Natalia de Nardi. *Direito Tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 255.

A carga tributária é elevada e os níveis de inadimplência aumentam. No esforço de reduzir o nível de litígios em matéria tributária, o Poder Legislativo lança mão de programas de parcelamento que oferecem anistias e remissões em *troca* do consentimento do contribuinte para reconhecimento de suas dívidas e desistência de litígios instaurados. A obtenção do consenso do contribuinte resulta num acordo de adesão em que, de um lado, o Fisco limita-se no seu poder de revisão do lançamento tributário e, de outro, o contribuinte abdica de seu direito de defesa, reconhecendo as matérias de fato e de direito subjacentes.

Ainda, uma quarta justificativa para a busca de soluções consensuais de controvérsias (futuras ou passadas) está fundada na maior legitimidade e possibilidade de aceitação de tais acordos. Em muitas situações a autoridade fiscal poderia perfeitamente lançar mão de seu poder autoritário e praticar unilateralmente um ato administrativo em vez de concluir um acordo com o contribuinte. No entanto, obter a aquiescência do contribuinte e com ele celebrar um contrato fiscal é medida que representa uma grande vantagem em relação ao ato unilateral e impositivo, pois resulta em maior eficiência e legitimação da atividade administrativa.

Em muitos países é possível observar a introdução de mecanismos negociais de solução de controvérsias em matéria tributária e também de determinação acordada de determinados elementos da obrigação tributária. Alterações legislativas ou mudanças na orientação de tribunais tem permitido o uso de contratos fiscais em países como Itália, Espanha e Alemanha.

Na Itália, o antigo e conhecido instituto do *concordato tributario* renovou-se recentemente e foi substituído pelo *accertamento con adesione* (que é uma forma consensuada de apuração da base tributável). Outros institutos como a *conciliazione giudiziale* e a *transazione fiscale* impulsionam os estudos em matéria de contratos fiscais. Um movimento mais explícito surgiu com as Leis 241/1990 e 15/2005, que claramente permitem à administração tributária “concluir, sem prejuízo dos direitos de terceiros, e em todo caso

preservando a busca do interesse público, acordos com os interessados a fim de determinar o conteúdo discricionário do provimento final ou substituí-lo”¹⁷.

Na Espanha, observa-se grande inovação legislativa nas chamadas *actas com acuerdo*, que promovem o diálogo entre o Fisco e o contribuinte durante a própria fase de fiscalização. Medidas como esta reconhecem que a legislação tributária é complexa e carregada de incertezas que decorrem da aplicação de *conceitos indeterminados*, *cláusulas gerais* e outras formas de concessão de margens de livre apreciação. As referidas *actas* permitem que Fisco e contribuinte discutam, negociem e formalizem consenso em torno de questões objetivamente controvertidas decorrentes da concretização de conceitos indeterminados, ou também de mecanismos abertos de estimativas, valorações etc. Como resultado, a exigência tributária retratada na *acta* (equivalente a um auto de infração) já absorve o consentimento das partes, prevenindo litígios futuros em relação à matéria consensuada.

Na Alemanha, a discussão quanto ao cabimento de acordos entre Fisco e contribuinte durante o procedimento de fiscalização de tributos ganha importante relevo, pois, diferentemente da Itália e Espanha, não há previsão legal autorizante para tal prática. A despeito disso, são largamente utilizados e aceitos pela jurisprudência os chamados *acordos sobre matéria de fatos* (*tatsächliche Verständigungen*), que se volta à pacificação de genuínas dúvidas pertinentes à temas incertos de valoração, uso de margens de apreciação e aplicação de conceitos indeterminados.

No Brasil o impulso à contratualização também encontra suas fontes em alterações legislativas ou propostas de mudança legislativa. O melhor exemplo legislativo na área federal repousa em um projeto de lei que busca regulamentar o instituto da *transação*¹⁸. Dignos de

¹⁷ Tradução livre de: “l'amministrazione [...] può concludere, senza pregiudizio dei diritti dei terzi, e in ogni caso nel perseguimento del pubblico interesse, accordi con gli interessati al fine di determinare il contenuto discrezionale del provvedimento finale ovvero in sostituzione di questo”.

¹⁸ Trata-se do Projeto de Lei nº 5.082/2009, que é um resultado já bastante aperfeiçoado de discussões ocorridas no contexto de Anteprojeto anterior apresentado pelo Poder Executivo.

nota são também as iniciativas tomadas nos âmbitos legislativos estadual e municipal. São bastante conhecidos exemplos de leis recentes que autorizaram a autoridade administrativa a concluir *transação* em matéria tributária em alguns Estados e Municípios¹⁹.

Muitos Estados e Municípios brasileiros têm-se antecipado e, em vez de copiarem modelos que tenham sido previamente implementados (e, portanto, colocados à prova) no âmbito federal, passaram a liderar processos de inovação da legislação em matéria tributária. Nota-se, assim, que diversos institutos do Código Tributário Nacional que, por falta de regulamentação na esfera federal, não são discutidos em larga escala, vêm sendo impulsionados por iniciativa de Estados e Municípios. Este é o caso, por exemplo, da *transação*, da *remissão* e *anistia contratual*, da *dação em pagamento* e do *contrato de isenção*, situações que podem ser previstas em lei com concessão de margens de livre apreciação a órgão da Administração Pública.

Desde 1999, o Estado de Minas Gerais, por exemplo, já previu a possibilidade de o Poder Executivo realizar *transação* com o contribuinte, bem como conceder-lhe *moratória*, *parcelamento* e *ampliação do prazo do recolhimento do tributo*. Em todas essas situações, a legislação permite a concessão de espaços de apreciação e poder discricionário puro à autoridade fiscal para a tomada de decisão (obedecidos determinados requisitos legais)²⁰. Na maior parte desses casos, a iniciativa para a realização do acordo depende de provocação do contribuinte que, inicialmente formula a sua “oferta” ao apresentar pedido de anistia, dação

¹⁹ Mencionam-se logo adiante os exemplos de Minas Gerais, Pernambuco, Campinas e Belo Horizonte.

²⁰ Lei Mineira nº 6.763/1975 (conforme alterações posteriores)

“Art. 217 - O Poder Executivo poderá realizar transação, conceder moratória, parcelamento de débito fiscal e ampliação de prazo de recolhimento de tributo, observadas, relativamente ao ICMS, as condições gerais definidas em convênio”.

§ 1º - O Poder Executivo poderá delegar à autoridade fazendária a ser indicada em decreto a competência prevista no caput deste artigo, inclusive para estabelecer outras condições e formalidades relativas às formas especiais de extinção de crédito tributário nele mencionadas.

Art. 218 - A transação será celebrada nos casos definidos em decreto, observadas as condições estabelecidas no art. 171 da Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e observará o seguinte:

I - (vetado);

II - (vetado);

III - (vetado);

IV - dependerá de parecer fundamentado, aprovado por resolução conjunta do Secretário de Estado de Fazenda e do Advogado-Geral do Estado, que será publicada no órgão oficial de imprensa dos Poderes do Estado;

em pagamento, parcelamento etc., cabendo, posteriormente ao Fisco avaliar a conveniência e oportunidade de tal proposta e exercer margens de livre apreciação envolvidas na formatação do ato final. A “aceitação” da proposta do contribuinte deverá sopesar o interesse público envolvido na execução do crédito tributário devido com os interesses envolvidos na sobrevivência e continuidade de determinada atividade empresarial que promove altos níveis de emprego, produz mercadorias de difícil reposição etc.²¹ Outros exemplos conhecidos foram implementados em Pernambuco²² e nos Municípios de Campinas²³ e Belo Horizonte²⁴.

O tema não é desconhecido de outras áreas de Direito Público que se mostram também regidas sob forte influência do princípio da legalidade e do tão atualmente discutido princípio da supremacia do interesse público. Em matéria de direito ambiental, desde 1990 atribuiu-se poder discricionário a determinados órgãos públicos para, em vez de aplicar penalidade por descumprimento de obrigação legal, firmar compromisso com o infrator para que este ajuste sua conduta às exigências legais²⁵. Tal compromisso de ajustamento de conduta em matéria ambiental permitiu-se ser implementado e revelou-se bastante eficaz, a despeito das barreiras principiológicas iniciais relativas à indisponibilidade do bem ambiental²⁶. No direito econômico, tem-se o exemplo do poder discricionário concedido ao CADE para, em juízo de conveniência e oportunidade, firmar “compromisso de cessação de prática sob investigação” com o infrator²⁷. Trata-se de instrumento consensual com características de transação, por meio do qual se convencionam uma obrigação de não fazer para a Administração

²¹ Este exemplo é comentado em maior profundidade por Onofre Alves como situação bastante ilustrativa que autorizaria a concessão de um parcelamento ou transação. Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Transação no Direito Tributário, discricionariedade e interesse público. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 83. São Paulo: Dialética, agosto/2002, p. 123.

²² Vide a Lei Complementar Pernambucana nº 105/2007.

²³ Vide a Lei Campineira nº 13.449/2008, regulamentada pelo Decreto Campineiro nº 16.452/2008.

²⁴ Vide art. 35 da Lei Belorizontina nº 8.725/2003, regulamentada pelo Decreto Municipal nº 12.926/2003.

²⁵ Cf. art. 5º, §6º da Lei nº 7.347/1985. Posteriormente, instrumento consensual similar foi introduzido pelo art. 79-A da Lei nº 9.605/1998.

²⁶ Segundo comenta Rodrigo Fernandes, a corrente doutrinária que não admite o caráter consensual do compromisso de ajustamento de conduta afasta por completo a sua natureza contratual e enxerga-o como forma atípica de ato administrativo. Cf. FERNANDES, Rodrigo. *Compromisso de ajustamento de conduta ambiental: fundamentos, natureza jurídica, limites e controle jurisdicional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, pp. 63-64.

²⁷ Cf. art. 53 da Lei nº 8.884/1994.

Pública (fiscalizar e não punir) e obrigações de fazer e não fazer para o administrado (não fazer a ação acoimada de ilegal)²⁸.

De maneira geral, a inserção da técnica contratual na área do Direito Público verifica-se atualmente mais aceita do que outrora. E a extensão deste fenômeno para o âmbito do Direito Tributário tampouco parece ser questionável em vista da variedade de acordos que se verificam firmar nas relações entre Administração Pública e particulares.

No âmbito do Direito Tributário brasileiro, também se verificam, na prática da fiscalização de tributos, situações em que são conferidos espaços ao contribuinte para diálogo e aproximação, buscando-se obter seu consentimento e vinculação com relação a diferentes aspectos da obrigação tributária, bem como situações em que se confere margem de livre apreciação para a autoridade administrativa firmar acordos com o contribuinte e regular consensualmente determinados elementos relativos à obrigação tributária²⁹.

Pode-se dizer que, no Brasil, a exemplo da Alemanha, a prática tem caminhado para a adoção dos aqui denominados *acordos de fixação*, que remetem a uma forma de contratação que pode se verificar entre Fisco e contribuinte na fase de fiscalização. Tais acordos objetivam a eliminação de incertezas que concorrem para a aplicação da norma tributária no caso concreto e são explicadas, sobretudo, pelas margens de apreciação contidas na lei.

A idealização conferida pelo princípio da estrita legalidade não evitou que a legislação contivesse abertura e imprecisão e, embora se preconize o fechamento da linguagem normativa em matéria tributária e a vinculação extremada da atuação

²⁸ Cf. TURRA, Leonardo Canabrava. Do compromisso de cessação de prática MP sistema brasileiro de defesa da concorrência: considerações sobre a sua natureza jurídica, compulsoriedade de celebração pela Administração Pública e questões de direito intertemporal. In: *Revista do IBRAC*, v. 13, nº 2. São Paulo: IBRAC, 2006, p. 184.

²⁹ Hugo de Brito Machado comenta este tema e menciona o exemplo, não raro, da situação em que o agente do Fisco negocia com o contribuinte o valor a ser atribuído ao imóvel para fins de incidência do ITBI. MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. III. São Paulo: Atlas, 2005, p 528.

administrativa, a realidade se mostra bastante diferente, sendo possível contemplar variados exemplos de discricionariedade pura e margens de apreciação em matéria tributária.

Além disso, em outras manifestação de contratos fiscais, o Fisco pode acordar com o contribuinte formas alternativas de apuração do crédito tributário, seja por meio de *contratos de adesão*, seja pela concessão individualizada de regimes de estimativa. O exemplo do regime de lucro presumido revela uma forma de estipulação convencional da base tributável, ainda que sejam restritos os termos desta contratação e o consenso das partes seja firmado pela adesão do contribuinte às regras estipuladas na lei³⁰.

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. O fato de o *contrato de isenção* depender de previsão em lei e ter grande parte de seus requisitos regulados em lei não afasta a natureza contratualista da relação jurídica que se forma entre fisco e contribuinte, pois a previsão legal, por si só, não é suficiente para dar efetividade aos benefícios fiscais³¹. Sua implementação só será possível quando obtido o consenso das partes e, em muitos casos, após a negociação de contrapartidas e atividades benéficas que o contribuinte se compromete a realizar em troca do benefício fiscal.

Delimitação do problema

O tema central do presente trabalho consiste na análise dos contratos firmados por entes públicos com entes privados em matéria de Direito Tributário. Enfocam-se os arranjos consensuais formalizados entre os órgãos da Administração Tributária e os contribuintes, com

³⁰ 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.

³¹ Cf. C.V. MUZZI FILHO, Carlos Victor. A vontade do contribuinte... op. cit. (nota 30), p. 26.

particular interesse para os contratos que interfiram diretamente na constituição, modificação ou extinção de obrigações tributárias. Precisar as peculiaridades Direito Tributário brasileiro no que concerne à admissão de tais formas contratuais e aos limites que lhes são impostos constituem os principais objetivos do estudo que ora se descreve. Busca-se entender que parâmetros o sistema normativo fornece para a utilização de figuras contratuais em matéria tributária e delinear, enfim, fundamentos para seu aprimoramento.

Discussões a respeito da adoção de mecanismos contratuais na área tributária multiplicaram-se nas últimas duas décadas e o exame de estudos produzidos em outros países revela grandes controvérsias em torno da fixação de um modelo jurídico-dogmático para o fenômeno da contratualização. Muitas obras coletivas e monográficas de grande valor foram editadas sobre o tema, porém, delas emerge um sentimento de desorientação, pois o enquadramento sistemático desta figura jurídica e a resolução de questões de ordem prática são ainda muito controversos e as propostas apresentadas, bastante heterogêneas³². Muitos autores reconhecem abertamente que tais instrumentos convencionais em matéria tributária possuem características nebulosas e são de classificação e sistematização incerta³³.

O exame dos contratos fiscais à luz do Direito brasileiro busca trazer este debate para a nossa jurisdição, conferindo atenção não só para as questões mais gerais, de ordem principiológica, procurando identificar barreiras ou peculiaridades da Constituição Federal ou do Código Tributário Nacional, mas também para detalhes de determinados instrumentos consensuados da legislação nacional que possam revelar características mais ou menos acentuadas de uma contratação em matéria fiscal.

³² BASILAVECCHIA, Massimo. Autorità e consenso: un confronto tra azione amministrativa e azione impositiva. In: MATTEUCCI, Stefano Civitarese; FEDERICO, Lorenzo del (Coord.) *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso: strumenti e tecniche di tutela dell' amministrato e del contribuente*. Milano: Franco Angeli, 2010, p. 27.

³³ Cf. MATTEUCCI, Stefano Civitarese; FEDERICO, Lorenzo del. Premessa: le ragioni per un confronto interdisciplinare. In: MATTEUCCI, Stefano Civitarese; FEDERICO, Lorenzo del (Coord.) *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso: strumenti e tecniche di tutela dell' amministrato e del contribuente*. Milano: Franco Angeli, 2010, p. 7.

Contratos fiscais são aqui definidos como negócio jurídico bilateral, mais propriamente acordos de vontade entre Fisco e contribuinte relativos à *criação, modificação* ou *extinção* de vínculo jurídico pertinente a elementos que interferem na obrigação tributária. Tais acordos nem sempre envolvem a obrigação tributária em todos os seus aspectos (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo), podendo simplesmente endereçar algum desses elementos. Além disso, os contratos fiscais podem referir-se ao cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Importa ressaltar ainda que a expressão *contratos fiscais* exprime categoria genérica, ou um superconceito (*Oberbegriff*), debaixo do qual se contemplam diferentes espécies de contratos fiscais. Dentre tais espécies, delimitou-se o objeto de estudo a apenas cinco modalidades de contratos fiscais, a saber: (i) os acordos de fixação, (ii) os regimes de quantificação padronizada, (iii) as soluções de consulta, (iv) os contratos de isenção e (v) as transações em sentido estrito.

Tendo como proposta de estudo examinar os parâmetros do Direito Tributário brasileiro que apontem para a *viabilidade* de contratos fiscais e também os possíveis *limites* desta prática, muita atenção será dada ao longo deste trabalho aos chamados *acordos de fixação*, pois eles traduzem 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 Espanha.

Dada sua natureza interdisciplinar, o tema conjuga conhecimentos de áreas distintas da ciência jurídica e demanda, portanto, breves incursões nas áreas de Direito Administrativo e de Direito Civil para delas extrair os conhecimentos necessários à devida identificação e descrição do fenômeno objeto da presente pesquisa. Considerando-se, todavia, o enfoque tributário cominado ao tema, foge do escopo deste trabalho a apreciação, em maior detalhe, de aspectos mais avançados e específicos das duas áreas supracitadas.

Não configuram objeto deste estudo, portanto, outras espécies de contrato fiscal, tais como os *advance pricing agreements*, os acordos em matéria de penalidades tributárias e os acordos entre o contribuinte e o Fisco que resultam na edição de lei específica (de benefícios fiscais setoriais, por exemplo).

Proposta de análise

Tendo em vista esta proposta de enquadramento do tema, o objetivo central do presente trabalho é definir claramente o fenômeno dos *contratos fiscais* e avaliar criticamente as hipóteses em que ele pode ser aplicado, bem como os limites que a legislação brasileira impõe ao uso de tais ajustes consensuais em matéria tributária.

Para a definição do instituto jurídico enfocado, reservou-se para o *Capítulo I* a exposição relativa ao contexto mais amplo em que se insere a matéria dos contratos fiscais. O fenômeno da atividade administrativa tributária consensual é tomado como ponto de partida para exame dos fundamentos jurídicos que permitem reconhecer a concessão de autonomia à autoridade administrativa para firmar contratos com o contribuinte.

Tomando-se como pressuposto da análise a noção de que tal autonomia contratual da Administração Pública se funda na existência de discricionariedade e margens de apreciação em matéria tributária, a discussão que se empreende ao longo deste primeiro Capítulo enfoca os pontos mais polêmicos que costumam ser levantados para condenar a adoção de formas consensuais em matéria tributária, quais sejam, a ofensa aos princípios da legalidade, tipicidade, igualdade, capacidade contributiva e especialmente da indisponibilidade do interesse público (ou seu desdobramento: o princípio da indisponibilidade do crédito tributário).

Tendo em conta que os fenômenos da *deslegalização* e a criação de *espaços de livre apreciação* pela autoridade administrativa são a principal fonte para a conclusão de contratos fiscais, concentraram-se no *Capítulo II* as análises que são voltadas ao delineamento de tal fenômeno, buscando identificar claramente as hipóteses em que ele ocorre, sua diferença com relação à discricionariedade pura e o espaço para sua utilização em matéria de obrigações tributárias.

No *Capítulo III*, a proposta de exame do fenômeno dos contratos fiscais enquanto gênero, uma categoria superior que congrega diferentes formas de atuação pactuada da Administração Pública, dirige-se à sua conceituação e à apresentação de suas características essenciais. A terminologia proposta de *contratos fiscais* será discutida no contexto do Direito brasileiro, contrapondo-se eventuais peculiaridades discutidas no Direito comparado.

O estudo das formas contratualizadas de atuação da Administração tributária demanda ainda o exame da natureza jurídica que assumem as diferentes espécies de contratos fiscais. Indaga-se o enquadramento das figuras consensuais de atuação administrativa em torno das figuras centrais de *contrato* ou *ato administrativo* de natureza especial.

Tendo-se verificado, até este ponto da abordagem proposta, que os contratos fiscais possuem natureza específica de *contrato* ou *ato administrativo participativo*, seria cabível questionar qual medida eles possuem dos elementos que são comuns a essas figuras no Direito Administrativo (sujeito, objeto, forma, motivo, finalidade, cláusula exorbitantes). A discussão quanto a alguns desses elementos remete às características essenciais dos contratos fiscais.

A proposta de análise que se fixa para o *Capítulo IV* enfoca o perfil jurídico dos contratos fiscais, restringindo-se a temas reputados importantes para o delineamento de parâmetros que digam respeito com a viabilidade e os limites à sua adoção no Direito

Tributário Brasileiro. Nessa perspectiva, elegeram-se para exame os principais fatores envolvidos na formação de tais contratos, bem como limites para sua revisão e anulação.

No que concerne à formação dos contratos fiscais, enfocam-se com maior atenção: (i) o modo como Fisco e contribuinte se aproximam para propor a criação de vínculo jurídico em relação a determinada questão controversa, como negociam e fecham acordos, apontando-se também (ii) detalhes específicos do papel da vontade do contribuinte nesse processo, e (iii) a relevância dos documentos que são produzidos pelo contribuinte e aceitos pelo Fisco em investigação da matéria tributável.

Para o último Capítulo da análise aqui delineada, a proposta que se formula consiste na abordagem 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 a fim de averiguar limites e problemas de seu funcionamento na prática jurídica.

A discussão retratada no *Capítulo V* consiste no exame circunstanciado das 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 - a fim de: (i) verificar a presença dos requisitos essenciais dos contratos fiscais discutidos no Capítulo III, (ii) discutir seu enquadramento jurídico específico sob a forma de *contrato* ou *ato administrativo* e (iii) debater detalhes específicos de sua formação, modificação ou anulação, conforme parâmetros examinados no Capítulo IV.

Notas sobre o direito comparado

A análise do tema dos contratos fiscais aqui proposta não se limitará apenas às discussões travadas no âmbito do Direito Brasileiro, buscando-se ampliar a investigação tanto

quanto possível para as experiências relatadas em outros contextos normativos, especialmente na Alemanha, Itália, Espanha, Portugal e França.

O recurso ao direito comparado, mediante a análise de opiniões expressas por autores de diferentes países apresenta-se como contraponto interessante aos trabalhos publicados no Brasil, sobretudo em vista do elevado número de publicações estrangeiras sobre o tema. Porém, a utilização deste recurso far-se-á aqui com a devida parcimônia que o uso de direito comparado exige: busca-se principalmente delinear aspectos gerais e que sejam comuns ao sistema jurídico brasileiro, evitando-se o mero transplante de conclusões formuladas em conjunturas diversas, sem a devida reflexão quanto à adequação de concepções alienígenas ao sistema brasileiro.

Capítulo I – Admissibilidade constitucional dos contratos fiscais

A capacidade de adaptação é um dos mais admiráveis atributos do Direito. Ela se traduz num constante processo de modificação gerado em função da evolução da sociedade e que conduz a novos questionamentos para os quais o Direito não pode se furtar a oferecer respostas¹. Numa visão dinâmica do processo de interpretação e aplicação do Direito, pode-se dizer que a alteração do contexto em que a norma jurídica opera é capaz de fomentar um movimento de contínua adaptação dos textos normativos à realidade social e seus conflitos².

Essa característica se revela bastante acentuada no tema dos contratos fiscais. Imaginar que o Fisco possa firmar contratos com o contribuinte em matéria tributária é uma noção facilmente refutável e, portanto, inconcebível à primeira vista, especialmente porque ela parece ir de encontro com alguns dos mais básicos princípios constitucionais em matéria tributária. A concessão de margem de liberdade ao Fisco para pactuar elementos da obrigação tributária com o contribuinte seria algo inadmissível, uma vez que contraria precisamente um conjunto de diretrizes dogmáticas que foi fruto de um longo processo histórico de criação de mecanismos de segurança em favor do contribuinte e que buscou exatamente criar barreiras a exigências potencialmente arbitrárias e desiguais do Fisco.

Nessa perspectiva, a adoção de formas contratualizadas de determinação do tributo é questão que nem se deveria colocar, pois representaria afronta direta ao *princípio da legalidade*. A obrigação tributária é *ex lege* e não *ex contractu*³. Ela decorre integralmente da

¹ A ciência pode se abster de reconhecer questões para as quais ela (a ciência) ainda não é capaz de conferir respostas. Com o Direito isso não acontece. Normalmente deve o Direito fornecer uma resposta/solução para as questões que lhe são postas. Por isso mesmo, na denominação proposta pelo Prof. Eros Grau, a interpretação do Direito é uma *prudência* e não uma *ciência*. Cf. GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. XIV, 101-102.

² Cf. E.R. GRAU. *Ensaio e discurso...*, op. cit. (nota 1), pp. 124-127.

³ Este brocardo já frequentou também decisões dos tribunais brasileiros:

“ISENÇÃO DAS FÁBRICAS DE CIMENTO – CONTRATO. I. Tributos são obrigações *ex lege* [...], não sendo lícito exigí-los sob invocação de contrato, ou condicioná-los a este, se a lei os não condicionou a isso.” (STF, Primeira Turma, RE 76.558/SP, decisão de 29/03/1974).

lei e, ao contrário das obrigações voluntárias, a vontade das partes é irrelevante para determinar o nascimento deste vínculo obrigacional⁴. O fato gerador deve resultar de previsão em lei e não revela um fato/ato negocial, ou tampouco um negócio jurídico para o Direito Tributário⁵.

Outra afirmação comum - que também está associada com o princípio da legalidade e o reforço que este recebe em matéria tributária – enfoca a atuação administrativa e nega qualquer possibilidade de atribuição de margem de discricionariedade em matéria de tributos. Na visão clássica, a reserva de lei deve se verificar não apenas como um requisito formal, ela se apresenta como uma *reserva absoluta de lei* que exprime uma exigência em sentido material, de modo que o conteúdo da obrigação tributária deva estar exhaustivamente retratado na lei. A previsão em lei deve ser tão completa ao ponto de conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério da decisão no caso concreto⁶. O resultado é uma vinculação extremada da atividade administrativa, uma vez que a decisão no caso concreto obtém-se por mera dedução da própria lei, limitando-se a autoridade administrativa ao processo de subsunção do fato à norma⁷.

O lançamento é visto como ato administrativo *plenamente vinculado*, de modo que não se pode admitir nenhuma margem de discricionariedade para que a autoridade administrativa formule juízos de valor ou avalie a conveniência e oportunidade de seu ato⁸. Não é por menos, o próprio Código Tributário Nacional, numa atitude de reconhecida didática⁹, esclarece em seu artigo 3º que a vinculação plena da atividade de imposição

⁴ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 33. Esta ênfase no vínculo da obrigação tributária com a lei é criticada na doutrina, pois qualquer obrigação – mesmo as de Direito Privado – tem algum vínculo com a lei. O primado da legalidade se irradia para todos os campos da ordem jurídica brasileira. Por todos, vide CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2007, pp. 26-27.

⁵ Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 2ª ed. São Paulo: RT, 1971, p. 35.

⁶ Cf. XAVIER, Alberto Pinheiro. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, pp. 36-37

⁷ Cf. A.P. XAVIER. *Os princípios da legalidade...* op. cit. (nota 6), p. 38.

⁸ A atividade administrativa de lançamento não comporta a formulação de juízos discricionários. Cf. A.A. FALCÃO. *Fato gerador...* op. cit. (nota 5), p. 109.

⁹ Sobre o caráter didático de grande parte dos primeiros artigos do CTN, vide SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo:

tributária é característica integrante da própria definição de tributo. E, mais ainda, se fosse dado à autoridade fiscal o poder de negociar tributos, esta faculdade resultaria na mais grave *desigualdade*, pois permitiria o tratamento individualizado de situações particulares – e o tributo deve sempre decorrer da lei e se dirigir igualmente a todos.

Em suma, a utilização de *contratos em matéria tributária* esbarra numa argumentação comum, que aponta para a violação dos princípios da estrita legalidade (“tipicidade cerrada”), igualdade ou, ainda, o princípio da indisponibilidade do crédito tributário. *Contratos fiscais* admitidos são, quando muito, aqueles referidos expressamente pelo Código Tributário Nacional - em matéria de isenção fiscal condicionada¹⁰ - ou os formatos discutidos atualmente para a resolução de conflitos em matéria tributária, por meio de *transação* ou *arbitragem*.

Esta visão, que pode ser tomada como a perspectiva *tradicional*, vê-se confrontada com a proliferação de mecanismos de concessão de poder decisório à autoridade administrativa. Conforme se verá em detalhe ao longo deste trabalho, os processos de deslegalização e de mitigação do princípio da legalidade propiciam o fortalecimento do Poder Executivo e lhe incumbem da realização de diferentes princípios e valores constitucionais, de modo a se reconhecer que a imposição tributária não encontra na lei a totalidade da sua expressão. Novas exigências advindas de transformações sociais impulsionam transformações no Direito e reclamam a superação de paradigmas tradicionais a fim de incentivar o uso de recursos que a maior a participação dos cidadãos nos atos da Administração Pública¹¹.

A força dos paradigmas aqui comentadas mostra-se tão intensa, que até mesmo trabalhos vanguardistas e recentes sobre o consensualismo em matéria tributária fixam-se inquestionavelmente no princípio da *indisponibilidade do crédito tributário* para estabelecer

RT, 1975, pp. 35-37, 47-48. Vide também SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 87.

¹⁰ Os artigos 176 e 179 do CTN mencionam a possibilidade da autoridade administrativa conferir isenção mediante “contrato” firmado com o contribuinte.

¹¹ Cf. RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Mecanismos alternativos na solução de conflitos em matéria tributária. In: *Revista tributária e de finanças públicas*, nº 49, ano 11. São Paulo: RT, mar-abr/2003, pp. 44-45.

como premissa teórica a inviabilidade de se firmarem acordos *antes* da constituição da obrigação tributária, pois “a autoridade administrativa tem o dever de constituir o crédito tributário pelo lançamento”¹².

Todavia, conforme se verá em maior detalhe no desenvolvimento deste trabalho, a concessão de autonomia à autoridade administrativa para firmar acordos e atuar consensualmente, orientando a formação do ato administrativo em colaboração e diálogo com o contribuinte, não afronta a legalidade e tampouco os princípios da igualdade, capacidade contributiva ou o princípio da indisponibilidade do interesse público (ou seu desdobramento: o princípio da indisponibilidade do crédito tributário). Esta nova forma de atuação administrativa, que busca o consenso do contribuinte para fins da resolução pactuada de situações de controvérsia jurídica, ajuda a prevenir ou dirimir conflitos em matéria tributária e contribui para uma maior eficiência administrativa.

1. Administração tributária consensual

As relações entre a Administração Pública e os cidadãos modificaram-se radicalmente ao longo das últimas décadas. Impulsionada por um aumento significativo da democracia, com a proliferação de interesses de grupos e ampliação de mecanismos de participação e controle da sociedade nos atos de governo, a Administração Pública tem deixado para trás seu viés puramente autoritário e sua função de mera executora das leis votadas pelo Poder Legislativo. A Administração Pública do século XXI preza pela maior transparência e eficiência de seus atos, enfoca o cidadão e busca novos modos de se relacionar com a sociedade.

O fortalecimento da democracia e a atribuição de funções ao Estado como garantidor de uma grande variedade de direitos fundamentais dos cidadãos são fenômenos que

¹² Cf. DACOMO, Natalia de Nardi. *Direito Tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 23.

explicam essa nova face da Administração Pública, que prioriza os cidadãos e reveste-se do dever público de proteção dos direitos a eles atribuídos¹³.

Em termos históricos, pode-se afirmar que a passagem do Estado Liberal para o Estado Social (e posteriormente para o Estado Democrático de Direito)¹⁴ que ocasionou uma inversão na importância relativa dos três poderes estatais entre si, passando o Poder Executivo a apresentar o papel mais relevante¹⁵. Também é característica dos tempos atuais uma reversão das posições doutrinárias que resultou na superação do positivismo, num movimento que se costuma denominar de pós-positivismo – ou “não-positivismo” na terminologia proposta por Ricardo Lobo Torres. O paradigma deixa de ser a *regra* e passa a ser o *princípio*¹⁶. Muda-se o modo de definir princípios e regras e aprimora-se o conhecimento do relacionamento entre tais espécies normativas.

¹³ Cf. OLIVEIRA, Gustavo Justino de. “A administração consensual como a nova face da Administração Pública no século XXI: fundamentos dogmáticos, formas de expressão e instrumentos de ação”. In: *Direito Administrativo democrático*. Belo Horizonte: Fórum, 2010, pp. 211-212. Cf. MACHETE, Pedro. *Estado de direito democrático e administração paritária*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 48.

¹⁴ Numa divisão bastante ampla, pode-se dizer que o *Estado Liberal* cobre o período marcado entre o final do séc. XVII (na Inglaterra) até o começo do séc. XX e se caracteriza pela proteção da liberdade e igualdade e também ausência de intervenção estatal na economia e na ordem social. O *Estado Social*, ou Estado do Bem-Estar Social, cobre grande parte do séc. XX (simbolicamente retratado pelo período que vai desde as Guerras Mundiais até a queda do Muro de Berlim) e caracteriza-se pela assunção de tarefas pelo Estado, voltadas à entrega de prestações positivas de caráter social e ao intervencionismo na economia. No *Estado Democrático de Direito*, que seguiu ao Estado Social, observa-se uma certa fusão das duas correntes, pois concilia-se o Estado Social com uma certa dose de liberalismo, ao eliminar-se a insensibilidade do Estado Social com a questão financeira (reduzindo-se o intervencionismo estatal direto), ao mesmo tempo em que se acrescentam novas exigências para a garantia dos direitos fundamentais e sociais. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. I*, constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, pp. 520-521; 531-535, 546-547.

¹⁵ O princípio da legalidade e a primazia do poder legislativo sobre os demais poderes são atributos específicos do Estado Liberal. Com o surgimento do Estado Social e o crescimento das atribuições estatais, o poder executivo ganhou maior relevância e lhe passou a ser exigida maior celeridade no exercício das diferentes funções que lhe foram atribuídas. Este acúmulo de funções no poder executivo é uma característica histórica da sociedade atual e do Estado Democrático de Direito e originou esta supervalorização do poder executivo em relação aos demais poderes. Cf. ROCHA, Sergio André. A deslegalização no direito tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da Administração Pública. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 225.

¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. II*, valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, pp. 421-422.

1.1. *Direito por princípios e deslegalização*

Convém descrever, em breve síntese, alguns detalhes desta posição doutrinária, pois ela será relevante em muitas das discussões relativas à adoção de contratos fiscais. Parte-se assim da lição de Ronald Dworkin, que propôs uma distinção entre princípios e regras fundada na estrutura lógica de tais espécies normativas. Referido autor diferencia tais fenômenos com base em dois critérios: o modo de aplicação e o relacionamento normativo¹⁷.

Regras são espécies normativas que se aplicam de modo absoluto (tudo ou nada) e que não admitem ponderações ou sopesamentos. Dito de outra forma, uma vez preenchida a hipótese de incidência de uma regra válida, a consequência normativa deve ser aceita. Mais ainda, situações de conflito entre regras terminam com uma delas sendo considerada inválida. Por sua vez, os *princípios* se aplicam de modo gradual (mais ou menos), isto é, não determinam absolutamente a decisão, estabelecendo apenas fundamentos que dependem da conjunção com outros fundamentos provenientes de outros princípios. Ademais, hipóteses de impasse na aplicação de princípios¹⁸ reclamam uma ponderação quanto às dimensões de peso atribuíveis aos princípios envolvidos na decisão e, em tal exame, determina-se o princípio que deve prevalecer, sem, no entanto, declarar(em)-se inválido(s) o(s) princípio(s) afastado(s) na situação específica.

Dentre as contribuições doutrinárias que fomentaram a crítica e o aprimoramento da exposição de Dworkin, realça-se a formulação de Robert Alexy¹⁹, segundo quem os *princípios* são mandamentos de otimização que podem ser cumpridos em diferentes graus (normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e materiais existentes). *Regras*, pelo contrário, são cumpridas ou não

¹⁷ Cf. DWORKIN, Ronald M. Is law a system of rules? In: DWORKIN, Ronald M. *The philosophy of law*. Oxford: Oxford University Press, 1977, p. 43-49. Este mesmo artigo foi reproduzido em DWORKIN, Ronald M. *Taking rights seriously*. Cambridge, MA: 1978, p. 22-28.

¹⁸ Enquanto normas que estabelecem ideais a serem atingidos, os princípios não entram propriamente em conflito, haja vista seu entrelaçamento.

¹⁹ Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1985, p. 75-79.

(determinações no âmbito do fática e juridicamente possível). Quanto à questão dos confrontos entre si, as regras colidem na dimensão da validade, os princípios, na dimensão do peso²⁰.

Em razão desta concepção, a *lei* não ocupa mais posição central, e o próprio princípio da legalidade da Administração – plasmado sob a égide de um “Direito por regras” – deve ser redefinido, a partir da noção pós-positivista do “Direito por princípios”, resultando em um princípio da juridicidade²¹.

Esta é uma das razões que costuma ser apontada como causa do processo de *deslegalização*, isto é, à crise da lei como principal instrumento do Direito. Mas há também outros fenômenos correlatos que contribuem para esta transferência de poder do legislativo para o executivo. Fala-se, assim, da *incapacidade do Poder Legislativo* de tratar dos problemas da sociedade de risco e também de lidar com o *tecnicismo* que hoje se exige da legislação. As demandas da sociedade contemporânea e a sua complexidade levam também a um processo de *inflação legislativa*, caracterizado pela necessidade de se produzir normas casuísticas em vez de normas gerais. O conhecimento técnico exigido na produção de normas específicas para cada uma dessas demandas não pode ser suprido pelos congressistas. Simplesmente porque o *modus operandi* do Poder Legislativo não se adequou para atender às demandas do mundo moderno²².

É bem verdade que o Poder Legislativo poderia ter se estruturado para ser mais técnico e atender a essas demandas. Uma medida eficaz seria, por exemplo, a criação de comissões técnicas de discussão e proposição de normas, cuidando-se para que tais comissões fossem equipadas de pessoal técnico competente e permitissem o diálogo com a sociedade. Todavia, foi o Poder Executivo que - talvez por estar mais próximo da sociedade e ser forçado

²⁰ A esse respeito, vide também ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 6ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 37-39, 44, 51-52, bem como E. R. GRAU. *Ensaio e discurso...* op. cit. (nota 1), p. 177-180.

²¹ Cf. MORAES, Germana de Oliveira. *Controle jurisdicional da administração pública*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 43. Este tema será aprofundado adiante no subitem 3.3 deste Capítulo.

²² Cf. S.A. ROCHA. *A deslegalização...*, op. cit. (nota 15), pp. 226-230.

a constantemente tomar decisões rápidas sobre os mais diversos temas - acabou se equipando de corpo técnico competente para atender a tais exigências de especificidade, tecnicismo e celeridade no processo de criação de normas.

Característica central deste contexto de fortalecimento do Poder Executivo é o fato de que a Administração Pública concentra um número elevado de funções e passa a ter como paradigma de sua atuação a *eficiência* – tanto no sentido de qualidade quanto de celeridade e economicidade. A fim de atender a este seu novo papel, a administração passa a buscar formas consensuais de atuação perante os administrados, lançando mão de formas contratuais de atuação. A emergência do Estado Democrático de Direito confere aos cidadãos a titularidade de direitos fundamentais e lhes garante o seu cumprimento efetivo atribuindo à Administração Pública o dever de proteção de tais direitos. Disso resulta uma modificação no estilo de atuação e também uma nova perspectiva sobre a posição da Administração Pública: o elemento *negociação* passa a fazer parte do modo de agir administrativo²³ e a Administração Pública não mais se apresenta perante os particulares como representante de um poder, mas sim como um sujeito de direito igualmente subordinado à lei e detentora de determinadas faculdades que devem ser exercidas nos estritos limites legais²⁴.

1.2. *Substituição da autoridade pelo consenso*

Diversas expressões são usadas para identificar o fenômeno de contratualização da atividade da Administração Pública²⁵, adotando-se aqui, para fins de simplificação, as expressões generalizantes de *concertação* e *contratualização administrativa*. A diferença relevante entre essas duas formas de atuação consensual da Administração é a de que no primeiro caso não se tem propriamente uma relação de subordinação entre a Administração

²³ Fala-se de “administração cooperante”, “administração concertada”.

²⁴ Fala-se de uma “paridade” entre Administração e administrados na subordinação à lei. Donde decorre a expressão “administração paritária”. Cf. P. MACHETE. Estado de direito democrático, op. cit. (nota 13), pp. 48-50, 56.

²⁵ E nem sempre as expressões são sinônimas: governar por contrato (que foi inspirado no francês *gouverner par contrat*), fuga para o Direito Privado (inspirado no alemão *Flucht in das Privatrecht*), governança, *Steuerung* etc.

Pública e os cidadãos: trata-se de processo de negociação e acordo voltado à atuação conjunta na consecução de objetivos comuns. A seu turno, *contratualização* é expressão que retrata a substituição de atos impositivos unilaterais por relações fundadas no diálogo, negociação e troca²⁶.

Não há consenso no uso dessas expressões, mas o que interessa fixar é que este novo estilo da Administração Pública atribui maior importância à *negociação* e insere este elemento no modo de agir administrativo. A ação administrativa, ainda que resulte em atos administrativos unilaterais ou contratos, vai ser o resultado de uma *negociação* ou *ajuste consensual* entre a autoridade administrativa e os particulares a fim de encontrar uma solução comum e aceitável para um determinado problema. Permite-se aos interessados que participem do procedimento de tomada de decisões administrativas, seja na fase preparatória, na fase constitutiva ou na fase integrativa da eficácia de tal procedimento, ou ainda no processo de execução ou implementação das referidas decisões²⁷. Esta proximidade da Administração Pública com a sociedade tem a vantagem de promover uma maior *legitimação democrática* e aceitação da ação pública²⁸.

Particularmente este movimento de contratualização administrativa é o que interessa ao presente estudo, pois o fenômeno enfocado - e aqui denominado pela expressão genérica de *contratos fiscais* - refere-se às formas de diálogo, negociação e troca que podem ser implementados entre o Fisco e o contribuinte em substituição à simples prática unilateral do ato administrativo impositivo ou como elemento de suporte para a atuação administrativa.

Essa transformação no modo de agir da Administração Pública e a mudança de perspectiva quanto à sua posição nas relações com os particulares também se opera em matéria tributária. O Estado não mais se impõe de modo absoluto diante do cidadão e, particularmente

²⁶ Para ambas as conceituações aqui empregadas, vide G.J. OLIVEIRA. Administração consensual... op. cit. (nota 13), p. 222-224.

²⁷ Casalta Nabais, por exemplo, denomina este fenômeno de “administração concertada”. Cf. NABAIS, José Casalta. *Contratos Fiscais: reflexões acerca da sua admissibilidade*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, pp. 142-143.

²⁸ Cf. S.A. ROCHA. A deslegalização... op. cit. (nota 15), p. 227.

em matéria de tributação, o contribuinte não experimenta mais uma situação de sujeição total em relação ao poder impositivo do Estado. A administração tributária também busca a adoção de formas consensuais de prevenção ou solução de conflitos, pois o recurso ao Poder Judiciário demonstra morosidade e o prolongamento das demandas inevitavelmente traduz prejuízos para as partes envolvidas²⁹.

Nos tempos atuais, a Administração Pública também tem favorecido o consensualismo em matéria tributária. A busca por uma Administração tributária consensual é fenômeno que se verifica no exemplo de muitos países. Exemplos históricos conhecidos de contratos fiscais com caráter sinalagmático bastante evidente são os *agréments fiscaux* do Direito francês e as *acciones concertadas* do Direito espanhol. Ambos os casos demonstram compromissos em que o Estado estabelece benefícios fiscais em troca de obter a adesão dos contribuintes a determinados objetivos de ordem econômico e social³⁰. Atualmente, porém, a atenção tem recaído sobre a formalização de contratos fiscais voltados à redução de litigiosidade em matéria tributária, sendo de se destacar as *transações* em sentido estrito (envolvendo *anistias* e *remissões*) e também os chamados *acordos de fixação* ou *acordos determinativos*. Doravante se comentam especialmente as inovações legislativas e jurisprudenciais recentes a respeito de tais acordos, que são celebrados antes mesmo do lançamento tributário objetivando prevenir litígios em matéria tributária.

Na Espanha, constata-se, desde 1992, a existência de habilitação genérica na legislação para permitir que a Administração Pública celebre acordos, pactos, convênios ou contratos com os particulares em qualquer matéria que não contrarie o Direito e atendam ao interesse público³¹. Há uma certa controvérsia quanto à aplicação deste dispositivo no âmbito

²⁹ Lídia Ribas exemplifica que o Fisco, quando vence, demora para receber seus créditos e, quando vencido, arca com ônus de sucumbência. O contribuinte, mesmo vencendo ao final, pode enfrentar dificuldades na realização de seus negócios em razão da ausência de certidões negativas e, quando vencido, também arca com prejuízos. Cf. L.M.L.R. RIBAS. Mecanismos alternativos... op. cit. (nota 11), p. 45-46.

³⁰ Cf. J.C. NABAIS. *Contratos fiscais*... op. cit. (nota 27), pp. 130, 179-181, 190-192..

³¹ Referência é feita ao artigo 88 da Ley nº 30/1992.

tributário³², mas deve-se apontar que a celebração de acordos em relação à cobrança de tributos tem incentivada - seja por força desta lei, seja por força de habilitações singulares decorrentes de alterações legislativas mais recentes para acordos específicos³³ – revelando que a atuação consensual realiza o interesse público em maior medida do que a atuação unilateral impositiva.

Uma grande inovação legislativa do sistema espanhol repousa nas *actas com acuerdo*³⁴, que são instrumentos consensuais voltados a discussão, negociação e formalização de consenso em torno de *incertezas* envolvidas na determinação da obrigação tributária, especialmente as dúvidas decorrentes da aplicação de *conceitos indeterminados* ou na quantificação da obrigação (em razão de estimativas, valorações, medições de dados previstos em lei)³⁵. O acordo firmado com o contribuinte permite que o lançamento tributário se implemente com o consenso das partes e limita, por conseguinte, o direito de impugnação do contribuinte e o poder de revisão da Administración Pública³⁶.

Na Itália, também se podem encontrar normas de procedimento administrativo com habilitação genérica à celebração de acordos entre a Administración Pública e particulares. Decorre das Leis nº 241/1990 e 15/2005, a disciplina geral a matéria, sendo interessante enfatizar o reconhecimento normativo de que tais acordos têm finalidade determinativa, no sentido de auxiliar na concretização de norma que atribua discricionariedade à Administración

³² Em razão da exclusão feita pela “disposição adicional quinta”, a Ley nº 30/1992 tem aplicação subsidiária em Direito Tributário, pois os procedimentos de gestão, liquidação, comprovação, investigação e arrecadação dos tributos se regem por norma específica.

³³ Sendo de se destacar nesse sentido, a Ley nº 58/2003 (Ley General Tributaria – equivalente ao CTN brasileiro) e a previsão das *actas com acuerdo* e *actas de conformidad*.

³⁴ Cf. FLOR, Luis María Romero. *Las actas con acuerdo en la ley general tributaria y en el derecho comparado*. Toledo: Ediciones de La UCLM, 2010, pp. 15-16.

³⁵ Ley 58/2003: “Artículo 155. Actas con acuerdo.

1. Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo.”

³⁶ Salvo hipóteses de nulidade decorrentes de vício de forma, capacidade, consentimento etc. (conforme previstos nos artigos 155, item 6 e 217 da referida lei.

Pública³⁷. De modo similar, este dispositivo também suscita debates quanto a seu alcance em matérias tributárias³⁸.

Ademais, em alteração legislativa recente, o antigo instituto do *concordato tributario* renovou-se recentemente e foi substituído pelo *accertamento con adesione* (que é uma forma consensuada de apuração e lançamento da base tributável). Também se criou a possibilidade de conciliação judicial³⁹. No caso do *accertamento*, a lei permite que a autoridade administrativa proponha ao contribuinte a apuração do ou do imposto sobre valor agregado em bases estimadas (forfetárias). Em caso de consenso a respeito dos critérios, o acordo põe fim a potencial controvérsia sobre o tema. É relevante notar que o *accertamento* é forma de apuração consensuada de tributos que pode ter espaço antes ou depois de efetuado o lançamento tributário. A seu turno, a conciliação judicial também permite a apuração estimada das bases tributáveis e tem importância para a resolução de controvérsias postas em discussão em processo judicial⁴⁰.

De maneira geral, reconhece-se que o recurso a formas contratualizadas de atuação administrativa – mediante o uso implícito ou explícito de instrumentos de Direito Privado – tem contribuído para a melhor realização do interesse público em matéria tributária, permitindo-se paulatinamente que a aplicação *jurisdicional contenciosa* da norma seja substituída pela aplicação *espontânea*, inserindo-se aspectos da “liberdade” privada em campos antes reservados puramente à autoridade, caracterizada pela rigorosa vinculação do Poder Público⁴¹.

³⁷ Aponta-se neste sentido o art. 11, item 1 da Lei nº 241/1990, cujo trecho relevante diz: “a Administração pode concluir, sem prejuízo dos direitos de terceiros, e em todo caso preservando a busca do interesse público, acordos com os interessados a fim de determinar o conteúdo discricionário do provimento final ou substituí-lo”. Tradução livre de: “l'amministrazione [...] può concludere, senza pregiudizio dei diritti dei terzi, e in ogni caso nel perseguimento del pubblico interesse, accordi con gli interessati al fine di determinare il contenuto discrezionale del provvedimento finale ovvero in sostituzione di questo”.

³⁸ O artigo 13 da Lei nº 241/1990 faz reserva às normas específicas de procedimento tributário.

³⁹ Vide Decreto Legislativo nº 218/1997.

⁴⁰ De acordo com a redação atual do art. 20-bis do Decreto nº 636/1972, sempre que a situação de fato revelar que seria cabível *accertamento con adesione*, pode uma das partes propor a conciliação judicial.

⁴¹ VERSIGLIONI, Marco. *Accordo e disposizione nel diritto tributario*: contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale. Milano: Giuffrè, 2001, pp. 5-10, 19.

O Direito Tributário na Alemanha não conta com dispositivo expresso - similar aos do Direito espanhol ou italiano - para disciplinar os contratos fiscais celebrados antes do lançamento tributário. Todavia, esta lacuna legislativa não impediu que o consenso entre as partes fosse buscado em situações controversas surgidas no âmbito da fiscalização de tributos, o que culminou com a aceitação, pela jurisprudência, dos chamados *acordos sobre matéria de fatos (tatsächliche Verständigungen)*. Embora o instituto tenha se consagrado com esta denominação, reconhece-se que o âmbito de sua aplicação inevitavelmente alcança também questões de direito, especialmente quando há conceitos indeterminados envolvidos na aplicação da norma tributária⁴². Mesmo autores que apresentam uma visão mais restritiva sobre o cabimento de tais acordos reconhecem que o fundamento deste modo consensualizado de atuação administrativa está ligado a dúvidas com relação à (i) valoração, (ii) margens de apreciação claramente concedidos pela legislação, e (iii) aplicação de conceitos indeterminados⁴³.

No Brasil, tampouco se encontra uma habilitação geral à formalização de contratos pela Administração tributária. No âmbito legislativo, pode-se mencionar a autorização legal contida na Lei nº 9.784 para que órgãos e entidades administrativas criem meios que permitam a maior participação dos administrados no processo administrativo⁴⁴. Apesar de se revelar medida bastante inovadora, a previsão deste mecanismo na festejada Lei parece ter se revelado ainda uma mera faculdade inerte, tendo passado razoavelmente despercebida de estudos específicos sobre a matéria⁴⁵.

⁴² Cf. SEER, Roman. *Verständigungen in Steuerverfahren*. Colônia: Otto Schmidt, 1996, pp. 13-18.

⁴³ Cf. EICH, Andreas. *Die tatsächliche Verständigung im Steuerverfahren und Steuerstrafverfahren: Zulässigkeit, Rechtsnatur, Auswirkungen, Strategien*. Colônia: Otto Schmidt, 1992, pp. 25-27.

⁴⁴ Lei 9.784: “Art. 33. Os órgãos e entidades administrativas, em matéria relevante, poderão estabelecer outros meios de participação de administrados, diretamente ou por meio de organizações e associações legalmente reconhecidas.”

⁴⁵ Exceção é feita à obra de Carvalho Filho, que aborda sucintamente o tema e menciona as reuniões, convocações e trocas de correspondência como exemplos de formas alternativas de participação. CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Processo administrativo federal: comentários à lei nº 9.784, de 29/1/1999*, 2ª ed., rev. ampl. e atualizada. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, pp. 187-189. Outras obras consultadas nas quais não se dá atenção a este tema. SUNDFELD, Carlos Ari; MUÑOZ, Guillermo Andrés (Coord.). *As leis de processo administrativo: lei federal 9.784/99 e lei paulista 10.177/98*. São Paulo: Malheiros, 2000. FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Comentários à lei federal de processo administrativo: lei nº 9.784/99*. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

Devem ser destacadas, no entanto, iniciativas para a edição de normas que contenham habilitações específicas para a atuação consensual da Administração Pública. Na área federal, destaca-se também um projeto de lei que se propõe a regulamentar o instituto da *transação*⁴⁶ e que tem suscitado importantes discussões em torno da matéria. Importa ressaltar que, no âmbito tributário, *transação* é expressão cujo sentido estrito reporta-se a uma forma de negociação que alcança fatos já ocorridos⁴⁷. Não obstante, uma primeira versão deste projeto continha inovadoras previsões para a adoção de formas consensuais - denominadas de *transação preventiva* e *interpelação preventiva elusiva* - voltadas à resolução negociada de potenciais litígios a ocorrer no futuro⁴⁸. Embora tenham sido abandonadas, a implementação de tais medidas traria notável avanço ao Direito brasileiro, alinhando-o à tendência internacional de permitir o diálogo entre Fisco e contribuinte relativamente às situações de incerteza que decorrem de planejamentos tributários e contribuindo para a redução de litigiosidade em matéria tributária⁴⁹.

A abertura do processo de cobrança de tributos à negociação com o contribuinte tem sido impulsionada, porém, pelo maior número de casos nos âmbitos legislativos estadual e municipal, são também bastante conhecidos exemplos de leis que autorizam a autoridade administrativa a concluir *transação* em matéria tributária em alguns Estados e Municípios. Institutos com caráter negocial pronunciado que estão previstos no Código Tributário Nacional - e são pouco usados na área federal - passaram a ser discutidos e implementados em razão de sua regulamentação em leis estaduais e municipais. Em situações que são discutidas exemplificativamente ao longo deste trabalho, nota-se que muitos Estados e Municípios brasileiros têm colocado à prova os institutos da *transação*, da *remissão* e *anistia contratual*, da *dação em pagamento* e do *contrato de isenção*. Este movimento tem gerado jurisprudência

⁴⁶ Trata-se do Projeto de Lei nº 5.082/2009.

⁴⁷ Sentido que decorre do artigo 171 do CTN.

⁴⁸ Menção é feita aos artigos 45 e 47 do Anteprojeto de lei que desencadeou o atual projeto de lei nº 5.082/2009.

⁴⁹ 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.

e particularmente o tema da *dação em pagamento* foi incluído oficialmente no artigo 156 do CTN em recente alteração legislativa⁵⁰.

Um campo importante em que a Administração tributária consensual tem se manifestado de forma mais proeminente repousa no moderno *processo administrativo fiscal* no âmbito federal. Este procedimento que é conduzido no interior da Administração Pública tem como resultado a solução de divergência sobre determinada situação controversa e, sobretudo em vista de alterações legislativas recentes no Decreto 70.235/72 e a influência direta da Lei nº 9.784/99, tem consubstanciado um nítido passo em direção da participação e cooperação do contribuinte ao lhe facultar uma atuação ativa e determinante na investigação das questões tributárias⁵¹.

2. Definição preliminar de contratos fiscais

As variadas formas de manifestação da Administração tributária consensual não permitem enquadramento jurídico pacífico. A análise de direito comparado permite constatar que não há um referencial teórico ou enquadramento classificatório muito claro para tais arranjos consensuais entre fisco e contribuinte.

Esclarece-se, de antemão, antecipando-se sucintamente uma parcela das conclusões que serão mais bem expostas no Capítulo 3 deste trabalho, que a expressão *contratos fiscais* é uma categoria teórica de nível superior, um gênero que congrega distintas

⁵⁰ Vittorio Cassone associa esta modificação legislativa ao resultado do julgamento da ADI-MC nº 2.405-1-RS, acerca da Lei Estadual Gaúcha nº 11.475/2000 (que aceitou a inovação legal em lei estadual para prever dação em pagamento em bens imóveis). Cf. CASSONE, Vittorio. Transação, conciliação e arbitragem no âmbito tributário: confronto entre os princípios constitucionais aplicáveis. 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, p. 228. Porém, este julgamento ocorreu entre março e novembro de 2002 e a modificação do CTN é de 2001. É mais provável que a alteração legislativa tenha sido causada pelo julgamento da ADI-MC nº 1.917-DF, que havia negado a possibilidade de regulação da transação sem a interveniência de lei complementar e foi julgada em 1998.

⁵¹ Cf. TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. *A supremacia do interesse público e o direito tributário*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, pp.136-141.

formas de atuação consensual entre o Fisco e o contribuinte. *Contratos fiscais* (ou ainda ajustes consensuais, acordos, transações etc.) é terminologia utilizada para agrupar variadas formas de ajuste que denotam, em sua essência, um consenso entre fisco e contribuinte com relação a determinado aspecto controverso da obrigação tributária. Por serem sinônimas, utilizam-se neste trabalho indistintamente as expressões *contratos fiscais*, *ajustes consensuais*, *soluções pactuadas* e afins para a referência a este gênero..

Contratos fiscais são acordos firmados com o consenso das partes – fisco e contribuinte – e que trazem como consequência a vinculação dessas mesmas partes com relação a determinado elemento controverso da obrigação tributária que seja, em razão de previsão legal, passível de negociação e convenção entre as partes. É um negócio jurídico bilateral, pois pressupõe o acordo de duas vontades: a do fisco e a do contribuinte. Seu objeto enfoca elementos disponíveis da *criação*, *formação* ou *extinção* de vínculo obrigacional pertinente a relações jurídicas de natureza tributária.

A conclusão de um contrato fiscal, com o consensualismo que lhe é peculiar, traz duas consequências fundamentais, cada uma relativa a uma das partes. Do lado do fisco, o contrato fiscal provoca uma restrição no poder de autotutela da Administração Pública, de modo que tal contrato não será passível de *revogação* por medida unilateral da Administração Pública. Do lado do contribuinte, há uma *restrição ao seu direito de impugnação*. A matéria reconhecida e em alguns casos “confessada” no contrato fiscal não pode ser objeto de discussão administrativa ou judicial. Excluem-se, naturalmente, de ambas essas restrições, quaisquer questões pertinentes a puro erro na apuração dos fatos.

Identificam-se, assim, algumas características que são comuns a todas as formas de contratos fiscais. Elas são assim resumidas: (i) pressuposto de existência de uma *incerteza* na aplicação da lei; (ii) *conformidade legal*, retratada em previsão legal que autorize (ou ausência de proibição legal) a atuação administrativa consensual voltada à resolução desta incerteza; (iii) intenção das partes em afastar esta incerteza, concretizada na *manifestação de vontades* que gera o consenso (bilateralidade); (iv) vinculação das partes, manifestada pela

limitação ao direito de impugnação (pelo contribuinte) e de revisão (pelo Fisco); (v) necessidade de se conferir *publicidade* para permitir a uniformização das práticas e promover a igualdade.

Não há definição legal de contratos fiscais na legislação brasileira. O Código Tributário Nacional apenas menciona contratos entre o fisco e contribuinte em matéria de concessão de isenção⁵², sem maiores indicações de sua precisa natureza jurídica e função.

Contratos fiscais são institutos jurídicos voltados à eliminação de incerteza na aplicação da norma tributária ao caso concreto e promovem segurança jurídica ao vincular as partes a uma solução discutida e obtida como resultado de um trabalho conjunto. O objetivo que move os contratos fiscais é a prevenção ou solução de controvérsias em matéria tributária. Como se verá em maior detalhe no Capítulo 2, um dos principais fenômenos que causa a formação de um ambiente de incerteza na concretização da norma tributária decorre do modo aberto como a legislação é formulada, mediante o emprego de conceitos indeterminados que conferem margem de livre apreciação no momento de sua aplicação ao caso concreto. Em vista da complexidade dos fatos que regula, a legislação tributária é carregada de ambiguidade, imprecisão e gera dúvidas na sua interpretação. Este contexto de aplicação potencialmente conflituoso da norma é a principal fonte para a busca de mecanismos de resolução prévia de conflitos, mediante diálogo e aproximação entre Fisco e contribuinte.

Em vista disso, uma das principais modalidades de contrato fiscal enfocada ao longo deste trabalho são os *acordos de fixação* que podem resultar da discussão e consenso entre Fisco e contribuinte durante a fase de fiscalização. O consenso expresso com relação a determinada questão permite eliminar a incerteza, gerando segurança jurídica para as duas partes, ao limitar o direito de impugnação do contribuinte e o poder revisional do Fisco. A nenhuma das partes interessa o conflito e o litígio e, mesmo sem contar com previsão legal

⁵² Nos art. 176 e 179 que regulam a concessão de isenção por meio de contrato firmado entre a autoridade administrativa e o contribuinte.

expressa para a realização de acordos de fixação⁵³, tem-se notado que a condução dos procedimentos de fiscalização no Brasil vem substituindo a forma inquisitiva pelo debate com atribuição de força vinculativa aos esclarecimentos prestados pelo contribuinte⁵⁴.

3. Princípio da legalidade

Como primeiro ponto da abordagem proposta para este Capítulo, destaca-se que a adoção de formas pactuadas de atuação administrativa em matéria tributária potencialmente esbarra neste que é considerado um dos mais basilares princípios da tributação: o *princípio da legalidade*. A admissão do fenômeno dos contratos fiscais, como se adiantou acima, pressupõe a aceitação da existência de margens de apreciação conferidas à autoridade administrativa no exercício das atividades de apuração e exigência de tributos. O exercício dessa liberdade de atuação autônoma, em vez de se verificar de modo unilateral e impositivo, pode ser exercido de modo consensual, buscando-se obter o comum acordo com o contribuinte, de modo a prevenir ou solucionar controvérsias.

O princípio da legalidade, interpretado de maneira bastante rigorosa e idealista poderia levar à negação da existência deste fenômeno, reduzindo-se ao máximo a discricionariedade da Administração Pública e exigindo-se um desempenho pleno da função normativa pelo Poder Legislativo - com eliminação absoluta de imprecisões e ambiguidades da norma e também a disciplina completa e infalível da atividade administrativa (vinculando-a por completo ao quanto disposto em lei). Não haveria, portanto, espaço para atuação administrativa consensual.

A propósito, deve-se destacar que, até mesmo em suas remotas origens, o princípio da legalidade remete ao *consenso*. Não propriamente o consenso *geral* da sociedade, mediada por seus representantes, mas sim, e até mesmo, um consenso *individualizado*. Em alguns exemplos históricos colhidos na Idade Média, nota-se que o tributo era uma transferência

⁵³ Como se viu no exemplo da Espanha (vide subitem 1.2 supra neste Capítulo).

⁵⁴ Vide exemplos colhidos na prática mencionados no item 1 do Capítulo 5.

patrimonial convencionada, cuja solicitação e acordo eram obtidos individualmente. O cidadão possuía deveres públicos e não estava propriamente sujeito à tributação. Esta era, antes, uma forma opcional de se desincumbir de outros deveres públicos (como o dever de servir na guerra) e assumia caráter nitidamente contratual⁵⁵. Foi exatamente a exigência de concordância dos administrados com relação à imposição de tributos que culminou com a formatação do princípio da legalidade como direito de concordar – diretamente ou por meio de representantes – com a tributação⁵⁶.

Na sua versão mais geral, o princípio da legalidade refere-se atualmente ao *consenso geral* da sociedade retratado na criação da lei. A *lei* assume uma posição central e expressa a vontade geral da sociedade, procurando realizar os ideais de igualdade e justiça. Num contexto de divisão de poderes, cabe a órgãos de representação popular a criação de regras de comportamento de acordo com processo legislativo estabelecido na Constituição⁵⁷. O consentimento atinge uma forma perene e indireta, mantendo-se em vigor pelo tempo em que a lei vigesse, podendo o tributo ser cobrado sempre que se concretizar a hipótese de incidência legal⁵⁸.

Numa visão que se pode qualificar de idealista, a *lei* restringe a atuação da Administração Pública ao estrito cumprimento dos comandos legais. Mais ainda, a lógica do princípio da legalidade aplicável à Administração Pública difere daquela que se observa nas relações privadas. É comum a referência ao exemplo da ausência de proibição: ao particular é dado fazer tudo que a lei não proíbe, ao passo que à Administração Pública somente se

⁵⁵ Cf. L.E. SCHOUERI. *Direito Tributário*, op. cit. (nota 9), pp. 19-21, 274-275. Na Inglaterra, a cobrança *scutage* correspondia ao quanto devia ser pago pela não prestação do serviço militar. Cf. UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2ª ed., revista e atualizada. Tradução e notas ao direito brasileiro de Marco Aurelio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 25.

⁵⁶ O princípio da legalidade antecede, outrossim, a própria formação do Estado de Direito e suas raízes históricas podem ser colhidas na Idade Média, muito tempo antes da Magna Carta de 1215, assinada pelo Príncipe João Sem Terra. Maiores referências a este respeito e também a negação do senso comum de que o princípio da legalidade teria nascido com a referida Magna Carta podem ser vistas em L.E. SCHOUERI. *Direito Tributário*, op. cit. (nota 9), pp. 271-278.

⁵⁷ Cf. SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 34ª ed., rev. e atualizada até a Emenda Constitucional nº 67, de 22.12.2010). São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 421-422.

⁵⁸ Segundo menciona Onofre Alves, seriam tributos não consentidos direta e individualmente pelos contribuintes, mas estabelecidos em lei que foi votada pelos seus representantes. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um tributo 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, p. 103.

permite fazer aquilo que a lei autoriza⁵⁹. Esta concepção resulta em que, diante de lacuna ou imprecisão legislativa, o agente administrativo deveria permanecer inerte e abster-se de tomar qualquer medida. Levada ao extremo, a consequência necessária seria a declaração de inconstitucionalidade da lei baseada exclusivamente na sua imprecisão⁶⁰.

Como se observa, o princípio da legalidade comporta algumas variações conforme a fonte de produção jurídica e o grau de determinação da conduta exigido para o veículo normativo *lei*⁶¹. De modo geral, o resultado são gradações do princípio que, por exemplo, ora privilegiam uma abordagem meramente *formal* (na qual o próprio sentido de *lei* é ampliado para abranger formas infralegais de regulamentação), ora reforçam seu sentido *material* e demandam a atuação plena do Poder Legislativo no disciplinamento exaustivo de determinadas matérias. O tema merece ser analisado com profundidade e com atenção aos seus principais desdobramentos a fim de verificar em quais condições o fenômeno da contratualização da atividade administrativa pode se manifestar em matéria tributária.

Dentre as possíveis acepções do princípio da legalidade, merece particular atenção a especialização que o princípio da legalidade demonstra no campo tributário: o chamado *princípio da estrita legalidade* ou, na expressão tecnicamente imprópria, porém célebre, o *princípio da tipicidade cerrada*⁶². O conteúdo deste *princípio da estrita legalidade* diferencia-se do *princípio da legalidade genérica*, que decorre do art. 5º, inciso II, da Constituição⁶³, e também apresenta diferenças relevantes em comparação com o *princípio da legalidade da Administração*, retratado no art. 37 da Constituição⁶⁴.

⁵⁹ Cf. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 37ª ed., atualizada até a Emenda Constitucional 67, de 22.12.2010. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 89-90.

⁶⁰ As dificuldades que cercam tal medida incomum decorrem da ausência de sanção para o desrespeito à legalidade (especialmente o dever de formular leis precisas) e também das controvérsias pertinentes ao próprio reconhecimento do problema da imprecisão. Cf. NAVARRO, Pablo E.; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. São válidas as normas tributárias imprecisas? In: *Revista dialética de direito tributário*, v. 148. São Paulo: Dialética, pp. 71-72, 79-80.

⁶¹ XAVIER, Alberto Pinheiro. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 17.

⁶² Tal princípio encontra-se delineado no art. 150, incisos I a III da Constituição Federal e apresenta maiores especificações no nível infraconstitucional, mais propriamente no art. 97 do Código Tributário Nacional.

⁶³ “Art. 5º [...] II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”

⁶⁴ “Art. 37. A Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]”

Esta feição especial do *princípio da legalidade* em matéria tributária se apresenta até mesmo mais vigorosa do que a acepção positiva que o *princípio da legalidade da Administração* tradicionalmente assume em outros ramos de Direito Público⁶⁵. Afinal, está se diante de uma imposição tributária: uma invasão na esfera de direitos fundamentais dos cidadãos, que demandaria a previsão legal específica e exaustiva, a clareza absoluta de sentido no texto legal e praticamente nenhum espaço de liberdade de atuação administrativa e tampouco a delegação de poder regulamentar ao agente administrativo (ao editar normas, sua função restringir-se-ia apenas à regulamentação, ao esclarecimento do texto legal).

A admissão do fenômeno do contratualismo em matéria tributária depende do enfrentamento e superação deste dogma. A proposta de análise empreendida neste tópico intenta averiguar se o princípio da legalidade impede a adoção do *contrato* como forma de atuação administrativa no âmbito tributário e também examinar se há impedimento à concessão de margens de apreciação para a autoridade administrativa.

A organização dos assuntos nos tópicos seguintes privilegiou inicialmente os sentidos formal e material do princípio da legalidade, buscando-se decompor o tema da admissibilidade de contratos fiscais em *forma* e *conteúdo*. Assim, enfoca-se primeiramente o sentido mais amplo de legalidade em matéria tributária para questionar se os contratos fiscais podem ser aceitos como *forma* de atuação administrativa – independentemente da admissibilidade de seu *conteúdo*. Na sequência, toma-se como centro de atenção o princípio da legalidade em seu sentido estrito a fim de propriamente expor limites e requisitos do sistema tributário brasileiro para a admissão de contratos fiscais.

Reservou-se para o final deste item 3, o exame do princípio da legalidade da Administração, destacando-se a sua aplicação em matéria tributária e o movimento de evolução e transformação deste princípio nos tempos atuais com o propósito de alcançar, não

⁶⁵ O princípio da legalidade da Administração pode ser lido de modo positivo (de forma que a Administração somente pode atuar em situações que foram reguladas pela lei) ou de modo negativo (e neste caso a Administração estaria impedida de atuar em situações que não foram contempladas expressamente pela lei, ou por ela foram expressamente vedadas). Este tema é abordado em maiores detalhes no item 3.3 deste Capítulo.

simplesmente a legalidade, mas sim a *juridicidade* da Administração. Conforme antecipou Onofre Alves, a modelagem de uma administração pública consensual – com maior intervenção dos administrados no procedimento administrativo e a celebração de acordos entre a Administração e os administrados – representa uma volta à origem histórica do princípio da legalidade, com a retomada do consentimento dos cidadãos nas decisões administrativas, privilegiando a situação concreta de cada administrado⁶⁶.

3.1. *Princípio da legalidade genérica*

O princípio da legalidade delineado pelo art. 5º, inciso II, da Constituição tem caráter principiológico acentuado, pois prescreve um estado ideal de coisas, que é a regulação de temas mediatizada pela *lei*. Sendo um princípio e não uma regra, a realização deste mandamento de otimização pode se dar em variados níveis. Em simples palavras o *princípio da legalidade genérica* (ou *princípio da legalidade em sentido amplo*)⁶⁷ não determina categórica e infalivelmente que o veículo normativo para a regulação de condutas seja precisamente a *lei em sentido estrito*. Basta que a conduta a ser regulada seja disciplinada em ato normativo que tenha autoridade amparada em *lei*⁶⁸. Fala-se assim de uma *reserva relativa* (*reserva formal de lei*, ou ainda *legalidade formal*), que simplesmente requer que os atos e omissões dos cidadãos sejam regulados *em virtude de lei*, possibilitando sempre que a norma

⁶⁶ Cf. O.A. BATISTA JÚNIOR. *Transações administrativas...* op. cit. (nota 58), p. 102-104.

⁶⁷ Prefere-se utilizar a expressão *princípio da legalidade genérica* para fazer referência a esta modalidade de legalidade que decorre do art. 5º, inciso II, da Constituição. A expressão *reserva de lei* (fortemente associada ao conceito germanista de *Vorbehalt des Gesetzes*) não é unívoca e traz imprecisão, pois também pode se desdobrar em uma vertente formal (exigindo *lei em sentido estrito*) e uma vertente material (convivendo com o fenômeno da *delegação normativa*). Não é raro encontrar o uso isolado da expressão “reserva de lei” com o sentido de “reserva absoluta de lei formal”. Gerd W. Rothmann, por exemplo, comenta o princípio da *reserva de lei*, associa ao equivalente *Vorbehalt des Gesetzes*, diz que decorre do (equivalente) art. 5º, inciso II, da Constituição, e não faz ressalvas quanto à ambivalência da expressão. A reserva de lei, quando exige lei em sentido estrito, é a *reserva absoluta de lei formal* e decorre atualmente do art. 150, incisos I e III, da Constituição. Cf. ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. In: *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, nº 8, ano XI. São Paulo: RT, 1972, pp. 71-72.

⁶⁸ Para a distinção entre lei em sentido formal e em sentido material em matéria tributária, vide MACHADO, Hugo de Brito. O princípio da legalidade. In: *Princípio da legalidade*. Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 6. São Paulo: Resenha Tributária – CEEU, 1981, pp. 308-311

de conduta criada por regulamento expedido pelo Poder Executivo seja reconduzível a uma lei em sentido estrito da qual emane autorização para tanto⁶⁹.

Em matéria tributária, este princípio governa todos os temas que não estejam alcançados pelo *princípio da estrita legalidade* (comentado no subitem seguinte deste Capítulo). Dessa forma, podem ser objeto de regulação em ato do Poder Executivo tanto as “obrigações acessórias”⁷⁰ quanto as matérias pertinentes à obrigação principal que - em razão de mandamento constitucional ou também de comando previsto em lei complementar - não estejam reservadas à *lei* como forma exclusiva de produção normativa. A inserção das primeiras no campo de regulamentação normativa do Poder Executivo é mais claramente aceitável⁷¹. Porém, a permissão ao Poder Executivo para a instituição de normas atinentes à obrigação principal potencialmente esbarra no *princípio da estrita legalidade* e dependeria, portanto, da confirmação de que, ao ser implementada, esta segunda feição do princípio da legalidade não é alcançada plenamente⁷².

Para o que importa fixar neste ponto da exposição, tem-se que o *princípio da legalidade genérica* convive bem com o fenômeno da *delegação normativa*⁷³. Embora criadas por fontes normativas secundárias, as obrigações decorrentes de atos normativos emanados do

⁶⁹ Lei formal é ato emanado de órgão que, segundo a Constituição, tem o caráter de órgão legislativo. Lei em sentido material é o ato pelo qual o Estado formula uma regra de direito objetivo ou estabelece regras, ou organiza instituições etc. Do ponto de vista substancial ou material, o regulamento é lei, porque contém as características comuns às leis. Do ponto de vista formal, ele é ato administrativo subordinado. Cf. LEAL, Vítor Nunes. Lei e Regulamento. In: *Revista de Direito Administrativo*, vol. 1. Rio de Janeiro, FGV, jan/1945, pp. 377-378.

⁷⁰ A expressão “obrigações acessórias” é aqui utilizada em razão de seu caráter didático (pois é expressamente mencionada pelo CTN). Ressalta-se, porém, que tal expressão é criticável por não revelar “obrigação” (não há conteúdo patrimonial e trata-se de dever decorrente da relação de sujeição em que se encontra o contribuinte ou até mesmo terceiros), nem tampouco uma “acessoriedade” com relação à obrigação de pagar tributo. Por sua maior precisão técnica, prefere-se a expressão “deveres instrumentais” cunhada por Paulo de Barros Carvalho. Maior detalhamento sobre as críticas aqui comentadas podem ser vistos em L.E. SCHOUERI. *Direito Tributário*, op. cit. (nota 9), pp. 438-446.

⁷¹ Cf. FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1971, p. 64. Vide comentários sobre opiniões contrárias em L.E. SCHOUERI. *Direito Tributário*, op. cit. (nota 9), pp. 443-444.

⁷² Conforme se discute no subitem seguinte, o ideal de especificação normativa requerido pelo princípio da estrita legalidade não é alcançável na prática e a realidade mostra que a concessão de margens de apreciação para a atuação administrativa é bastante frequente.

⁷³ Cf. L.E. SCHOUERI. *Direito Tributário*, op. cit. (nota 9), pp. 279-281.

Poder Executivo tem o seu fundamento mediato na *lei*⁷⁴. Conforme se observou, o princípio da legalidade genérica não revela acentuada preocupação com a *forma* do ato normativo, não exige que seja adotada exclusivamente a forma de *lei em sentido estrito* para a regulação de condutas.

Esta constatação permite que se examine o tema da admissibilidade constitucional dos *contratos* enquanto *forma* de atuação administrativa em matéria tributária. A admissibilidade constitucional dos contratos fiscais que versem sobre temas não alcançados pelo *princípio da estrita legalidade* levanta tão só uma questão de legalidade e uma exigência de autorização legal, pois relativamente a esses temas não se reclama que a *lei em sentido estrito* contenha e esgote a disciplina normativa⁷⁵.

Examinar a licitude dos contratos fiscais sob as perspectivas *formal* e *material* se justifica porque, caso se verificasse que o ordenamento jurídico proíbe a utilização de *contratos* por parte da autoridade administrativa - exigindo que toda atuação se desenvolva de modo unilateral e imperativo (por meio de atos administrativos) - não seria necessário estudar o tema na perspectiva do conteúdo de tais contratos⁷⁶.

É importante destacar que tanto a *forma* quanto o *conteúdo* do ato podem se revelar ilícitos e a licitude de um não regulariza a ilicitude do outro. A admissibilidade *formal* e *material* dos acordos em matéria tributária revela uma certa relação entre esses critérios. Quanto mais um arranjo contratual entre Fisco e contribuinte demonstrar contrariedade material à lei⁷⁷, distanciando-se do requisito de legalidade *material*, maiores serão as exigências para verificar o atendimento de requisitos *formais*. No sentido contrário, menos importantes serão as condições formais quando se observar que o contrato fiscal atende materialmente às exigências da lei. Como resultado disso, normalmente o questionamento

⁷⁴ Cf. A.P. XAVIER. *Os princípios da legalidade...* op. cit. (nota 61), p. 31.

⁷⁵ Cf. J.C. NABAIS. *Contratos fiscais...* op. cit. (nota 27), pp. 222-223.

⁷⁶ Cf. SERRANO, María Luisa González-Cuéllar. *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*. Madri: Colex, 1998, pp. 95-97.

⁷⁷ Isto é, dispuser sobre matéria não autorizada ou não incluída no campo de livre apreciação da autoridade administrativa.

quanto à aceitação de arranjos consensuais em matéria tributária dirige a atenção imediatamente para a conformidade legal em seu *sentido material*. Quando esta se revelar duvidosa, passa-se a olhar também para requisitos de licitude *formal*⁷⁸.

Tendo isso em vista, a proposta que se desenvolve nesta parte do trabalho é a de examinar - numa perspectiva puramente *formal* - se a Constituição proíbe que Fisco e contribuinte criem vínculos jurídicos entre si por meio de contratos. No subitem seguinte, questiona-se - numa perspectiva *material* - até que o ponto o princípio da estrita legalidade cria e admite espaços para atuação consensual entre as partes da relação tributária.

A aceitação dos contratos como *forma* adequada para o agir administrativo em matéria tributária é tema que seria facilmente endereçado em caso de previsão normativa específica que os proibisse ou aceitasse explicitamente. Todavia, o sistema normativo brasileiro atual não conta - como se viu acima nos exemplos da Itália e Espanha⁷⁹ - com previsões legais específicas, posto que amplas e questionáveis, a respeito da atuação contratualizada da Administração Pública.

Caso a Constituição, ou mesmo a legislação infraconstitucional, contivesse proibição expressa ao uso da *forma* de contratos, ficaria clara a ofensa constitucional ou a ilegalidade de tais medidas⁸⁰. Não se admite a adoção de contratos fiscais *contra legem*.

No entanto, inexistindo tal proibição ou permissão explícita, ou seja, na hipótese de contratos feitos além dos limites legais (*praeter legem*), a admissibilidade de tais formas consensuais torna-se tema controverso.

⁷⁸ Cf. RICKLI, Peter. *Die Einigung zwischen Behörde und Privaten im Steuerrecht*. Basel e Frankfurt am Main: Helbing & Lichtenhahn, 1987, pp. 123-124.

⁷⁹ Vide a parte final do item 1 deste Capítulo.

⁸⁰ Saber se numa hipótese dessas haveria também um problema de invalidade das relações construídas com base em contrato inconstitucional ou ilegal é tema que será abordado mais adiante, no item 4.1 do Capítulo 4.

A ausência de permissivo legal poderia suscitar a nulidade de acordos firmados entre Fisco e contribuinte, sobretudo quando se leva em conta a noção geral de legalidade da Administração, de que a Administração Pública só pode fazer aquilo que a *lei* (ou a legislação) expressamente determinar⁸¹. Essa atuação informal da Administração Pública, praticada à margem da lei, tornaria ilícitos tais contratos inválidos, de modo que sua fundamentação deva buscar apoio nos princípios da boa-fé e da proteção da confiança legítima⁸².

Em maior detalhe, anota-se que o silêncio da lei a respeito da *forma* de atuação consensual da Administração Pública poderia levar a duas interpretações possíveis. A falta de permissão legal pode ser interpretada como uma proibição à adoção de contratos fiscais, ou pode-se chegar à conclusão de que apenas uma vedação legal explícita poderia trazer como consequência a invalidade de tais contratos⁸³.

As disposições constitucionais em matéria tributária efetivamente não elegem nenhuma forma específica para a atuação administrativa. A Constituição não estabelece nenhum mandamento contrário à adoção de formas pactuadas de atuação administrativa e o Código Tributário Nacional até mesmo menciona o *contrato* como forma instrumental apropriada para a prática administrativa em determinadas situações. Há referência ao *lançamento* no art. 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição como um dos temas reservados à competência de lei complementar, mas não se o privilegia como *forma* jurídica de utilização imperativa e unilateral. A propósito, a regulação dada ao tema do *lançamento tributário* pelo CTN ressalta o caráter colaborativo desta forma de atuação administrativa⁸⁴.

No nível infraconstitucional, mencionou-se acima que, dentre as variadas formas de contratos fiscais, o ordenamento jurídico brasileiro prevê explicitamente a concessão de

⁸¹ O tema será abordado em maior detalhe adiante, no item 3.3 deste Capítulo, sobre o princípio da legalidade da Administração.

⁸² Cf. FÜLLSACK, Markus. *Informelles Verwaltungshandeln im Steuerrecht*. Konstanz: Hartung-Gorre, 1995, pp. 169-171.

⁸³ Neste último caso, caberia ainda questionar se o contrato atende à legalidade do ponto de vista *material*. Cf. P. RICKLI. *Die Einigung zwischen Behörde und Privaten...* op. cit. (nota 78), p. 106.

⁸⁴ Fala-se do lançamento por homologação, pois este pressupõe colaboração do contribuinte na apuração e qualificação dos fatos. J.C. NABAIS. *Contratos fiscais...* op. cit. (nota 27), p. 175.

incentivos fiscais por meio de contrato e alberga também institutos jurídicos que revelam as características de contratos fiscais (regimes fiscais substitutivos, soluções prévias de consulta). Pode-se, com isso, afirmar que o sistema jurídico brasileiro oferece robustos indicativos de que a *forma contratual* pode servir de instrumento para a atuação consensual da Administração Pública em matéria tributária.

Um ponto que merece, porém, maior atenção é quanto à admissão dos aqui denominados *acordos de fixação*, ou seja, contratos relativos a matérias controversas, de fato ou de direito, envolvidas nos procedimentos de determinação, cobrança ou execução tributários. Essa espécie de contrato é fenômeno que pressupõe a existência de uma controvérsia jurídica, decorrente do exercício de margens de apreciação conferidas pela lei⁸⁵, de modo que a fixação de um entendimento comum entre Fisco e contribuinte, com efeitos vinculantes para ambos, permita a prevenção ou a solução de litígios⁸⁶.

Tomando-se como pressuposto da análise o fato de que a norma tributária confere margens de apreciação para a autoridade administrativa, deve-se questionar se margem de liberdade envolve não só o “que” fazer, mas também o “como” fazer. Numa situação, como a descrita acima, de silêncio da legislação com relação à *forma* procedimental preferida, é lícito afirmar que a adoção de formas contratualizadas de atuação não contraria o princípio da legalidade genérica. Nesse sentido, a atuação administrativa na implementação de normas que conferem margens de apreciação pode se dar por meio de *ato administrativo unilateral* ou *contrato*. O princípio da legalidade seria, assim, indiferente com relação à forma adotada⁸⁷. A busca por uma solução consensual, por meio de *contrato* entre Fisco e contribuinte (em vez da atuação unilateral por meio de *ato administrativo*) apresenta, contudo, as vantagens de permitir uma ampla abordagem de temas complexos, antecipando e resolvendo possíveis controvérsias e favorecendo a aceitação da solução final⁸⁸.

⁸⁵ Cf. A. EICH, *Die tatsächliche Verständigung...* op. cit. (nota 43), pp. 5-10.

⁸⁶ O tema será abordado em maior detalhe nos itens 4.1 e 4.2 do Capítulo 2.

⁸⁷ Cf. P. RICKLI, *Die Einigung zwischen Behörde und Privaten...* op. cit. (nota 78), pp. 112-113, 116.

⁸⁸ Cf. MAURER, Hartmut. *Verwaltungsvertrag: Probelem und Möglichkeiten*. In: HILL, Hermann (Coord.). *Verwaltungshandeln durch Verträge und Absprachen*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, pp. 34-35.

Fala-se de uma crise do *ato administrativo* como figura central da atividade administrativa. Diante da complexidade que se tornou a função administrativa, surge o *procedimento administrativo* como uma das alternativas discutidas para deslocar o centro de gravidade da atividade administrativa das decisões unilaterais para a criação de mecanismos de discussão e conciliação entre particulares e Administração. Privilegia-se não simplesmente a decisão final, mas o caminho percorrido para obtê-la. Ao permitir que o particular participe do processo de tomada de decisão, não se busca apenas de um meio de defesa das suas posições subjetivas perante a Administração, mas sim obter um expediente organizativo destinado a promover a discussão de interesses e fatos relevantes e obter a melhor decisão administrativa como resultado dessa cooperação⁸⁹. Perante uma Administração Pública que tem aumentado sua complexidade e seu papel de intervenção, o incremento da participação dos privados na tomada de decisões administrativas representa uma importante forma de controle e limitação do poder administrativo. Propicia-se, ademais, uma melhoria de qualidade das decisões administrativas, possibilitando à Administração uma adequada configuração dos problemas e das diferentes perspectivas possíveis de sua resolução. Conforme já destacado, o resultado de tal procedimento colaborativo é a maior aceitação das decisões pelos seus destinatários, no que se observa um fator de legitimação e democraticidade da atuação administrativa⁹⁰.

Diante desses fatores que favorecem a atuação consensual em vez da atuação unilateral da Administração Pública, pretende-se ressaltar que a ausência de permissivo legal autorizativo quanto à *forma* contratual em matéria tributária não pode ser lida como uma proibição a tal modo de atuação. Reforça-se que, diante de margens de apreciação conferidas pela lei e a ausência de definição específica quanto ao modo de atuar, não se pode admitir que a autoridade administrativa permaneça inerte e, menos ainda, que deixe de buscar uma forma de atuação que resulta em maior *eficiência e legitimidade*.

⁸⁹ Cf. SILVA, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da. *Em busca do acto administrativo perdido*. Coimbra: Almedina, 2003, pp. 302-310.

⁹⁰ Cf. V.M.D.P. SILVA. *Em busca do acto...* op. cit. (nota 89), pp. 400-402.

3.2. *Princípio da estrita legalidade (tipicidade cerrada)*

Seguindo-se com a proposta delineada acima, a análise empreendida neste tópico focaliza o princípio da legalidade em seu sentido estrito a fim de se questionar a admissibilidade dos contratos fiscais sob a perspectiva de seu *conteúdo*. Admitidos como forma de atuação administrativa que privilegia a obtenção de consenso em matéria tributária e objetiva prevenir ou solucionar conflitos, os contratos fiscais poderiam representar uma afronta ao *princípio da legalidade* por implicarem a definição de soluções individualizadas, ou seja, a emissão de uma norma individual para um caso concreto sem amparo direto da lei.

Segundo a visão tradicional, o adensamento que este princípio demonstra no Direito Tributário resulta em restrições materiais para a atuação do Poder Executivo, uma vez que se espera um nível elevado de precisão da lei na estipulação das condutas a serem adotadas em casos concretos. Fala-se assim da acepção de princípio da legalidade que o especifica na forma do chamado *princípio da estrita legalidade, reserva absoluta de lei formal*, ou a criticável expressão *princípio da tipicidade cerrada*⁹¹.

Discorre-se a seguir sobre os contornos desta concepção do princípio da legalidade para identificar precisamente quais matérias devem vir reguladas diretamente pela lei e também averiguar qual seria a medida de exatidão terminológica exigida em tal tarefa de definir exaustivamente as condutas em matéria de imposição de tributos. O entendimento sobre os limites materiais do princípio da legalidade permite lançar as bases para as discussões sobre a admissibilidade de mecanismos de delegação normativa e, mais especificamente, de concessão de margens de apreciação à autoridade administrativa⁹².

⁹¹ É bastante apropriado o uso do adjetivo “cerrado”. Posto que incomum na língua portuguesa coloquial brasileira, este adjetivo remete à língua espanhola, donde se originou a célebre confusão na tradução da expressão *Tatbestandsmäßigkeit* da obra de Larenz e que resultou num costume, ao que tudo indica irreversível, da cultura jurídico-tributário brasileira de utilizar a expressão “tipicidade” para se referir ao contrário do seu sentido original. No Brasil, coube a Misabel Derzi chamar a atenção para a virada de pensamento que ocorreu a Karl Larenz e o fez abandonar a concepção de tipos fechados. Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2ª ed. rev., atual. e ampliada. São Paulo: RT, 2007, p. 58. Ver maiores detalhes também em L.E. SCHOUERI. *Direito Tributário*, op. cit. (nota 9), pp. 288-289.

⁹² Discussão que se faz em maior detalhe no Capítulo 2.

Ponto de partida é a visão clássica sobre o princípio da legalidade tributária. Referido princípio demanda que a lei indique de modo *claro e inconfundível* o fato gerador (no sentido de hipótese normativa) e a base de cálculo, além de outros elementos essenciais ao *nascimento* da obrigação tributária. Esta reserva de lei em sentido material exige uma *definição* que seja *específica*. O legislador deve idealmente explicitar corretamente não apenas a denominação do tributo, mas também o seu fato gerador, base de cálculo, alíquota e sujeito passivo⁹³.

Referida exigência de especificação conceitual do tributo na lei reflete a faceta material do princípio da legalidade e, conforme esclarece Misabel Derzi, costuma ser impropriamente denominada de *tipologia* ou *tipicidade*⁹⁴. Importante esclarecer que o termo *tipicidade* comporta uma variedade de sentidos e o que se enfoca neste ponto da análise é a exigência de *determinação conceitual* da lei, isto é, a propagada noção de que a lei deva conter uma “precisão cirúrgica” na definição da hipótese tributária⁹⁵.

Esta concepção enfatiza a função garantista do princípio da legalidade, ressaltando que tal princípio visa conferir segurança jurídica e proteger essencialmente a liberdade e o direito à propriedade com relação à exigência de tributos. Segundo esta abordagem, os elementos da norma de incidência tributária devem ser fixados em lei, sem a possibilidade de delegação, ao Poder Executivo, da tarefa de defini-los. A lei deve ser minuciosa e conter todos

⁹³ Texto original de Aliomar Baleeiro. Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. DERZI, Misabel Abreu Machado (Atualizadora). Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 116.

⁹⁴ Misabel propõe o uso das expressões *princípio da especificidade conceitual*, *princípio da conceitualização determinada*, *princípio da determinação conceitual* e ainda *princípio da conceitualização normativa especificante*. Cf. Cf. A. BALEEIRO, *Limitações constitucionais...* op. cit. (nota 93), p. 129. É de se reconhecer, porém, que, embora imprópria, a expressão *princípio da tipicidade* consagrou-se por ser mais cativante.

⁹⁵ Na terminologia proposta por Alberto Xavier e discutida por Luís Eduardo Schoueri, os outros dois sentidos da *tipicidade* são a noção de *adequação típica* (ou conformidade da tributação com o fato gerador na visão de Gerd) e *obrigação de cobrança* (ou legalidade da Administração na visão de Gerd). No primeiro caso, enfoca-se o fato da realidade e a ideia de subsunção do fato à norma. No segundo caso, enfoca-se a atividade da Administração consistente na aplicação da norma tributária e cobrança do imposto. Cf. A.P. XAVIER. *Os princípios da legalidade...* op. cit. (nota 61), pp. 58-60. Cf. L.E. SCHOUERI. *Direito Tributário*, op. cit. (nota 9), pp. 286-287. Cf. G.W. ROTHMANN. *O princípio da legalidade...* op. cit. (nota 67), pp. 70-74.

elementos da obrigação tributária, não se permitindo nem mesmo que a lei contenha conceitos indeterminados, fórmulas abertas ou cláusulas gerais⁹⁶.

Tal determinação conceitual atinge um rigor idealista bastante elevado. Na visão da atualizadora da obra de Aliomar Baleeiro, a obediência ao princípio da legalidade, retratado no art. 150, I, da Constituição, impõe uma tarefa exaustiva ao legislador, pois a lei tributária deverá conter: (i) a hipótese da norma tributária com todos os seus aspectos/critérios (material-pessoal, espacial, temporal), (ii) o conseqüente da norma tributária (sujeito passivo – contribuinte e responsável - alíquota, base de cálculo e até mesmo o prazo de pagamento), (iii) as hipóteses de suspensão, exclusão e extinção do crédito tributário, (iv) as desonerações tributárias (isenções, reduções, abatimentos, créditos presumidos etc.), (v) as sanções pecuniárias, (vi) as obrigações acessórias em seu núcleo substancial, e (vii) a instituição e a extinção de correção monetária do débito tributário⁹⁷.

Permite-se concluir do raciocínio de Misabel que o princípio constitucional da legalidade não se limita à exigência de lei para criação e aumento de tributo. Referido princípio - e toda a extensão material que se lhe atribui a autora - claramente decorre de uma interpretação conjunta do art. 150, I da Constituição com dispositivos normativos do CTN, dentre os quais se destaca o art. 97. Na explícita colocação de Hugo de Brito, o princípio constitucional da legalidade só tem eficácia se for interpretado com o conteúdo que lhe atribui o referido artigo 97 do CTN, garantindo-se que a exigência (criação/instituição) de tributo seja feita por meio de lei que contenha todos os elementos necessários à fixação da obrigação tributária principal (alíquota inclusive)⁹⁸.

Subentende-se deste pensamento a noção de que o art. 97 do CTN foi recepcionado integralmente pela Constituição Federal de 1988. Não é para menos, pois, o art.

⁹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22ª ed., rev., ampl. e atualizada até a Emenda Constitucional n. 52/2006. São Paulo: Malheiros Editores, 2005; pp. 246-256.

⁹⁷ Texto da atualizadora, Misabel Derzi. Cf. A. BALEEIRO, *Limitações constitucionais...* op. cit. (nota 93), pP. 117-118.

⁹⁸ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 30-31.

146 da Constituição atribui à lei complementar a função de regular as *limitações constitucionais ao poder de tributar*, de modo que o princípio da legalidade deve ser lido com as limitações definitórias que lhe foram dadas pelo art. 97 do CTN⁹⁹. Em simples palavras, no Brasil, o conteúdo do princípio da legalidade em matéria tributária encontra previsão legal específica e está delimitado por este artigo¹⁰⁰.

O exagero na carga de conteúdo atribuída ao princípio da legalidade chegava ao extremo de afirmar que também o *prazo de recolhimento* do tributo deve estar fixado em lei¹⁰¹. Esta excessiva ampliação doutrinária do alcance do princípio da legalidade esbarrava no comando do art. 160 do CTN – que claramente delega à *legislação tributária* a tarefa de fixar o prazo – e terminou sendo devidamente corrigida pela jurisprudência¹⁰².

A delimitação do princípio da legalidade pelo CTN também foi confirmada pelo STF no julgamento do RE 140.669-1/PE¹⁰³. Outro ponto interessante deste julgamento, porém, pode ser extraído da discussão, travada pelos Ministros dissidentes, a respeito da importância do art. 48, inciso I da Constituição para a interpretação do princípio da legalidade em matéria tributária. Este dispositivo atribui competência ao Congresso Nacional para dispor sobre *arrecadação de rendas* e, deste modo, questionou-se a necessidade de lei em sentido estrito também para regular temas relativos à cobrança de tributos (dentre os quais a estipulação de prazo). Compulsando-se a doutrina sobre o princípio da legalidade não se encontra referência a este artigo da Constituição na conformação do princípio da legalidade. Em vista da

⁹⁹ A visão de Misabel Derzi, conforme se pontuou, também parece colher de outros dispositivos do CTN elementos adicionais para conferir contornos ao princípio da legalidade. Um dos pontos controversos de sua pensamento é a proposta de que a lei deve conter o núcleo substancial das obrigações acessórias. Cf. L.E. SCHOUERI. *Direito Tributário*, op. cit. (nota 9), p. 443.

¹⁰⁰ Nota xxiv de Marco Aurelio Greco. Cf. V. UCKMAR. *Princípios comuns...* op. cit. (nota 55), p. 135.

¹⁰¹ ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, J. Artur Lima. Carga tributária e prazo de recolhimento de tributos. In: *Revista de direito tributário*, vol. 45. São Paulo: RT, jul-set/1988, pp. 24-31. Hugo de Brito também compartilha deste entendimento. Cf. H.B. MACHADO. *Os princípios jurídicos...* op. cit. (nota 98), p. 33.

¹⁰² O acórdão mais emblemático foi proferido no RE 140.669-1/PE, rel. Min. Ilmar Galvão, 02.12.1998 (DJ 14.05.2001).

¹⁰³ O seguinte trecho do voto do Relator Min. Ilmar Galvão assim esclarece o tema (p. 7 do voto):

“A competência legislativa complementar foi exercida por meio da edição do CTN (Lei nº 5.162/66), recepcionado pela nova Carta, no que com ela compatível.

No art. 97, o referido diploma legal explicitou a reserva feita pela Constituição à lei, sem fazer qualquer menção à data de vencimento da obrigação tributária. Vale dizer que teve o vencimento da obrigação como elemento secundário, não sujeito ao princípio da reserva legal.”

orientação da Corte Suprema, é lícito concluir que a matéria de arrecadação pode ser objeto de previsão por meio de legislação tributária sem amparo direto em lei. Apenas os temas pertinentes à arrecadação que já estejam delimitados pelo CTN (como a exigência de lei prévia para regular anistia, remissão, transação etc.) ficam adstritos à observância da estrita legalidade.

A conclusão segura que se pode obter dessa discussão é que o conteúdo do princípio constitucional tributário da legalidade encontra seus limites materiais sobretudo nos temas enumerados pelo referido art. 97 do CTN. Outrossim, devem ser encontrados na lei, por exemplo, os comandos pertinentes ao fato gerador (hipótese de incidência), à base de cálculo e alíquota (consequente). No entanto, a forma como a lei vai exercer este papel suscita grande controvérsia.

Na visão idealista comentada acima, o princípio da estrita legalidade demanda alta precisão conceitual da linguagem normativa da lei. No limite, a lei deve sempre se valer de conceitos fechados, especificantes, determinados e jamais poderia lançar mão de *conceitos indeterminados* ou *cláusulas gerais* para a estipulação de elementos da hipótese de incidência tributária e tampouco do consequente¹⁰⁴. A lei deve lançar mão de mecanismos de *seleção* (especificação casuística), *enumeração* (catagolgação *numerus clausus*), *exclusivismo* (descrição completa) e *determinação* (fixação do critério da decisão)¹⁰⁵. A imprecisão terminológica não teria lugar no Direito Tributário, porquanto potencializa a arbitrariedade e provoca desigualdade e insegurança jurídica.

Porém, esta perspectiva de fechamento do campo de apreciação da autoridade administrativa, dada pelo princípio da estrita legalidade, não corresponde ao Direito Tributário material que se observa na realidade¹⁰⁶. A concessão de margens de apreciação, como se verá, é fenômeno que frequenta a edição de diferentes atos normativos em matéria tributária e permite, portanto, que a atividade de imposição de tributos se faça com a busca de

¹⁰⁴ Texto da atualizadora. Cf. A. BALEEIRO, *Limitações constitucionais...* op. cit. (nota 93), pp. 130, 136-139.

¹⁰⁵ Cf. A.P. XAVIER. *Os princípios da legalidade...* op. cit. (nota 61), pp. 83-99.

¹⁰⁶ Cf. R. SEER. *Verständigungen...* op. cit. (nota 42), p. 164.

consentimento entre Fisco e contribuinte. No mais das vezes, as previsões legais contêm um conteúdo genérico, concedendo espaço para a Administração tributária precisar o seu conteúdo normativo¹⁰⁷.

Esta visão romântica do princípio da legalidade pressupõe ainda uma compreensão bastante restrita das atividades de interpretação. Com a franqueza de Ricardo Lobo Torres, esta perspectiva reforçada do princípio da legalidade fundamenta-se na “crença ingênua” de que os conceitos utilizados em matéria tributária sejam estritamente determinados e que o processo de interpretação conduza sempre à criação de uma única norma, de modo que a lei não conceda, portanto, nenhuma liberdade de apreciação à Administração Pública¹⁰⁸.

Fala-se de um descasamento entre Direito e realidade. Especialmente, no caso do Direito Tributário - caracterizado por alto grau de tecnicismo e pela dificuldade de regular todas as circunstâncias que podem concorrer em um caso concreto – o legislador normalmente se acode de conceitos que concedem à Administração Pública uma margem mais ou menos ampla de atuação para o momento de imposição dos tributos. À medida que as normas vêm perdendo precisão, a Administração Pública tem ganhado capacidade de decisão. Questiona-se, outrossim, se a interpretação unilateral de determinados conceitos “difíceis” ou indeterminados contidos nas normas não poderia causar um distanciamento entre o Direito e a realidade que se pretende regular¹⁰⁹.

O contexto atual, de um Estado Democrático de Direito, revela a mudança no modo de agir da Administração Pública¹¹⁰ e demanda cada vez com maior intensidade a colaboração e, em certos casos, a participação do contribuinte para a devida realização do interesse fiscal. Existe espaço no campo de atuação da autoridade administrativa em Direito

¹⁰⁷ O tema é apresentado em maior detalhe no Capítulo 2 deste trabalho com a discussão de exemplos.

¹⁰⁸ R.L. TORRES, *Tratado...*, v. II, op. cit. (nota 16), pp. 425-426. Vide também S.A. ROCHA. *A deslegalização...*, op. cit. (nota 15), pp. 237-238.

¹⁰⁹ Cf. LÓPEZ, María Esther Sánchez. Principio de reserva de ley y técnicas convencionales en el ámbito tributario. In: *Técnicas convencionales en el ámbito tributario: perspectivas de derecho interno, comparado y comunitario*. Barcelona: Atelier, 2007, pp. 15-17.

¹¹⁰ Vide comentários a respeito da Administração tributária consensual no item 1 deste Capítulo.

Tributário para se lograr um adequado equilíbrio entre a participação do cidadão na concreção do conteúdo da obrigação tributária com respeito ao princípio da estrita legalidade¹¹¹. Este equilíbrio permite uma maior aproximação entre o Direito e a realidade a partir de uma combinação adequada da vontade das partes no procedimento de gestão tributária¹¹².

A ausência de predeterminação legislativa, devido à concessão de margens de apreciação, configura o espaço adequado para a adoção de técnicas convencionais em matéria tributária. O acordo entre as partes tem utilidade neste espaço que a própria norma deixa incompleto a fim de dotar a Administração Pública de poder para preencher o conteúdo comando normativo no momento da sua aplicação e para que, em vista das circunstâncias concretas, adote a situação mais satisfatória na realização do interesse público¹¹³. O âmbito de eficácia da vontade das partes com relação à obrigação tributária se situa mais frequentemente na determinação e concreção dos elementos quantitativos do tributo, sendo este o campo mais idôneo para se situar a fonte para uso de contratos fiscais como técnica dirigida a evitar o aparecimento de conflitos. É precisamente no campo da valoração da base de cálculo do tributo que se encontra um maior número de situações que dão margem à incerteza e nas quais a Administração Pública goza de uma margem de apreciação¹¹⁴.

A utilização de *conceitos indeterminados* e *cláusulas gerais* pela legislação tributária não contraria o princípio da legalidade. O conteúdo deste princípio consiste na proibição para que o executivo não possa criar tributos *ex nihilo*, sem que haja autorização legislativa. Esta visão se coaduna com as demandas da sociedade atual e preserva a segurança jurídica na cobrança de tributos. Ao se propor que o princípio da estrita legalidade tributária seja conciliável com as noções de delegação legislativa e de concessão de margens de

¹¹¹ Cf. M.E.S. LÓPEZ. Principio de reserva de ley... op. cit. (nota 109), pp. 18-19.

¹¹² LÓPEZ, María Esther Sánchez. El acuerdo de voluntades en el ámbito tributario. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.) *Transação e arbitragem no âmbito tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 197.

¹¹³ Cf. TESO, Ángeles de Palma del. Las técnicas convencionales en los procedimientos administrativos. In: MESTRES, Magin Pont; CLEMENTE, Joan Francesc. *Alternativas convencionales en el derecho tributario*. Madri: Marcial Pons, 2003, pp. 22-23. Sobre a realização de interesses públicos, vide ainda o item 5 deste Capítulo.

¹¹⁴ Mencionam-se como exemplos a determinação de “valor de mercado”, “taxas de depreciação” etc. Cf. M.E.S. LÓPEZ. Principio de reserva de ley... op. cit. (nota 109), pp. 22-26.

apreciação, não se pretende tornar a criação de regras tributárias um exercício de livre arbítrio. O que se pretende com isso é, de um lado, fazer uma constatação de fenômenos que se verificam hodiernamente, em que cada vez mais parcelas de competência legislativa em matéria tributária são delegadas ao poder executivo e, de outro lado, permitir que o estudo do princípio da legalidade avance, livrando-se de concepções vetustas e inapropriadas para o momento atual, e se possa examinar com maior profundidade os mecanismos disponíveis para o devido controle da atuação da Administração Pública no exercício destes poderes de livre apreciação¹¹⁵.

O crescente uso de conceitos indeterminados e outras técnicas de concessão de margens de apreciação pela legislação conduz a uma certa *flexibilização* do princípio da legalidade. Porém, a uma nova forma de legislar, corresponde um novo modo de administrar. E a utilização da forma consensual permite a melhor satisfação dos princípios de justiça tributária comparativamente ao uso de medidas unilaterais¹¹⁶. Conforme se poderá constatar em maior detalhe ao longo deste trabalho, o uso de métodos consensuais em matéria tributária atende ao princípio da busca da verdade material, mas em muitas situações não se objetiva exatamente a descoberta da verdade, pois esta é desconhecida e muitas vezes impossível ou impraticável de ser alcançada. A verdade que se obtém é uma verdade formal, de modo que um dos maiores méritos dos contratos fiscais reside mesmo na prevenção ou solução de conflitos¹¹⁷.

Como visto acima, a noção clássica do princípio da estrita legalidade demanda a integral disciplina da matéria tributária pela lei, de modo que o estabelecimento da obrigação tributária se aperfeiçoa diretamente por subsunção do fato à norma sem interferência da vontade das partes. Entretanto, as situações de incerteza decorrentes da imprecisão legislativa traduzem a concessão de margens de apreciação à autoridade administrativa e revelam que o legislador optou por abrir o procedimento de concreção da norma ao jogo de vontade das

¹¹⁵ Cf. S.A. ROCHA. A deslegalização..., op. cit. (nota 15), pp. 252-253.

¹¹⁶ Cf. M.E.S. LÓPEZ. Principio de reserva de ley... op. cit. (nota 109), pp. 15, 31-32.

¹¹⁷ Cf. M.L.G.C. SERRANO. *Los procedimientos tributarios...* op. cit. (nota 76), pp. 90-91. Cf. M.E.S. LÓPEZ. Principio de reserva de ley... op. cit. (nota 109), p. 19.

partes, reduzindo-se, com isso, o grau de coatividade do princípio da legalidade em matéria tributária. Não se verifica nisso, porém, nenhuma ofensa a este princípio. A constatação de que a vontade das partes interfere em determinados pontos da obrigação tributária não só é compatível como também colabora com o aperfeiçoamento do princípio da legalidade¹¹⁸.

Não se pode exigir que a lei contenha cada detalhe da obrigação tributária. Ao invés, o princípio da legalidade em sentido material demanda apenas que a lei contenha os elementos principais para a configuração da obrigação tributária (sujeitos, objeto, base de cálculo), sendo reconhecido que as normas jurídicas contêm lacunas *intra legem*¹¹⁹. Refuta-se, portanto, uma interpretação do princípio da estrita legalidade no sentido de uma *reserva material integral* a exigir uma precisão terminológica inalcançável e incondizente com a realidade. Esta feição do princípio da legalidade deve atualmente ser moderada, pois a reserva de lei deve se limitar a fixar as bases gerais da disciplina normativa, traçando a essência e os limites dos elementos essenciais dos tributos. Este abrandamento do princípio da legalidade transforma a estrita legalidade em uma exigência de reserva material básica em vez de reserva material integral¹²⁰.

A transformação da sociedade tem resultado numa crise do princípio da legalidade em matéria tributária. Conforme já apontado, a tributação envolve fenômenos cada dia mais complexos e a norma, para alcançar esta realidade, frequentemente se socorre do emprego de cláusulas gerais, conceitos indeterminados e acaba por conferir margens de apreciação à autoridade fiscal. O detalhamento e a previsão antecipada e detalhada dos fatos tributáveis na lei é tarefa de todo impossível, não restando outro remédio ao legislador tributário senão deixar essa missão à Administração Pública, que terá maiores condições de avaliar situações concretas no momento de aplicação da norma. Tal abrandamento da legalidade se justifica ainda pelo fato de o Estado buscar finalidades outras que não só a fiscal e, mais ainda, pela

¹¹⁸ Cf. M.E.S. LÓPEZ. Principio de reserva de ley... op. cit. (nota 109), pp. 25-26.

¹¹⁹ Cf. P. RICKLI, *Die Einigung zwischen Behörde und Privaten...* op. cit. (nota 78), p. 111.

¹²⁰ Cf. J.C. NABAIS. *Contratos fiscais...* op. cit. (nota 27), pp. 248-251, 256-257.

circunstância de ser o tributo muitas vezes o próprio instrumento desta atuação estatal. Sem uma flexibilização deste instrumento, ele deixa de ser eficiente¹²¹.

Julgamento recente do STF em matéria de Seguro Acidente do Trabalho (RE 343.446) confirma o uso de conceitos indeterminados pela lei e o movimento atual de abrandamento do princípio da legalidade. No caso em questão, a presença dos conceitos indeterminados *atividade preponderante*, *risco leve*, *risco médio* e *risco grave* conferia imprecisão normativa e uma delegação ao Poder Executivo para complementar tais conceitos diante de situações concretas. A decisão da Suprema Corte confirmou não haver nisso uma violação ao princípio da legalidade genérica e tampouco ao princípio da estrita legalidade¹²². Essa delegação, pela leitura do voto do Min. Carlos Velloso, não configura uma *delegação pura*, que permitiria a edição de normas pelo Executivo sem a atenção a qualquer parâmetro legislativo. Tem-se uma delegação legislativa *intra legem* voltada à “aferição de dados, em concreto, justamente para a boa aplicação da lei”¹²³. O uso de “parâmetros”, “padrões” ou “standards”¹²⁴ pela norma delega ao Executivo o poder de, com base em fundamentos estatísticos, alterar o enquadramento das empresas nas categorias de *risco* e, com isso, afetar a obrigação tributária. Tal medida demonstra uma forma de delegação normativa autorizada pela Constituição para que o Poder Executivo explicito o conteúdo da lei, exercendo seu poder regulamentar para delimitar os conceitos necessários à aplicação da concreta da norma.

Na crítica de Sergio Rocha, a decisão, posto que acertada, peca por não aprofundar a discussão a respeito da concessão de margem de apreciação ao Executivo para a conformação de conceitos indeterminados. No entanto, traz à tona o tema da delegação normativa em matéria tributária, para a qual muitos aplicadores do Direito preferem fechar os olhos e negar a sua existência. Constata o autor que “É hora de começarmos a reconhecer que na seara tributária cada vez mais parcelas de competência legislativa são delegadas ao

¹²¹ Cf. J.C. NABAIS. *Contratos fiscais...* op. cit. (nota 27), pp. 230-234.

¹²² Ementa “III – As leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave”, não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I.”

¹²³ Voto do Relator Min. Carlos Velloso, p. 11.

¹²⁴ O acórdão não utiliza as expressões *conceitos indeterminados* ou *tipos* para designar o fenômeno da fluidez normativa, ao invés, denomina-o de “padrões”.

Executivo, pois somente a partir do momento em que esta realidade for reconhecida começaremos a discutir seriamente quais mecanismos serão utilizados para coibir os desvios da Administração no exercício da liberdade de conformação que lhe foi outorgada”¹²⁵.

Abrandamento do princípio da legalidade, é bom ressaltar, não significa o abandono do rigor na exigência de que a lei contenha todos os elementos essenciais ao surgimento da obrigação tributária (à luz do que dispõe o comentado art. 97 do CTN). O recurso ao exemplo da contribuição ao SAT tem a intenção de enfatizar a crescente tendência do uso de *conceitos indeterminados* pela lei, que, no processo de regulação de uma realidade complexa, tem optado por conceder liberdade de conformação ao Executivo. Em vez de ignorar este processo e taxá-lo de ofensivo à legalidade – na busca de um ideal de precisão terminológica inalcançável – o melhor que o aplicador da lei tem a fazer é compreender tal fenômeno, seus limites e formas de controle.

Para finalizar a exposição sobre o arcabouço constitucional do princípio da estrita legalidade, convém mencionar ainda que há outras passagens da Constituição que expressamente remetem à *lei em sentido estrito* a tarefa de delimitar o *conteúdo* de determinados fenômenos tributários. Menção particular deve ser feita ao quanto disposto no art. 150, §6º, que demanda a *regulação em lei* com relação à concessão de benefícios fiscais de uma maneira geral (subsídio, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido etc.), inclusive em matéria de anistia e remissão¹²⁶. Em relação ao *conteúdo* desta lei, já decidiu o Supremo Tribunal em variados casos envolvendo benefícios fiscais estaduais que a regulação da matéria deve ser extensiva¹²⁷. A lei deve fixar os requisitos objetivos para a concessão de benefícios, não podendo delegar a regulação integral do tema do Executivo. São repudiadas, portanto, leis que confirmam poder ao Executivo para a livre fixação de benefícios fiscais sem o prévio estabelecimento de parâmetros e requisitos a serem seguidos.

¹²⁵ Cf. S.A. ROCHA. A deslegalização..., op. cit. (nota 15), pp. 253-256. Mais adequado seria falar de uma *liberdade de apreciação*. Vide comentários a esse respeito no item 2 do Capítulo 2.

¹²⁶ A expressão “benefícios fiscais” é aqui utilizada como gênero compreensivo de todas as formas de disposição do tributo pelo Fisco (isenção, anistia e remissão).

¹²⁷ ADI 2.688, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 01/06/2011, Plenário; ADI 4.152, Rel. Min. Cezar Peluso, julgamento em 01/06/2011, Plenário; ADI 3.462, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 15/09/2010, Plenário. ADI 155, Rel. Min. Octavio Gallotti, julgamento em 03/08/1998, Plenário, *DJ* de 8-9-2000. ADI 1.296, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 14/06/1995.

Em conclusão, nota-se que o princípio da estrita legalidade impõe limites materiais à utilização de contratos fiscais tendo em vista a dependência de lei prévia a respeito determinados temas essenciais à formação da obrigação tributária. Um arranjo consensual entre Fisco e contribuinte não pode dispor acerca de tais temas em contrariedade à lei e tampouco se pode exceder o conteúdo da lei. Onde impera o princípio da legalidade não se pode admitir uma contratação *contra legem* ou *praeter legem*¹²⁸. Existem, porém, mesmo em temas relativos à obrigação tributária, situações nas quais a lei confere margens de apreciação à autoridade administrativa. A opção pela via contratual nessas hipóteses – em vez da atuação unilateral impositiva – não contraria o princípio da estrita legalidade e, pelo contrário, colabora com o seu aperfeiçoamento, favorecendo a justiça tributária e a maior eficiência da Administração Pública. Por derradeiro, no enquadramento constitucional do tema, reforça-se mensagem já constante do CTN, que exige lei prévia para a concessão de benefícios fiscais de modo geral (isenção, anistia, remissão). Mesmo que tais benefícios sejam concedidos individualmente, por meio de contrato, tal atuação administrativa deve obedecer a requisitos fixados em lei.

3.3. Da legalidade à juridicidade da Administração Pública

O princípio da legalidade assume uma feição própria no que respeita à regulação da atuação administrativa. Tradicionalmente visto como uma amarração plena da Administração Pública à lei - no sentido de que o agente administrativo não só está impedido de agir *contra legem* ou *extra legem*, mas também que só pode agir *secundum legem*, fazendo apenas aquilo que a lei permite¹²⁹ – o princípio da legalidade tem sido substituído, nos tempos mais recentes, pelo *princípio da juridicidade da Administração Pública*.

¹²⁸ Se a lei contiver um comando claro e inequívoco, não há espaço para contratação entre Fisco e contribuinte. P. RICKLI, *Die Einigung zwischen Behörde und Privaten...* op. cit. (nota 78), p. 126. Um contrato de acordo com a lei é redundante e não se enquadra no conceito de contratos aqui fixado, que busca a eliminação de incertezas.

¹²⁹ Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Legalidade. Discricionariedade. Seus limites e controle. In: *Revista de Direito Público*, nº 86, ano XXI. São Paulo: RT, abr-jun/1988, p. 42.

O *princípio da legalidade* em matéria de Direito Administrativo (que aqui se denomina de *princípio da legalidade da Administração*¹³⁰) foi estruturado, em conjunto com os princípios da igualdade e da separação dos poderes, como um dos elementos fundacionais do Estado de Direito. Sua formatação atual apresenta, ainda, amoldamentos adicionais resultantes de um processo de evolução histórica que revela modificações importante no papel do Estado (e da Administração Pública) ao longo dos últimos séculos.

Em exposição sucinta, tem-se que, no período do *Estado Liberal de Direito*¹³¹, a posição do Estado era fundamentalmente negativa, de não interferir com os direitos e liberdades do indivíduo e não havia, por conseguinte, intervenção na ordem social ou na economia. A ideia de lei como fruto resultante da vontade geral substituía a vontade do rei como fonte de todo o Direito atribuía ao Poder Legislativo a função de legitimação do poder da Administração Pública. A atuação administrativa vincula-se à lei, mas o princípio da legalidade tem nesta época apenas seu sentido mais geral, conferindo à Administração poder discricionário amplo para fazer aquilo que a lei não proíbe¹³². Neste período histórico, a legalidade da Administração muito se assemelhava com o princípio da autonomia da vontade, que opera nas relações entre os particulares. Fala-se que o princípio da legalidade da Administração assume, neste caso, a feição de uma *vinculação negativa à lei*¹³³.

O surgimento do *Estado Social de Direito*¹³⁴, com o acréscimo de funções a cargo do Estado, trouxe como consequência o fortalecimento do Poder Executivo e, sob a influência

¹³⁰ Esta terminologia foi escolhida por permitir a diferenciação com o princípio da legalidade genérica (retratado no art. 5º, II, da Constituição) e o princípio da estrita legalidade tributária (previsto no art. 150, I e III da Constituição). Alguns autores se referem à *legalidade administrativa*.

¹³¹ Sendo termos de difícil apreensão e definição, esclarece-se em termos gerais – e com amparo nas lições de Ricardo Lobo Torres - que o Estado de Direito e o Estado Liberal opõem-se ao Estado Absolutista por retratarem a organização da sociedade sob o império das leis do Direito, com o objetivo de proteger direitos fundamentais (especialmente a liberdade e a igualdade). Estado Liberal de Direito é noção mais específica que retrata um período marcado entre o final do séc. XVII (na Inglaterra) até o começo do séc. XX. Cf. R.L. TORRES, *Tratado...*, v. I, op. cit. (nota 14), pp. 520-521. Idem, *Tratado...*, v. II, op. cit. (nota 16), pp. 406-409.

¹³² Cf. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988*, 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, pp. 20-28, 37.

¹³³ Gustavo Binenbojm aponta haver um poder de agir da Administração nos espaços livres da regulamentação da lei e associa este fenômeno à noção de *discricionariedade administrativa* vigente neste período histórico. Cf. BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 195.

¹³⁴ Vide nota 14 acima e o texto que a acompanha.

do positivismo, toda ação estatal (inclusive a ação discricionária) precisava ser explicada dentro do sistema jurídico como um poder emanado da norma legal. Isso faz com que a legalidade da Administração ganhe um novo sentido, significando que a Administração só pode fazer o que a lei permite. Este é o *sentido positivo* do princípio da legalidade da Administração¹³⁵.

A passagem para o *Estado Democrático de Direito* e a principalização do Direito¹³⁶ deslocam o foco de atenção da lei para os princípios e a integração da atuação estatal ao Direito como um todo. O princípio da legalidade é substituído pelo *princípio da juridicidade*. Concepção derivada das Constituições dirigentes, que são repletas de princípios e direitos fundamentais, o *princípio da juridicidade* remete e subordina o agente administrativo não apenas à lei, mas ao Direito. Além de implementar os comandos prescritos em lei, o administrador público tem a função de integrá-los ao contexto do qual derivam e realizar valores e princípios constitucionais resguardados pelo Direito sem a necessária intermediação por meio de lei formal¹³⁷.

O princípio da legalidade (revestido deste novo formato de *juridicidade*) não mais significa que, para cada ato administrativo, cada decisão, cada medida, deva haver uma norma legal expressa vinculando a autoridade em todos os aspectos¹³⁸. Impulsionada pela incorporação de valores sócio-democráticos pela Constituição Federal de 1988, a Administração Pública não mais se fundamenta irrestritamente no *princípio da legalidade*, no conceito de *ato administrativo* como elemento central da forma de atuação estatal e tampouco no atributo da *imperatividade*. A atividade administrativa tem migrado paulatinamente para o *princípio da proporcionalidade*, privilegiando a *ponderação axiológica* e o *consensualismo*, o que coloca a *relação jurídico-administrativa* com os cidadãos como centro da atenção¹³⁹.

¹³⁵ Cf. M.S.Z. DI PIETRO. *Discricionariedade administrativa...* op. cit. (nota 132), pp. 28-40.

¹³⁶ Vide maiores detalhes acima, no item 1.1 deste Capítulo.

¹³⁷ Esta construção foi proposta por Carmem Lúcia Antunes Rocha (Princípios constitucionais da Administração Pública. Belo Horizonte: Del Rey, 1994) e reforçada por Germana Moraes. Cf. G.O. MORAES. *Controle jurisdicional...* op. cit. (nota 21), p. 29, nota 25.

¹³⁸ Cf. M.S.Z. DI PIETRO. *Discricionariedade administrativa...* op. cit. (nota 132), p. 59.

¹³⁹ Cf. SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Prefácio. In: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação*

Nota-se, outrossim, que uma consequência fundamental desta nova concepção é que os princípios jurídicos possuem eficácia normativa e a atividade administrativa está vinculada ao Direito como um todo. Disso resulta que não faz mais sentido distinguir entre atos administrativos *vinculados* e *discricionários*. O que se tem são diferentes graus de *vinculação dos atos administrativos à juridicidade*. Todos os atos administrativos passam a ser reconhecidos como englobados pela juridicidade, alguns atos com maior aderência (aqueles para os quais há uma *regra* clara) outros com menor (atos suportados por diretamente por *princípios* ou por *conceitos indeterminados* constitucionais, legais ou regulamentares)¹⁴⁰.

Como resultado desta moderna concepção do Direito, todo e qualquer ato administrativo, inclusive os atos emanados da competência “discricionária” ou decorrentes da valoração administrativa dos conceitos verdadeiramente indeterminados, estão sujeito à revisão pelo Poder Judiciário. Admite-se a justiciabilidade da atuação administrativa não vinculada, embora nem sempre plena, examinará, quando menos, a compatibilidade do seu conteúdo com os princípios gerais do Direito¹⁴¹.

A importância deste fenômeno para o tema dos contratos fiscais reside na justificação da atuação administrativa consensual mesmo diante da ausência de dispositivo legal habilitante geral. Em outras palavras, ainda que o Direito brasileiro não disponha de autorização legal genérica para a adoção de *ajustes consensuais* em matéria tributária – especialmente no que respeita à concretização de margens de apreciação conferidos à autoridade administrativa – não se pode tirar deste contexto a conclusão de que os contratos fiscais são proibidos.

O princípio da legalidade da Administração é insuficiente para dirigir a atuação administrativa nas hipóteses de insuficiência da lei. Tal princípio, conforme esclarece Roman

de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária no contexto de uma Administração Pública mais democrática. São Paulo: Quartier Latin, 2007.p. 12.

¹⁴⁰ Cf. G. BINENBOJM *Uma teoria do direito administrativo*, op. cit. (nota133), pp. 205-208. Vide maiores detalhes sobre esta discussão no item 1.1 do Capítulo 2.

¹⁴¹ Cf. G.O. MORAES. *Controle jurisdicional...* op. cit. (nota 21), pp. 43, 159-160..

Seer, não contém nenhum comando que esclareça se é lícito ou não um determinado ato administrativo que não contrarie nenhum dispositivo legal específico (i.é, não afronte o sentido negativo da legalidade) e, ao mesmo tempo, não implemente tampouco nenhum dispositivo legal específico (i.é, não esteja propriamente coberto pelo sentido positivo da legalidade)¹⁴². O princípio da legalidade impõe simplesmente uma vinculação da Administração à lei já *previamente existente*. Ele não diz o que acontece quando não se tem nenhuma lei específica tratando do caso. Dessa forma, saber se a adoção de acordos como forma de atuação administrativa afrontam o princípio da legalidade da Administração resume-se a uma questão de verificar se há contrariedade do contrato com a lei, que é a sua fonte normativa hierarquicamente superior¹⁴³.

Tendo-se em conta que um dos principais fundamentos que permite a utilização de formas contratuais em matéria tributária é exatamente aquele espaço de apreciação que não está regulado/coberto por nenhuma lei específica – seja porque a lei conferiu margens de apreciação, ou delegou a normatização etc. – então não é arriscado concluir que a utilização de tais contratos em matéria tributária não configura uma afronta ao princípio da legalidade. Não havendo dispositivo legal que proíba esta forma de atuação, ou privilegie adoção de determinada *forma* de atuação administrativa, não se pode afirmar que haja impedimento à adoção de contratos fiscais. Reforçando-se assim as conclusões traçadas acima, o *princípio da juridicidade* demanda que a Administração Pública, diante de lacunas da legislação, não permaneça inerte e busque a forma de atuação mais apropriada à realização dos princípios e do Direito como um todo. Nesse sentido, a atuação consensual deve ser privilegiada em relação à atuação unilateral sempre que contribuir para a obtenção de maior *eficiência e legitimidade* do agir administrativo.

¹⁴² Importante anotar que na Alemanha, a Constituição Federal apenas contém o princípio da legalidade da Administração (*Gesetzsmässigkeit der Verwaltung*) – extraído do art. 20, item 3 -, o qual se desdobra em seu sentido negativo (*Vorrang des Gesetzes*) e sentido positivo (*Vorbehalt des Gesetzes*). E o princípio da legalidade em matéria tributária é lido como equivalente ao princípio da legalidade da Administração. A tipicidade tributária (ou a exigência de determinação conceitual do fato gerador) tem na teoria da essencialidade (*Wesentlichkeitstheorie*) o seu equivalente em outros temas relevantes do Direito (especialmente em matéria de direitos fundamentais).

¹⁴³ Cf. R. SEER. *Verständigungen...* op. cit. (nota 42), pp. 125-126.

4. Princípios da igualdade e capacidade contributiva

Em continuidade à proposta de análise da admissibilidade de contratos fiscais diante dos principais princípios constitucionais tributários, questiona-se neste tópico se o recurso a práticas consensuais de administração tributária poderia também suscitar contrariedade com relação ao princípio da igualdade.

É de se questionar se a contratação de benefícios fiscais para determinada empresa, a concessão de anistia com a consideração de peculiaridades do caso, ou ainda o exercício de margens de apreciação para determinação da base de cálculo de determinado tributo com a discussão e obtenção de consenso com o contribuinte, enfim, se todas essas são práticas que atentam contra o princípio da igualdade pelo fato de levarem em considerações as particularidades de cada contribuinte.

Para mais bem ressaltar as diferentes feições do princípio da legalidade e também as características da sua implementação no âmbito tributário, dividiu-se a exposição em dois subitens. Um destinado a discutir a aplicação dos conceitos de igualdade formal e igualdade material e outro voltado à análise de questões pertinentes ao princípio da capacidade contributiva.

4.1. *Igualdade formal e igualdade material*

A igualdade é um princípio que merece ser qualificado como um dos pilares do ordenamento jurídica e foi estipulado no *caput* do art. 5º com a formulação: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza...”. Esta máxima, conforme alerta Humberto

Ávila, não encerra uma redundância¹⁴⁴. As duas frases se complementam e retratam as noções de *igualdade formal* e *igualdade material*.

Igualdade formal (ou igualdade *perante a lei*) equivale à aplicação uniforme da lei. Os contribuintes em situação de igualdade devem receber o mesmo tipo de aplicação da lei, sem distinção. Já a igualdade material (ou igualdade *na lei*) é comando que repele o uso de critérios arbitrários de distinção entre os sujeitos¹⁴⁵. Em suma, o princípio da igualdade abrange o dever de tributar os iguais da mesma forma e proibição de desigualar arbitrariamente os contribuintes¹⁴⁶.

Em matéria de contratos fiscais, deve-se cuidar para que seja dado tratamento igual a contribuintes que se encontrem em situações equivalentes. A implicação decorrente do princípio da igualdade é a justa pretensão de receber tratamento igual ao que foi concedido a outro contribuinte em situação equivalente. A fim de se evitar uma ofensa ao princípio da legalidade, a autoridade administrativa deve cuidar para que não se conceda a possibilidade de contratação a um contribuinte e se a negue a outro sem que haja, para tanto, justificativas plausíveis¹⁴⁷.

As objeções que podem ser levantadas quanto ao uso de formas consensuais particularizadas de atuação administrativa decorrem, portanto, da potencial falta de uniformidade (igualdade formal) - pois determinados contribuintes podem, na prática, não ter acesso ao mesmo tratamento que foi concedido a contribuinte em situação equivalente - e também da possível discriminação injustificada (igualdade material).

Por essa razão é que deve haver transparência e publicidade na prática da Administração Pública. Qualquer risco de lesão ao princípio da igualdade se desvanece a partir

¹⁴⁴ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 73-74.

¹⁴⁵ Cf. H. ÁVILA. *Teoria da igualdade...* op. cit. (nota 144), pp. 73-75.

¹⁴⁶ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 362.

¹⁴⁷ Cf. P. RICKLI. *Die Einigung zwischen Behörde und Privaten...* op. cit. (nota 78), p. 131.

do momento em que os acordos se realizem de forma aberta e transparente. O requisito de publicidade – proposto neste trabalho como elemento essencial dos contratos fiscais – impede que o acordo possa encobrir uma atuação administrativa arbitrária voltada simplesmente a brindar um restrito grupo de cidadão com tratamento tributário mais favorável. O que o princípio da igualdade refuta é a celebração de acordos de forma aleatória e encoberta¹⁴⁸.

Também é fundamental franquear acesso à via consensual a todos os cidadãos, permitindo que um contrato fiscal firmado com determinado contribuinte seja passível de repetição e possa ser também aplicado a outro contribuinte que esteja em situação equivalente. Para tanto, o ideal seria que as regras relativas à elaboração e implementação do contrato entre Fisco e contribuinte fossem fixadas em lei¹⁴⁹. Quando menos, novamente o requisito de publicidade deverá ser prestigiado para permitir que contribuintes em situações equivalentes possam reclamar o mesmo tratamento tributário para o seu caso específico, com base nas práticas reiteradas da Administração.

Neste caso, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas geram não só uma proteção para o contribuinte que pratica atos em conformidade com tais práticas¹⁵⁰. Ao aquiescer na concessão de tratamento tributário específico por meio de contrato fiscal com determinado contribuinte, a autoridade administrativa termina por se vincular àquela solução. E o que era antes um âmbito discricionário da atuação administrativa torna-se vinculado pelas próprias práticas da Administração. A uniformidade da conduta administrativa traz à tona uma potencial ofensa ao princípio da igualdade – e também aos princípios da segurança jurídica, proteção da confiança legítima e moralidade administrativa – e demanda a concessão da mesma medida administrativa. Trata-se do fenômeno que se convencionou chamar de “redução da discricionariedade a zero”, provocando a redução das possibilidades de escolha a uma única alternativa¹⁵¹.

¹⁴⁸ Cf. A.P. TESO. *Las técnicas convencionales...* op. cit. (nota 113), pp. 31-32.

¹⁴⁹ Cf. A.P. TESO. *Las técnicas convencionales...* op. cit. (nota 113), p. 31.

¹⁵⁰ Consequência que se extrai do art. 100, inciso III, do CTN.

¹⁵¹ Cf. G. BINENBOJM *Uma teoria do direito administrativo*, op. cit. (nota133), pp. 230-231.

Se os contratos fiscais são celebrados de acordo com regras conhecidas, seu acesso é aberto a todos e são observados requisitos de transparência e publicidade, não há risco maior ou menor para o princípio da igualdade em razão da adoção desta *forma* de atuação administrativa em comparação com a adoção de atos administrativos. Em outras palavras, o princípio da igualdade é indiferente com relação à *forma* adotada de agir administrativo¹⁵².

4.2. Capacidade contributiva

Analisado a partir de sua estrutura de funcionamento, o princípio da igualdade revela uma relação entre dois sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade. Os sujeitos são comparados sempre por algum motivo¹⁵³. Para a implementação desse exercício de juízos comparativos em matéria tributária, a própria Constituição determina que o critério a ser utilizado primordialmente é a *capacidade contributiva*. Na formulação negativa que lhe foi dada pelo art. 150, inciso I, da Constituição, a igualdade impõe que não se trate desigualmente contribuintes que se encontrem em situação *equivalente*¹⁵⁴.

Nesse sentido, haverá contrariedade em relação ao princípio da igualdade quando o contrato fiscal implicar uma divisão desigual da carga tributária. Para saber isso, porém, deve-se comparar a carga tributária que decorre da adoção da forma contratual com a carga que seria retratada caso fosse praticado um ato administrativo. Nesse sentido, o ponto relevante é o tamanho da carga tributária e não propriamente a *forma* do ato. Repise-se, o contrato fiscal por si só não conduz a uma carga tributária injusta ou desigualitária, assim

¹⁵² Cf. A.P. TESO. Las técnicas convencionales... op. cit. (nota 113), p. 31.

¹⁵³ Cf. H. ÁVILA. *Teoria da igualdade*... op. cit. (nota 144), pp. 40-42.

¹⁵⁴ Ressalte-se que *equivalência* é diferente de *identidade*. Cf. L.E. SCHOUERI. *Direito Tributário*, op. cit. (nota 9), pp. 317-318. Basta que as situações sejam comparáveis, não é necessária coincidência de características para que se reconheça a igualdade.

como o ato administrativo tampouco. Deve haver uma diferença relevante para se justificar o tratamento desigual¹⁵⁵.

Em casos nos quais a norma concede margens de apreciação para a atuação administrativa (e, portanto, permite a adoção da forma contratual), a Administração Pública deve prezar pela coerência e constância das práticas administrativas¹⁵⁶.

Dessa forma, o controle da legalidade (e também da igualdade) do contrato fiscal firmado no âmbito de poderes discricionários passa a ser um problema de revisão jurisdicional¹⁵⁷. A motivação dos atos e contratos administrativos ganha em importância e aumenta o poder revisional com relação a estas modalidades de atuação administrativa.

Indo mais além, a possibilidade de tratamento individualizado que é oferecida pelo contrato fiscal – favorecendo o diálogo entre Fisco e contribuinte, com a discussão de particularidades do caso e consideração dos elementos relevantes para a aplicação concreta da norma – permite concluir que o princípio da igualdade não somente admite o uso de formas consensuais, mas também exige a sua utilização. Esse raciocínio ampara-se na noção geral de *igualdade* - que requer tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais – para privilegiar o uso de contratos com o contribuinte em substituição à atuação unilateral da Administração¹⁵⁸.

Esta particularização não ofende ao princípio da capacidade contributiva tendo em vista que a Constituição Federal privilegiou o tratamento particularizado ao estabelecer que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Este comando dirige-se ao legislador e requer que o contribuinte seja tratado de modo diferenciado na medida em que ele se diferenciar dos

¹⁵⁵ Cf. A. EICH. *Die tatsächliche Verständigung...* op. cit. (nota 43), p. 42.

¹⁵⁶ P. RICKLI. *Die Einigung zwischen Behörde und Privaten...* op. cit. (nota 78), p. 131.

¹⁵⁷ P. RICKLI. *Die Einigung zwischen Behörde und Privaten...* op. cit. (nota 78), p. 114.

¹⁵⁸ Cf. DEUBNER, Philip. *Verständigungsformen zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem: zeitgemässes Verwaltungshandeln oder Verstoss gegen den Grundsatz der Gleich- und Gesetzmässigkeit der Besteuerung*. Hamburg: Diplomica, 2005, pp. 8-9.

demais. As particularidades das operações que concretamente pratica devem ser consideradas sempre que este tratamento individualizado se revelar praticável e não resvalar para a arbitrariedade. A fim de evitar um demasiado aumento da discricionariedade, os critérios a serem utilizados para diferenciação dos contribuintes devem ser legalmente estabelecidos. Em outras palavras, somente as particularidades que forem valorizadas pela lei podem servir de justificativa para o estabelecimento de tratamento tributário diferenciado¹⁵⁹.

Como resultado disso – e em reforço do que se pontuou acima - o estabelecimento de diferenças pelo Poder Executivo deve ser objeto de justificação fundamentada de modo a evitar a instituição de diferenças arbitrárias entre os contribuintes. Além disso, o Poder Executivo deve garantir a oferta de procedimentos que permitam o diálogo com os contribuintes, proporcionando-lhes a oportunidade de revelar as particularidades que tenham potencial para afetar a obrigação tributária¹⁶⁰.

Em suma, a igualdade em matéria tributária não significa tratamento idêntico e a necessidade de se tratar as desigualdades desigualmente requer diferenciações e uma justiça do caso-a-caso. Desde que justificadas materialmente, as variações justificadas com relação a um padrão normal são legais e aceitáveis¹⁶¹.

5. Princípio da indisponibilidade do interesse público

Outro possível impedimento à adoção de formas contratuais pela Administração Pública poderia ser fundado na chamada *indisponibilidade do interesse público*. Subjacente a este pensamento, verifica-se a noção de supremacia do interesse público (perante o interesse particular). Em matéria tributária, uma noção correlata é a de *indisponibilidade do crédito tributário*. A questão merece ser examinada em maior detalhe para se averiguar qual é a real

¹⁵⁹ Cf. H. ÁVILA. *Teoria da igualdade...* op. cit. (nota 144), pp. 85-88, 117, 187.

¹⁶⁰ Cf. H. ÁVILA. *Teoria da igualdade...* op. cit. (nota 144), pp. 187-188.

¹⁶¹ Cf. M. FÜLLSACK. *Informelles Verwaltungshandeln...* op. cit. (nota 82), p. 40.

extensão do interesse público e como ele se comporta quando posto em conflito com outros interesses.

Dividiu-se a análise em dois subitens, reservando-se, ao primeiro, o debate acerca da definição de interesses públicos e interesses privados e também sobre as relações existentes entre eles com o objetivo de verificar como e quando o *interesse público* deve ser preservado e indagando se há um comando constitucional que demanda a sua constante prevalência. No segundo subitem, discute-se o tema da indisponibilidade do crédito tributário - este que aparenta ser um desdobramento do princípio da indisponibilidade do interesse público – a fim de estudar seus possíveis fundamentos constitucionais.

5.1. *Interesses públicos x interesses privados*

A princípio, a própria definição do que seria o *interesse público* suscita controvérsias. Saber se haveria, mais ainda, uma predisposição natural para que este interesse sempre prevalecesse sobre o *interesse privado* é assunto que tem movido paixões e discussões aprofundadas nos tempos recentes.

Para definir interesse público, parte-se da noção de *interesse*. Etimologicamente, interesse deriva dos vocábulos *inter* e *esse*, que significa “estar entre”. Posteriormente, esta forma verbal se substantivou e passou a referir-se “ao que importa” ao que é importante¹⁶². No sentido jurídico, Karl Engisch esclarece que a definição de *interesse* está ligada com a satisfação de necessidades da vida. Os interesses podem ser não apenas materiais, econômicos e sociais, mas também interesses idealizados, tais como interesses culturais, morais e religiosos¹⁶³. De modo amplo, pode-se conceituar interesse como a relação existente entre uma pessoa e um *bem* capaz de satisfazer uma *necessidade* ou que represente uma *utilidade*. Seja

¹⁶² Cf. ESCOLA, Héctor Jorge. *El interés público: como fundamento del derecho administrativo*. Buenos Aires, Depalma, 1989, p. 237.

¹⁶³ Cf. ENGISCH, Karl. *Einführung in das juristische Denken*. 10ª ed. Stuttgart: Kohlhammer, 2005, p. 247.

por meio de um *bem*, seja por meio de uma *utilidade*, o *interesse* se define como tudo que for apto para a satisfação de uma *necessidade* humana¹⁶⁴.

O *interesse* não se confunde com o *direito*. *Interesse* é conceito que remete à pretensão do particular que não necessariamente é protegida por uma norma jurídica. Entre *interesse* e *direito* há uma relação de gênero e espécie, pois todo *direito* envolve, protege a pretensão ou *interesse* do seu titular, mas nem todo *interesse* se eleva à categoria de *direito*, porque pode estar destutelado da correspondente norma jurídica¹⁶⁵.

Segundo esta concepção, que retrata nítida influência da jurisprudência dos interesses, o Direito protege, portanto, determinados interesses, p.ex., os interesses relativos à proteção dos lucros e da propriedade, à proteção da vida, da saúde, da liberdade e da honra, à evolução e disseminação de bens de natureza intelectual, à preservação de sentimentos morais e religiosos. E, onde houver conflitos de interesses, o Direito surge e, no mais das vezes, a proteção ao *interesse* de alguém significa preterir o interesse de outrem¹⁶⁶.

O ordenamento jurídico, ao ser efetivado, permite a criação de relações jurídicas entre os titulares de direitos e assegura-lhes determinadas vantagens por meio do conteúdo de tais relações jurídicas, ou seja, *vantagens jurídicas*, que nada mais são que *interesses* protegidos, ou simplesmente *direitos*¹⁶⁷.

Interesse público é um desses conceitos de difícil apreensão e cuja definição suscita controvérsias. Uma definição clássica parte da divisão entre *interesses disponíveis* (interesse não substancial ou de índole estritamente patrimonial) e *interesses indisponíveis* (interesse geral ou substancial) para encontrar, nesses últimos a noção de interesse público. A

¹⁶⁴ Cf. GUIMARÃES, Jorge Lafayette Pinto. Interêsse (verbete). In: SANTOS, J. M. de Carvalho (coord.). *Repertório enciclopédico do direito brasileiro*, vol. XXVIII. Rio de Janeiro: Borsoi, p. 1-2.

¹⁶⁵ Cf. CRETELLA JÚNIOR, José. Interesse (Direito Administrativo) (verbete). In: FRANÇA, Rubens Limongi (Coord.). *Enciclopédia Saraiva do Direito*, vol 45. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 341.

¹⁶⁶ Cf. ENGISCH, op. cit. (nota 163), p. 247.

¹⁶⁷ Cf. MAYER, Otto. *Deutsches Verwaltungsrecht*, vol. I. Berlim: Duncker & Humboldt, 1961 (reimpressão de 1924), p. 103.

cobrança de uma dívida seria um exemplo de *interesse disponível* e a anulação de um casamento, de *interesse indisponível* (público)¹⁶⁸.

Esta concepção clássica é, contudo, questionável, pois, mesmo no simples exercício de um direito patrimonial por um determinado particular, pode se identificar o interesse público de que o Direito assegure a execução dos contratos e das relações econômicas.

Luís Barroso, por exemplo, observa que o interesse público pode ser identificado até mesmo nas atuações do Estado que sejam direcionadas a uma única pessoa. Atender adequadamente à pretensão do particular pode, por si só, significar um interesse público relevante, pois ter um Estado que cumpre satisfatoriamente o seu papel (mesmo que com relação a uma única pessoa) é um interesse público. O referido autor exemplifica com o pagamento de indenização pelos danos causados por viatura da polícia a outro veículo e também com o conserto de um buraco de rua que traz desconforto para um único estabelecimento comercial¹⁶⁹.

Não se deve, porém, confundir *interesse público* com *interesse coletivo*. *Interesse público* é sinônimo de interesse geral da sociedade, de interesse do Estado enquanto comunidade política e juridicamente organizado. Por sua vez, *interesse coletivo* reflete o interesse de determinado grupo ou coletividade de pessoas (família, município, sindicato etc.)¹⁷⁰. Todavia, quando o Estado elege determinado *interesse coletivo* como uma de suas finalidades, assumindo-os como um de seus próprios interesses. Neste caso, então, o *interesse público* se confunde com ou espelha um determinado *interesse coletivo*¹⁷¹.

¹⁶⁸ Cf. SANSEVERINO, Milton. Interesse público (atuação do ministério público no processo civil) (verbetes). In: FRANÇA, Rubens Limongi (Coord.). *Enciclopédia Saraiva do Direito*, vol 45. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 384-387.

¹⁶⁹ Cf. BARROSO, Luís Roberto. Prefácio: O Estado contemporâneo, os direitos fundamentais e redefinição da supremacia do interesse público. In: SARMENTO, Daniel (org.). *Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. xv;

¹⁷⁰ Cf. SANSEVERINO, op. cit. (nota 168), p. 388.

¹⁷¹ Cf. CRETELLA JÚNIOR, José. Interesse coletivo (Direito Administrativo); interesse público (Direito Administrativo) (verbetes). In: FRANÇA, Rubens Limongi (Coord.). *Enciclopédia Saraiva do Direito*, vol 45. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 341-342; 399.

A característica da indisponibilidade não é comum a qualquer interesse público. Ela se apresenta com relação a determinados valores, atividades e bens públicos que, dada a sua imprescindibilidade para que o Estado atue, são irrenunciáveis, não podem ser objeto de atos de disposição¹⁷². E os exemplos de tal condição apontam para situações raras, de princípios pertinentes ao poder constituinte originário¹⁷³: irrenunciável é o poder de legislar e a titularidade do poder de polícia¹⁷⁴. Não é, porém, fácil afirmar que são plenamente indisponíveis, p.ex., os princípios da proteção ao meio ambiente ou da busca do pleno emprego.

Nesse sentido, não parece possível firmar-se de antemão a indisponibilidade (no sentido de prevalência) de determinado interesse, seja ele público ou privado. Tal indisponibilidade teria a consequência de que tal interesse indisponível sempre deveria prevalecer sobre outro interesse (disponível) em conflito. Ademais, esta visão causa o paradoxo de como conciliar dois interesses *indisponíveis* em conflito se eles não podem, por definição, sucumbir a outro interesse.

Parece mais adequado definir como *indisponível*, isto é, inafastável, o poder-dever da Administração Pública de atuar com razoabilidade diante de um conflito de interesses, buscando ponderar os valores constitucionais concorrentes e avaliar as circunstâncias peculiares do caso concreto para adotar a solução que melhor atende ao interesse público¹⁷⁵ (seja para declarar a prevalência de um dos interesses públicos em jogo, ou ainda de um interesse privado).

¹⁷² Cf. TALAMINI, Eduardo. A (in)disponibilidade do interesse público: consequências processuais (composições em juízo, prerrogativas processuais, arbitragem e ação monitória). In: *Revista de processo*, v. 128. Ano 30. São Paulo: RT, out/2005, p. 60.

¹⁷³ Tais *princípios fundamentais* são aqueles que não podem ser alterados nem mesmo pelo poder constituinte derivado. Cf. FERRAZ JR., Tercio Sampaio. “Sistema tributário e princípio federativo”. In: *Direito constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas*. Barueri: Manole, 2007, p. 340-341.

¹⁷⁴ Cf. TALAMINI, op. cit. (nota 172), p. 60.

¹⁷⁵ Cf. BINENBOJM, Gustavo. Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade: um novo paradigma para o Direito Administrativo. In: SARMENTO, Daniel (org.). *Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 149-155.

Um debate que atualmente tem ganhado relevo atualmente no Brasil ocupa-se em desvendar se há oposição entre interesses públicos e privados, sobretudo se haveria um comando normativo que determinasse a “supremacia do interesse público (sobre o particular)”¹⁷⁶.

Como visto na exposição acima, pode ser difícil segregar o que é *interesse público* daquilo que seja um interesse *particular* ou *coletivo* que tenha sido transformado em objetivo/finalidade do próprio ordenamento jurídico. Segundo pontua Humberto Ávila, o interesse público e o privado estão de tal forma instituídos pela Constituição brasileira que não podem ser descritos separadamente. Em suma, elementos privados estão incluídos nos próprios fins do Estado. A Constituição Federal protege uma série de interesses privados (tais como a liberdade, igualdade, cidadania, segurança, propriedade privada etc.), os quais, ao serem eleitos como finalidades do Estado, acabam resultando em interesses públicos¹⁷⁷.

A discussão pertinente a saber se há um princípio da supremacia do interesse público parece, outrossim, refletir mais uma coordenação de pensamentos que uma controvérsia propriamente dita. Defensores de uma noção de supremacia do interesse público defendem este princípio apontando apenas para a sua definição isolada e estática, ressaltando sua força autoritativa¹⁷⁸, abstendo-se de enfrentar o seu modo de aplicação na perspectiva dinâmica. Esse contexto não sugere propriamente um confronto de opiniões, pois os defensores da supremacia não examinam com profundidade os problemas de *indeterminação* do interesse público e tampouco os derivados dos confrontos dos diferentes interesses públicos entre si, ou, melhor dizendo, não negam que, em casos como esse, impera a ponderação de

¹⁷⁶ Tal discussão tem como principais fontes as obras coletivas coordenadas por Daniel Sarmiento (*Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010) e Maria Sylvia Zanella Di Pietro e Carlos Vinícius Alves Ribeiro (*Supremacia do interesse público e outros temas relevantes em direito administrativo*. São Paulo: Atlas, 2010).

¹⁷⁷ Cf. ÁVILA, Humberto. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. In: SARMENTO, Daniel (org.). *Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 188, 192.

¹⁷⁸ “Para assegurar-se a autoridade da Administração Pública, necessária à consecução de seu fins, são-lhe outorgadas prerrogativas e privilégios que lhe permitem assegurar a supremacia do *interesse público sobre o particular*”. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. O princípio da supremacia do interesse público: sobrevivência diante dos ideais do neoliberalismo. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (Coord.). *Supremacia do interesse público e outros temas relevantes em direito administrativo*. São Paulo: Atlas, 2010, p. 93.

interesses¹⁷⁹. Talvez haja, na verdade, concordância e uma diversidade de enfoques. Mesmo quem se propõe a contrapor as críticas à supremacia do interesse público, como é o caso de Irene Nohara, termina por abrandar seu sentido absoluto¹⁸⁰.

Não há dúvida de que interesses privados protegidos pelo sistema jurídico (e, portanto, interesses públicos) prevalecerão sobre outros interesses privados que não tenham a mesma proteção. Nesse sentido, pode-se falar de uma supremacia do interesse público. O interesse público, ou, melhor dizendo, a efetividade do sistema normativo que protege interesses privados, elevando-os à categoria de interesses públicos, deve ser preservada.

Havendo interesses em conflito, deve haver uma ponderação de interesses, sendo que este juízo de discricionariedade do aplicador da lei será o instrumento que decidirá a prevalência do interesse público no caso concreto, uma vez que terá escolhido qual interesse privado (melhor dizendo, qual interesse privado que, sendo eleito como finalidade do Estado, torna-se público) em conflito deve prevalecer. É característica do Direito por princípios que os conflitos remetam interesses juridicamente protegidos e reclame uma ponderação quanto às dimensões de peso atribuíveis aos princípios envolvidos na decisão¹⁸¹.

O reconhecimento de que o Direito Tributário se insere no contexto constitucional em conjunto com outros princípios – especialmente os da ordem econômica e social – e deva, portanto, servir de instrumento para as políticas econômico e social, mediante a indução de comportamentos, demanda também uma aplicação ponderada das normas tributárias,

¹⁷⁹ M.S.Z. DI PIETRO. O princípio da supremacia... op. cit. (nota 178), pp. 97-100.

¹⁸⁰ “Administrativista algum brasileiro jamais defendeu que com a supremacia do interesse público não há espaço para a autonomia da vontade ou mesmo que a supremacia estatal significa passar por cima de direitos fundamentais previstos na Constituição [...] Tanto a doutrina afinada com o pós-positivismo como a doutrina mais tradicional não defendem um sentido absoluto do princípio da supremacia do interesse público e que, por isso mesmo, afaste a ponderação, a partir da proporcionalidade/razoabilidade, na preservação do núcleo essencial de direitos fundamentais protegidos pela Constituição; esse modelo totalitário de Estado não foi abraçado pelos administrativistas brasileiros”. Cf. NOHARA, Irene Patrícia. Reflexões críticas acerca da tentativa de desconstrução do sentido da supremacia do interesse público no direito administrativo. In: DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella; RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (Coord.). *Supremacia do interesse público e outros temas relevantes em direito administrativo*. São Paulo: Atlas, 2010, p. 124.

¹⁸¹ Vide maiores detalhes sobre a resolução de conflitos entre princípios no subitem 1.1 acima.

almejando a concretização dos ideais de eficiência econômica sobretudo por meio da sua flexibilidade¹⁸².

A distinção que se fez acima entre interesses disponíveis e indisponíveis não apresenta muitos exemplos inquestionáveis de absoluta indisponibilidade de determinado bem, valor, princípio etc. Ademais, existem situações em que, mesmo sendo indisponível o bem jurídico, outros valores constitucionais podem se contrapor e, mediante um processo de ponderação, justificar que o Estado, mediante lei, renuncie a determinadas decorrências ou derivações do bem indisponível. Eduardo Talamini exemplifica com o poder de cobrar tributos, pois, embora a potestade tributária seja normalmente definida como indisponível, esta noção é contrariada pelo fato de ser possível a edição de lei que autorize a remissão e anistia do crédito fiscal¹⁸³. O poder de cobrar tributos não é indisponível como regra absoluta e inabalável.

Não parece, portanto, possível afirmar que o Direito Tributário deva ser aplicado de modo inflexível. Pelo contrário, a concessão de instrumentos (de isenção, anistia e remissão, por exemplo) ao Administrador Público para que este – atendendo-se a requisitos estipulados em lei – celebre contratos com o contribuinte com a finalidade de atender a necessidades estatais que realizem outros princípios da ordem econômica e social, atende ao interesse público e aos valores constitucionalmente protegidos¹⁸⁴.

5.2. *Indisponibilidade do crédito tributário no âmbito constitucional*

A indisponibilidade do crédito tributário é tema que mereceu até hoje pouco aprofundamento da doutrina brasileira, tornando-se dificultosa a sua abordagem metodológica.

¹⁸² Cf. L.E. SCHOUERI. *Direito Tributário*, op. cit. (nota 9), pp. 39-45, 336.

¹⁸³ Cf. E. TALAMINI, op. cit. (nota 172), p. 60.

¹⁸⁴ O encadeamento evolutivo do raciocínio aqui exposto, que principia na avaliação de *interesses* envolvidos e demanda uma avaliação de peso e desemboca no reconhecimento da unidade do Direito e na necessidade de se conciliar comandos normativos com os princípios e *valores* que os sustentam, retrata a influência de noções derivadas da *jurisprudência dos interesses* e *jurisprudência dos valores*. Maiores detalhes sobre tais correntes interpretativas podem ser vistos em L.E. SCHOUERI. *Direito Tributário*, op. cit. (nota 9), pp. 634-637.

Este item do trabalho questiona qual é o conteúdo desta que parece ser uma regra geral a disciplinar a atuação administrativa e se teria hierarquia constitucional.

Em alguns poucos julgamentos do STF este mandamento da indisponibilidade vem associado à regra da legalidade e aos princípios da indisponibilidade do interesse público e da propriedade¹⁸⁵. Um dos poucos autores a abordar o tema com enfoque constitucional, Alberto Xavier postula que a indisponibilidade dos créditos tributários é um princípio geral que, atrelado à noção de tipicidade tributária, pode ser deduzido a partir do art. 150, inciso I, da Constituição¹⁸⁶.

Ao que tudo indica, a indisponibilidade do crédito tributário está associada a dois distintos sentidos da *tipicidade*, quais sejam, a exigência de *determinação conceitual* da lei e a *obrigação de cobrança*¹⁸⁷. No primeiro caso, a “proibição constitucional da discricionariedade” que, segundo Alberto Xavier, decorre do *princípio da “tipicidade”* exclui qualquer manifestação relevante da vontade discricionária da Administração quanto aos elementos da obrigação tributária que fizerem parte do “tipo legal”¹⁸⁸. No segundo caso, o mandamento da indisponibilidade já apresenta formulações decorrentes de atos infraconstitucionais, mas, de todo modo, significa a estrita vinculação da autoridade administrativa com relação à oportunidade da conduta de aplicação da norma tributária aos fatos e cobrança do imposto¹⁸⁹.

É importante destacar, ainda na exposição de Alberto Xavier, que a indisponibilidade do crédito tributário não alcança os *poderes instrumentais* que cabem ao

¹⁸⁵ Destacam-se aqui as decisões proferidas no AgR AI nº 579.210-MG, de 06/04/2010, e AgR RE nº 599.194, de 14/09/2010. O tema é tratado apenas incidentalmente e não é possível inferir maiores detalhes a respeito da indisponibilidade do crédito tributário.

¹⁸⁶ Cf. XAVIER, Alberto Pinheiro. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2ª ed., reform. e atual. Rio de Janeiro: Forense, pp. 215-216.

¹⁸⁷ Cf. A.P. XAVIER. *Do lançamento...* op. cit. (nota 186), p. 215. Vide comentários sobre os sentidos da tipicidade nos comentários feitos na nota 95 acima e no texto que a acompanha.

¹⁸⁸ Vide comentários acima, no subitem 3.2, quanto à impropriedade técnica da *tipicidade cerrada*.

¹⁸⁹ Cf. A.P. XAVIER. *Do lançamento...* op. cit. (nota 186), p. 205.

Fisco quanto à determinação da existência e a apuração quantitativa do crédito tributário e tampouco os *direitos emergentes da obrigação tributária*.

Particularmente quanto aos *poderes instrumentais*, revela-se a possibilidade de formalizar contratos fiscais a fim de permitir a implementação, por exemplo, de técnicas simplificadas de avaliação e pagamento, tornando menos onerosa a intervenção das autoridades fiscais e reduzindo o grau de litigiosidade em matéria tributária¹⁹⁰. A autoridade administrativa tem o dever de formular a cobrança tributária quando identifica um fato que se subsume na hipótese de incidência. Ela determina o *an* (se deve) e o *quantum debeatur* (quanto deve). Todavia, as dificuldades inerentes à determinação quantitativa dos fatos - ou seja, especialmente as matérias de *quantum debeatur* - demarcam o conteúdo das disposições convencionais¹⁹¹. Xavier destaca que o Fisco dispõe de uma *liberdade de apreciação e fixação dos fatos* decorrente da utilização de conceitos indeterminados ou de questões relativas a matéria de prova e diferencia este fenômeno da *discricionariedade* (pura), uma vez que esta envolve a livre decisão com relação a alternativas consideradas juridicamente equivalentes¹⁹².

Por força do princípio da indisponibilidade, o aspecto negocial dos contratos fiscais deve excluir questões de existência da obrigação, devendo se limitar apenas sobre a determinação da base imponible. Em determinadas situações, aliás, não caberia nem mesmo falar de *disponibilidade* sobre parcela do crédito tributário, pois somente haveria renúncia se o valor fosse efetivamente devido¹⁹³. De todo modo, reafirma-se, com as palavras de Toma Giangaspere, que o Fisco não desfruta da mesma liberdade que o credor privado, especialmente porque a matéria concernente ao *an debeatur* (se deve) não pode ser

¹⁹⁰ Na 2ª edição de sua obra Alberto Xavier simplesmente menciona as *avenças* do Direito italiano como exemplo de convenção contratual entre Fisco e contribuinte sem, no entanto, pormenorizar suas características. Deve-se buscar na obra original sobre o conceito e natureza do lançamento os detalhes das diferentes figuras de atuação bilateral que se qualificam como contrato preparatório do lançamento tributário. Cf. A.P. XAVIER. *Do lançamento...* op. cit. (nota 186), p. 212. XAVIER, Alberto Pinheiro. *Conceito e natureza do lançamento tributário*. São Paulo: Juscredi, pp. 93-108.

¹⁹¹ Cf. A.P. XAVIER. *Conceito e natureza...* op. cit. (nota 190), p. 106.

¹⁹² Cf. A XAVIER. *Do lançamento...* op. cit. (nota 186), p. 223-224.

¹⁹³ Versiglioni comenta com o exemplo de negociação acerca do valor de mercado na imposição de imposto sobre transmissão imobiliária. Se o Fisco propõe inicialmente o valor de 110.000, mas depois concorda com 100.000, não se renuncia a nenhum valor de imposto devido. Simplesmente se reconhece que o tributo exigível recai sobre 100.000. Cf. M. VERSIGLIONI. *Accordo e disposizione nel diritto tributario...* op. cit. (nota 41), pp. 61-63.

renunciada. Todavia, no que respeita ao *quantum* (valor), ao *quomodo* (forma de quitação) e ao *quando* (tempo da quitação) há liberdade para sua disposição, respeitados os critérios previstos em lei¹⁹⁴.

Complementando seu raciocínio, Alberto Xavier aborda ainda a *disponibilidade da própria obrigação tributária*¹⁹⁵, mencionando os exemplos de brasileiros de moratória, e remissão para enfatizar que estes são casos que envolvem inegavelmente uma modificação no conteúdo da obrigação tributária, efetuada diretamente pela manifestação da vontade da Administração, desde que a lei o permita¹⁹⁶.

Nessa matéria de concessão de “benefícios fiscais”, aponta-se também para dois dispositivos constitucionais que poderiam fundamentar a existência de uma regra de *indisponibilidade do crédito tributário*: o art. 48, inciso I e o art. 150, §6º. O tema já foi aqui discutido¹⁹⁷, porém, retomam-se aqui as principais conclusões. No caso do art. 48, inciso I - que atribui competência ao Congresso Nacional para dispor sobre *arrecadação de rendas* - poder-se-ia afirmar que os temas relativos à cobrança de tributos devem ser estipulados em lei. No entanto, o tema já foi analisado pelo STF¹⁹⁸ e este artigo não foi considerado parte integrante do núcleo do princípio da estrita legalidade, sendo possível inferir que a matéria de arrecadação poderia ser objeto de previsão em legislação tributária sem amparo direto em lei. Não obstante isso, a exigência de lei prévia em relação à anistia, remissão e outros benefícios fiscais já consta da própria Constituição (exatamente no art. 150, §6º). A mesma exigência com relação à transação foi retratada do CTN (art. 171), porém, como a transação normalmente envolve a combinação de anistia e remissão, este comando também poderia ser extraído do art. 150, §6º da Constituição. Em suma, em relação a esses temas, a disponibilidade do crédito tributário mediante a celebração de contratos fiscais é permitida, mas exige lei prévia que lhe estipule os parâmetros.

¹⁹⁴ Cf. TOMA, Giangaspere Donato. *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*. Pádua: Cedam, 2012, p. 255.

¹⁹⁵ Coerentemente com a linguagem do CTN, que denomina de “crédito” a obrigação tributária tornada exigível, parece mais correto falar disponibilidade do “crédito tributário”.

¹⁹⁶ A.P. XAVIER. *Do lançamento...* op. cit. (nota 186), p. 212-214.

¹⁹⁷ Vide comentários feitos a esse respeito no subitem 3.2 supra.

¹⁹⁸ No julgamento do RE140.669-1/PE.

Como se verifica desses apontamentos, é lícito afirmar que a inserção do tema da *indisponibilidade do crédito tributário* no nível constitucional remete, como se verifica, ao tema da *legalidade*, de modo que e as conclusões a que se chegam são, de certa forma, redundantes. No campo dos poderes conferidos à autoridade administrativa para a concretização de margens de apreciação, está autorizada a conclusão de contratos entre Fisco e contribuinte, porquanto esta medida simplifica a atuação administrativa e contribui para a redução de conflitos. No que respeita à contratação de benefícios fiscais (isenção, remissão, anistia etc.), esta forma de disponibilidade do crédito tributário é admitida, mas deve-se primar para que os parâmetros estejam devidamente prescritos em lei em sentido estrito.

Capítulo II – Margem de apreciação e discricionariedade na obrigação tributária

Resultado da forma enfática como o Código Tributário Nacional abordou os temas de exigência do tributo por meio do lançamento tributário, ressaltando as suas características vinculação, obrigatoriedade e autoridade, o tema da discricionariedade em matéria tributária é ignorado e, por muitas vezes, até negado pela doutrina e jurisprudência brasileira.

Tópico crucial para a sustentação da possibilidade de adoção de contratos fiscais, a discricionariedade, ou mais propriamente, a concessão de margens de apreciação¹ à autoridade tributária é fenômeno observado com frequência na edição de atos normativos. Como se verá em maior detalhe neste Capítulo, muitas previsões legais lançam mão de mecanismos de abertura e conferem à Administração tributária poderes para a concreção do conteúdo normativo no momento da aplicação da norma. É exatamente no exercício deste poder, desta margem de livre apreciação, que reside a possibilidade de adoção de formas contratuais, obtendo-se o consenso do contribuinte e criando vínculo jurídico que resultará em maior eficiência, aceitação e, portanto, redução da litigiosidade.

Objetivo central deste Capítulo consiste em percorrer as hipóteses aceitas de discricionariedade para identificar seus principais contornos, sua forma de implementação e os limites para a atuação contratualizada da Administração Pública. Discutem-se, incidentalmente, as noções de ato vinculado e ato discricionário e as consequências dessas formulações com relação à revisibilidade judicial da atuação administrativa.

Destaca-se também que fenômeno da discricionariedade se revela bastante acentuado como fundamento dos contratos fiscais que se verificam na fase anterior ao

¹ Normalmente se prefere utilizar a expressão “margem de apreciação” para se referir a fenômeno distinto da chamada “discricionariedade pura” (discricionariedade em sentido estrito). Quando utilizada sem adjetivação neste trabalho, a palavra “discricionariedade” tem o seu sentido mais amplo, equivalente à concessão de margens de apreciação.

lançamento tributário (os aqui denominados *acordos de fixação*) e destinam-se à eliminação de incertezas presentes na formulação da norma impositiva tributária mediante negociação e discussões diretas entre Fisco e contribuinte. Os contratos fiscais que revelam *regimes fiscais substitutivos* também se formalizam antes do lançamento, mas seus parâmetros estão inteiramente fixados na lei. No que respeita aos contratos que envolvem a concessão de *benefícios fiscais*, sua implementação também envolve a aplicação de margens de apreciação conferidas pela lei ao administrador público para exercer juízos volitivos quanto à oportunidade da conduta e a dosagem do benefício fiscal. Esses contratos também lidam com incertezas e podem se situar na fase anterior ao lançamento², porém as incertezas não dizem respeito a elementos da norma impositiva, mas sim de outra norma que fixa parâmetros para a concessão de isenção, moratória, anistia etc. Uma abordagem detalhada sobre a localização das margens de apreciação em relação ao fato gerador e ao lançamento e sua conexão com as espécies de contratos aqui analisadas serão objeto da parte final deste Capítulo.

1. Vinculação do lançamento tributário

O primeiro e talvez principal obstáculo à aceitação de margens de apreciação no exercício da atividade impositiva de tributos repousa na noção de *vinculação* plena e absoluta do lançamento tributário. Esta concepção foi retratada com tamanha ênfase em diferentes dispositivos do Código Tributário Nacional que inevitavelmente influenciou o pensamento de grande parte dos autores e aplicadores do Direito que se ocuparam da matéria desde então.

Na proposta de abordagem do tema aqui delineada, debate-se em primeiro lugar o significado que os atributos de *vinculação* e *discricionariedade* do ato administrativo expressam nos tempos atuais para, na sequência, examinar a questão sob a perspectiva dos dispositivos relevantes do CTN. Procura-se, num primeiro contato com o assunto, indagar se é mesmo plenamente vinculado o lançamento tributário.

² Como é o caso de isenção, que se colocam até mesmo antes da ocorrência do fato gerador.

1.1. *Atos vinculados x atos discricionários*

Uma concepção clássica divisa os atos administrativos em *vinculados* e *discricionários*³. Uma *atuação vinculada* se verifica naquelas situações em que a norma já predetermina de modo completo qual é o *único* possível comportamento do administrador diante de determinada situação concreta. Uma hipótese como esta, aliás, deverá ter sido descrita pela lei em termos absolutamente precisos de modo a não ensejar dúvida quanto ao seu reconhecimento em termos objetivos. A seu turno, a *atuação discricionária* estaria reservada para os casos em que o Direito fosse regulado de modo a restar para o administrador um campo de liberdade, no qual caberia uma apreciação subjetiva sua quanto à maneira de proceder no caso concreto⁴.

Todavia, se observados mais de perto, e dependendo da noção que se emprega de *vinculação* e *discricionariedade*, os atos administrativos podem se revelar mais discricionários do que vinculados ou vice-versa⁵.

Esta classificação foi adotada pelo Código Tributário Nacional. Tendo sido editado no período histórico do Estado Social de Direito - portanto, sob as influências do positivismo que originou a noção de legalidade enquanto *vinculação negativa à lei*⁶ - referido

³ A expressão “ato discricionário” é criticada por autores mais antigos que negavam a existência de *ato* discricionário. Segundo Nunes Leal, por exemplo, não existe ato inteiramente discricionário, pois, normalmente, ao menos um dos elementos do ato é sempre vinculado: a competência. Por isso, tal autor define como discricionário o *poder* e não o ato. Ele fala de *poder discricionário*. Cf. LEAL, Victor Nunes. Reconsideração do tema do abuso de poder. In: *Revista de Direito Administrativo – Seleção Histórica*, Rio de Janeiro: FGV, Renovar, 1991, p. 457.

⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia. *Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, pp. 66-67. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Discricionariedade e Controle Jurisdicional*, São Paulo: Malheiros, 1992, p. 9.

⁵ Mesmo na formulação clássica da discricionariedade, segundo a qual a discricionariedade ocorre quando a lei reconhece ao aplicador a faculdade de avaliar a “conveniência e a oportunidade”, identificam-se possíveis variações. *Conveniência* significa possibilidade de determinar o conteúdo de certa providência e *oportunidade* consiste na ponderação quanto ao momento de adoção da providência. A lei pode instituir discricionariedade quanto a um, outro, ou esses dois elementos ao mesmo tempo. Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 168-171.

⁶ Vide nota 133 do Capítulo 1 e o texto que a acompanha.

diploma normativo retrata a divisão forte entre atos vinculados e atos discricionários. Como já se adiantou no Capítulo anterior⁷, a passagem para o Estado Democrático do Direito e a principialização do Direito inseriram os princípios jurídicos no centro das discussões, resultando disso que a atuação estatal se vincula ao Direito como um todo.

Nesse panorama, a vinculação plena é um fenômeno discutível. É difícil imaginar um caso de absoluta e exaustiva disciplina legislativa de determinada conduta e, mesmo nos casos em que tal ocorra, é questionável se a autoridade administrativa não deveria, diante de um caso concreto, avaliar previamente a própria conveniência e oportunidade de praticar ou não o ato dito *vinculado*, pois princípios preponderantes aplicáveis ao caso podem sinalizar pela inconveniência ou inoportunidade do ato. Nesse sentido, haveria uma certa dose de discricionariedade até mesmo nos atos vinculados, pois a autoridade administrativa sempre pode considerar a conveniência, a oportunidade, a justiça, a razoabilidade etc. de cada procedimento estatal.

No contexto atual, do *Direito por princípios*, a Administração, para agir, não precisa necessariamente de autorização expressa em lei e pode, inclusive, deixar de aplicar um comando legal se, em vista dos princípios aplicáveis ao caso, tal medida se afigurar desproporcional e irrazoável. Exemplos podem ser colhidos mesmo na esfera tributária⁸. Por isso mesmo, a doutrina vem abandonando o extremismo e a rigidez no uso das expressões “ato vinculado” e “ato discricionário”, pois tal simplificação terminológica prejudica o exame da discricionariedade enquanto fenômeno que se manifesta em variados graus.

Conforme já se reafirmou aqui, a concepção positivista, que privilegia a lei como instrumento regulador de condutas, vem sendo superada nos tempos atuais e tem-se passado a

⁷ Vide o subitem 3.3 do Capítulo 1.

⁸ Para ficar num dos exemplos icônicos de aplicação do princípio da proporcionalidade: menciona-se o caso da exclusão de empresa do regime de Simples em função da importação fortuita de mercadorias (Acórdão nº 202-12.527, de 18/10/2000), comentado por Humberto Ávila. A legislação era clara quanto à exclusão e devia, portanto, resultar na *vinculação* do ato administrativo. Se neste caso a decisão correta a ser tomada era *não aplicar* o ato de exclusão do Simples, então se pode perfeitamente dizer que, no contexto do Direito por princípios, é dado à autoridade administrativa tributária escolher (discricionariedade) entre praticar ou não praticar o ato (que se pressupunha ser um ato vinculado)? O caso é comentado em: ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 6ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, pp. 141-142.

reconhecer, por exemplo, a eficácia normativa dos princípios jurídicos, aos quais a Administração Pública estaria vinculada⁹. Particularmente sobre este tema, Gustavo Binbenbojm, comenta que essa *principialização* do Direito paradoxalmente aumenta a margem de vinculação dos atos discricionários. O referido autor propõe a seguinte escala de classificação dos atos conforme o grau de vinculação¹⁰:

- (i) atos vinculados por regras (constitucionais, legais ou regulamentares);
- (ii) atos vinculados por conceitos jurídicos indeterminados (constitucionais, legais ou regulamentares); e
- (iii) atos vinculados diretamente por princípios (constitucionais, legais, ou regulamentares).

Pode-se olhar para estas conclusões, portanto, de duas formas, as quais, aliás, se reduzem a faces distintas da mesma questão. Pode-se afirmar que todos os atos são discricionários, variando-se apenas a medida de tal discricionariedade; ou que nenhum ato é discricionário, porque sempre há alguma medida de vinculação a princípios e valores da ordem jurídica.

Nesse sentido, a distinção entre atos administrativos vinculados e discricionários não é uma distinção de essência, mas sim de mera graduação. Na exposição que será feita em maior detalhe no tópico seguinte, será possível concluir que mesmo a vinculação preconizada pelo CTN não resulta numa plenitude de predeterminação da conduta. Na expressão de Souto Maior, a vinculação do lançamento é apenas parcial e confere uma certa margem de indeterminação no conteúdo do ato administrativo de imposição tributária – margem de discricionariedade esta que importa criação e inovação do Direito em relação aos componentes que não foram predeterminados pelas normas superiores¹¹. Na realização do lançamento tributário existe certa margem de discricção, que muitos autores definem como “*discricionariedade técnica*”¹², porquanto envolve a aplicação de *conceitos indeterminados*¹³.

⁹ Cf. BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 205-206.

¹⁰ Cf. G. BINENBOJM. *Uma teoria do direito administrativo*, op.cit. (nota 9), pp. 207-208.

¹¹ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999, pp. 175-176.

¹² O tema da discricionariedade técnica é abordado mais adiante, no subitem 2.2 deste Capítulo.

Como decorrência lógica desses apontamentos, é de se repudiar a ideia de vinculação plena do lançamento tributário e deve ser devidamente aclarada a mensagem contida em alguns dispositivos do CTN que sugerem este entendimento. Existem margens de liberdade conferidas à autoridade administrativa para dispor do crédito tributário, permitindo-se a discussão, negociação e contratação de determinados elementos da obrigação tributária com o contribuinte, afastando-se a incerteza a seu respeito e garantindo maior eficiência da atuação administrativa.

Faz-se necessário, por conseguinte, identificar claramente quais são os elementos disponíveis da obrigação tributária para localizar onde exatamente se encontram tais margens de apreciação em matéria tributária. Cumpre, antes, examinar os dispositivos do CTN que retratam a noção de *indisponibilidade do crédito tributário* ao cominar enfaticamente um caráter vinculado à atuação administrativa de imposição de tributos. Objetiva-se, na análise que será feita no subitem seguinte, delimitar com exatidão os limites entre vinculação e discricionariedade no âmbito tributário.

1.2. Indisponibilidade do crédito tributário no âmbito do CTN

Alguns dispositivos do Código Tributário Nacional conferem a impressão de que, os atos administrativos de imposição tributária são todos absolutamente vinculados. Não há espaço para a autoridade administrativa dispor do crédito tributário. A começar pelo art. 3º que diz ser *plenamente vinculada* a atividade administrativa de cobrança de tributo¹⁴, permitindo inferir a conclusão extensiva de que não se pode admitir *nenhuma* margem de discricionariedade para que a autoridade administrativa formule juízos de valor ou avalie a conveniência e oportunidade de seu ato¹⁵.

¹³ Souto Maior exemplifica com os conceitos de valor venal, valor da operação e receita bruta. Cf. J.S.M. BORGES. *Lançamento...* op. cit. (nota 11), p. 178.

¹⁴ “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.”

¹⁵ Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 2ª ed. São Paulo: RT, 1971, p. 109.

A ênfase na vinculação da atividade administrativa e na indisponibilidade do crédito tributário é reforçada pelo art. 141 do CTN¹⁶. Exageros na sua leitura permitiriam afirmar que *toda* a atividade administrativa, tanto no que concerne à constituição da obrigação tributária quanto no que se refere à satisfação do crédito, está atrelada à estrita legalidade. A atividade do administrador público teria, assim, o seu caminho traçado *sem qualquer possibilidade* de desvio¹⁷. O comando da indisponibilidade do crédito tributário ou da obrigação tributária¹⁸ é fundamentado por alguns autores com base neste artigo do CTN¹⁹.

Outro fundamento para repelir a discricionariedade encontra-se no art. 142 do CTN, cujo parágrafo único diz ser *vinculada e obrigatória* a atividade administrativa de lançamento²⁰. Este dispositivo legal sugere que, no Direito Tributário, a determinação normativa é tão grande que o tributo a ser quase que pode ser lido e calculado diretamente a partir da lei. Nesse contexto restritivo, o ato administrativo de cobrança de tributos limitar-se-ia a implementar o clássico processo de subsunção: verifica-se a coincidência entre o fato ocorrido na realidade e o fato descrito hipoteticamente na lei e aplica-se a consequência da norma, que é a cobrança de determinado montante de tributo²¹.

¹⁶ “Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.”

¹⁷ Cf. GAVALDÃO JR., Jayr Viégas. Artigos 139 a 141. In: PEIXOTO, Marcelho Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP, 2005, p. 1.087.

¹⁸ Convém esclarecer que *obrigação tributária* e *crédito tributário* refletem o mesmo fenômeno. Porém, na linguagem do CTN, tais expressões remetem a dois momentos distintos da relação jurídico-tributária: a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador, já o crédito tributário é uma especificação da obrigação e a ele se refere o CTN quando a obrigação está determinada e quantificada. Maiores esclarecimentos sobre esta terminologia podem ser vistos em SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 555-556.

¹⁹ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. III. São Paulo: Atlas, 2005, p. 49-53.

²⁰ “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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

²¹ Apresentando esta visão tradicional para adiante questioná-la, Alberto Xavier comenta que “A Administração fiscal, ao praticar o acto tributário, não ordena ao contribuinte que pague, ou que pague segundo certa modalidade e em certa data. Tal comando consta já discretamente da lei, que não concede à Administração qualquer liberdade de escolha no vencimento da obrigação, que se possa assimilar à interpretação das dívidas puras ou com prazo incerto. A Administração fiscal limita-se a aplicar a norma tributária material no caso concreto, declarando a

O conteúdo desses três dispositivos legais deve ser devidamente precisado para evitar as conclusões generalizantes que eles provocam²² e permitir o reconhecimento e aprofundamento do estudo da discricionariedade em Direito Tributário. Conforme já se adiantou na parte final do Capítulo anterior²³, a indisponibilidade do crédito tributário é tema que está bastante associado aos princípios da *estrita legalidade*, *indisponibilidade do interesse público* e da proteção da *propriedade*. Em particular, remete-se a dois sentidos da *estrita legalidade*: a determinação conceitual e a obrigação de cobrança²⁴.

A mensagem que os artigos 3º, 141 e 142 do CTN enfatiza simplesmente as noções de que os elementos essenciais da obrigação devem estar previstos na lei em sentido estrito (*determinação conceitual*) e que o Fisco, uma vez identificados na realidade os fatos descritos hipoteticamente na norma, deve aplicar a norma ao caso concreto, ou seja, o administrador público não pode fazer juízo quanto à oportunidade da conduta (*obrigação de cobrança*).

Dizer que o tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada (art. 3º) é afirmar que o procedimento da exigência deve estar previsto em lei e a Administração não pode fazer juízo de conveniência e oportunidade da conduta de cobrança (*obrigação de cobrança*)²⁵. A rigor, vinculação da atividade administrativa também significa precisão normativa, haja vista o ideal de que a norma tributária seja minudente e prefigure com rigor e objetividade o fato gerador da obrigação tributária, a base de cálculo, a alíquota, o prazo, os sujeitos e tudo o mais (*determinação conceitual*). O campo de indeterminação normativa não poderia, outrossim, ser preenchido com juízos discricionários²⁶.

existência e o quantitativo da prestação individual do imposto.” Cf. XAVIER, Alberto Pinheiro. *Conceito e natureza do acto tributário*. Coimbra: Almedina, 1972, p. 389.

²² Conclusões que normalmente empregam os qualificativos de “nenhum”, “tudo”, “sem qualquer possibilidade”.

²³ Vide os comentários feitos no subitem 5.2 do Capítulo 1.

²⁴ Vide comentários sobre os sentidos da estrita legalidade nos comentários feitos na nota 95 acima e no texto que a acompanha.

²⁵ Cf. L.E. SCHOUERI. *Direito Tributário*, op. cit. (nota 18), p. 142.

²⁶ Hugo de Brito apresenta esta formulação idealista para logo em seguida questionar sua aplicabilidade prática. A indeterminação conceitual, segundo ele, deveria ser superada pelo exercício do poder regulamentar. Ao editar

O art. 141 reforça que a disponibilidade do crédito tributário, sua modificação, extinção, suspensão da sua exigibilidade, só pode ser feita segundo regras que o próprio CTN dita. Ademais, realça o entendimento de que a *efetivação*, no sentido de exigência da satisfação do crédito, é obrigação que não pode ser afastada²⁷. Esse dispositivo tem o duplo mérito de confirmar a existência de um mandamento da *indisponibilidade do crédito tributário* e também atestar a sua relatividade nos casos previstos no próprio CTN. Esta visão sistêmica permite atenuar o comando do art. 3º do CTN, relativamente a ser *plenamente* vinculada a atividade de cobrança do tributo, sem o que haveria de se reconhecer antinomia deste dispositivo com os artigos do CTN que preveem anistia, remissão, transação²⁸.

Quando o art. 142 utiliza dois qualificativos distintos para declarar que a atividade administrativa é *vinculada e obrigatória*, não se vê nisso uma redundância, uma vez que a referência é feita, no primeiro caso, ao *conteúdo* do lançamento, isto é, aos pressupostos legais da tributação, e, no segundo caso, à *prática* do lançamento, dado que a lei não atribui ao Fisco juízo de oportunidade e conveniência no tocante à realização do lançamento²⁹. Constatado o nascimento da obrigação tributária, o administrador público não pode deixar de quantificá-lo e notificar ao contribuinte acerca da constituição do crédito tributário³⁰.

Como se nota, os adjetivos do art. 142 remetem às exigências de *determinação conceitual e obrigação de cobrança*. O comando contido nos artigos 3º e 141 do CTN também refletem esses entendimentos. Entretanto, a presença de tais exigências no Direito Tributário não conduz à absoluta ausência de margens de apreciação na atividade administrativa de

uma norma regulamentadora, o Poder Executivo evita a pluralidade de entendimentos por parte de seus diversos agentes, evitando tratamentos desiguais de situações idênticas. Cf. MACHADO, Hugo de Brito. Arts. 3º a 5º. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 1. 5ª ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 30-31.

²⁷ Cf. LACOMBE, Américo Masset. Arts. 139 a 150. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 2. 5ª ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 308.

²⁸ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. 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. 113-114.

²⁹ Cf. J.S.M. BORGES. *Lançamento...* op. cit. (nota 11), p. 182.

³⁰ Cf. L.E. SCHOUERI. *Direito Tributário*, op. cit. (nota 18), p. 561.

imposição tributária. Nas palavras de Paulo de Barros, não se pode falar de um *princípio da vinculabilidade da tributação* para entender que em Direito Tributário só há de existir atos vinculados. A vinculação afeta os expedientes de maior importância da pretensão tributária, porém, deve-se fazer a ressalva de que a atividade de lançamento tributário opera-se também por numerosos e frequentes meios discricionários³¹.

Determinação conceitual não significa precisão extremada. Como se viu no Capítulo 1, o princípio da estrita legalidade formula um ideal inalcançável na realidade e somente uma ingênua crença de fechamento absoluto da mensagem contida nos comandos normativos³². A norma jurídica tributária apresenta elevado grau de tecnicismo e vale-se de conceitos indeterminados, cláusulas gerais e outras formas de concessão de margens de apreciação para se aproximar da complexa realidade que regula. Diante desse cenário, é vão acreditar que a atuação unilateral impositiva pela autoridade administrativa resulta no melhor resultado alcançável. As normas têm perdido precisão e tal fenômeno demanda uma mudança no modo de agir da Administração. O campo de liberdade apreciativa conferido à Administração Pública deve ser implementado com o incentivo e a adoção de formas participativas de discussão, negociação e acordo em torno de temas controversos que envolvem a aplicação da norma tributária ao caso concreto.

Tampouco a *obrigação de cobrança* é absoluta. Na esteira das conclusões aqui apresentadas, o próprio CTN (e também a CF³³) confere aberturas para que o Poder Legislativo formule regras para permitir a disponibilidade do crédito tributário – em alguns casos podendo conferir margem de apreciação à autoridade administrativa dentro de requisitos fixados pela própria lei autorizativa.

Em suma, a vinculação a que se refere o Código Tributário Nacional não é plena. Ela diz respeito a uma fase relevante da atividade de lançamento que é a aplicação da norma tributária ao caso concreto. Porém, não afasta as dificuldades inerentes à apuração dos fatos e

³¹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19ª ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 183.

³² Vide comentários feitos no texto que acompanha a nota 108 do Capítulo 1.

³³ Vide comentários a respeito dos art. 48, inciso I e 150, §6º, da Constituição no subitem 5.2 do Capítulo 1.

sua quantificação, tampouco vincula infalivelmente problemas de apreciação de questões de direito envolvidas na definição da norma aplicável ao caso concreto. Em todos esses processos, depara-se a autoridade administrativa com uma liberdade de apreciação que lhe foi concedida pela lei. O exercício deste poder em colaboração com o contribuinte é, como já se adiantou, campo propício para a adoção de contratos fiscais a fim de eliminar incertezas e garantir a aceitação e efetividade do ato.

2. Espécies de margens de apreciação e discricionariedade da autoridade fiscal

Tema fundamental para a compreensão dos modos de manifestação da vontade da Administração como elemento formador dos contratos fiscais, a concessão de margens de apreciação, discricionariedade e também liberdade de conformação é fenômeno que, colocado de maneira geral, explica a liberdade de atuação da Administração Pública na persecução do interesse público.

Neste item que representa a parte central deste Capítulo, são discutidas as definições dessas diferentes manifestações da atuação administrativa autônoma e as formas como elas se comportam no Direito Tributário. Antes, porém, cabe fazer alguns apontamentos terminológicos.

As expressões aqui adotadas merecem ser devidamente esclarecidas, pois grande parte das controvérsias em torno do tema da discricionariedade decorre da falta de uniformidade linguística em relação às diferentes formas de discricionariedade e sua nuances. Para este ponto introdutório da exposição, basta definir sucintamente qual é o conceito e apontar alguns detalhes da origem das expressões *discricionariedade*, *margens de apreciação* e *liberdade de conformação*.

Discretionariedade (*Ermessen*³⁴) é termo multivalente que significa, numa dilatada conceituação, ausência de previsão legal precisa e unívoca e, portanto, liberdade de atuação do administrador público. Nesta formulação ampla, a palavra *discretionariedade* pode ser tomada como sinônima ao fenômeno da *margem de apreciação* (*Spielraum*)³⁵. *Discretionariedade em sentido estrito* é a expressão que retrata exatamente as possibilidades de decisão ou escolha, ou seja, refere-se ao que se denomina adiante de *discretionariedade pura*.

Margem de apreciação, margem de livre apreciação ou também *margem de livre decisão*³⁶ são expressões que se referem a uma particular forma de liberdade de atuação do administrador, qual seja, aquela que decorre da concretização de conceitos fluídos e imprecisos que tenham sido utilizados pela norma. Nada mais é que uma forma de *discretionariedade* (em sentido amplo), porém, refere-se mais especificamente à aplicação dos *conceitos indeterminados*.

A diferença de terminologia se explica pelo fato de a teoria dos *conceitos indeterminados* ter sofrido, na Alemanha, ataques em razão da busca de controle judicial mais rígido da Administração Pública no segundo pós-guerra, originando-se dessa época a concepção de que *conceitos indeterminados* conduzem necessariamente a uma única solução possível³⁷. Não havendo indeterminação, não haveria que se falar em *juízo de discretionariedade* e sim *juízo de legalidade*. Todavia, o exagero decorrente aumento do campo de apreciação jurisdicional dos atos administrativos causado pela *teoria da sindicabilidade plena dos conceitos indeterminados* causou uma reação contrária nos anos 70

³⁴ Ao longo de toda esta exposição são feitas referências aos correspondentes termos em alemão equivalentes às expressões utilizadas em português a fim de facilitar a confrontação das conclusões aqui apresentadas com outros estudos em matéria de *discretionariedade*, pois é comum e frequente a busca de referências em pesquisas alemãs e a citação dos termos específicos utilizados naquela língua.

³⁵ Por essa razão, tem-se alertado ao longo deste trabalho que a palavra *discretionariedade*, quando usada sem adjetivação, tem sentido similar ao de *margem de apreciação*. O sentido estrito de *discretionariedade* é indicado pela expressão *discretionariedade pura*.

³⁶ São também sinônimas entre si as expressões *Beurteilungsspielraum*, *Entscheidungsspielraum* e *Einschätzungsbefugnis*. Em alguns estudos, a *margem de livre decisão* é tomada como gênero que compreende as espécies *discretionariedade* e *margem de apreciação*. Vide, por exemplo, NABAIS, José Casalta. *Contratos fiscais: reflexões acerca da sua admissibilidade*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 221, nota 695.

³⁷ Maiores detalhes sobre esta evolução histórica podem ser vistos em G. BINENBOJM. *Uma teoria do direito administrativo*, op. cit. (nota 9), pp. 211-224. Esclarecimentos complementares em MORAES, Germana de Oliveira. *Controle jurisdicional da administração pública*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 71-76.

que culminou com a criação da noção de *margem de apreciação*, reconhecendo-se haver uma margem de liberdade na interpretação e aplicação dos conceitos indeterminados que refoge ao controle jurisdicional³⁸. Atualmente, reconhece-se que é cabível controle jurisdicional dos conceitos indeterminados, no entanto, assume-se que os conceitos indeterminados possuem um núcleo duro, fixo e uma zona periférica (halo), de modo que a sindicabilidade do ato administrativo restringe-se à análise de situações que claramente se enquadrem no conceito (*zona de certeza positiva*) ou não se enquadrem (*zona de certeza negativa*). A controvérsia sobre abrangência de situações que se encontram na *zona intermediária*, *zona de penumbra* deve ser reservada à *margem de apreciação* apenas, sendo este o genuíno espaço de liberdade da atuação administrativa que refoge parcialmente aos controles do Poder Judiciário³⁹.

Sublinha-se, a partir desta breve análise histórica, a origem da expressão *margem de apreciação* e também a ideia de que *discricionariedade* não se confunde com *conceitos indeterminados*. Também deriva deste período histórico o entendimento de que a *discricionariedade* sempre se situa no *consequente* da norma, ao passo que os *conceitos indeterminados* se localizam na *hipótese*. Tal concepção é questionável, uma vez que se encontram conceitos indeterminados também no *consequente* da norma.

No Brasil, é comum que a palavra *discricionariedade* seja utilizada por alguns estudiosos do Direito Administrativo em seu sentido amplo, abrangendo a *discricionariedade pura* e as *margens de apreciação*⁴⁰. Em prol da precisão terminológica e também para circunscrever a força negativa que a palavra *discricionariedade* desperta no Direito Tributário em razão da falsa noção de que neste ramo do Direito só existem atos vinculados⁴¹, prefere-se neste trabalho adotar a expressão *margem de apreciação* para designar a liberdade conferida à Administração para a implementação de conceitos indeterminados. Ao se fazer isso, permite-

³⁸ Repete-se aqui a ressalva feita tanto por Gustavo Binbenojm quanto por Germana Moares, de que a teoria da insindicabilidade dos conceitos indeterminados não encontram acolhida unânime entre autores alemães e estrangeiros. Vide G. BINENBOJM. *Uma teoria do direito administrativo*, op. cit. (nota 9), p. 215, nota 474. Cf. G.O. MORAES. *Controle jurisdicional...* op. cit. (nota 37), pp. 75-76.

³⁹ Cf. G. BINENBOJM. *Uma teoria do direito administrativo*, op. cit. (nota 9), p. 215.

⁴⁰ Maria Sylvania e Celso Antônio localizam conceitos indeterminados na hipótese e no consequente e denominam sua aplicação de *discricionariedade*. Cf. M.S.Z. DI PIETRO. *Discricionariedade administrativa...* op. cit. (nota 4), pp. 78-79. Cf. C.A.B. MELLO. *Discricionariedade...* op. cit. (nota 4), p. 19.

⁴¹ Tema que foi explorado no subitem 5.2 do Capítulo 1 e também no subitem 1.2 deste Capítulo.

se abrir espaço para discussão a respeito de fenômeno tão frequente e pouco examinado da atuação administrativa tributária.

Por fim, aponta-se que a *liberdade de conformação* ou *liberdade de configuração*⁴² é expressão que alude a uma terceira forma de manifestação da atuação administrativa autônoma, que consiste no agir administrativo em matéria não regulada por lei. Neste caso, a Administração persegue uma finalidade constitucional exercendo poder que lhe foi conferido diretamente pela Constituição (relativamente a matérias para as quais não tem aplicação o princípio da estrita legalidade)⁴³. Para o tema dos contratos fiscais, o reconhecimento desta modalidade de atuação administrativa enfrenta, portanto, restrições decorrentes do princípio da estrita legalidade. Todavia, a liberdade de conformação se aplica em temas não afetos à estrita legalidade (e.g. obrigações acessórias) e também para que se justifique a adoção de formas contratuais de atuação pública mesmo diante da ausência de norma habilitante (e desde que não haja contrariedade com a lei em sentido material).

Nos subitens seguintes, são apresentadas as principais categorias em que se subdividem esses três fenômenos, adotando-se uma ordem de preferência que consiste em examinar inicialmente as diferentes espécies de *discricionariade* para depois abordar o tema das *margens de apreciação*, *liberdade de conformação* e outros temas correlatos. Toma-se como referencial as expressões que são discutidas pela doutrina de Direito Administrativo e Direito Tributário, de modo que em muitos casos se vão encontrar confluências entre noções de *discricionariade* e concessão de *margens de apreciação*. Uma visão geral dos resultados, com a proposta de classificação metodológica orientada pela localização de tais formas de atuação administrativa em relação à estrutura da norma, será apresentada ao final deste item a fim de conferir objetividade e permitir a comparação das diferentes categorias.

Dados os limites propostos para o presente estudo, a exposição doravante desenvolvida enfoca precipuamente a *discricionariade* nos atos do Poder Executivo.

⁴² *Gestaltungsfreiheit, Gestaltungsspielraum* ou *freigestaltende Verwaltung*.

⁴³ Além de determinados assuntos em matéria tributária (que se discutiu acima no subitem 3.2 do Capítulo 1), importa ressaltar que, na Alemanha, donde esta expressão e teoria se originaram, também outros temas relevantes escapam da liberdade de conformação por se sujeitarem à chamada teoria da essencialidade (*Wesentlichkeitstheorie*).

Adianta-se, porém, ser este um dos temas mais controversos em matéria da atuação administrativa, não havendo consenso sobre a classificação das espécies de discricionariedade aqui apresentada, nem tampouco quanto à natureza efetivamente discricionária dos assuntos discutidos a seguir.

O objetivo principal da exposição desenvolvida doravante consiste em examinar os principais elementos da conferência de poder discricionário para, posteriormente, aplicar tais conclusões à luz do Direito Tributário e dos contratos fiscais. Para bem contextualizar esta discussão no âmbito da atividade administrativa de imposição de tributos, são feitas referências, em algumas passagens dos próximos subitens, a situações comuns de concessão de poder discricionário à autoridade administrativa em matéria tributária.

2.1. *Discricionariedade pura*

As modalidades mais aceitas de discricionariedade se verificam na atribuição feita pelo Poder Legislativo ao Poder Executivo para decidir sobre a prática do ato ou, ainda, decidir qual conduta adotar dentro de um conjunto de condutas alternativas igualmente viáveis para a realização de uma determinada finalidade legal⁴⁴.

Formulada como um juízo de conveniência e oportunidade com relação à prática do ato administrativo, a *discricionariedade pura* (*Ermessen*) pode ser classificada em discricionariedade de decisão (*Entscheidungsermessen*) e discricionariedade de escolha (*Auswahlermessen*). No primeiro caso, tem-se a permissão para a Administração decidir se adota ou não determinada conduta; no segundo, se lhe é deixada escolha entre várias condutas possíveis⁴⁵. A discricionariedade pura envolve, dessa forma, uma liberdade de atuação em relação ao “se” (liberdade de decisão) e ao “como” (liberdade de escolha). A aplicação da norma envolve a interpretação da hipótese prevista na norma e a determinação do

⁴⁴ O referido autor também a denomina de discricionariedade de ação, discricionariedade livre, constitutiva ou volitiva. Cf. XAVIER, Alberto Pinheiro. *Conceito e natureza do acto tributário*. Coimbra: Almedina, 1972, p. 339, nota 4.

⁴⁵ Cf. CORREIA, José Manuel Sérvulo. *Legalidade e autonomia contratual nos contratos administrativos*. Coimbra: Almedina, 2003 (reimpressão de 1987), pp. 109-110.

consequente. Conforme já se comentou acima⁴⁶, apenas com relação à determinação do consequente normativo é que se admite falar de discricionariedade (*Rechtsfolge-Ermessen*)⁴⁷. Exceção é feita à chamada *discricionariedade cognitiva*, que designa o emprego de *conceitos indeterminados* na hipótese de norma (e se confunde, portanto, com a noção de margem de apreciação).

Também deveria ser acrescentada à categoria de *discricionariedade pura* a figura do *poder regulamentar*, pois estas são aceitas como genuínas hipóteses de discricionariedade e que, a propósito, se manifesta nos três Poderes, ou seja, não se limita aos atos emanados da Administração (Poder Executivo)⁴⁸. Todavia, o estudo dos atos normativos da Administração não são relevantes para a definição de contratos fiscais, haja vista envolverem a edição de normas gerais e abstratas e não traduzirem, portanto, formas participativas de acordos entre Fisco e contribuinte⁴⁹. Por fugir aos limites deste trabalho, esse assunto não será enfocado⁵⁰.

2.1.1. *Discricionariedade de decisão*

Discricionariedade de decisão (*Entscheidungsermessen*) se verifica tradicionalmente na hipótese em que a legislação confere liberdade para a Administração Pública, no uso de juízo discricionário, decidir se pratica ou não o ato. Além disso, pode envolver juízos quanto ao momento e a forma adequada. Em outras palavras, espaço de decisão para escolhas quanto: (i) a agir ou não agir, (ii) ao momento adequado para agir, ou (iii) à forma do ato⁵¹.

⁴⁶ Vide comentários feitos no item 2 deste Capítulo.

⁴⁷ SPANNER, Hans. Ermessen (verbete). In: STRICKRODT, Georg. *Handwörterbuch des Steuerrechts: unter Einschluss von betriebswissenschaftler Steuerlehre, Finanzrecht, Finanzwissenschaft*. 2ª ed. München und Bonn: C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1981, pp. 433-434.

⁴⁸ “Qualquer dos três poderes do Estado, na oportunidade de expressar-lhe a vontade, pode apresentar-se investido do atributo da discricção, ou melhor, de uma competência discricionária.” Cf. FAGUNDES, Miguel Seabra. Conceito de mérito no Direito Administrativo. In: *Revista de Direito Administrativo*, vol. 23. Rio de Janeiro: FGV, jan-mar/1051, pp. 7-8.

⁴⁹ Cf. SEER, Roman. *Verständigungen in Steuerverfahren*. Colônia: Otto Schmidt, 1996, p. 47, nota 1.

⁵⁰ Para aprofundamento da matéria, vide recente dissertação de mestrado dedicada ao tema. AMENDOLA, Antonio Carlos de Almeida. *Participação do contribuinte na edição de regulamentação tributária*. Dissertação de mestrado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010.

⁵¹ Cf. C.A.B. MELLO. *Discricionariedade...* op. cit. (nota 4), pp. 16-17.

Nesse contexto, há uma margem de autonomia do aplicador quanto à avaliação da presença dos pressupostos do exercício do ato e, como se verifica, a própria avaliação da “oportunidade” da prática do ato (momento) configura discricionariedade⁵².

Tais situações são facilmente detectáveis na legislação, pois As palavras normalmente empregadas para designá-las são variações do modal “poder” (*Kann-Vorschriften*), sendo também comum o condicionamento da conduta pelo advérbio “quando” e suas variações “quando entender/julgar necessário”, “quando conveniente”, “quando adequado”. Naturalmente, as formas mais nítidas de concessão de discricionariedade de decisão ocorrem com as expressões “fica autorizada”, “é facultado” e afins.

Em Direito Tributário, notam-se variados exemplos desta forma de discricionariedade. O próprio CTN oferece os exemplos da faculdade de desconsideração da forma dos atos⁵³ e também da possibilidade de recusa da eleição de domicílio⁵⁴

No âmbito da tributação federal, podem ser arrolados os exemplos da faculdade de adoção de métodos arbitrários de determinação da receita⁵⁵, da possibilidade de alteração dos percentuais de preços de transferência⁵⁶, da faculdade de recusar meios de prova em matéria de preços de transferência⁵⁷, da própria liberdade de busca da prova em processo

⁵² Cf. M. JUSTEN FILHO. *Curso de direito administrativo*, op. cit. (nota 5), p. 170.

⁵³ CTN: “Art. 116 [...] Parágrafo único. A autoridade administrativa **poderá** desconsiderar 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”; Grifo nosso.

⁵⁴ CTN: “Art. 127 [...] § 2º A autoridade administrativa **pode** recusar o domicílio eleito, **quando** impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior”. Grifo nosso.

⁵⁵ RIR/99: “Art. 285 - **É facultado** à autoridade tributária utilizar, para efeito de arbitramento a que se refere o artigo anterior, outros métodos de determinação da receita **quando** constatado qualquer artifício utilizado pelo contribuinte visando a frustrar a apuração da receita efetiva do seu estabelecimento”. Grifo nosso.

⁵⁶ Lei nº9.430/1996: “Art. 20 [sobre os percentuais fixos da legislação de preços de transferência] Art. 20. O Ministro de Estado da Fazenda **poderá**, em circunstâncias justificadas, alterar os percentuais de que tratam os arts. 18 e 19, de ofício ou mediante requerimento conforme o § 2º do art. 21”. Grifo nosso.

⁵⁷ Lei nº 9.430/1996: “Art. 21 [...] § 3º As publicações técnicas, as pesquisas e os relatórios a que se refere este artigo **poderão** ser desqualificados mediante ato do Secretário da Receita Federal, **quando** considerados inidôneos ou inconsistentes”. Grifo nosso.

administrativo⁵⁸ e da possibilidade de declarar inapta a inscrição no CNPJ⁵⁹. Nas esferas estadual e municipal, proliferam igualmente as concessões de liberdade de decisão. Muitos Estados e Municípios preveem a possibilidade de realizar transação, como no caso de Minas Gerais⁶⁰, Santa Catarina⁶¹ e no Município de Campinas⁶².

Também são comuns as possibilidades de se buscar formas de padronizadas arbitramento da base de cálculo. Um regime fiscal substitutivo (dito “forfetário”) envolve discricionariedade e pode resultar de iniciativa do Fisco ou também livre escolha do contribuinte⁶³. Para fixar num exemplo brasileiro bastante recente, mencionam-se os diversos regimes de estimativa do ICMS da legislação do Mato Grosso⁶⁴. Há um grande número de variáveis disponíveis a serem trabalhadas na definição de tais regimes de estimativas, nas quais se verificam não só exemplos de discricionariedade de decisão, mas também hipóteses de margens de apreciação. Normalmente, se exige que o contribuinte tenha espaço para manifestar e exercer sua vontade, seja para questionar e discutir parâmetros do cálculo estimado, seja para definir se adota outras condutas que – na forma definida em tais regimes –

⁵⁸ Decreto nº 70.235/1972: “Art. 18 - A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, **quando entendê-las necessárias**, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine”. Grifo nosso.

⁵⁹ Lei nº 9.430/1996: “Art. 81 - **Poderá** ser declarada inapta, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que, estando obrigada, deixar de apresentar declarações e demonstrativos em 2 (dois) exercícios consecutivos”. Grifo nosso.

⁶⁰ Lei Mineira nº 6.763/1975 (conforme alterações posteriores): “Art. 217 - O Poder Executivo **poderá** realizar transação, conceder moratória, parcelamento de débito fiscal e ampliação de prazo de recolhimento de tributo, observadas, relativamente ao ICMS, as condições gerais definidas em convênio”. Grifo nosso.

⁶¹ Lei Catarinense nº 15.856/2012: “Art. 6º A Procuradoria-Geral do Estado **fica autorizada** a transacionar com o sujeito passivo do ICMS, com vistas à terminação do litígio e à extinção do crédito tributário, nos termos do art. 171 da Lei federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), observado o disposto em Ato do Chefe do Poder Executivo”. Grifo nosso.

⁶² Lei Campineira nº 12.920/2007: “Art. 1º **Fica** o Poder Executivo **autorizado** a celebrar transação que, mediante concessões mútuas, resguardado o interesse público, importe em encerramento do litígio judicial e, conseqüentemente, extinção de créditos tributários ou não tributários”. Grifo nosso.

⁶³ Cf. RICCI, Jean-Claude. *Le pouvoir discretionnaire de l'administration fiscale*. Aix-en-Provence: Presses Universitaires d'Aix-Marseille, 1977, pp. 130-134.

⁶⁴ Decreto Mato-Grossense nº 1.944/89 (e alterações subsequentes) “Art. 87-A Nos termos deste regulamento e de normas complementares editadas pela Secretaria de Estado de Fazenda, a apuração do imposto **poderá**, ainda, ser efetuada mediante regime de estimativa por operação ou prestação, cuja tributação **poderá**, cumulativa ou alternativamente, objetivar:

I - prevenir desequilíbrios da concorrência pela exigência do imposto a cada operação ou prestação com eventual encerramento da fase tributária;

II - a simplificação, mediante exigência baseada na carga tributária média e eventual encerramento da fase tributária”. Grifo nosso.

resulte na extinção da obrigação tributária com base no recolhimento estimado e sem necessidade de adequação posterior ao valor real das operações praticadas.

Em todos esses casos, a autoridade administrativa tem a oportunidade de agir, não unilateralmente, mas buscando a colaboração do contribuinte, promovendo a discussão e negociação de parâmetros, requisitos e condições para a prática do ato administrativo com o consentimento direto do contribuinte. A adoção de forma negocial e contratada da atuação pública tem, portanto, espaço nas situações que revelam discricionariedade de decisão.

2.1.2. *Discricionariedade de escolha*

Uma situação clássica de discricionariedade se observa quando o administrador público tem a possibilidade de escolher entre diferentes consequências jurídicas, todas igualmente corretas para a aplicação da norma ao caso concreto. Para o exercício desta discricionariedade de escolha (*Auswahlermessen*), as opções devem estar previstas na norma como consequências indiferentes entre si⁶⁵. A escolha recai sobre *indiferentes jurídicos*.

A possibilidade de realizar escolhas, dentro das margens legais, adotando-se medidas ou soluções distintas que sejam teoricamente (e legalmente) equivalentes, é a hipótese menos questionável de discricionariedade⁶⁶. Tal modalidade se verifica nos casos em que o legislador já defere ao agente administrativo certa margem de liberdade, autorizando-o a escolher entre pelo menos duas alternativas abertas e previstas na norma⁶⁷. Alberto Xavier denomina de *discricionariedade de ação* a situação em que o agente administrativo tem

⁶⁵ Cf. IMBODEN, Max. Grundsätze des administrativen Ermessens. In: *Festschrift für Irene Blumenstein: überreicht zum 70. Geburtstag am 23. April 1966*. Berna: Genossenschaftsbuchdruckerei, pp. 71-72.

⁶⁶ Citando autores espanhóis e portugueses, Luis Pires comenta que tais faculdades de ação decorrem de normas autorizativas ou normas de decisão alternativa. Cf. PIRES, Luis Manuel Fonseca. *Controle judicial da discricionariedade administrativa: dos conceitos jurídicos indeterminados às políticas públicas*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, pp. 150-151.

⁶⁷ Cf. C.A.B. MELLO. *Discricionariedade...* op. cit. (nota 4), p. 17.

liberdade de escolha entre opções juridicamente equivalentes e todas abstratamente possíveis⁶⁸.

Fala-se, assim, de uma discricionariedade que usualmente se situa no comando normativo (no “consequente” da norma). A lei pode prever comportamentos facultativos, isto é, dois ou mais efeitos jurídicos possíveis, à escolha da Administração. E comportamento adequado será adotado no caso concreto conforme critérios puramente administrativos (de oportunidade e conveniência)⁶⁹. Pode acontecer também de a norma jurídica (leis ou regulamentos) não determinar de modo preciso e exato o conteúdo das consequências a serem impostas. Nesta situação, dentro de um universo de providências jurídicas cabíveis (e compatíveis com a ordem jurídica), o administrador exerce uma liberdade de escolha em face do caso concreto⁷⁰.

No âmbito tributário, um dos raros exemplos de discricionariedade de escolha pode ser visualizado na aplicação dos índices de apuração da base de cálculo do *lucro arbitrado* (nas situações em que não é conhecida a receita bruta do contribuinte⁷¹). Em decisões do antigo Conselho de Contribuintes, sustenta-se haver nesta hipótese genuíno exemplo de discricionariedade, pois o agente administrativo se depara com situação em que a legislação lhe confere alternativas sem indicar ordem de preferência e atribuindo-lhe, portanto, a possibilidade de realizar escolhas de consequentes jurídicos que são indiferentes entre si (discricionariedade de escolha)⁷². Registra-se, porém, que mesmo neste caso é discutível se a discricionariedade existente é mesmo uma discricionariedade pura, para o que se registra a

⁶⁸ Cf. A.P. XAVIER. *Conceito e natureza...* op. cit. (nota 44), p. 339, nota 4.

⁶⁹ Maria Sylvia exemplifica com a previsão de duas ou mais penalidades para punir determinada infração, cabendo à Administração escolher uma delas. Cf. M.S.Z. DI PIETRO. *Discricionariedade administrativa...* op. cit. (nota 4), pp. 80-81.

⁷⁰ Cf. M. JUSTEN FILHO. *Curso de direito administrativo*, op. cit. (nota 5), p. 170.

⁷¹ Fala-se aqui dos índices previstos no art. 51 da Lei nº8.981/1995.

⁷² Nesse sentido, o *acórdão nº 103-22.997*, proferido pela 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em 26/04/2007, publicado no DOU em 13/06/2007:

“ARBITRAMENTO DE LUCROS. RECEITA NÃO CONHECIDA. Para a realização de arbitramento do lucro do contribuinte nas hipóteses de receita bruta não conhecida, o agente fiscal possui certa *discricionariedade* para a escolha de uma das alternativas previstas no art. 535 do RIR/99. Referido dispositivo não determina ordem seqüencial ou de preferência entre as alternativas nele arroladas” – Grifo nosso.

opinião de Emerson Catureli que postula haver neste caso uma discricionariedade técnica, a exigir justificação apropriada na escolha no método⁷³.

Tais alternativas são teoricamente (e legalmente) equivalentes e, ao ter optado por uma delas, tal juízo de discricionariedade do agente administrativo escapa, em tese, à apreciação jurisdicional. Ou seja, é insindicável, pois se trata de genuína hipótese de discricionariedade, em que o juízo do Administrador não pode ser substituído pelo juízo do Judiciário.

2.2. *Discricionariedades administrativa e técnica*

As expressões *discricionariedade administrativa* e *discricionariedade técnica* remetem, respectivamente, aos fenômenos da *discricionariedade pura* e da *margem de apreciação* contida na utilização de *conceitos indeterminados descritivo-empíricos*. Embora esses outros temas estejam compreendidos em outros subitens deste Capítulo⁷⁴, aborda-se sucintamente o assunto aqui para esclarecer o conteúdo dessas expressões e contribuir para a maior precisão terminológica do discurso.

Muitos autores remetem à doutrina italiana para explicar a origem da expressão *discricionariedade técnica*. Os autores italianos fazem distinção entre a *discricionariedade pura* (atividade exercida dentro de limites amplos da lei e que tem como limite apenas o interesse público) e *discricionariedade técnica* (atividade circunscrita a limites mais estritos da lei, restrita à qualificação de elementos de fato dentro de exigências técnicas)⁷⁵. A discricionariedade administrativa envolve uma avaliação dos interesses envolvidos no caso

⁷³ Cf. CATURELI, Emerson. *Arbitramento do lucro no lançamento do imposto sobre a renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, pp. 159-163.

⁷⁴ Sobre a discricionariedade pura, vide o subitem 2.1 supra. Sobre os conceitos indeterminados empírico descritivos, vide o subitem 2.4.1 infra, no qual se destaca especialmente a opinião de Regina Helena Costa sobre os *conceitos de experiência* ou *empíricos* (vide nota 109 e o texto que a acompanha).

⁷⁵ Cf. BANDEIRA DE MELO, Oswaldo Aranha. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*, 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979, pp. 474-475. Cf. M.S.Z. DI PIETRO. *Discricionariedade administrativa...* op. cit. (nota 4), pp. 112-114.

concreto, ao passo que a discricionariedade técnica envolve valorações científicas dos fatos, prescindindo, portanto, da apreciação (volitiva) de outros interesses⁷⁶.

Segundo reforça Marçal Justen Filho, a *discricionariedade técnica* é expressão utilizada no passado para indicar aquelas situações em que a lei aborda questões que envolvem conhecimento técnico-científico⁷⁷. Esta formulação permite associar a discricionariedade técnica a conceitos indeterminados descritivo-empíricos, ou seja, aqueles cujo conteúdo, muito embora não se apresente imediatamente ao intérprete, é fixável objetivamente com recurso à experiência comum ou a conhecimentos científicos e técnicos de um certo ramo. Esta espécie de conceito indeterminado é reconhecida uma modalidade dos *conceitos indeterminados classificatórios* e que demandam, no caso concreto, a apuração da única solução correta⁷⁸. Para esta forma de conceitos indeterminados, tem aplicação o *dogma da univocidade*⁷⁹, de modo a se poder até mesmo questionar se esta modalidade envolve mesmo um juízo discricionário. Por remeter a questões técnicas, solucionáveis com a descoberta de uma única solução correta, esta discricionariedade administrativa não envolveria discricionariedade alguma (e a expressão seria uma contradição em seus termos)⁸⁰.

Entretanto, tendo em vista que em muitas situações concretas é difícil isolar o elemento técnico e descontaminar a decisão administrativa de qualquer juízo administrativo de oportunidade e conveniência, não se tem como resultado uma nítida linha demarcatória entre *discricionariedade administrativa* e *discricionariedade técnica*. a própria doutrina italiana reconhece que em determinadas situações não há como se operar tal distinção entre uma discricionariedade técnica e a discricionariedade propriamente dita⁸¹. Giannini qualifica a expressão *discricionariedade técnica* como um “erro histórico da doutrina”. Há uma limitação à liberdade de decisão do administrador que será dada pelos conceitos técnico-científicos. Todavia, isso não afasta a possibilidade de haver discricionariedade. Primeiro, porque

⁷⁶ Cf. PERRONE, Leonardo. *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*. Milano: Giuffrè, 1969, pp. 28-29.

⁷⁷ Cf. M. JUSTEN FILHO. *Curso de direito administrativo*, op. cit. (nota 5), p. 166.

⁷⁸ Cf. J.M.S. CORREIA. *Legalidade e autonomia contratual...* op. cit. (nota 45), pp. 116-117.

⁷⁹ Vide discussão a esse respeito no subitem 2.4.1 abaixo neste Capítulo.

⁸⁰ Cf. M.S.Z. DI PIETRO. *Discricionariedade administrativa...* op. cit. (nota 4), pp. 114, 132.

⁸¹ Marçal cita, dentre outros, M.S. Giannini, *Diritto amministrativo*. 2ª ed. Milano: Giuffrè, 1988, v. 2, p. 494, *apud*, M. JUSTEN FILHO. *Curso de direito administrativo*, op. cit. (nota 5), p. 166, nota 35.

inúmeras situações de ordem técnica não envolvem propriamente certezas, mas sim meras probabilidades. Segundo, porque, no mais das vezes, há sempre outros fatores a serem considerados⁸². A *discricionariedade técnica* não se poderia, portanto, colocar como uma figura autônoma, pois, embora haja uma valoração comparativa (reduzida a um juízo de ordem técnica), a autoridade administrativa termina por exercer uma determinação volitiva de oportunidade⁸³.

Essas considerações chamam a atenção para o fato de que diferentes formas de discricionariedade podem se verificar na aplicação da norma ao caso concreto. Ao se apontar para a difícil segregação entre o juízo *discricionário puro* e o juízo *técnico*, o que se observa é ambas essas modalidades de discricionariedade vão se apresentar numa hipótese de aplicação de *conceito indeterminado técnico-científico*, sendo possível segregar metodologicamente dois momentos distintos de aplicação de juízos discricionários: primeiro se obtém dados concretos sobre os fatos e se os avalia exercendo *juízo técnico* para, após, exercer o *juízo discricionário puro* exercendo a *discricionariedade de decisão*.

Em um dos exemplos apresentados acima da discricionariedade pura em matéria tributária, a autoridade administrativa *pode* desqualificar meios de prova que justifiquem o preço de transferência adotado com base em publicações técnicas, pesquisas e relatórios⁸⁴. Esta *discricionariedade de decisão* (frisada pelo verbo *poder*) está encadeada a uma *discricionariedade técnica* que decorre do uso de *conceitos indeterminados técnico-científicos*, pois depende da prévia análise objetiva de detalhes técnicos da publicação, relatório ou pesquisa de preços de mercado, cujo resultado deverá concluir se há *inidoneidade* ou *inconsistência* em tal meio de prova. Antes de tomar a decisão com relação ao “se” tal meio de prova deve ser afastado ou não, a autoridade deverá buscar elementos técnicos para averiguar se o relatório observou “métodos de avaliação internacionalmente adotados” e se

⁸² Marçal Justen Filho comenta o exemplo da fixação de taxas juros praticadas no âmbito do Banco Central: trata-se de decisão que, em teoria, é eminentemente técnica, mas que é altamente influenciada por outros fatores. Cf. M. JUSTEN FILHO. *Curso de direito administrativo*, op. cit. (nota 5), pp. 167-168.

⁸³ Cf. L. PERRONE. *Discrezionalità...* op. cit. (nota 76), pp. 28-30.

⁸⁴ Lei nº 9.430/1996: “Art. 21 [...] § 3º As publicações técnicas, as pesquisas e os relatórios a que se refere este artigo **poderão** ser desqualificados mediante ato do Secretário da Receita Federal, quando considerados inidôneos ou inconsistentes”. Grifo nosso.

referem a “período contemporâneo com o de apuração da base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira”⁸⁵. Mesmo depois de obtida a informação objetiva, cabe ao Fisco avaliar a conveniência do ato de desconsideração da prova. Caso decida desconsiderá-la, estará sujeito a questionamentos do contribuinte em relação aos requisitos técnicos da decisão⁸⁶. Este contexto de aplicação potencialmente conflituoso da norma é o campo propício para a adoção de contratos fiscais como forma consensuada atuação administrativa, permitindo que ambos, Fisco e contribuinte, exponham as razões técnicas de seus pontos de vista, antecipando e evitando a discussão litigiosa da matéria. O resultado deste procedimento colaborativo é um acordo de fixação que elimina a incerteza e gera segurança jurídica para as duas partes, ao limitar o direito de impugnação do contribuinte e o poder revisional do Fisco.

2.3. *Discricionariedade cognitiva*

A expressão *discricionariedade cognitiva* (*Urteilsermessen* ou *kognitives Ermessen*) é utilizada por Alberto Xavier para designar a atividade administrativa de aplicação do direito, por meio de subsunção dos fatos à hipótese normativa. Aponta o referido autor haver controvérsia quanto a saber se haveria discricionariedade na aplicação da previsão normativa (ou seja, se haveria uma discricionariedade relativa à hipótese normativa - *Tatbestandsermessen*), ou se este fenômeno não deveria ficar restrito à concretização da estatuição da norma (limitando-se ao conseqüente normativo - *Rechtsfolge-Ermessen*). De todo modo, deixa clara a sua preferência por designar tal fenômeno de *âmbito* ou *margin de livre apreciação* (*Beurteilungsspielraum*) e frisa que de discricionariedade não se trata⁸⁷.

⁸⁵ Conforme dispõe o §1º do artigo 21 da Lei nº 9.430/96.

⁸⁶ E o mais interessante é que a discussão em torno dos conceitos indeterminados técnico-científicos de *inidoneidade* e *incerteza* depende também de um conceito indeterminado valorativo (saber se o documento observou métodos de avaliação internacionalmente adotados é medida que admite gradações, pois o método em que se baseia a prova pode ser o adotado em um número maior ou menor de países, não havendo critério predeterminado de importância com relação aos países entre si), que provoca incerteza e é fonte de potencial conflito litigioso.

⁸⁷ Xavier também denomina tal discricionariedade de *discricionariedade de juízo, subsuntiva, vinculada* ou *técnica*. Na sua classificação a *discricionariedade técnica* não é um terceiro gênero. Cf. XAVIER, op. cit. (nota 44), p. 339 (nota 4), 369-372.

Segundo constata SÉrvulo Correia, até a década de 50, os conceitos indeterminados contidos na parte da previsão da norma eram comumente aceitos como base da discricionariedade e não se fazia divisão entre esta e os conceitos indeterminados. A liberdade existente para a fixação dos pressupostos do ato administrativo à luz de conceitos indeterminados da hipótese normativa era designada de *discricionariedade*⁸⁸.

Em linha com a exposição histórica traçada acima⁸⁹, foram os movimentos de aumento ou redução do poder de revisão judicial dos atos discricionários que resultaram na redução do alcance da palavra *discricionariedade* (em sentido estrito) para a designação de formas de livre atuação da Administração Pública contidas no consequente da norma. Assim, a incerteza decorrente do emprego de *conceitos indeterminados* na previsão da norma (hipótese de incidência) é assinalada preferencialmente com a expressão *margem de apreciação*.

2.4. Margens de apreciação

Margens de apreciação são uma forma específica de *discricionariedade* (em sentido amplo) que consistem na liberdade de atuação do administrador para a concretização de conceitos fluídos e imprecisos que tenham sido utilizados pela norma. A origem da expressão, consoante já se pontuou neste trabalho⁹⁰, está associada à noção de *insindicabilidade* que a palavra *discricionariedade* carrega. Esta noção decorreria um mandamento (questionável) de que atos discricionários estão afastados do controle jurisdicional, isto é, não podem ser apreciados pelo Poder Judiciário. Questionável, porque, como apontado acima⁹¹, num contexto de *principialização* do Direito, é difícil imaginar um ato que não seja vinculado em nenhuma medida.

De todo modo, importa fixar que margem de apreciação equivale a uma forma particular de discricionariedade que se refere mais especificamente à aplicação dos *conceitos indeterminados*. Quando os *conceitos indeterminados* se encontram na hipótese normativa, a

⁸⁸ Cf. J.M.S. CORREIA. *Legalidade e autonomia contratual...* op. cit. (nota 45), pp. 110-111, nota 199.

⁸⁹ Vide comentários feitos no item 2 deste Capítulo.

⁹⁰ Vide um breve comentário histórico na introdução ao item 2 deste Capítulo.

⁹¹ Vide item 1.1 supra neste Capítulo e também os subitens 1.1 e 5.2 do Capítulo 1.

sua aplicação envolve uma *discricionariedade cognitiva*. Quando eles aparecem no consequente, o fenômeno explica a sua aplicação no caso concreto pode ser designado de *discricionariedade técnica* ou genuína *margem de apreciação* em função da espécie de conceito indeterminado utilizada (determinável ou impreciso).

No que respeita ao uso de conceitos indeterminados pela legislação, admite-se que exista certo controle jurisdicional com relação a atos que envolvem sua aplicação em casos concretos. Tal controle deverá ser, sobretudo, precedido de avaliação relativa a saber se, no caso concreto, há condições materiais de o Poder Judiciário exercer melhor avaliação dos fatos do que aquela feita pelo Poder Executivo (em muitas situações tal poderá realmente ser o caso).

Em outras situações, entretanto, haverá limite de apreciação jurisdicional se, em face da complexidade do caso, bem como da diversidade de opiniões e pareceres, e talvez a melhor solução então será aceitar a apreciação que foi, antes, feita pelo Poder Executivo (deixando o Judiciário de atravessar tal barreira e pronunciando um *non liquet*)⁹². O tema já vem frequentando a Suprema Corte⁹³.

O tema será abordado em maior detalhe mais adiante neste trabalho, expondo-se a seguir as definições de *conceitos indeterminados* e fenômenos afins (*tipos e cláusulas gerais*), destacando-se exemplos de uso em matéria tributária e salientando os espaços e o modo como tal fenômeno pode contribuir para o uso de formas participativas de Administração tributária mediante o uso de contratos fiscais.

⁹² Cf. Binenbojm, op. cit., e também Almiro de Couto e Silva, Poder discricionário no Direito Administrativo. In: Revista de Direito Administrativo, vol. 179/80, 1990, p. 60, apud, BINENBOJM, op. cit. (nota 9), pp. 218-219.

⁹³ Um caso recente em que, por influência do relatório do Sr. Ministro Eros Grau, se declarou que os atos administrativos que envolvem a aplicação de “conceitos indeterminados” estão sujeitos ao exame e controle pelo Poder Judiciário foi o RO-MS nº 24.699-9, de 30/11/2004, publicado no DJ de 01/07/2005. O raciocínio que preserva a insindicabilidade da discricionariedade e ao mesmo tempo permite o exame judicial de conceitos indeterminados consiste em reduzir o alcance da discricionariedade aos seus sentidos mais clássicos de *discricionariedade de decisão e de escolha*. Conceitos indeterminados não são discricionariedade e podem, portanto, ser analisados. Vide maiores detalhes no item 3 deste Capítulo.

2.4.1. *Conceitos indeterminados e o dogma da univocidade*

Derivados da dificuldade natural de traduzir em palavras os fatos que se verificam na realidade e, ainda, ordená-los em categorias e convencionar o uso consistente de tais rótulos a fim de facilitar a comunicação e o processo de aplicação do Direito, os conceitos indeterminados carregam inevitavelmente notas de ambiguidade e imprecisão⁹⁴.

Apoiando-se na terminologia de Eros Grau, a técnica de conceituação consiste em identificar em um conjunto de signos um conteúdo mínimo, uma suma de ideias que capture a essência mais simples dos objetos representados. Sendo imprecisos ou ambíguos os termos com que se estipula o conceito, eles podem demandar uma “definição”, ou seja, devem ser completados por quem os aplique⁹⁵.

Em alguns casos, porém, existe precisão. A legislação lança mão de conceitos *determinados* quando delimita a realidade de maneira precisa e inequívoca, de modo que a aplicação de tais conceitos aos casos concretos se limita a um processo de pura constatação, sem suscitar nenhuma dúvida em relação ao objeto conceituado. Na maior parte dos casos, entretanto, a legislação não determina com exatidão os limites dos conceitos, resultando na imprecisão e ambiguidade características dos *conceitos indeterminados*. Tais conceitos não admitem uma quantificação ou limitação rigorosa e somente podem ser precisados no momento da aplicação da norma, mediante o emprego de *margin de apreciação* conferida à autoridade administrativa⁹⁶.

⁹⁴ Cf. GRAU, Eros Roberto. *Direito, conceitos e normas jurídicas*. São Paulo: RT, 1988, pp. 55-66. Aponta-se aqui a crítica de Eros Grau à expressão *conceito indeterminado*, pois indeterminados são os termos em que se expressa o conceito e não o conceito em si.

⁹⁵ Podendo se falar de “conceitos carentes de preenchimento com dados da realidade”. Cf. E.R. GRAU. *Direito, conceitos...* op. cit. (nota 94), pp. 61, 72-73.

⁹⁶ Cf. CARNÉ, Maria Dolors Torregrosa. Técnicas procedimentales alternativas en los supuestos de aplicación de conceptos jurídicos indeterminados. MESTRES, Magin Pont; CLEMENTE, Joan Francesc. *Alternativas convencionales en el derecho tributario*. Madri: Marcial Pons, 2003, pp. 240-241.

São minoria os conceitos indeterminados. Os exemplos normalmente envolvem idade, prazo, altura, gênero sexual⁹⁷. Surpreendentemente, mesmo quando a legislação usa valores numéricos fixos, há uma certa variabilidade na apreciação dos fatos que impede a determinabilidade estrita. Colhe-se o exemplo do limite de velocidade de 100km/h e que, na aferição por meio de radares, comporta a consideração de margens de erro. Na legislação tributária, podem ser citados os conceitos de filho, irmão, pais, a idade limite de 24 anos e outros elementos objetivos contidos na definição de *dependente*⁹⁸. Exemplos de conceitos indeterminados em matéria tributária serão apresentados e discutidos no subitem seguinte, em conjunto com os *tipos e cláusulas gerais*.

Os conceitos determinados são raros, mas os indeterminados são determináveis no caso concreto. De maneira geral, pode-se afirmar, com apoio na exposição de Gustavo Binbenbojm, que a legislação pode utilizar: **(i)** *conceitos objetivos*, isto é, com objeto determinado (idade, sexo, hora, lugar), **(ii)** *conceitos cujo conteúdo é decifrável objetivamente*, com recurso à experiência comum ou a conhecimentos científicos (chuva de granizo, morte natural, tráfego lento), **(iii)** *conceitos que requerem do intérprete uma certa valoração* (interesse público, urgência, bons antecedentes, notório saber, reputação ilibada, notória especialização)⁹⁹. É importante fazer a ressalva de que, na terminologia usada por Binbenbojm, os conceitos indeterminados técnico-científicos são por ele denominados de “conceitos de conteúdo decifrável objetivamente” e excluídos da noção de *conceitos indeterminados*. A maior parte dos autores aqui comentados não faz esta segregação e trabalha com uma noção ampliada de conceitos indeterminados.

Esta divisão dos conceitos em modalidades permite enfatizar, na linha do que já foi adiantado acima¹⁰⁰, que os conceitos indeterminados são sempre determináveis no caso concreto, porém, em alguns casos esta determinação está baseada em elementos técnico-científicos e que permitem, portanto, a apuração de uma única solução correta.

⁹⁷ Cf. ROCHA, Sergio André. A deslegalização no direito tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da Administração Pública. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 242-243.

⁹⁸ Vide art. 77, §§1º e 2º do RIR/99.

⁹⁹ Cf. G. BINENBOJIM. *Uma teoria do direito administrativo*, op.cit. (nota 9), p. 212.

¹⁰⁰ Vide o subitem 2.2 sobre a chamada discricionariedade técnica.

Denomina-se aqui de *dogma da univocidade*, esta concepção segundo a qual os conceitos indeterminados conduzem a uma unidade de solução e, portanto, se a relação entre o conceito jurídico indeterminado e o fato da realidade é de univocidade, não haveria espaço para volição, mas tão somente para interpretação. Segundo esta concepção, diante de situações em que a legislação empregar conceitos indeterminados, haveria discricionariedade técnica, todavia tal discricionariedade não seria discricionária, mas sim vinculada, pois a atuação do agente administrativo nesses casos resume-se a aplicar a norma e, mesmo diante de dificuldades oferecidas pelo caso concreto, deve ele buscar qual a solução mais justa e mais correta aplicável ao caso.

Diante de *conceitos indeterminados*, os autores se dividem naqueles que defendem a multivalência de tais conceitos¹⁰¹, e naqueles que defendem a sua univocidade¹⁰². Para o primeiro grupo, conceitos indeterminados e discricionariedade caminham juntos¹⁰³, para o segundo grupo, a aplicação dos conceitos indeterminados se opera por meio de

¹⁰¹ Isto é, os conceitos indeterminados podem suscitar mais de uma solução razoavelmente sustentável juridicamente. Cf. M.S.Z. DI PIETRO. *Discricionariedade administrativa...* op. cit. (nota 4), pp. 97-98. Cf. C.A.B. MELLO. *Discricionariedade...* op. cit. (nota 4), pp. 22-25. Também neste sentido é o pensamento de Germana Moraes, cf. G.O. MORAES. *Controle jurisdicional...* op. cit. (nota 37), , pp. 77-79.

¹⁰² Em outras palavras, os conceitos indeterminados conduzem a uma *única solução justa*. A grande maioria dos autores que chegaram a esta conclusão partiram da obra do administrativista espanhol Eduardo Garcia Enterría (Curso de Derecho Administrativo). Cf. E.R. GRAU. *Direito, conceitos...* op. cit. (nota 94), p. 74. Autores brasileiros que também já manifestaram tal pensamento são: Lúcia Valle Figueiredo e Luis Manuel Fonseca Pires. Em posição intermediária, estão Almiro do Couto e Silva e Dinorá Adelaide Musetti Grotti. Para tais referências, vide L.M.F. PIRES. *Controle judicial da discricionariedade...* (nota 66), pp. 86-90.

¹⁰³ Nos dizeres de Celso Antônio: “Em despeito de fatores que concorrem para delimitar o âmbito de intelecção dos conceitos imprecisos [...] seria excessivo considerar que as expressões legais que os designam, ao serem confrontadas com o *caso concreto*, ganham, *em todo e qualquer caso*, densidade suficiente para autorizar a conclusão de que se dissipam por inteiro as dúvidas sobre a aplicação ou não do conceito por elas recoberto. *Algumas vezes isto ocorrerá. Outras não*. Em inúmeras situações, mais de uma intelecção seria razoavelmente admissível, não se podendo afirmar, com vezes de senhoria da verdade, que um entendimento divergente do que se tenha será necessariamente errado, isto é, *objetivamente reputável como incorreto*.” Cf. C.A.B. MELLO. *Discricionariedade...* op. cit. (nota 4), p. 22.

interpretação¹⁰⁴ e onde houver conceito indeterminado não haverá margem de discricionariedade por parte do aplicador da lei¹⁰⁵.

A univocidade é, porém, um ideal que se coloca no campo abstrato. Em termos teóricos os *conceitos indeterminados* admitem uma única solução justa, todavia, na realidade a concreção desta única solução nem sempre resulta em algo fácil de se obter¹⁰⁶. A ideia de que se pode alcançar *univocidade* na interpretação das leis fiscais é também criticada por Sergio Rocha, que aponta ser esta uma concepção que simplifica demasiadamente o fenômeno hermenêutico¹⁰⁷.

O dogma da *univocidade* merece, portanto, um maior refinamento. Na exposição de Celso Antônio, como se viu¹⁰⁸, haverá casos de conceitos indeterminados que permitirão a chamada “solução única”, haverá outros que não. Uma solução conciliadora é a apresentada por Regina Helena Costa. Referida autora propõe que se distingam, no conjunto dos conceitos indeterminados, aqueles que sejam *conceitos de experiência ou empíricos* (nos quais se pode recorrer a provas decorrentes da experiência para buscar a solução adequada e tal processo interpretativo pode, portanto, ser objetivamente suscetível de revisão) e aqueles que sejam *conceitos de valor* (determináveis mesmo apenas por meio de escolha, pelo administrador, de uma das várias significações possíveis em tese)¹⁰⁹.

¹⁰⁴ “Em razão disso, a aplicação dos conceitos indeterminados só permite uma única solução justa. Contrariamente, o exercício da potestade discricionária permite uma pluralidade de soluções justas ou, em outros termos, optar entre alternativas que são igualmente justas desde a perspectiva do Direito. Daí porque a discricionariedade é essencialmente uma liberdade de eleição entre alternativas igualmente justas ou entre indiferentes jurídicos, ao passo que a aplicação de conceitos indeterminados é um caso de aplicação da lei”. Cf. E.R. GRAU. *Direito, conceitos...* op. cit. (nota 94), p. 74.

¹⁰⁵ Conforme sustenta enfaticamente Luís Eduardo Schoueri: “A revelação de que em matéria tributária também existem conceitos indeterminados e cláusulas gerais poderia levar ao raciocínio apressado de que se admitiria o exercício de discricionariedade por parte do administrador. É importante negar veementemente tal raciocínio”. Cf. L.E. SCHOUERI. *Direito Tributário*, op. cit. (nota 18), p. 295. Em outra passagem da mesma obra (p. 639), o autor deixa clara sua filiação à corrente que defende a *univocidade* do conceito indeterminado, em oposição à multivalência dos *tipos*: “Ou seja, se o raciocínio tipológico admite mais de uma solução correta para cada caso concreto, o conceito, mesmo que indeterminado, não convive com tal incerteza”.

¹⁰⁶ Cf. M.D.T. CARNÉ. *Técnicas procedimentais alternativas...* op. cit. (nota 96), p. 241.

¹⁰⁷ Cf. S.A. ROCHA. *A deslegalização...* op. cit. (nota 97), p. 245.

¹⁰⁸ Vide nota 103.

¹⁰⁹ Cf. COSTA, Regina Helena. *Conceitos jurídicos indeterminados e discricionariedade administrativa*. In: *Revista da Procuradoria Geral do Estado*, vol. 29. São Paulo, jun/1988, pp. 79-105.

Sérvulo Correia, porém, aponta fundamentos para afirmar que tantos os conceitos de experiência (*Erfahrungsbegriffe*) quanto os conceitos de valor (*Wertbegriffe*) – ambos *conceitos indeterminados imprecisos* – comportam margem de apreciação e não se submetem, portanto, ao dogma da univocidade. Comparando-se esta conclusão com as classificações oferecidas por Binbenojm e Regina Costa, nota-se que pode sobrar ainda alguma divergência com relação aos ditos *conceitos de experiência*. Talvez por esta razão, Binbenojm qualificou os determináveis como *conceitos de experiência comum*. Sérvulo diz que são *imprecisos* os conceitos de experiência aplicáveis a situações de fato complexas ou que envolvam uma quantidade de imponderáveis¹¹⁰.

Sublinha-se também que os próprios juristas espanhóis Eduardo García de Enterría e Tomás-Ramón Fernández, cuja obra influenciou sobremaneira os estudos brasileiros aqui citados em matéria de conceitos indeterminados, esclarecem que o dogma da “unidade de solução justa” não significa que haja, no plano abstrato, uma única solução possível. Esta concepção somente quer indicar que, no caso concreto, será dada uma solução para a indeterminação do conceito¹¹¹:

“Conviene notar a este respecto, para evitar un malentendido bastante frecuente sobre el que suelen construirse las críticas ulteriores, que esa “unidad de solución justa” a la que nos referimos no significa que haya una sola y única conducta capaz de merecer, entre todas las posibles, la calificación a la que el concepto apunta. Lo que quiere decir exactamente es que en un caso dado la concreta conducta objeto de enjuiciamiento o es de buena fe o no lo es, lo que remite a una “apreciación por juicios disyuntivos”, en la expresiva fórmula alemana, ya que no puede ser las dos cosas al mismo tiempo, como es evidente”.

É importante que se sublinhe que as obras brasileiras que comentam o tema à luz dos ensinamentos dos administrativistas espanhóis não levaram em conta as observações mais

¹¹⁰ Cf. J.M.S. CORREIA. *Legalidade e autonomia contratual...* op. cit. (nota 45), pp. 121-124.

¹¹¹ Cf. ENTERRÍA, García de; FERNÁNDEZ, Tomás Ramón. *Curso de derecho administrativo*, vol. I. 14ª ed. Madri: Thomson Civitas, 2008, pp. 467-468.

ponderadas de tais autores. Regina Costa consultou uma reimpressão (de 1977) da obra original (que é de 1974) e Eros Grau consultou uma reimpressão de 1981 (que não continha modificações). Tanto quanto foi possível averiguar, o abrandamento do dogma da univocidade foi retratado na edição de 1997, onde se esclarecem com maiores detalhes a relação entre o “halo” e o “núcleo” dos conceitos indeterminados e os espaços de apreciação conferidos à autoridade administrativa em função do se pela lei¹¹².

Dito assim, o dogma da univocidade merece ser revisto, pois não se busca a única solução possível existente apenas no plano teórico. O uso de conceitos indeterminados não remete à ausência de margens de apreciação, sendo de se destacar que, na visão dos autores, tantos os conceitos indeterminados de experiência quanto os de valor admitem juízo de apreciação.

No contexto do Direito alemão, Roman Seer critica o dogma da univocidade e não o vê como impedimento à adoção de contratos em matéria tributária. A autoridade administrativa detém uma margem de apreciação (uma liberdade de concretização) na busca desta decisão “correta” e tal poder pode perfeitamente ser exercido buscando a obtenção de consenso com o contribuinte. O dogma da univocidade somente significaria que o dever de tomar o primeiro conhecimento da questão não implica a competência de conhecimento em última instância. O ato administrativo e, portanto, o exercício desta margem de apreciação na busca da solução adequada, podem ser ainda revistos, em última análise pelo Poder Judiciário¹¹³.

Apesar das controvérsias acima citadas, importa reconhecer a existência de uma margem de livre apreciação do administrador público na aplicação de *conceitos indeterminados*, ou, quando menos, uma grande dificuldade para o manejo das ferramentas do Direito Tributário em situações de imprecisão e ambiguidade. Sem dúvida, a aplicação de normas que contêm conceitos jurídicos indeterminados constitui um dos âmbitos de maior fonte de controvérsias e conflitos entre a Administração tributária e os contribuintes. O tema

¹¹² ENTERRÍA, García de; FERNÁNDEZ, Tomás Ramón. *Curso de derecho administrativo*, vol. I. 8ª ed. Madrid: Editorial Civitas, 1997, pp. 448-455.

¹¹³ R. SEER. *Verständigungen...* op. cit. (nota 49), pp. 171-172.

tem sido objeto de atenção em diversos países e tem-se buscado implementar medidas que facilitem as negociações prévias, acordos e resoluções pactuadas que permitam reduzir ou prevenir litígios futuros¹¹⁴.

Mesmo que os fenômenos de discricionariedade, conceitos indeterminados e também os problemas de interpretação sejam de difícil definição e, principalmente, de segregação controversa, o que importa fixar é que existe um grande campo de incerteza, obscuridade e indeterminação. O dogma da univocidade que se verifica nos conceitos indeterminados não afasta a constatação de que, mesmo neste âmbito, existe uma incerteza a ser resolvida¹¹⁵. Dado que a incerteza afeta tanto a Administração Pública quanto o contribuinte, não parece haver razão justificável para que deva sempre ser a Administração que vá resolver unilateralmente tal incerteza em vez de fazê-lo conjuntamente com o devedor, buscando uma solução consensual por meio de contrato fiscal. O crescente uso de conceitos indeterminados pela legislação tributária sabidamente provoca sérios problemas de interpretação que nem sempre admitem soluções unívocas. Nesses casos, a tarefa de concretização dos conceitos jurídicos não deveria recair de maneira exclusiva sobre a Administração, devendo-se incentivar que as partes, de comum acordo, discutam e resolvam as questões controvertidas, buscando a máxima aproximação de um resultado justo¹¹⁶.

Na observação de Javier Bellet, a conveniência na realização de acordos se justifica, pois, em razão da multivalência dos *conceitos jurídicos indeterminados*, os tribunais normalmente chegam a decisões díspares, sem unidade de critério e contribuem para aumentar a incerteza na aplicação de normas tributárias. Aponta o autor que este contexto ressalta a importância dos acordos tributários, fazendo valer o aforismo popular de que “mais vale um mau acordo que uma boa demanda”¹¹⁷.

¹¹⁴ Maria Carné aponta a especial atenção que foi dada ao tema durante os trabalhos de reforma da *Ley General Tributaria* da Espanha e que, como se já aqui apontou, resultaram na regulamentação das *actas con acuerdo*. Cf. M.D.T. CARNÉ. Técnicas procedimentales alternativas... op. cit. (nota 96), pp. 237-239. Sobre as referidas *actas*, vide notas 34 e seguintes, bem o texto que as acompanha, no Capítulo 1.

¹¹⁵ Cf. RICKLI, Peter. *Die Einigung zwischen Behörde und Privaten im Steuerrecht*. Basel e Frankfurt am Main: Helbing & Lichtenhahn, 1987, pp. 132-133.

¹¹⁶ Cf. M.D.T. CARNÉ. Técnicas procedimentales alternativas... op. cit. (nota 96), pp. 241, 244-245.

¹¹⁷ BELLET, Javier Sobrevals. Las vaciaciones Del contribuyente ante la incipiente cultura de la transacción y del arbitraje: condiciones sociológicas previas para su aplicación. In: MESTRES, Magin Pont; CLEMENTE, Joan Francesc. *Alternativas convencionales en el derecho tributario*. Madri: Marcial Pons, 2003, pp. 82-83.

2.4.2. Tipos e cláusulas gerais

Correlatas ao tema dos conceitos indeterminados, são as noções de *tipos* e *cláusulas gerais*. Como tais fenômenos são também comuns ao Direito Tributário, não se deixa de abordá-los aqui.

Tipos compreendem uma técnica linguística de se referir a elementos (fatos, pessoas, objetos) por meio do apontamento de determinadas características normalmente qualitativas, as quais podem se combinar de modos variados. Não é necessário que se verifiquem todas as características no caso concreto nem tampouco na mesma intensidade e combinação entre elas para se confirmar que o elemento da realidade se integra no tipo¹¹⁸. Tal enumeração de características pode vir explícita genericamente na legislação¹¹⁹, ou ser fruto da experiência, da realidade ao se utilizar determinado vocábulo, pois o tipo é uma representação abstrata de dados empíricos.

Tipos são diferentes de *conceitos*. Os *tipos jurídicos* não são definíveis, apenas se descrevem. Com os tipos não ocorre o fenômeno da subsunção, apenas se pode dizer se determinado fenômeno integra ou não o tipo. A atribuição de um conceito a uma determinada coisa depende da coincidência de todas as notas do conceito na coisa. Já com o tipo, tal coincidência plena não se exige, basta a verificação de algumas notas do tipo¹²⁰.

É difícil encontrar exemplos de *tipos* em matéria tributária. As figuras imprecisas contidas na norma de incidência tributária são *conceitos indeterminados* e não *tipos*. Segundo sublinha Luís Eduardo Schoueri, por força da exigência contida no art. 97 do CTN – que impõe à lei a obrigação de *definir* o fato gerador -, não se pode admitir o emprego de *tipos* na

¹¹⁸ Cf. GRAU, op. cit. (nota 102), pp. 67-68. Também neste sentido, vide TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no Direito Tributário. In: *Revista de Direito Tributário Atual*, vol. 18. São Paulo: IBDT-Dialética, 2004, pp. 23-24. Cf. S.A. ROCHA. A deslegalização... op. cit. (nota 97), p. 245.

¹¹⁹ Ricardo Lobo Torres comenta o exemplo de “trabalhador” como forma de tipo. Sabe-se que a CLT, em seu art. 3º, refere-se à relação de emprego tipicamente por meio da enumeração de determinadas características (pessoalidade, dependência, não eventualidade, pagamento de salário), mas estas características devem estar sempre presentes em conjunto para a caracterização de vínculo de emprego.

¹²⁰ Cf. E.R. GRAU. *Direito, conceitos...* op. cit. (nota 94), pp. 67-68.

norma tributária. Os *tipos* não são passíveis de definição, mas sim de descrição. Os *conceitos indeterminados*, embora carreguem a nota da imprecisão, são passíveis de definição no caso concreto¹²¹.

Com efeito, partindo-se do pressuposto de que *tipos* são manifestados por processo de *descrição* de características que não precisam estar todas presentes na realidade para a caracterização de determinado fenômeno como típico¹²², há de se verificar raros exemplos do uso de *tipos* no Direito Tributário. A figura dos regimes fiscais privilegiados pode ser enquadrado como *tipo*, pois a lei lista determinados atributos e claramente qualifica como privilegiado o regime que apresentar “uma ou mais” dessas notas¹²³. Também se encaixa na definição de *tipo* a figura do estabelecimento prestador, relevante para a delimitação de competência tributária em matéria de ISS. Algumas legislações municipais, como é o caso do Município de São Paulo, enumeram determinadas características e indicam que a conjugação “parcial ou total” desses elementos revela a presença do estabelecimento no Município¹²⁴.

Os exemplos de tipos comentados na doutrina brasileira normalmente remetem às noções de *empresa*, *empresário*, *indústria*, *trabalhador*, *poluidor*. Todavia, embora cada um desses fenômenos possam envolver um número variável de atributos (que podem estar ou não

¹²¹ L.E. SCHOUERI. *Direito Tributário*, op. cit. (nota 18), pp. 637-638.

¹²² Cf. E.R. GRAU. *Direito, conceitos...* op. cit. (nota 94), pp. 67-68.

¹²³ Lei nº 9.430/96: “Art. 24-A [...] Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se regime fiscal privilegiado aquele que apresentar **uma ou mais das seguintes características**:

I – não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento);

II – conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente:

a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

III – não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território;

IV – não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas”. Grifo nosso.

¹²⁴ Decreto Paulistano nº 50.896/2009 “Art. 4º [...] § 1º A existência de estabelecimento prestador que configure unidade econômica ou profissional é indicada pela **conjugação, parcial ou total, dos seguintes elementos**:

I – manutenção de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos próprios ou de terceiros necessários à execução dos serviços;

II – estrutura organizacional ou administrativa;

III – inscrição nos órgãos previdenciários;

IV – indicação como domicílio fiscal para efeito de outros tributos;

V – permanência ou ânimo de permanecer no local, para a exploração econômica de atividade de prestação de serviços, exteriorizada, inclusive, através da indicação do endereço em impressos, formulários, correspondências, “site” na internet, propaganda ou publicidade, contratos, contas de telefone, contas de fornecimento de energia elétrica, água ou gás, em nome do prestador, seu representante ou posto”. Grifo nosso.

presentes em cada situação concreta), a legislação não se lhes referiu com a técnica da descrição de características. Como se apontou acima, a rigor, esta técnica somente se verifica em raros exemplos. Esses fenômenos parecem mais bem indicar a presença de *conceitos indeterminados imprecisos*.

Exemplos de conceitos indeterminados podem ser vistos na expressão *valor de mercado* empregado pelas legislações de diferentes tributos¹²⁵ e o conceito de *residência habitual* para fins de aplicação de tratados para evitar a dupla tributação¹²⁶.

A seu turno, as *cláusulas gerais* são uma espécie de conceito indeterminado de nível superior (isto é, maior grau de indeterminação). Dada a sua ampla generalidade, as cláusulas gerais permitem alcançar um número maior de casos sem problemas de lacunas e de maneira adaptável a evoluções. A diferença com relação aos conceitos indeterminados é de grau e não de espécie (a cláusula geral é mais indeterminada que o conceito indeterminado)¹²⁷.

Ricardo Lobo Torres menciona os exemplos de boa-fé, *bonus pater familias* e bons costumes e aponta que, em matéria tributária, um bom exemplo de *cláusula geral* é a equidade que fundamenta a remissão do crédito tributário pela autoridade administrativa, conforme se verifica no art. 172, inciso IV do Código Tributário Nacional¹²⁸. Luís Eduardo Schoueri exemplifica com as noções de “prioritários para o desenvolvimento regional” e projeto de “interesse para o desenvolvimento econômico”, porém, parece atribuir-lhes o aspecto de conceito indeterminado¹²⁹. Em obra mais recente, Schoueri entende como exemplo típico de cláusula geral as despesas operacionais em matéria de imposto de renda de pessoas jurídicas (despesas usuais, normais e necessárias)¹³⁰.

No entanto, partindo-se dos ensinamentos de Albert Hensel, as *cláusulas gerais* não se confundem com conceitos indeterminados e são caracterizadas normalmente por

¹²⁵ No Brasil, há exemplos na legislação de IRPJ, IPI, ICMS, ISS, ITCMD.

¹²⁶ Cf. M.D.T. CARNÉ. Técnicas procedimentales alternativas... op. cit. (nota 96), pp. 249-252.

¹²⁷ Cf. ENGISCH, Karl. *Einführung in das juristische Denken*. 10ª ed. Stuttgart: Kohlhammer, 2005, p. 162.

¹²⁸ Cf. R.L. TORRES. O princípio da tipicidade... op. cit. (nota 118), p. 35.

¹²⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 252-253.

¹³⁰ Cf. SCHOUERI, op. cit. (nota 105), p. 289.

comandos normativos que utilizam as expressões “todos”, “qualquer”, “não mencionados nos demais artigos”¹³¹. Hensel menciona a obrigação de prestar *todas* as informações¹³² e a cláusula geral antielisiva¹³³. Exemplos bastante conhecidos são aqueles citados por Blumenstein, que aponta para os artigos 21¹³⁴ e 22.4¹³⁵ da Convenção Modelo da OCDE¹³⁶. É lícito concluir que também a palavra “congêneres” utilizada pela legislação de ISS para conferir maior amplitude à lista de serviços tributáveis configura uma genuína cláusula geral¹³⁷.

2.4.3. Interpretação da norma

Além da imprecisão e ambiguidade dos conceitos considerados isoladamente, a identificação e sistematização das normas tributárias a fim de que se apure a obrigação tributária são processos que sofrem ainda com volume estrondoso de dispositivos legais, sua grande complexidade e o enorme número de controvérsias que geram na sua aplicação. A existência de lacunas e a ausência de regras específicas claras são fenômenos que dúvidas na interpretação do Direito e conferem uma margem de livre apreciação / decisão.

¹³¹ HENSEL, Albert. *Diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 1956, p. 144-145, 167.

¹³² Com a indicação de dispositivo legal muito semelhante ao art. 197 do CTN, que diz: “Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa **todas** as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;

II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;

III - as empresas de administração de bens; [...]”

¹³³ Cujo exemplo brasileiro está contido no parágrafo único do art. 116 do CTN. Vide transcrição deste artigo no nota 53 acima neste Capítulo. Naquela oportunidade se fez alusão apenas à discricionariedade de decisão envolvida no modal “poder”. Quando se fala de cláusula geral aponta-se para a amplitude contida na expressão “atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular [...]”. Grifo nosso.

¹³⁴ “Art. 21 Outros rendimentos

1. Os elementos do rendimento de um residente de um Estado contratante e donde quer que provenham **não tratados nos Artigos anteriores** desta Convenção só podem ser tributados”. Grifo nosso. nesse Estado.

¹³⁵ “Art. 22 Tributação do patrimônio

4. **Todos os outros** elementos do patrimônio de um residente de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado”. Grifo nosso.

¹³⁶ BLUMENSTEIN, Ernst. *System des Steuerrechts*. Zúrique: Schulthess Polygraphischer Verlag, 1971, p. 107.

¹³⁷ Vide Anexo à Lei Complementar nº 116/2003.

Segundo Klaus Vogel, a norma não pode cobrir todas as situações concretas sem lacunas e de modo perfeitamente delineado e isso demanda um certo ideal de interpretação correta e unívoca (que não se verifica pragmaticamente na realidade). Logo, toda norma concede uma margem de liberdade (*Spielraum*) para a sua concretização jurídica. Dentro desta margem de liberdade de concretização (*Konkretisierungsspielraum*) – e não apenas no contexto da discricionariedade e da margem de apreciação – é que um *acordo transacional* é possível de ser verificado¹³⁸.

Vogel entende que na própria interpretação da norma existe uma margem de liberdade que permite a realização de acordos/transação. Andreas Eich critica a visão de Vogel e não admite, portanto, que exista uma margem pragmática de liberdade na concretização de toda norma e enfatiza o caso da norma que conduza a uma *única decisão correta*. Uma transação com relação a matéria de interpretação deverá necessariamente fazer prevalecer uma interpretação com relação à norma (ou a visão do fisco ou a do contribuinte). Se o contribuinte seguir a visão do fisco, ou o fisco seguir a do contribuinte, então não se está diante de uma *transação*, pois esta envolve a realização de concessões mútuas. E não existiria propriamente um caminho do meio, pois não se pode admitir que determinada matéria esteja “um pouco” coberta pela norma¹³⁹.

Os apontamentos de Andreas Eich, no entanto, parecem se referir a situação distinta. Não se pode recorrer ao dogma da univocidade para refutar a inexistência de margem de apreciação também em questões decorrentes de dúvidas na interpretação. Como já se apontou antes aqui¹⁴⁰, existe um certo idealismo em acreditar que a autoridade administrativa tem totais condições de “descobrir” a norma correta, a única solução possível aplicável ao caso.

¹³⁸ Cf. VOGEL, Klaus. Vergleich und Gesetzmässigkeit der Verwaltung im Steuerrecht. In: KNOBBE-KEUK, Brigitte; KLEIN, Franz; MOXTER, Adolf. *Handelsrecht und Steuerrecht*: Festschrift für Georg Döllerer. Düsseldorf: IDW, 1988, pp. 687-689.

¹³⁹ EICH, Andreas. *Die tatsächliche Verständigung im Steuerverfahren und Steuerstrafverfahren*: Zulässigkeit, Rechtsnatur, Auswirkungen, Strategien. Colônia: Otto Schmidt, 1992, pp. 39-40.

¹⁴⁰ Vide comentários sobre o dogma da univocidade no subitem 2.4.1 acima neste Capítulo e também sobre a impossibilidade prática de se obter precisão na lei no subitem 3.2 do Capítulo 1.

Roman Seer critica o dogma da univocidade e sustenta a existência de uma liberdade de concretização na busca desta decisão “correta”, poder este que pode perfeitamente ser exercido buscando a obtenção de consenso com o contribuinte¹⁴¹. A ilustração com exemplos práticos sempre ajuda a esclarecer o pensamento.

Não há dúvida de que os rendimentos de aluguéis recebidos por pessoas físicas sejam tributáveis pelo imposto de renda. A mensagem da lei é unívoca neste sentido¹⁴². Há também razões de ordem geral que confirmam a tributação. Tributáveis são os rendimentos que provierem do trabalho, do capital, das duas coisas juntas e também, para extirpar qualquer dúvida, qualquer acréscimo patrimonial experimentado pela pessoa física¹⁴³. Além disso, a tributação não depende da denominação ou outras características que pudessem se apresentar no caso, ela sempre deve ser imposta quando verificada a percepção de rendimentos¹⁴⁴. Neste caso, a autoridade administrativa não dispõe de nenhuma margem de apreciação. A consequência jurídica a ser adotada na atuação administrativa é precisamente determinada pela lei, devendo-se falar que há, nesta hipótese, um automatismo da execução da lei.

O automatismo da subsunção se altera, porém, quando se verifica que, dada a relação de amizade entre locador e locatário, não havia cobrança formal de aluguel. O locatário, todavia, concedia empréstimos regularmente ao locador e, ao final de determinado período, pactuaram as partes o perdão desta dívida.

¹⁴¹ Cf. R. SEER. *Verständigungen...* op. cit. (nota 49), pp. 171-172.

¹⁴² RIR/99: “Art. 49. São tributáveis os rendimentos decorrentes da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, tais como [...]”

¹⁴³ RIR/99 “Art. 37. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados”.

¹⁴⁴ RIR/99 “Art. 38. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título”.

Se este valor deve ser considerado como parte da sua renda e qual a medida a ser determinada são questões que, na perspectiva dos fatos e também da interpretação jurídica, podem ser consideradas qualquer coisa menos uma univocidade¹⁴⁵.

Este exemplo permite demonstrar que situações simples como esta podem provocar uma miríade de dúvidas interpretativas, pois para a solução do caso concorrem diversos dispositivos legais que envolvem discricionariedades de decisão entre descaracterizar ou não a forma jurídica dos empréstimos¹⁴⁶, entre atribuir ou não um valor de renda imputada para o aluguel¹⁴⁷ e entre tributar ou não o perdão da dívida. Na hipótese de desconsideração da forma jurídica há uma potencialidade de controvérsias que envolverá discussão de matéria de fatos e de direito. Na hipótese de se escolher o caminho da renda imputada, a autoridade se depara ainda com uma discricionariedade de escolha entre 10% do valor venal ou do valor constante guia do IPTU e, no primeiro caso, sobra ainda margem de apreciação para definir afinal qual é o “valor venal”¹⁴⁸. Na hipótese de perdão de dívida, há sérias dúvidas quanto à sua tributação fora da hipótese, prevista em lei, de ser o perdão fundado em contraprestação de serviços¹⁴⁹.

Num ambiente de incerteza como este descrito acima, a concretização da norma tributária de modo unilateral pela Administração tributária inevitavelmente conduzirá a litígio e este contexto tem se repetido e contribuído para o aumento de disputas administrativas e judiciais em matéria tributária. Em vista da complexidade dos fatos que regula, a legislação tributária é carregada de ambiguidade, imprecisão e gera dúvidas na sua interpretação. Reafirma-se, portanto, que este contexto de aplicação potencialmente conflituoso da norma é a principal fonte para a busca de mecanismos de resolução prévia de conflitos, mediante diálogo

¹⁴⁵ Cf. R. SEER. *Verständigungen...* op. cit. (nota 49), pp. 169-170. Seer ilustra com exemplo de ganhos imputados decorrentes da obtenção de um desconto na compra de produtos por pessoa física.

¹⁴⁶ Fazendo uso da faculdade prevista no art. 116, parágrafo único do CTN.

¹⁴⁷ Fazendo valer o quanto disposto no art. 49, §1º do RIR/99 (reproduzido abaixo).

¹⁴⁸ RIR/99: “Art. 49 [...] § 1º Constitui rendimento tributável, na declaração de rendimentos, o equivalente a dez por cento do valor venal de imóvel cedido gratuitamente, ou do valor constante da guia do Imposto Predial e Territorial Urbano”.

¹⁴⁹ RIR/99: “Art. 55. São também tributáveis:

I - as importâncias com que for beneficiado o devedor, nos casos de perdão ou cancelamento de dívida **em troca de serviços prestados**.” Grifo nosso.

e aproximação entre Fisco e contribuinte. Fala-se, assim, de *acordos de fixação* que podem ser realizados durante a fase de fiscalização e que permitem eliminar a incerteza, gerando segurança jurídica para as duas partes, ao limitar o direito de impugnação do contribuinte e o poder revisional do Fisco. A nenhuma das partes interessa o conflito e o litígio e, mesmo sem contar com previsão legal expressa para a realização de acordos de fixação¹⁵⁰, tem-se notado que a condução dos procedimentos de fiscalização no Brasil tem substituído a forma inquisitiva pelo debate com atribuição de força vinculativa aos esclarecimentos prestados pelo contribuinte.

2.5. Liberdade de conformação

Tal como adiantado acima¹⁵¹, *liberdade de conformação* ou *liberdade de configuração*¹⁵² refere-se a uma forma peculiar de manifestação da atuação administrativa autônoma, consistente no agir administrativo em matéria não regulada por lei. Aliado à noção do Direito por princípios¹⁵³, a Administração está vinculada à realização das finalidades constitucionais e pode atuar sem a necessidade de lei prévia que estipule positivamente exercendo poder que lhe foi conferido diretamente pela Constituição (relativamente a matérias para as quais não tem aplicação o princípio da estrita legalidade). A substituição da *legalidade* pelo *princípio da juridicidade* subordina o agente administrativo não apenas à lei, mas ao Direito. Além de implementar os comandos prescritos em lei, o administrador público tem a função de integrá-los ao contexto do qual derivam e realizar valores e princípios constitucionais resguardados pelo Direito sem a necessária intermediação por meio de lei formal¹⁵⁴.

Admitir que a Administração Pública possa escolher uma medida, uma determinada *forma* de atuação o direto amparo em previsão legal é algo que deve ser analisado

¹⁵⁰ Como se viu no exemplo da Espanha (vide subitem 1.2 do Capítulo 1).

¹⁵¹ Vide item 2 acima neste Capítulo.

¹⁵² *Gestaltungsfreiheit, Gestaltungsspielraum* ou *freigestaltende Verwaltung*.

¹⁵³ Conceito discutido no subitem 1.1 do Capítulo 1.

¹⁵⁴ Vide detalhes sobre o tema no subitem 3.3 do Capítulo 1.

à luz do princípio da estrita legalidade a fim não de encontrar a *forma* adequada (pois se está diante de situação em que a legislação não estipula preferência por uma determinada forma), mas sim questionar-se sobre eventuais restrições *materiais*.

Dessa forma, em matéria tributária, o modo informal de atuação da Administração Pública pode ser justificado com base na liberdade de conformação de que dispõe a autoridade administrativa¹⁵⁵. Porém, ela terá funcionalidade apenas com relação a temas não afetos à estrita legalidade (como é o caso da estipulação de obrigações acessórias) e também para justificar a adoção de acordos com o contribuinte voltados à resolução de incertezas na apuração tributária (os aqui denominados acordos de fixação) mesmo diante da ausência de norma habilitante.

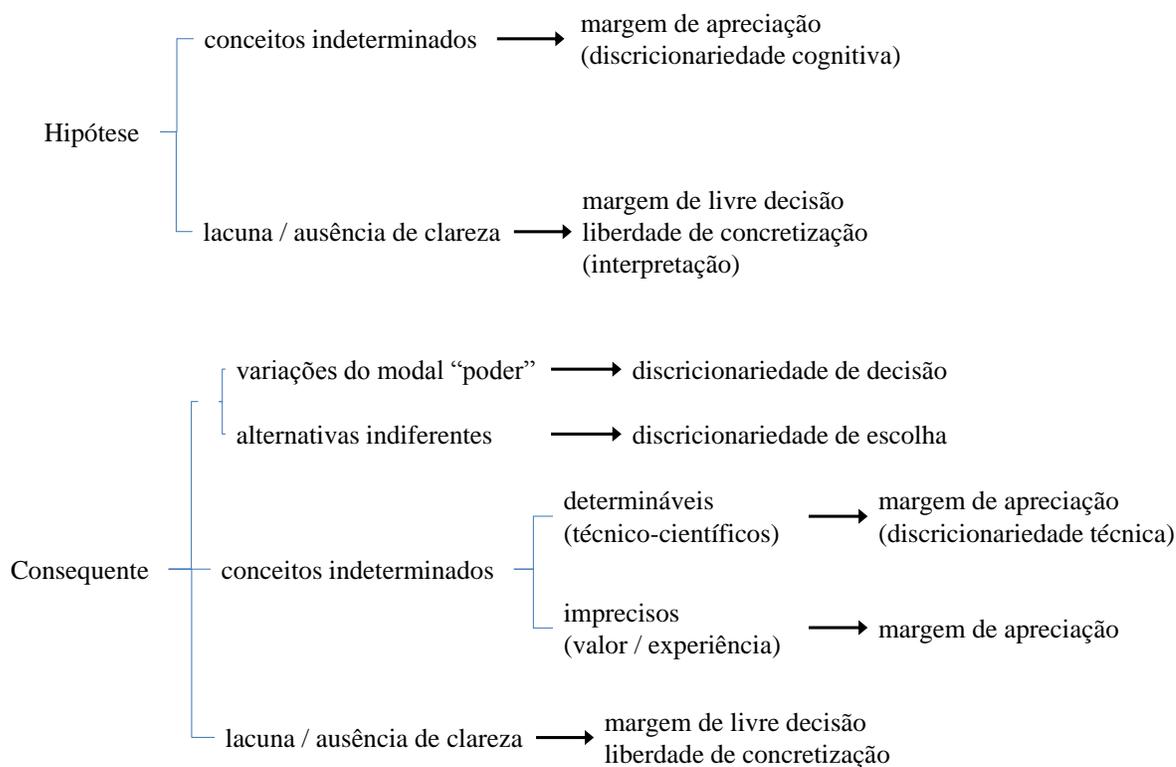
2.6. *Quadro-resumo*

Em resumo, passando as vistas sobre o raciocínio exposto nos subitens acima, é possível apresentar uma proposta de classificação metodológica das diferentes formas de liberdade de atuação administrativa, esclarecendo-se que o quadro-resumo apresentado adiante é orientado, em primeiro lugar, pelos critérios de divisão da norma em hipótese e consequente e, após, na presença de determinados fenômenos que fundamentam a concessão de tais formas de livre atuação. Busca-se, assim, sintetizar ilustrativamente as categorias discutidas nos subitens acima e permitir a localização de tais formas de atuação administrativa em relação à estrutura da norma. Esclarece-se ainda que a liberdade de conformação não foi retratada, pois ela pressupõe a ausência de norma (não propriamente uma “lacuna”).

Sublinhe-se a ponderação de Sérvulo Correia de que, sendo artificial a própria divisão entre hipótese e consequente, a divisão e o próprio esforço de localizar os fenômenos da atuação administrativa autônoma na hipótese ou no consequente tem nítidos objetivos

¹⁵⁵ Cf. FÜLLSACK, Markus. *Informelles Verwaltungshandel im Steuerrecht*. Constança: Hartung-Gorre, 1995, p. 22.

científico-didáticos que permitem dissecar artificialmente e examinar cada momento do processo de interpretação e aplicação da norma¹⁵⁶.



3. Sindicabilidade da margem de apreciação e da discricionariedade

Em muitos países a fonte do poder discricionário decorre da noção de separação de poderes. Parte-se do princípio de que a elaboração de normas é uma atividade que deveria ser reservada integralmente para o Poder Legislativo. Todavia, reconhece-se que as demandas da sociedade atual justificam um certo nível de delegação de poderes normativos ao poder executivo. Esta amenização do princípio da separação de poderes pode ser aceita, desde que tal abertura seja acompanhada de um alargamento da competência jurisdicional do Poder

¹⁵⁶ Cf. J.M.S. CORREIA. *Legalidade e autonomia contratual...* op. cit. (nota 45), p. 319.

Judiciário. Ou seja, o declínio da influência do poder legislativo seria compensado pelo aumento do poder judicante do Judiciário¹⁵⁷.

O processo de deslegalização é acompanhado por uma supervalorização da atuação judicante. Esta é uma das razões pelas quais a doutrina da insindicabilidade do ato discricionário tende a ter seu campo de prevalência diminuído, ou até mesmo, reduzido a zero. A ampliação do controle judicial sobre atos administrativos exercidos com o uso de *margens de apreciação* resulta em uma demanda de melhoria da motivação do ato (permitindo o seu controle adequado) e aparentemente acarreta numa diminuição do próprio conceito de discricionariedade.

Na exposição histórica que se traçou acima¹⁵⁸, o alcance daquilo que se entende por *discrionariedade pura* tem sido reduzido e culminou, na Alemanha, com a criação da noção de *margem de apreciação* e gerou discussões quanto aos limites na interpretação e aplicação dos conceitos indeterminados e sua submissão ao controle jurisdicional. Ganhou-se com o maior detalhamento do assunto, ao se reconhecer que *conceitos indeterminados* possuem um núcleo duro, fixo e uma zona periférica (halo), propondo-se que haja uma certa forma de sindicabilidade do ato administrativo que envolva a aplicação de tais conceitos. Tal reexame judicial pode examinar o enquadramento de determinado caso concreto no conceito indeterminado ao verificar se ele coincide com núcleo e se encontra na chamada *zona de certeza positiva* e também avaliar se existe divergência com as características do núcleo, situação na qual pode-se falar de uma *zona de certeza negativa*. Resta para a liberdade da atuação pública o refinamento quanto às situações que se encontram na *zona intermediária* ou *zona de penumbra*, mas mesmo com relação a esses casos haverá controle parcial pelo Poder Judiciário com relação à motivação¹⁵⁹.

¹⁵⁷ Cf. COGAN, Dominic de. Tax, discretion and the rule of law. In: *The delicate balance: tax, discretion and the rule of law*. Amsterdã: IBFD, 2011, pp. 4-5.

¹⁵⁸ Vide particularmente as notas 37 e seguintes, bem como o texto que as acompanha.

¹⁵⁹ Cf. G. BINENBOJM. *Uma teoria do direito administrativo*, op. cit. (nota 9), p. 215, 218-220.

O desenho da *linha demarcatória* entre as zonas de certeza positiva e negativa é processo guiado por princípios constitucionais e pela aplicação de juízos de proporcionalidade. Em casos de atos vinculados por conceitos indeterminados, o controle judicial não vai propriamente verificar se a escolha foi correta, mas sim procurar desenhar as zonas de certeza positiva e negativa do conceito e também a zona de penumbra para, a partir dessas, controlar a decisão administrativa (principalmente quanto à sua correção no caso da zona negativa, afastando as soluções claramente incorretas)¹⁶⁰.

Com a contribuição de Eros Grau, a sindicabilidade de conceitos indeterminados já ganhou a adesão dos Ministros do STF e resultou na decisão unânime do acórdão (RMS 24.699/DF¹⁶¹) em que se decidiu que cabe apreciação judicial no caso de ato que envolve a aplicação de “conceitos indeterminados”. A decisão não considera que conceitos indeterminados sejam fonte da “discricionarietà” que está infensa ao controle judicial. Essa tendência (de aumento do poder revisional do Judiciário) confirma a redução do alcance daquilo que se entende por atos realmente “discricionários”.

Este acórdão inova a orientação do próprio STF se contraposto, por exemplo, com a decisão proferida na ADInMC 1.397-DF¹⁶², na qual restou decidido que os conceitos (indeterminados) de *relevância* e *urgência* na edição de medidas provisórias configuram discricionarietà e, portanto, matéria infensa à análise judiciária.

Em concordância com o que se afirmou no item anterior, a controvérsia pertinente a saber se conceitos indeterminados e discricionarietàes se repelem ou se atraem parece

¹⁶⁰ Cf. G. BINENBOJM. *Uma teoria do direito administrativo*, op. cit. (nota 9), pp. 225-229. Binenbojm ilustra com a decisão do Presidente da República na aplicação dos critérios *reputação ilibada* e *notório saber jurídico* para a escolha de membro para o STF. Um professor titular de renomada faculdade de direito cujo nome nunca esteve envolvido em escândalos situa-se na zona de certeza positiva. Um engenheiro mecânico de formação amigo de infância do Presidente e jamais tenha atuado na área jurídica está na zona de certeza negativa. Já um político alinhado com o perfil ideológico do Presidente, bacharel em direito e membro por vários anos da Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados que tenha sido alvo de acusações de uso de recursos não contabilizados em campanha eleitoral (embora nada tenha restado comprovado) situa-se na zona de penumbra e dificulta a realização de uma avaliação peremptória e definitiva pelo Poder Judiciário.

¹⁶¹ STF, Primeira Turma, Relator: Eros Grau, julgado em 30/11/2004, DJ 01/07/2005.

¹⁶² STF, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Carlos Velloso, julgada em 28/04/1997, DJ 27/06/1997.

caminhar para um caminho conciliador, que envolve, de um lado, o reconhecimento de que há determinados conceitos indeterminados verificáveis, controláveis, cujos respectivos atos administrativos sejam sindicáveis e, de outro lado, a aceitação de que em determinadas hipóteses, há sim uma margem de livre apreciação do agente administrativo (diante de conceitos indeterminados de experiência / valor e cláusulas gerais).

Conforme noticia Gustavo Binenbojm, a doutrina alemã, buscando uma concordância prática entre os princípios da separação de poderes e da inafastabilidade do controle judicial, caminha no sentido de uma solução intermediária entre discricionariedade total e vinculação plena. Informa o autor que, sob esses pressupostos, já se identificou na Alemanha um conjunto de casos em que se reconhece um espaço de livre apreciação à Administração¹⁶³.

4. Espaços para atuação consensual em matéria tributária

Da exposição acima se pode notar que muitas incertezas estão presentes na determinação do conteúdo da norma tributária e na definição do valor de tributo devido. Defende-se aqui a posição de que o Fisco não deve necessariamente exercer de modo unilateral e impositivo o processo de concretização de tais espaços de apreciação e, com isso, correr o risco de formular uma pretensão que será resistida e resultará em litígios. A fim de prevenir ou remediar controvérsias em matéria tributária, o Fisco pode buscar a aproximação e o diálogo com o contribuinte durante o próprio processo de fiscalização. Na via inversa, dispõe o contribuinte do mecanismo de consulta formal ao Fisco, a fim de apresentar uma formulação jurídica e sustentar seu posicionamento perante o Fisco.

Mesmo depois de efetuado o lançamento do crédito tributário, Fisco e contribuinte podem convencionar contratualmente o modo de pagamento ou outras formas de extinção do

¹⁶³ Os exemplos dados são de decisões sobre exames de conhecimento (concursos públicos), avaliações funcionais de servidores, decisões sobre valorações de comissões especiais e decisões de prognoses (estimativas). Cf. G. BINENBOJM, op.cit. (nota 9), p. 216.

crédito. Há liberdade de disposição da autoridade administrativa para, respeitados os requisitos previstos em lei, contratar com o contribuinte detalhes pertinentes ao *quomodo* (forma de quitação) e ao *quando* (tempo da quitação).

Há espaços para a atuação consensual em matéria tributária e, como se tem repetido aqui, a ausência de dispositivo legal habilitante para a celebração de *ajustes consensuais* em matéria tributária, não implica a proibição de tal forma pactuada de atuação.

Neste subitem se discorre sucintamente sobre as etapas envolvidas no processo de apuração e cobrança do crédito tributário, destacando os espaços em que se verifica possível a formulação de contratos fiscais.

4.1. Etapas do lançamento tributário

Numa visão ampla, a aplicação da norma tributária ao caso concreto envolve quatro operações distintas: (i) a identificação da norma aplicável ao caso, (ii) o levantamento dos pressupostos de fato, (iii) a determinação da matéria tributável e (iv) a extinção / liquidação do imposto. Em todas essas etapas pode-se identificar espaço para acordos em matéria tributária¹⁶⁴.

Algumas dessas etapas do procedimento de lançamento tributário, assim entendido o procedimento de apuração do tributo (*Steuerfestsetzung*)¹⁶⁵, estão retratadas didaticamente no artigo 142 do CTN, uma vez que se fala da verificação do fato concreto, determinação da

¹⁶⁴ Cf. VERSIGLIONI, Marco. *Acordo e disposizione nel diritto tributario*: contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione guidiziale. Milano: Giuffrè, 2001, pp. 62-63. Versiglioni apresenta a crítica quanto às dificuldades de aceitação de acordo em relação ao *quantum* para depois refutá-la.

¹⁶⁵ No Brasil usa-se a mesma palavra para designar o procedimento de apuração do tributo e o ato (notificação de lançamento) que é resultado deste procedimento (*Steuerbescheid*). Eurico aponta para esta dualidade entre *procedimento* (que se verifica no plano fático) e *ato-norma* (no plano normativo). Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. São Paulo: Saraiva, pp. 109-111.

matéria tributável, cálculo do montante do tributo e aplicação da penalidade cabível. São distintos o lançamento como ato final ou conclusivo do procedimento (a notificação de lançamento) dos restantes atos integrados na série procedimental e que funcionam como atos preparatórios e atos complementares do lançamento¹⁶⁶.

A constatação de que a notificação de lançamento é o resultado de uma série de etapas e que estas preparam o seu conteúdo final é importante por duas razões. A primeira delas consiste na exata compreensão da mensagem contida no referido art. 142 quanto a ser *vinculada e obrigatória* a atividade de lançamento. Como se comentou acima¹⁶⁷, tais adjetivos contidos no art. 142 remetem às exigências de *determinação conceitual* e *obrigação de cobrança* e tal não afasta a constatação de que atividade de lançamento envolve numerosos atos discricionários. A *determinação conceitual* é um ideal inatingível e se vê amenizado pela presença de conceitos indeterminados e cláusulas gerais na legislação. Já a *obrigação de cobrança* aponta para o ato de aplicar a norma aos fatos, mas antes que isso ocorra a autoridade administrativa deverá passar pelas etapas descritas acima de (i) a identificação da norma aplicável ao caso, (ii) o levantamento dos pressupostos de fato, (iii) a determinação da matéria tributável.

A segunda razão, resultado da primeira, é que a implementação dessas etapas que se situam em momento anterior ao lançamento e comportam margens de apreciação e de conformação que podem ser implementadas com a participação e interferência direta do contribuinte. Basta apontar aqui para o exemplo singelo de tributação de pessoa física comentado acima no subitem 2.4.3. A identificação da norma aplicável já demonstra em si uma grande dúvida. A própria apuração dos fatos e o questionamento das razões dos negócios jurídicos feitos entre as partes pode se revelar fonte de controvérsias. E dependendo do caminho adotado, haverá ainda potenciais conflitos na apuração da matéria tributável.

¹⁶⁶ Cf. XAVIER, Alberto Pinheiro. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2ª ed., reform. e atual. Rio de Janeiro: Forense, p. 116.

¹⁶⁷ Vide a parte final do subitem 1.2 deste Capítulo.

A conclusão de um contrato entre Fisco e contribuinte com relação a determinadas incertezas na apuração do tributo devido objetiva essencialmente eliminar potenciais controvérsias na sua determinação e se coloca como um ato preparatório do lançamento. Um tal acordo busca evitar o conflito e promove eficiência administrativa e economia processual¹⁶⁸.

Os acordos que se pode formalizar durante o procedimento de fiscalização reúnem as características do gênero *contratos fiscais* porque envolvem uma incerteza (*res dubia*), surgem num contexto em que existe intenção de ambas as partes de dirimir ou prevenir a controvérsia e retratam um certo nível de concessões de parte a parte (*aliquid datum, aliquid retentum*)¹⁶⁹.

Antes do lançamento tributário, e até mesmo antes do fato gerador, vislumbram-se também os contratos fiscais pertinentes à concessão de benefícios fiscais, mais especificamente aqueles que envolvem a concessão de isenção. Tais contratos também envolvem descrições e margens de apreciação na sua concessão e apresentam 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.

4.2. Margens de apreciação após o lançamento tributário

Uma vez formalizado o lançamento como ato (notificação de lançamento), está constituído o crédito tributário e parte-se para as próximas etapas que são a cobrança e eventualmente execução do crédito tributário.

¹⁶⁸ Cf. R. SEER. *Verständigungen...* op. cit. (nota 49), p. 149.

¹⁶⁹ Cf. M. VERSIGLIONI. *Acordo e disposizione...* op. cit. (nota 164), pp. 58-59. Essas características serão abordadas no item 2 do Capítulo 3.

Em estudo aprofundado desta matéria, Roman Seer aponta para margens de apreciação e discricionariedade na autorização para compensação de tributos, na alocação de pagamentos, nas concessões de moratória, remissão e anistia, na própria propositura (ou não) da execução fiscal, na decisão quanto à atribuição de responsabilidade a terceiros, dentre outras¹⁷⁰.

Dados os limites propostos para este trabalho, concentra-se aqui nas hipóteses de contratos fiscais que foram expressamente contempladas pelo CTN, quais sejam, as situações de remissão, anistia e moratória. Tais espécies de contratos fiscais se implementam após o lançamento tributário e revelam que o crédito tributário pode ser objeto de negociação pelo Fisco, relativizando-se, assim, a força do chamado princípio da indisponibilidade do crédito tributário¹⁷¹. Não é difícil identificar nessas modalidades as características essenciais do gênero contratos fiscais, pois elas pressupõem incerteza quanto à satisfação do crédito, permitem o afastamento de possível conflito e sua concessão normalmente envolve concessões mútuas (quando menos exigem que o contribuinte abra mão de seu direito de defesa e confesse a dívida). Este tema será mais bem examinado no Capítulo seguinte.

¹⁷⁰ Cf. R. SEER. *Verständigungen...* op. cit. (nota 49), pp. 25-41.

¹⁷¹ Vide comentários a esse respeito no subitem 5.2 do Capítulo 1 e também no subitem 1.2 deste Capítulo.

Capítulo III – Conceituação e natureza jurídica dos contratos fiscais

Contratos fiscais é expressão que remete a um gênero, uma categoria superior que congrega diferentes formas de atuação pactuada da Administração Pública. O fenômeno abrange formas que revelam um novo modo de agir do Poder Executivo, mediante técnicas negociais, instrumentos consensuais e outras formas contratuais de prática administrativa inspiradas no Direito Privado, voltadas à obtenção de acordo com relação a elementos disponíveis ou incertos da obrigação tributária.

As variadas espécies se reúnem sob a categoria dos *contratos fiscais* por compartilharem características comuns; cada espécie do gênero apresenta as mesmas características e também alguma diferença específica¹. Este agrupamento de diferentes formas de atuação administrativa sob a categoria dos *contratos fiscais* justifica-se por permitir o estudo metodológico de tais formas de atuação pública, identificando-se e testando suas similitudes e diferenças.

Coerente com a delimitação proposta na Introdução, a análise aqui empreendida considera o tema sob uma perspectiva geral e debate, à luz do Direito brasileiro, algumas peculiaridades de determinadas formas de contratos fiscais, enfocando não só formas mais tradicionais de atuação pactuada (as consultas fiscais, os regimes fiscais substitutivos e as formas previstas no CTN - isenção, moratória, anistia e remissão), mas também e principalmente os acordos que se possam formar entre Fisco e contribuinte durante a fase de fiscalização (aqui denominados de acordos e fixação). Esta última espécie de contrato fiscal

¹ Sobre o ato de classificar, Eurico De Santi aponta que um nome geral denota uma classe de objetos que apresentam o mesmo atributo. O gênero contém a espécie e cada espécie extrapola o gênero por conter alguma diferença específica. Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. In: *Justiça Tributária: 1º Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET*. São Paulo: Max Limonad, 1998, pp. 128-129.

em particular tem sido amplamente discutida em foros internacionais e já vem sendo adotada formal ou informalmente em muitos países².

Numa formulação geral, as formas de atuação enfocadas no presente estudo retratam um momento histórico em que se tem buscado a substituição da ação impositiva e unilateral da Administração Pública em matéria tributária e se tem discutido e implementado medidas participativas, as quais incentivam o diálogo com os cidadãos e sua efetiva colaboração na decisão e formação dos atos da administração.

Tendo sido questionado, nos Capítulos anteriores, quais são os requisitos e limites constitucionais para a adoção de contratos fiscais e também tendo se examinado com profundidade a existência de margem de liberdade da atuação administrativa em matéria tributária, enfocam-se neste capítulo as características essenciais do gênero *contratos fiscais*.

A terminologia proposta de *contratos fiscais* será discutida no contexto do Direito brasileiro, contrapondo-se eventuais peculiaridades discutidas no Direito comparado. O estudo das formas contratualizadas de atuação da Administração tributária demanda ainda o exame da sua natureza jurídica. Questiona-se, no presente Capítulo o enquadramento das figuras consensuais de atuação administrativa enquanto *contrato* e se não seria mais apropriado reconhecer nesta figura outra forma de atuação administrativa. Este exercício de identificação da natureza jurídica específica dos contratos fiscais se justifica sobretudo por permitir a melhor abordagem dos seus efeitos, uma vez que, conhecendo-se qual é a forma jurídica adotada, é possível distinguirem-se mais precisamente os seus elementos, a maneira como tais arranjos consensuais se formam, se executam, se extinguem. A abordagem desses temas, reservada ao capítulo 4 deste trabalho, depende em grande medida da tarefa que se desenvolve no presente Capítulo.

² Vide comentários a esse respeito e a indicação de exemplos do Direito comparado no subitem 1.2 do Capítulo 1.

1. Definição de contratos fiscais

Neste primeiro item, propõe-se o estudo da categoria jurídica *contrato*, tanto em seu contexto original do Direito Privado quanto no Direito comparado, com a finalidade de destacar suas características essenciais e questionar se é apropriado denominar de *contrato* o gênero dos ajustes consensuais que possam surgir numa relação tipicamente de Direito Público, como é o caso da relação que se forma entre Fisco e contribuinte. Ademais, debate-se e justifica-se, brevemente, a adoção do qualificativo *fiscais*.

1.1. *Contrato*

A palavra *contrato* apresenta variações de significado ao longo da evolução histórica e também pode ter seu conteúdo influenciado por restrições específicas, decorrentes da legislação pertinente ao ordenamento jurídico de que se fala. Expõe-se, doravante, algumas dessas particularidades e noções gerais quanto ao conteúdo da palavra no Direito Privado brasileiro. Busca-se, outrossim, justificar a opção feita neste trabalho, de se qualificar de *contratos* o gênero das diferentes formas em que se revela a Administração tributária consensual.

1.1.1. *Particularidades da terminologia adotada em outros países*

A escolha da terminologia é um exercício delicado, pois as palavras carregam um significado em seu contexto original que pode repelir o seu uso em outros âmbitos. Normalmente se refuta a adoção da palavra *contrato* em matéria de Direito Tributário quando ela já tem um significado próprio em outras áreas do Direito ou alguma proibição legal expressa ao seu uso em matéria de imposição de tributos. No Direito comparado os exemplos variam conforme o ambiente jurídico de que se fala.

Na Itália, desde o final do século XIX e durante boa parte do século XX a expressão *concordato tributario* era o gênero no qual se enquadravam e sob o qual se estudavam diferentes disposições normativas que envolviam formas consensuais de atuação administrativa em matéria de tributos. Em algumas situações esta intervenção do cidadão na apuração tributária era denominada de *accordo*, importando destacar que em ambos os casos se destacava a importância da configuração negocial e contratual de tais formas consensuais. Foi precisamente na década de 50 que se verificou uma “mutação terminológica”³, passando-se a acolher a noção de ato administrativo unilateral carecido de participação, ou seja, que se caracteriza pelo prévio consentimento do contribuinte. Material doutrinário anterior a esta mutação sublinha a natureza contratual das formas consensuais e material doutrinário posterior passa a falar de atos administrativos com “adesão” do contribuinte⁴.

Na Alemanha, como resultado da insegurança quanto ao cabimento da categoria jurídica *contratos administrativos* em matéria tributária, a palavra *contrato* é utilizada timidamente e normalmente é substituída por mais neutros e ambíguos como *acordo*, *entendimento*, *transação*, *pacto* e *arranjo*⁵. A explicação para este evitamento da palavra *contrato* decorre de previsão específica do Direito Administrativo. A lei do procedimento administrativo (*Verwaltungsverfahrensgesetz*) contém, em seus §§54 a 62, normas sobre os contratos jurídico-administrativos, porém, esta mesma lei contém ressalva e exclui de seu âmbito de aplicação temas relativos à tributação (§2º, item 2)⁶. Em razão de haver previsão expressa desta categoria em lei, a denominação das formas consensuais em matéria tributária como *contratos* se vê prejudicada em certa medida.

³ Decorrente da terminologia adotada pela Lei nº 1/56 e pelo Decreto nº 645/58.

⁴ Cf. VERSIGLIONI, Marco. *Acordo e disposizione nel diritto tributario: contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*. Milano: Giuffrè, 2001, pp. 49-55.

⁵ *Vereinbarung, Verständigung, Vergleich, Abrede e Absprache*. Cf. SEER, Roman. *Verständigungen in Steuerverfahren*. Colônia: Otto Schmidt, 1996, p. 133.

⁶ MAURER, Hartmut. *Direito administrativo geral*. Trad. Luís Afonso Heck. Barueri: Manole, 2006, pp. 404-408.

Na Espanha, existe impedimento semelhante ao contido no Direito alemão, pois embora o Direito Administrativo espanhol conte com habilitação genérica artigo (88 da Ley nº 30/1992) para permitir que a Administração Pública celebre acordos, pactos, convênios ou contratos com os particulares em qualquer matéria que não contrarie o Direito e atendam ao interesse público, a aplicação deste dispositivo é questionável em razão de reserva parcial feita pela própria lei⁷. Trata-se, porém, de reserva mais amena, pois permite a aplicação subsidiária da lei administrativa ao Direito Tributário. Como referência ao gênero, nota-se o uso das palavras *contrato* e *concerto*. Não se pode traçar crítica ao uso da palavra *contrato* para relações de Direito Público, pois, ainda que se frise alguma característica de *subordinação* na relação (decorrente do poder de exercer unilateralmente o ato de lançamento, por exemplo), tal será apenas um atributo de um contrato que será, então, reconhecido como de *subordinação*⁸. A palavra *concerto* sugere interesse comum e não serve adequadamente para figurar como gênero dos ajustes consensuais em matéria tributária porque somente alcançaria formas coordenadas de contratos fiscais (como é o caso dos contratos de concessão de isenção)⁹.

Em Portugal a expressão *contratos fiscais* passou a integrar a legislação tributária e remete tanto à concessão de benefícios fiscais quanto à possibilidade de se firmarem acordos envolvendo outras matérias disponíveis ou incertas em matéria tributária¹⁰. É palavra, portanto, que se usa para designar tanto o gênero quanto as espécies que congrega.

⁷ Vide comentários a esse respeito no Capítulo 1, especialmente nas notas 31 e seguintes, bem como no texto que as acompanha.

⁸ Cf. SERRANO, María Luisa González-Cuellar. *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*. Madri: Colex, 1998, pp. 69-74.

⁹ *Concertos entre Administração e administrados* é a expressão sugerida por Enterría e Fernández. ENTERRÍA, García de; FERNÁNDEZ, Tomás Ramón. *Curso de derecho administrativo*, vol. I. 14ª ed. Madri: Thomson Civitas, 2008, pp. 682-690.

¹⁰ Lei Geral Tributária Portuguesa : “Art. 37 - Contratos fiscais

1 - Caso os benefícios fiscais sejam constituídos por contrato fiscal, a tributação depende da sua caducidade ou resolução nos termos previstos na lei.

2 - A lei pode prever que outros contratos sejam celebrados entre a Administração e o contribuinte, sempre com respeito pelos princípios da legalidade, da igualdade, da boa fé e da indisponibilidade do crédito tributário”.

Em França prefere-se restringir a expressão *contratos fiscais* para descrever acordos que envolvam a concessão de benefícios fiscais¹¹. A razão para tanto decorre do próprio uso limitado da palavra *contratos* em seu contexto original do Direito Privado francês. Há uma diferença fundamental entre a definição de *contrato* no Código Napoleônico e no Direito romano que impede o uso ampliado desta palavra. Conforme relata Fernando Menezes de Almeida, o Código Napoleônico considera o *contrato* uma espécie do gênero *convenção*, ao passo que no Direito romano, *contrato* é expressão que evoluiu ao longo do tempo para designar qualquer acordo de vontades voltado à criação de um liame jurídico¹².

Seguindo-se disposição legal específica nesse sentido, *contrato* é uma convenção pela qual uma ou várias pessoas obrigam-se, em relação a uma ou várias outras, a dar, a fazer ou a não fazer alguma coisa¹³. *Contratos* criam, portanto, as obrigações. O termo apropriado para designar o acordo que age incidentalmente sobre as obrigações, criando um vínculo jurídico que importe na sua modificação ou extinção é *convenção*. Dada esta limitação legal do conceito de “contratos”, os autores franceses raramente vão concordar que qualquer *acordo de vontades que produza efeitos jurídicos* seja um contrato¹⁴. Com a referência feita por Fernando Menezes, anota-se a influência do Código Napoleônico nos sistemas de *common law*, que vinculam ao contrato a ideia de sinalagma (*principle of bargain*) em oposição à noção de *pacta sunt servanda* (*principle of agreement*) que gera vínculos em pactos sem sinalagma patrimonial¹⁵.

¹¹ Segundo reporta Timsit, a expressão foi utilizada oficialmente pela primeira vez em 1962 no IV Plano de Desenvolvimento Econômico e Social para designar o acordo pelo qual se concede uma determinada vantagem a uma empresa em contrapartida ao atendimento de um programa de investimentos julgado interessante. Cf. TIMSIT, Gérard. Les contrats fiscaux. Chronique XVIII. In: *Recueil Dalloz – 1964*. Paris: Dalloz, 1964, p. 115.

¹² ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. *Contrato administrativo*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp. 54-64.

¹³ Código Civil dos Franceses: “Art. 1.101 - Le contrat est une convention par laquelle une ou plusieurs personnes s'obligent, envers une ou plusieurs autres, à donner, à faire ou à ne pas faire quelque chose.”

¹⁴ Em estudo recente, Richard Deau, após questionar a tese contratual (mesmo nos casos de isenção fiscal), aponta para a opinião prevalecente de que a natureza jurídica dos ajustes consensuais entre Fisco e contribuinte revelam atos administrativos unilaterais “negociais”. Cf. DEAU, Richard. *Les actes administratifs unilatéraux négociés*. Angers: Université D'Angers, 2006, pp. 80-87.

¹⁵ Cf. F.D.M. ALMEIDA. *Contrato administrativo*, op. cit. (nota 12), p. 63, nota 111. Cf. MEHREN, Arthur Von. The code and contract: a comparative analysis of formation and form. In: SCHWARTZ, Bernard (Coord.). *The Code Napoleon and the common-law world*. New York: New York University Press, 2008 (reimpressão de 1956), p. 120.

Quer-se destacar com esses exemplos de Direito comparado que a roupagem terminológica do fenômeno do consensualismo em matéria tributária sofre inevitável influência da legislação e, portanto, do ambiente jurídico que se descreve. No Brasil, à primeira vista, não há impedimentos ao emprego da palavra *contrato* para se referir aos ajustes consensuais em Direito Tributário, pois o próprio Código Tributário Nacional menciona esta figura como uma das formas de atuação administrativa quando se refere à concessão de benefícios fiscais¹⁶.

Deve-se, entretanto, buscar o significado da palavra no seu contexto original do Direito Privado para saber se, em sua essência, haveria alguma particularidade que impedisse seu emprego em matéria de Direito Público.

1.1.2. Definição de contrato no Direito Privado brasileiro

Sua origem no Direito romano revela que o *contrato* era visto como uma espécie de convenção. Em uma determinada fase histórica, distinguiam-se: a *convenção*, o *pacto* e o *contrato*. *Convenção* representava a noção mais genérica e abrangia qualquer consentimento dado por aqueles que tivessem interesses recíprocos, seja para contratar, seja para transigir. *Pacto* dizia respeito ao consentimento em si, de duas ou mais pessoas sobre o mesmo objeto. E, por sua vez, *contrato* era a convenção à qual o *jus civile* atribuía forma e reconhecia uma ação sancionadora¹⁷. Daí a expressão do Digesto: *Conventionis verbum generale est, ad omnia pertinens de quibus negotii contrahendi, transigendique causa consentitunt, qui inter se agunt*¹⁸.

¹⁶ Vide artigos 176 e 179 do CTN.

¹⁷ Cf. FRANÇA, Rubens Limongi. Contrato (verbetes). In: FRANÇA, Rubens Limongi (Coord.). *Enciclopédia Saraiva do Direito*, v. 19. São Paulo: Saraiva, 1977, pp. 137-138.

¹⁸ “A palavra convenção é geral, concerne a todo consentimento dado por aqueles que têm interesses recíprocos, seja para contratar, seja para transigir” (D. 2, 14, fr. I, §3). Cf. F.D.M. ALMEIDA. *Contrato administrativo*, op. cit. (nota 12), p. 60.

A seu turno, o *pacto* retrata apenas o consentimento de duas pessoas sobre o mesmo objeto e que, nos seus primórdios, não gerava obrigações¹⁹. A evolução do Direito romano começou a paulatinamente conferir maior tutela jurídica aos pactos, de modo a ser possível afirmar que restou esmaecida a linha demarcatória entre *pacto* e *contrato*²⁰. Com efeito, a própria expressão *pacta sunt servanda* remete a esta evolução histórica da aproximação dos pactos aos contratos e pode ser resumida por uma passagem do Digesto que se diz “pactos que não sejam convencioneados com fraude, nem em contrariedade a lei, decisões do povo e do Senado, assim como leis editadas pelo príncipe, nem mesmo de modo a evadir-se de tais comandos, eu [o pretor] observo”²¹.

No direito moderno, Rubens Limongi França salienta que não subsiste razão para tais distinções, podendo-se definir *contrato* como um *ato jurídico por força do qual duas ou mais pessoas convencioneam entre si a constituição, modificação ou extinção de um vínculo jurídico de natureza patrimonial*²². É de se frisar a importância do elemento *acordo* ou *consentimento* entre as partes como a essência do contrato, pois é ele que origina a relação jurídica que *vincula* os contratantes com relação a determinado objeto²³.

As características essenciais retratadas no *consentimento* e na criação de uma *vinculação* entre as partes são também enfatizadas por Thomas Marky, que viu nas feições modernas do *contrato* um ato jurídico bilateral – o qual pressupõe o acordo das partes e sua

¹⁹ Condição traduzida na expressão *Nuda pactio obligationem non parit* (o simples pacto não gera obrigação).

²⁰ Cf. F.D.M. ALMEIDA. *Contrato administrativo*, op. cit. (nota 12), pp. 60-64.

²¹ Tradução livre de “Pacta conventa quae neque dolo malo neque adversus leges plebiscita senatus-consulta edicta decreta principum neque quo fraus cui eorum fiat facta erunt servabo” (D. 4, 14, fr. 7). 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. 610.

²² Cf. R.L. FRANÇA. *Contrato...* op. cit. (nota 17), p. 138-139. Mais adiante (p. 144) Rubens Limongi esclarece que o *caráter patrimonial* predomina no direito civil. .

²³ Cf. FRANÇA, Rubens Limongi. *Contrato (sistema positivo geral) (verbete)*. In: FRANÇA, Rubens Limongi (Coord.). *Enciclopédia Saraiva do Direito*, v. 19. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 155. Neste segundo verbete, mais geral, Rubens Limongi já adota uma linguagem menos restritiva e não exige conteúdo patrimonial para as situações objeto do *contrato*.

manifestação externa – voltado à finalidade de produzir consequências jurídicas. Resume-se o contrato, portanto, num *acordo* que gera um *liame jurídico* entre as partes²⁴.

Dessa exposição se nota que tanto as palavras *convenção*, *contrato* e *pacto* são apropriadas para designar um gênero de modalidade consensuais de atuação.

Passando-se os olhos sobre o Código Civil atual nota-se a predominância dos termos *contrato* e *negócio jurídico*. As palavras *convenção* e *acordo* parecem simplesmente apontar para o *consentimento* dado em situações bastante específicas²⁵, razão pela qual não se apresentam como alternativas apropriadas para a designação de uma categoria jurídica classificatória superior. Enfocam-se, assim, os fenômenos *contrato* e *negócio jurídico*, procurando entender qual é a relação entre eles.

O *contrato* é uma espécie de *negócio jurídico*. Numa visão mais ampla, e apoiando-se nas lições tradicionais e sempre contemporâneas de Pontes de Miranda, pode-se dizer *negócio jurídico* é a espécie de ato jurídico em que se verifica como suporte fático a *manifestação de vontade*. O conceito de *negócio jurídico* refere-se, outrossim, às situações em que a vontade humana pode criar, modificar ou extinguir direitos, pretensões, ações ou exceções. Consequentemente, todo *negócio jurídico* cria relação jurídica, por meio da constituição positiva, modificação ou constituição negativa (extinção) de direitos, pretensões, ações ou exceções²⁶.

Dentre os *negócios jurídicos*, o *contrato* se diferencia como categoria própria em razão de sua *bilateralidade*. Distingue-se, assim, dos *negócios jurídicos* que são formados pela manifestação da vontade de apenas uma pessoa. Ressalte-se que *bilateralidade* aqui diz respeito apenas à composição subjetiva do *negócio*, ou seja, refere-se à *concorrência de duas manifestações de vontade*. No plano da eficácia, é possível que os *contratos* sejam unilaterais,

²⁴ Cf. MARKY, Thomas. Contrato (direito romano) (verbete). In: FRANÇA, Rubens Limongi (Coord.). *Enciclopédia Saraiva do Direito*, v. 19. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 146.

²⁵ Vide, por exemplo, os artigos 192, 252, §§3º e 4º, 286, 375 e 597.

²⁶ Cf. MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*, tomo III. São Paulo: RT, 2012, pp. 55-59.

bilaterais ou plurilaterais. Contrato bilateral (quanto à eficácia) é aquele que irradia deveres, obrigações, ações de ambos os lados. Contrato unilateral (quanto à eficácia) se verifica na situação em que apenas uma das partes adquire crédito, pretensão, ação (e.g. promessa de doação); ou ainda na situação em que os créditos, pretensões, ações de uma parte não equivalem aos da outra (e.g. depósito gratuito)²⁷. Bernardes de Mello chama a atenção para este ponto ao esclarecer que o uso das expressões unilateralidade e bilateralidade para qualificar os contratos pode causar confusões. Para evitá-las, deve-se claramente diferenciar as situações em que tal qualificação se refere ao *plano da existência* ou ao *plano da eficácia* dos fatos jurídicos²⁸.

Aliando-se a definição geral de negócio jurídico com a característica específica dos contratos, conclui-se que os *contratos* são negócios jurídicos que envolvem a manifestação de vontade de duas (ou mais) pessoas, com o objetivo de criar, modificar ou extinguir direitos, pretensões, ações ou exceções. Resultado da influência do Direito romano, a definição *contrato* do Código Civil brasileiro é geral e não restrita como aquela que se observou no direito francês²⁹.

Ressalta-se também da definição jurídica brasileira de *contratos* a sua generalidade ao não vincular o objeto do contrato a obrigações de natureza patrimonial. Nas palavras de Fernando Menezes de Almeida, não há, portanto, razões para se evitar o uso da palavra *contrato* para fazer referência a manifestações de vontade em geral com finalidade de produzir efeitos jurídicos. Até mesmo porque, não se tem o hábito de empregar a palavra *convenção* para designar o gênero a que pertence o contrato³⁰.

A esse respeito, deve-se aqui sublinhar duas observações, com apoio nas ponderações de Enterría e Fernández, acerca da ausência do caráter patrimonial e também da

²⁷ Cf. P. MIRANDA. *Tratado...* op. cit. (nota 26), pp.281-282.

²⁸ Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 15ª ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 206, nota 196.

²⁹ Vide comentários acima, no subitem 1.1.1. deste Capítulo, a respeito da particular definição de contratos que se encontra no Código Napoleônico.

³⁰ F.D.M. ALMEIDA. *Contrato administrativo*, op. cit. (nota 12), p. 58.

falsa impressão que pode ter que os contratos fiscais criem obrigação tributária. Com relação ao primeiro tema é importante assentar que os contratos fiscais³¹ não supõem a colaboração patrimonial entre as partes. O que se observa é que a Administração renuncia ao seu poder de atuar unilateral e imperativamente para convencionar com os administrados e obter destes uma colaboração ativa mais benéfica do que a submissão passiva e resignada, quando não evasiva e fugidia. Quanto ao segundo tema, ressalta-se que não é o acordo entre as partes que cria para as partes privadas a obrigação tributária respectiva, pois essas obrigações decorrem da lei. Os acordos de fixação (que se verificam no momento anterior ao lançamento tributário) apenas concretizam o alcance de obrigações que decorrem de outra fonte. Porém, não criam tais obrigações, limitando-se apenas a eliminar a incerteza sobre sua extensão e regime³².

O uso da palavra *contratos* se justifica, portanto, para a referência ao gênero que congrega diferentes modalidades de atuação consensual em matéria tributária. As diferentes espécies de contratos fiscais podem revelar naturezas jurídicas distintas, algumas com caráter contratual mais acentuado (como é o caso dos contratos que envolvem a concessão de benefícios fiscais), outras com natureza de ato preparatório de atos administrativos (como ocorre nos acordos de fixação). Essas espécies de atuação da Administração tributária consensual apresentam atributos comuns que se reúnem sob a categoria dos *contratos fiscais* a fim de facilitar sua abordagem e estudo comparativo.

1.1.3. Outras opções terminológicas, em especial a transação

Outras expressões que poderiam se candidatar ao posto de categoria geral são *acordos* e *ajustes consensuais*. No entanto, essas categorias são bastante similares entre si e não adicionam nem retiram nada do significado mínimo de *contrato* a que se chegou na exposição feita acima. Assim, aponta-se em detalhe que *consenso* e *acordo* possuem identidade de significado. O primeiro deriva do latim *consentire* (composto de *cum* e *sentire*) que significa

³¹ Como se disse, por eles denominados de “concertos entre Administração e administrados”. Vide comentários acima, na nota 9 e no texto que a acompanha.

³² Cf. E.G. ENTERRÍA; T.R. FERNÁNDEZ. *Curso...* op. cit. (nota 9), pp. 682-683, 689.

“estar de acordo”, do mesmo que e o segundo, que deriva do latim vulgar *accordare*, que advém de *cor, cordis*, ou seja, “coração”, se reflete em *concordare* (estar de acordo) e tem provável influência de *chorda* (corda musical)³³.

Por serem formas sinônimas, porém amenizadas da palavra *contrato*, as expressões *acordos* e *ajustes consensuais* são utilizadas indiferentemente neste trabalho com atribuição de sentido equivalente ao de *contrato*.

Além dessas, uma alternativa interessante, que conta com embasamento pré-legislativo, é a palavra *transação*. O anteprojeto de lei que, após discussões com a sociedade, resultou no projeto de lei nº 5.082/2009 (atualmente em trâmite no Congresso Nacional) utilizava a palavra *transação* para se referir não só a medidas de solução de controvérsias já instauradas, mas também de prevenção de potenciais conflitos futuros.

Referência é feita aos artigos 45 e 47 do anteprojeto, que previam a adoção de mecanismos consensuais - denominados de *transação preventiva* e *interpelação preventiva elusiva* - voltados à resolução negociada de potenciais litígios a ocorrer no futuro. Com o esclarecimento feito pelo art. 4º, §2º deste anteprojeto, a transação poderia ocorrer de modo preventivo, verificando-se em momento anterior ao ato de lançamento ou auto de infração, ou revestir-se de ajustamento de conduta, quando precedida de fiscalização.

A palavra *transação* tem mesmo esse sentido abrangente no contexto do Direito Privado, uma vez que sua previsão no artigo 840 do Código Civil claramente se reporta à terminação e também à prevenção do litígio³⁴. Todavia, no âmbito do Direito Tributário, *transação* é expressão cujo alcance se mostra mais restrito e, à luz do sentido que lhe foi

³³ Cf. MOSCATELLI, Maria Teresa. *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*. Milano: Giuffrè, 2007, p. 5, nota 15.

³⁴ Código Civil “Art. 840. É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas”.

conferido pelo artigo 171 do CTN, trata-se de uma forma de negociação que alcança fatos já ocorridos³⁵.

Este anteprojeto foi objeto de duras críticas com relação a este aspecto e foi repudiado, sobretudo por outros problemas e não particularmente este. De todo modo, as críticas permitem fixar que o uso ampliado da palavra *transação*, como um gênero classificatório, que tem a finalidade de alcançar um campo abrangente de formas negociadas de atuação administrativa em Direito Tributário, não se revela apropriado.

Dado seu conteúdo mais restritivo, a única *transação* possível em Direito Tributário é aquela voltada a créditos tributários específicos e determinados. O anteprojeto de lei distorce o termo tal como estruturado no CTN, ao pretender nele inserir a informalidade, a flexibilidade e o relativismo da discricionariedade³⁶. Diante da mensagem decorrente do referido art. 171, se poderia deduzir que, atualmente, só é possível falar de transação para extinguir litígio quando esta se verificar no contexto de processo administrativo ou judicial já instaurado, ou ainda no seio de um procedimento de consulta, logo após a ciência da resposta³⁷.

Em vista dessas considerações, não se afigura apropriado o uso da palavra *transação* para a referência ao gênero das formas consensuadas de atuação administrativa, prevalecendo razões favoráveis ao uso da palavra *contrato*.

³⁵ CTN “Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário”. Convém apontar que há um erro de redação neste dispositivo, pois o correto é “terminação” do litígio.

³⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Transação e arbitragem no Direito Tributário: paranóia ou mistificação? In: 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. 174-175;

³⁷ Cf. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro. In: 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, p. 55.

1.2. *Fiscal*

O gênero dos contratos que podem ser firmados entre o Fisco e o contribuinte pode ser qualificado de “fiscal” ou “tributário” caso se queira enfatizar a presença de uma das partes (o Fisco) ou o objeto da relação (o tributo).

A preferência pela palavra “tributário” para adjetivar o Direito foi justificada por Ruy Barbosa Nogueira como forma de se enfatizar o tributo como objeto da disciplina (Direito). O adjetivo “fiscal”, que em sua origem era o apelativo de um cesto onde se colocava o dinheiro, evoluiu para indicar o sujeito ativo da relação jurídico-tributária. Reconhecia o autor ser comum no Brasil o uso indistinto das expressões Direito Tributário e Direito Fiscal (assim como nas línguas espanhola e inglesa, sendo apontado como exceção apenas o italiano, que emprega sempre a expressão *Diritto Tributario* e do francês que consistentemente sempre usa *Droit Fiscal*)³⁸.

A preferência pelo vocábulo “tributário” não se restringe à adjetivação deste ramo do Direito, ela alcança também outros poucos acontecimentos em matéria tributária. A maior parte dos fenômenos é adjetivada com o qualificativo *tributário* em vez de *fiscal*.

Um rápido exame do Código Tributário Nacional já permite confirmar esta conclusão, pois nele se encontram referências ao *sistema tributário* (ementa e arts. 1º e 2º), *Direito Tributário* (ementa e arts. 1º e 2º), *tratamento tributário* (art. 13), *crédito tributário* (art. 139), *efeito tributário* (arts. 139 a 141), *domicílio tributário* (art. 127), *valor tributário* (art. 143), *processo tributário* (art. 151), *devedor tributário* (art. 185-A), *competência tributária* (art. 6º), *matéria tributária* (art. 7º), *obrigação tributária* (art. 113), *diferença tributária* (art. 11), *lei tributária* (art. 20, inciso I), *receita tributária* (Título VI art. 83), *política tributária* (art. 83), *legislação tributária* (art. 96), *capacidade tributária* (art. 126),

³⁸ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 15ªed., atualizada. São Paulo: Saraiva, 1999, pp. 29-30, nota 1.

responsabilidade tributária (Capítulo V, art. 128), *sucessão tributária* (art. 133, §2º, inciso III), *multa tributária* (art. 186, parágrafo único, inciso III), *administração tributária* (Título IV, art. 194), *imunidade tributária* (art. 194, parágrafo único), *dívida ativa tributária* (art. 201).

Ainda com a ajuda do CTN, nota-se que “fiscal” é adjetivo reservado a fenômenos que parecem estar associados ao processo de fiscalização: *nota fiscal* (art. 50), o *controle fiscal* (art. 50), a *execução fiscal* (art. 174, inciso I), *livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos fiscais* (art. 195), os *livros de escrituração fiscal* (art. 195), *representações fiscais* (art. 198), o *domicílio fiscal* (art. 205).

Enfim, *fiscal* é para situações que estão mais relacionadas a fatos que envolvem o Fisco ou o ato de fiscalizar tributos. *Tributário* para situações mais próximas do tributo. Esta prevalência do *tributário* sobre o *fiscal* no CTN se explica pelo fato de que o fenômeno aí mais enfocado é mesmo o tributo. Na linguagem comum, porém, o uso indistinto pode ser notado, pois se fala de *tratamento fiscal*, *efeito fiscal*, *responsabilidade fiscal* etc.

Não se verifica, portanto, no Brasil, a consistente preferência por um dos adjetivos como se observa na Itália ou na França. Para qualificar os *contratos* entre Fisco e contribuinte, portanto, qualquer dos enfoques (no objeto da relação – o tributo - ou em uma das partes – o Fisco) seria cabível.

Prefere-se aqui o adjetivo *fiscal* pela ênfase que dá no fato de ser a negociação e contratação feita com o próprio Fisco. *Contrato tributário* poderia causar confusão, dada o seu maior alcance poder significar contratos entre particulares que têm por objeto o tributo³⁹.

³⁹ E são inoponíveis ao Fisco, à luz do que dispõe o art. 123 do CTN.

2. Características essenciais do contrato fiscal

As diferentes formas de acordos entre o Fisco e contribuinte, que aqui se propõe reunir sob o gênero de contratos fiscais, apresentam atributos comuns a despeito de suas diferenças específicas. São cinco as características que se observa com relação às diferentes formas de contratos fiscais: (i) pressuposto de existência de uma *incerteza* na aplicação da lei; (ii) *conformidade legal*, retratada em previsão legal que autorize (ou ausência de proibição legal) a atuação administrativa consensual voltada à resolução desta incerteza; (iii) intenção das partes em afastar esta incerteza, concretizada na *manifestação de vontades* que gera o consenso (bilateralidade); (iv) vinculação das partes, manifestada pela limitação ao direito de impugnação (pelo contribuinte) e de revisão (pelo Fisco); (v) necessidade de se conferir *publicidade* para permitir a uniformização das práticas e promover a igualdade.

Neste subitem deste trabalho são comentados em maior detalhe cada um desses atributos, com indicação de sua presença em algumas das modalidades de contratos que se propôs a examinar.

2.1. Situações de incerteza

A constatação de que a aplicação da norma tributária ao caso concreto atua em um contexto de *incerteza* é o principal fundamento que justifica a adoção de contratos fiscais voltados a obter uma solução pactuada que elimine tal elemento de insegurança e promova o afastamento de conflitos potenciais ou já instaurados.

Deve-se sublinhar que presença de incerteza no plano concreto de aplicação da norma (e a necessidade de eliminá-la a fim garantir a paz jurídica) consiste no elemento que

revela a ausência de incidência do princípio da estrita legalidade com respeito aos ajustes consensuais entre Fisco e contribuinte⁴⁰.

Conforme já se anotou acima, há limites materiais impostos pela aplicação do princípio da estrita legalidade em matéria tributária que exige previsão legal com relação a determinados temas⁴¹. O espaço conferido pela norma à livre atuação administrativa é aquele fundado em margens de apreciação e concretização, de modo que o arranjo consensual entre Fisco e contribuinte pressupõe imprecisão normativa e conflito na sua aplicação. Se a lei retrata um comando unívoco e não há incerteza, não há espaço para contratos fiscais. Um contrato que simplesmente retrate o conteúdo inequívoco da lei não é um contrato fiscal⁴².

Esta incerteza, como se viu no Capítulo 2 deste trabalho, pode recair sobre questões de fato ou de direito. No primeiro caso, objetiva-se eliminar dúvidas respeitantes à existência ou inexistência de um determinado fato que se enquadra na norma aplicável ao caso, bem como dúvidas pertinentes a sua mensuração. No segundo caso, a controvérsia se coloca com relação à configuração jurídica dos pressupostos de fato da norma⁴³.

Observam-se situações de incerteza essencialmente em função da imprecisão legislativa que resulta na concessão de margens de apreciação à autoridade administrativa e revelam que o legislador optou por abrir o procedimento de concreção da norma ao jogo de vontade das partes. Como já se pontuou, disso não resulta ofensa ao princípio da legalidade, pois a constatação de que a vontade das partes interfere em determinados pontos da obrigação tributária não só é compatível como também colabora com o aperfeiçoamento do princípio da legalidade⁴⁴.

⁴⁰ Cf. M.L.G.C. SERRANO. *Los procedimientos tributarios...* op. cit. (nota 8), p. 116.

⁴¹ Vide subitem 3.2 do Capítulo 1.

⁴² RICKLI, Peter. *Die Einigung zwischen Behörde und Privaten im Steuerrecht*. Basel e Frankfurt am Main: Helbing & Lichtenhahn, 1987, p. 126.

⁴³ Cf. M.L.G.C. SERRANO. *Los procedimientos tributarios...* op. cit. (nota 8), p. 121-122.

⁴⁴ Cf. LÓPEZ, María Esther Sánchez. Principio de reserva de ley y técnicas convencionales en el ámbito tributario. In: *Técnicas convencionales en el ámbito tributario: perspectivas de derecho interno, comparado y comunitario*. Barcelona: Atelier, 2007, pp. 25-26.

Mesmo sendo difícil precisar a linha demarcatória entre os fenômenos de discricionariedade, conceitos indeterminados e problemas de interpretação, fato é que eles revelam um grande campo de incerteza, obscuridade e indeterminação na aplicação da norma tributária⁴⁵. Diante deste problema, Fisco e contribuinte estão em pé de igualdade e não há razões para crer que a atuação unilateral da Administração Pública na concretização da norma tenha melhor resultado do que a busca de diálogo e consenso, buscando a máxima aproximação de um resultado justo⁴⁶

A causa motriz dos contratos fiscais se revela, assim, na existência de uma *res dubia*, uma controvérsia jurídica, caracterizada pela insegurança na certeza das alegações pertinentes às circunstâncias fáticas ou também à regulamentação jurídica do tema⁴⁷. Tal como já apontado, o contexto de aplicação potencialmente conflituoso da norma revela campo fértil para a adoção de contratos fiscais como forma consensual de atuação administrativa, permitindo que ambos, Fisco e contribuinte, exponham as razões técnicas de seus pontos de vista, antecipando e evitando a discussão litigiosa da matéria.

A incerteza que permite juridicamente a busca de uma saída consensual para o problema deve representar uma dúvida objetivamente genuína. As situações de conflito que decorrem simplesmente do convencimento, errôneo e infundado, de uma das partes com relação às suas alegações (*litis temerária*) não revelam *incerteza* apta a justificar a adoção de um contrato fiscal, mas sim um vício de consentimento⁴⁸. A ausência de incerteza na aplicação da norma é fator que indica alto grau de determinação conceitual da lei tributária e, numa

⁴⁵ Cf. P. RICKLI. *Die Einigung zwischen Behörde und Privaten...* op. cit. (nota 42), pp. 132-133.

⁴⁶ Cf. CARNÉ, Maria Dolores Torregrosa. Técnicas procedimentales alternativas en los supuestos de aplicación de conceptos jurídicos indeterminados. MESTRES, Magin Pont; CLEMENTE, Joan Francesc. *Alternativas convencionales en el derecho tributario*. Madri: Marcial Pons, 2003, pp. 241, 244-245.

⁴⁷ Cf. M. VERSIGLIONI. *Acordo e disposizione nel diritto tributario...* op. cit. (nota 4), pp. 58-59, 65-68. Cf. M.L.G.C. SERRANO. *Los procedimientos tributarios...* op. cit. (nota 8), p. 118.

⁴⁸ María Serrano comenta ser possível, na Espanha, que se efetue transação tributária mesmo na presença de dúvida subjetiva e apoia-se em previsão específica do Código Civil espanhol que define a transação como negócio que atua sobre “questão duvidosa” e esta há de se verificar na simples contradição de juízo das partes”. Todavia, no Direito Tributário, em função da limitação decorrente dos princípios da legalidade e igualdade, a incerteza há de ser objetiva. Cf. M.L.G.C. SERRANO. *Los procedimientos tributarios...* op. cit. (nota 8), p. 118, nota 260.

situação dessas, não há espaço para livre atuação da Administração Pública: a atuação administrativa será vinculada e a lei deve ser aplicada ao caso para formalizar a exigência tributária e não há espaço para atuação consensual.

Situações nas quais os elementos da obrigação tributária não tenham uma expressão unívoca, concreta e identificável no caso concreto, caracterizam a *incerteza* e indicam um componente volitivo na concreção quantitativa. É exatamente esta incerteza que, na expressão de Ramallo Massanet, coloca Fisco e contribuinte em pé de igualdade e permite que a vontade das partes atue a fim de eliminar esta incerteza e evitar potenciais conflitos ulteriores. A genuína incerteza sobre um elemento da obrigação tributária pode ser eliminada, buscando-se produzir uma acordo entre as partes sem a necessidade de se produzir o conflito (e a litigação)⁴⁹.

O elemento *incerteza* como requisito constitutivo dos contratos fiscais se apresenta mais marcante com relação aos *acordos de fixação*, ou seja, os ajustes consensuais que podem surgir no seio de um processo de fiscalização, pois as diferentes etapas que resultam no lançamento tributário (a identificação da norma aplicável, o levantamento dos pressupostos de fato, a determinação da matéria tributável) oferecem para o agente administrativo uma miríade de dúvidas interpretativas que denotam acentuada incerteza⁵⁰.

A complexidade normativa é a principal força motriz dos contratos fiscais, mas esses podem surgir também em razão de problemas práticos na apuração da base de cálculo. 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

⁴⁹ Cf. MASSANET, Juan Ramallo. La voluntad del contribuyente en la determinación de la deuda tributaria. In: MESTRES, Magin Pont; CLEMENTE, Joan Francesc. *Alternativas convencionales en el derecho tributario*. Madri: Marcial Pons, 2003, pp. 294-296.

⁵⁰ Vide comentários a respeito das etapas do lançamento tributário no subitem 4.1 do Capítulo 2 e especialmente a discussão apresentada no subitem 2.4.3 do Capítulo 2 em torno de um exemplo de tributação de pessoa física que ilustra variados exemplos de incerteza e revelam discricionariedade, margens de apreciação e concretização na aplicação da norma tributária.

estimativas de base de cálculo em matéria de ICMS e ISS) busca eliminar dúvidas que estão associadas à verificação e intrincada qualificação jurídica dos diferentes fatos que concorrem para a formação da base de cálculo⁵¹. Neste caso se tem a complexidade e imprecisão normativa como fundamentos da incerteza. Todavia, os regimes substitutivos podem também surgir para impor praticabilidade na quantificação de tributos em situações que revelam potencial dificuldade prática de fiscalização dos fatos concretos que ensejam a obrigação tributária⁵².

A incerteza é, portanto, pressuposto essencial dos contratos fiscais e se relaciona com todos os demais atributos aqui comentados conforme se comenta adiante.

2.2. Conformidade legal

Os contratos fiscais têm a finalidade de eliminar uma situação de incerteza e envolvem a atuação colaborativa entre Fisco e contribuinte mediante o uso de faculdade de agir que esteja prevista em lei ou, quando menos, não a contrarie. O requisito de *conformidade legal* desdobra-se em duas distintas questões: (i) a previsão legal do contrato como forma de atuação administrativa e (ii) objeto lícito, isto é, conteúdo autorizado por lei.

A discussão relativa à *previsão legal* permissiva da atuação administrativa remete ao que aqui já se comentou sobre a viabilidade dos contratos fiscais em relação à sua *forma* e ao seu *conteúdo*⁵³. Conforme se apontou, a admissão do contrato enquanto *forma* do agir administrativo não conta com habilitações genéricas decorrentes de lei que discipline a

⁵¹ 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. 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.

⁵² A aplicação de regime de estimativa de ISS para apurar o imposto 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 fundada não na complexidade da apuração tributária, mas sim em dificuldades práticas de verificação e fiscalização posterior dos fatos.

⁵³ Vide maiores detalhes no subitem 3.1 do Capítulo 1.

atuação contratualizada da Administração Pública⁵⁴. E a ausência de permissivo legal poderia ser argumento a suscitar a nulidade de acordos firmados entre Fisco e contribuinte, caso se concluísse que ao agente administrativo só é dado fazer aquilo que a *lei* (ou a legislação) expressamente determinar.

A solução que aqui se vem delineando e se propõe para a ausência de previsão legal que explicitamente preveja a possibilidade de Fisco e contribuinte promoverem a adoção de formas consensuais de prevenção de conflitos durante a própria fase que antecede ao lançamento tributário⁵⁵ consiste no reconhecimento de que, no contexto atual de um Direito guiado por princípios⁵⁶, a atuação informal da Administração Pública fundamenta-se nos princípios da boa-fé e da proteção da confiança legítima⁵⁷ e permite que se busque adotar a forma mais apropriada à realização do Direito com eficiência.

A falta de previsão legal não pode ser lida como proibição à adoção da via contratualizada de atuação administrativa. A perspectiva do Direito por princípios inverte a ordem de análise, revelando ser permitida a atuação administrativa com a adoção da *forma* contratual nas situações em que esta não for vedada. É dizer, se as normas tributárias não elegem forma específica e exclusiva para determinado ato, este pode ser substituído ou complementado por um ajuste consensual com o contribuinte.

A Constituição Federal não elege forma específica para atuação da Administração tributária e tampouco veda a adoção de formas pactuadas. No nível infraconstitucional, nota-se que o CTN não só não repele, como inclusive menciona o contrato como *forma* instrumental adequada para o agir administrativo em determinados casos⁵⁸. O lançamento tributário, embora se ressalte seu caráter vinculado, é apenas o último ato de série de etapas nas quais se

⁵⁴ Vide os exemplos da Itália e Espanha comentados no item 1 do Capítulo 1.

⁵⁵ Vide comentários a respeito da implementação de discricionariedade, margens de apreciação e concretização na aplicação da norma tributária nos subitens 2.4.3 e 4.1 do Capítulo 2.

⁵⁶ Vide maiores detalhes no subitem 1.1 do Capítulo 1.

⁵⁷ Cf. FÜLLSACK, Markus. *Informelles Verwaltungshandeln im Steuerrecht*. Konstanz: Hartung-Gorre, 1995, pp. 169-171.

⁵⁸ Referência é feita aos artigos 177 e 179 do CTN.

observa que o ideal de determinação conceitual da norma tributária não se alcança sem o uso de mecanismos de abertura linguística que revelam a concessão de margens de apreciação e concretização.

Num contexto em que o Fisco detém poder para praticar o ato administrativo unilateralmente, a adoção de contrato como elemento determinante do conteúdo deste ato permite uma melhor concretização de elementos complexos e imprecisos da norma mediante a inserção de expediente procedimental que resulta em maior aceitação das decisões pelos seus destinatários, revelando eficiência e legitimidade. O princípio da busca da verdade material exige do Fisco um dever de investigação e revela para o contribuinte um dever de cooperação. Estes são mandamentos que sustentam a viabilidade de contratos fiscais em torno do lançamento tributário. Diante de incertezas que se revelam na aplicação da norma ao caso concreto, não podem ambos, Fisco e contribuinte, permanecerem inertes. 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.

No que respeita ao *conteúdo*, sublinha-se que temas que claramente escapam ao princípio da legalidade, por não estarem reservados à lei em sentido estrito como fonte exclusiva de regulação, podem perfeitamente ser objeto de atuação administrativa por meio de contratos fiscais. Exemplifica-se com o tema das “obrigações acessórias”⁵⁹, que podem ensejar a regulação individualizada por meio de regimes de especiais em matéria de ICMS..

Não se verifica tampouco contrária ao princípio da legalidade a medida que consiste no exercício das margens de apreciação conferidas pela lei, buscando-se a fixação de um entendimento comum entre Fisco e contribuinte mediante o uso de *forma* contratual que gere efeitos vinculantes para ambos e, com isso, permita a prevenção de litígios em relação a

⁵⁹ Vide comentário sobre o uso desta expressão na nota 68 do Capítulo 1

matéria cujo *conteúdo* depende do levantamento de dados e da análise de argumentos jurídicos no caso concreto.

O princípio da legalidade é indiferente com relação à *forma* adotada e a única preocupação passa a ser com relação ao *conteúdo*. Algumas formas de contratos fiscais dependem de previsão legal específica, como a concessão de benefícios fiscais (isenção, anistia, remissão) e também a adoção de transação e arbitragem. Conforme se discutiu no Capítulo 1, a lei pode, com relação a esses temas, conferir margens de apreciação para que a autoridade administrativa tenha liberdade de negociar com o contribuinte o tamanho do benefício fiscal a ser conferido no caso concreto. A exigência de lei prévia (decorrente do art. 150, §6º da Constituição e reforçada pelo CTN) significa que a lei em sentido estrito deve efetivamente fixar os requisitos objetivos para a concessão de benefícios e pode fazê-lo mediante a estipulação de parâmetros, isto é, limites à livre atuação administrativa. O que a lei não pode fazer é delegar integralmente a regulação do tema ao Poder Executivo. Comentaram-se acima casos paradigmáticos do STF em que foram considerados inconstitucionais leis genéricas que conferiram poderes abertos ao Executivo para a fixação de benefícios fiscais sem o prévio estabelecimento de parâmetros e requisitos a serem seguidos⁶⁰.

Nos casos de liberdade de atuação administrativa decorrente de margens de apreciação, a formalização de ajuste consensual entre Fisco e contribuinte não representa ofensa ou extrapolação do conteúdo da lei. Há, pelo contrário, plena conformidade legal, pois a atuação conjunta permite a aplicação consensual da norma e favorece a justiça tributária e a maior eficiência da Administração Pública.

2.3. Acordo recíproco de vontades (bilateralidade)

Seguindo-se com a conceituação de contratos fiscais, notou-se até aqui que eles pressupõem, no caso concreto, a verificação de dois elementos: o primeiro é uma situação de

⁶⁰ Vide comentários a esse respeito na nota 127 do Capítulo, bem como no texto que a acompanha.

incerteza, que gera (ou pode já ter gerado) conflito entre as partes, o segundo consiste na possibilidade legal de se adotar forma contratualizada de prevenção ou solução deste litígio. Todavia, uma atuação colaborativa entre Fisco e contribuinte somente se verifica na prática se houver efetiva intenção das partes em afastar esta incerteza. Fala-se assim, de uma *bilateralidade*, ou *acordo recíproco de vontades* gerador de consenso que permite a formação do contrato fiscal que vincula as partes com relação à solução alcançada conjuntamente.

Este terceiro elemento dos contratos fiscais suscita grandes controvérsias, pois, visualizando-se na atuação administrativa, especialmente aquela destinada a aplicar a norma tributária e formular a exigência fiscal, os atributos de imperatividade e unilateralidade, a posição do contribuinte dificilmente poderia ser diferente de mera sujeição ao exercício do Poder Público. A possibilidade de se adotar o contrato como forma de exercício de poderes públicos provoca, assim, discussões quanto à relevância da vontade do administrado em relação às escolhas da Administração Pública⁶¹ e também quanto à própria existência de “vontade” da Administração Pública. Os dois temas são tratados separadamente adiante, a começar pela vontade do Fisco.

2.3.1. *Vontade do Fisco*

Saber se o Fisco pode contratar com o contribuinte é questão que enfrenta, portanto, críticas similares àquelas que o contrato administrativo enfrentou ao longo do último século. Os argumentos contrários à existência de vontade da Administração Pública e, portanto, adversos à existência de uma liberdade de contratar resumem a essencialmente cinco temas: (i) a indisponibilidade do poder administrativo, (ii) a posição não paritária das partes (Fisco e contribuinte), (iii) a variabilidade do interesse público, (iv) a carência ou ilicitude da causa (para o ato bilateral), (v) a ausência de norma jurídica habilitante⁶².

⁶¹ Cf. M.T. MOSCATELLI. *Moduli consensuali...* op. cit. (nota 33), pp. 25-26.

⁶² Cf. SCIULLO, Girolamo. Teoria e dogmatica degli accordi amministrativi. In: MATTEUCCI, Stefano Civitarese; FEDERICO, Lorenzo del (Coord.) *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e*

Os argumentos mencionados nos itens (i), (iii) e (v) já foram enfrentados em outros pontos deste trabalho. Em matéria tributária, a indisponibilidade e o problema da variabilidade do interesse público se reflete no chamado princípio da indisponibilidade do crédito tributário e este, como se viu⁶³, remete ao tema da legalidade e às noções de exigência de determinação conceitual da norma tributária e obrigação de cobrança vinculada. Nos dois casos, a indisponibilidade permite a adoção de contratos fiscais, seja para concretizar margens de apreciação seja para, na forma da lei, dispor do crédito tributário mediante a concessão de benefícios fiscais. Quanto à variabilidade do interesse público, é exatamente a constatação de que o Direito Tributário se insere num contexto constitucional multivariado e serve de instrumento para a atuação pública na realização de outros princípios que justifica sua implementação flexível⁶⁴. E a ausência de norma jurídica habilitante não se justifica com relação à concessão de benefícios fiscais⁶⁵, sendo suprida nos demais casos pela perspectiva de aderência da Administração Pública ao Direito e não à lei⁶⁶.

Com relação à causa dos contratos fiscais (item “iv”), Girolamo Sciallo apoia-se na definição de acordo para afirmar que este serve de instrumento para que se obtenha uma utilidade maior do que aquela que resultaria da simples adoção do ato administrativo unilateral. Caso contrário, o acordo seria apenas uma réplica do canal normal autoritário e se confundiria, em substância, com a mera aquiescência a um ato unilateral. Afirma o autor que a causa repousa, antes, no intercâmbio de consentimentos dirigido à estrutura final decidida no acordo. Não se trata de consentimento equivalente à aquiescência ao ato unilateral, mas sim com relação ao objeto determinado pelas duas partes no acordo⁶⁷.

consenso: strumenti e tecniche di tutela dell' amministrato e del contribuente. Milano: Franco Angeli, 2010, pp. 34-35.

⁶³ Vide o Capítulo 1, subitem 5.2 e Capítulo 2, subitem 1.2.

⁶⁴ Vide comentários a esse respeito no subitem 5.1. do Capítulo 1.

⁶⁵ Como se viu em exemplos ao longo deste trabalho, a concessão de isenção, moratória, anistia e remissão por meio de lei da União dos Estados e Municípios é fenômeno recorrente.

⁶⁶ Vide o Capítulo 1, subitens 1.1, 1.2, 3.1 e 3.3, bem como os comentários acima acerca da conformidade legal dos contratos fiscais (subitem 2.2 deste Capítulo).

⁶⁷ Cf. G. SCIULLO. Teoria e dogmatica degli accordi... op. cit. (nota 62), pp. 44-46.

Caberia questionar então se é cabível falar de “vontade” da Administração Pública num contexto de relações em que as partes não ocupam posições paritárias, isto é, diferentemente das relações de Direito Privado, a posição das partes (Fisco e contribuinte) no Direito Tributário seriam desiguais.

Esta concepção remete à noção de imperatividade da atuação pública, valendo ressaltar a esse respeito, consoante já se apontou na introdução deste trabalho, que é descabido associar a obrigação tributária com uma relação de poder, uma vez que o exercício de poder impositivo é característica que se esgota no processo legislativo. Na tarefa de aplicação da norma ao caso concreto, o Fisco enquanto autoridade administrativa exerce uma condição de súdito, submetido à lei e sujeito de relações jurídicas de modo similar ao contribuinte⁶⁸.

Resulta disso, porém, que a Administração não desfruta de uma “liberdade contratual” plena, pois ela só pode agir dentro de determinados limites impostos pela lei. Por essa razão, uma forma contratual de atuação está fora de questão quando o consequente jurídico estiver determinado de modo unívoco pela lei e implicar uma execução automática, sem qualquer concessão de margem de apreciação à Administração⁶⁹. Com efeito, quando a legislação tributária contém comandos unívocos e permitem a sua aplicação ao caso concreto sem o concurso de incertezas, não se pode sequer imaginar a possibilidade de contratação para o Fisco que viesse a modificar a obrigação tributária.

Todavia, não se pode dizer tampouco que a atuação administrativa reduz-se a um modelo de mera execução da lei. A vinculação da Administração à lei permite identificar

⁶⁸ Cf. COSTA, Alcides Jorge. Algumas notas sobre a relação jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Quartier Latin, 1998, p. 28. Cf. ZILVETI, Fernando Aurelio. *Obrigação tributária: fato gerador e tipo*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 57-61.

⁶⁹ Cf. R. SEER. *Verständigungen...* op. cit. (nota 5), p. 168.

variações num espectro de maior ou menor especificação, o que permite dizer que a atuação administrativa não é vinculada pela lei, mas sim dirigida pela lei⁷⁰.

A vontade da Administração Pública não é livre, ela obedece às restrições impostas pela lei e busca atender aos princípios e valores objetivados pelo sistema jurídico e relevantes para a atuação em determinado caso específico. Fala-se, assim, de uma *vontade normativa*⁷¹. Esta manifestação de vontade se revela mais acentuada no exercício do poder discricionário da Administração Pública. Numa visão bastante ampla, a discricionariedade envolve uma medida de *liberdade* e pode-se falar também de um toque de *vontade*. Trata-se de um juízo volitivo do agente administrativo quanto a agir ou não agir e também na escolha de providências mais úteis e adequadas às variadas situações de fato. Tal liberdade de escolha não se confunde com arbitrariedade e a medida de vontade contida na discricionariedade não significa uma manifestação caprichosa do interesse pessoal do agente público⁷².

Ao contrário da autonomia privada, que é fundamentada por um vazio normativo que os sujeitos preenchem sem qualquer referência necessária a situações e conteúdos predeterminados, a autonomia pública é sempre fruto da abertura de uma norma específica. Isso equivale a dizer que a *abertura ou indeterminação da lei* demonstra a vontade do legislador de conferir poderes de decisão adaptativa à Administração Pública⁷³.

Nesta tarefa de eliminação da incerteza decorrente do uso de conceitos indeterminados pela legislação tributária, desvanece a noção de desigualdade das partes. Fisco e contribuintes estão em pé de igualdade no que respeita às dificuldades inerentes à

⁷⁰ A aplicação do Direito não apresenta apenas técnicas de subsunção, mas sim também um exercício de regulamentação e concretização, que obriga a Administração a materializar os distintos interesses e objetivos da variedade de relações humanas contidos na lei. Cf. R. SEER. *Verständigungen...* op. cit. (nota 5), p. 168.

⁷¹ 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. 238-242.

⁷² Cf. CRETELLA JÚNIOR, José. Discricionariedade (verbetes). In: FRANÇA, Rubens Limongi (Coord.). *Enciclopédia Saraiva do Direito*, v. 28. São Paulo: Saraiva, 1977, pp. 450-451. Sobre a qualificação do ato tributário no que respeita à vontade, vide XAVIER, op. cit. (nota 44), pp. 387-395.

⁷³ Cf. CORREIA, José Manuel Sérvulo. *Legalidade e autonomia contratual nos contratos administrativos*. Coimbra: Almedina, 2003 (reimpressão de 1987), p. 473.

concretização da norma no caso concreto e é exatamente neste espaço que cabe falar de atuação da autonomia da vontade das partes. A concepção de submissão da vontade das partes à lei e ao Direito proporciona o fundamento que justifica a *posición de igualdad* em que se encontram tanto a Administração tributária quanto o contribuinte na hora de manifestar seu consentimento⁷⁴.

A vontade do Fisco se caracteriza, portanto, pela liberdade de atuação administrativa que decorre da concessão de poder discricionário, bem como margens de apreciação e de conformação a fim de permitir a aplicação da norma ao caso concreto. Ao se verificar a ausência de predeterminação legislativa, nota-se que o Fisco tem liberdade para preencher o conteúdo comando normativo no momento da sua aplicação. Ao exercitar esta liberdade em conjunto com o contribuinte obtém-se melhor resultado em comparação com a atuação unilateral⁷⁵.

O âmbito de eficácia da vontade das partes com relação à obrigação tributária se situa mais frequentemente na determinação e concreção dos elementos quantitativos do tributo, sendo este o campo mais idôneo para se situar a fonte para uso de contratos fiscais como técnica dirigida a evitar o aparecimento de conflitos. É precisamente no campo da valoração da base de cálculo do tributo que se encontra um maior número de situações que dão margem à incerteza e nas quais a Administração Pública goza de uma margem de apreciação⁷⁶.

Além disso, devem-se citar os espaços para manifestação de vontade que dizem respeito à concessão de benefícios fiscais (isenção, anistia, remissão), que podem se situar em momento posterior ao lançamento e servir para eliminar incertezas também decorrentes da

⁷⁴ Cf. LÓPEZ, María Esther Sánchez. El acuerdo de voluntades en el ámbito tributario. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.) *Transação e arbitragem no âmbito tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, pp. 214-216.

⁷⁵ Cf. TESO, Ángeles de Palma del. Las técnicas convencionales en los procedimientos administrativos. In: MESTRES, Magin Pont; CLEMENTE, Joan Francesc. *Alternativas convencionales en el derecho tributario*. Madri: Marcial Pons, 2003, pp. 22-23.

⁷⁶ Mencionam-se como exemplos a determinação de “valor de mercado”, “taxas de depreciação” etc. Cf. M.E.S. LÓPEZ. El acuerdo de voluntades... op. cit. (nota 74), pp. 199-204.

aplicação da norma ao caso concreto (na hipótese em que a imprecisão normativa não tenha sido solucionada de comum acordo na fase pré-lançamento) ou incertezas relativas ao cumprimento da obrigação.

Disso se conclui que o principal espaço para atuação da vontade das partes decorre da ausência de plenitude da lei. Ao conferir margens de apreciação, a lei outorga eficácia à vontade do Fisco com relação ao conteúdo da obrigação tributária. Importa sublinhar, no entanto, que esse exercício de livre apreciação, ao ser aplicado implica em autovinculação. A cada ato de aplicação da norma ao caso concreto, surge a obrigação para o administrador público de, deparando-se com situação equivalente, aplicar a mesma solução. Decorrencia do princípio da igualdade, o exercício de espaço da livre atuação administrativa resulta em vinculação pelas práticas reiteradamente observadas, tornando vinculado o que antes era discricionário. Para tanto, é fundamental que haja transparência com relação às práticas da Administração, tema que se comenta mais adiante⁷⁷.

2.3.2. *Vontade do contribuinte*

Retrato dos tempos atuais, de mudança de uma perspectiva autoritária para a busca do consenso e maior eficiência na aplicação da norma tributária⁷⁸, tem-se observado a intenção de encontrar fórmulas para dar efetividade à presença da vontade do contribuinte na determinação da obrigação tributária e que esta se encontre e coincida com a vontade da Administração Pública⁷⁹.

Quando se comenta sobre a influência da vontade do contribuinte na formação não se enfoca, é claro, a manifestação primária de vontade, aquela que se verifica na própria

⁷⁷ Vide também os comentários feitos, no subitem 4.1 do Capítulo 1, a respeito da preservação da igualdade em matéria de contratos fiscais.

⁷⁸ Sobre tal mudança de perspectiva, vide especialmente o subitem 1.2 do Capítulo 1.

⁷⁹ Cf. MASSANET, Juan Ramallo. La voluntad del contribuyente en la determinación de la deuda tributaria. In: MESTRES, Magin Pont; CLEMENTE, Joan Francisc. *Alternativas convencionales en el derecho tributario*. Madri: Marcial Pons, 2003, p. 303.

geração da obrigação tributária⁸⁰. O que se investiga é a manifestação de vontade relevante para a concretização da norma tributária no caso concreto ou para a determinação de modos da sua extinção.

O campo de atuação da vontade do contribuinte naturalmente não pode ser diverso daquele que se reconhece como conferido à livre atuação da Administração Pública. O objeto deve coincidir, do contrário, não haverá condições de tais manifestações de vontade se encontrarem. Dessa forma, reafirma-se que tal espaço é exatamente aquele, discutido ao longo de todo o Capítulo, que resulta na concessão de discricionariedade e margens de apreciação para a concretização da norma tributária. Um desacordo sobre o conteúdo de um conceito, ou com relação à ocorrência e qualificação de um fato se converte em conflito jurídico quando se verifica que a opinião de uma das partes – a Administração – não coincide com a opinião da outra parte – o contribuinte. Se as partes não buscam o acordo, a prática de ato administrativo pela Administração será, a princípio, juridicamente válida, mas causará conflito que se prolongará no tempo. Se é o contribuinte que pratica o ato (por meio da apresentação de declaração ao Fisco), este se caracteriza, também a princípio, um comportamento infrator sujeito a discussão nas esferas administrativa e judicial⁸¹. Este ambiente de conflitividade tributária é o que se oferece para a busca de meios consensuais de atuação administrativa.

A adoção de contratos fiscais como forma consensuada atuação administrativa, permite, portanto, que ambos, Fisco e contribuinte, exponham as razões técnicas de seus pontos de vista, antecipando e evitando a discussão litigiosa da matéria. Havendo consenso quanto ao resultado final desta discussão, esta manifestação bilateral de vontades resulta num acordo que elimina a incerteza e gera segurança jurídica para as duas partes, ao limitar o direito de impugnação do contribuinte e o poder revisional do Fisco.

⁸⁰ Nos dizeres, de Fábio Fanucchi, para que a imposição tributária se concretize, torna-se necessário que o sujeito passivo pratique o ato descrito em lei como justificador do aparecimento da obrigação (auferir renda, possuir imóvel etc.). Se a pessoa não laborar nesse sentido, não se transformará em contribuinte. FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1971, p. 110.

⁸¹ Cf. J.R. MASSANET. *La voluntad del contribuyente...* op. cit. (nota 79), pp. 303-304.

Um questionamento importante neste ponto da análise consiste em saber se esta concordância entre o Fisco e o contribuinte já gera vínculo jurídico entre as partes e pode, portanto, receber o qualificativo de *contrato* não só como um gênero classificatório, mas também e principalmente como natureza jurídica específica; ou se, por outra perspectiva, o que ocorre neste momento é que o conteúdo do acordo vai se integrar a um ato administrativo (de lançamento) integralmente vinculado em seu conteúdo pelo mesmo conteúdo do acordo.

Este tema traz à tona a discussão quanto ao plano de atuação jurídica da vontade do contribuinte. Questiona-se, assim, se esta vontade se opera simplesmente no plano da eficácia – refletindo a simples aquiescência com o ato administrativo – ou se opera efeitos já mesmo no plano da validade – representando elemento constitutivo essencial para a validade desta relação. Este assunto será abordado em maior detalhe adiante neste trabalho, na discussão quanto ao papel da vontade do contribuinte na formação dos contratos fiscais⁸².

Um último comentário quanto à manifestação da vontade do contribuinte diz respeito aos seus limites materiais. Por óbvio que, a vontade do contribuinte não pode atuar fora dos limites traçados pela obrigação tributária. É dizer, o reconhecimento da importância da vontade do contribuinte com relação a determinados elementos de incerteza envolvidos na determinação da obrigação tributária, não significa que, onde haja certeza, possa o contribuinte confessar tributo que não deve. Não pode o contribuinte consentir espontaneamente no pagamento de tributo indevido. Ou seja, em decorrência da aplicação do princípio da estrita legalidade, a limitação da esfera patrimonial dos particulares com fundamento na lei tributária não está na livre disponibilidade dos particulares⁸³.

Como se sugeriu acima, esta conclusão somente se aplica, porém, para as situações de certeza. Se a legislação claramente estipula como devido um determinado valor e o contribuinte confessa valor superior, ou se há prova de erro quanto aos fatos confessados (por

⁸² Vide comentários a esse respeito no subitem 2.2 do Capítulo 4.

⁸³ XAVIER, Alberto Pinheiro. *Do lançamento*: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2ª ed., reform. e atual. Rio de Janeiro: Forense, p. 123.

comprovação de pagamento anterior), enfim, se há razões objetivamente comprováveis e certas de que, no momento da manifestação da vontade, o tributo não era devido, tal ato do contribuinte revelar-se-á ineficaz. Não é dado ao contribuinte confessar o que não deve. A dívida tributária não surge simplesmente *ex contractu*.

A extensão desta máxima para situações de incerteza não é, porém, cabível. Se há, por exemplo, incerteza quanto a elementos da obrigação tributária e o contribuinte concorda com o Fisco na estipulação do valor em determinado montante ou no uso de determinada metodologia de quantificação, não se pode aceitar que, posteriormente, venha alguma das partes pleitear complementação ou restituição tendo em vista que o valor acordado excede ou fica aquém do valor efetivamente apurado.

Para ilustrar com exemplos, basta apontar para a figura dos regimes fiscais substitutivos (como é o caso do lucro presumido, SIMPLES e determinados regimes de estimativa de ISS e ICMS). Tais regimes requerem manifestação da vontade do contribuinte e geram um vínculo entre o Fisco e contribuinte que limita o direito de impugnação do contribuinte e o direito de revisão do Fisco. Nas situações em que tais formas de contratos fiscais são adotadas por opção do contribuinte, as menções normalmente feitas pela legislação desses tributos à *irrevogabilidade* e *irretratabilidade* de tal opção apenas confirma o efeito vinculativo que decorre desta manifestação de vontade do contribuinte. Tais cláusulas são de certa forma redundantes, pois o efeito vinculativo já deveria decorrer da aplicação do princípio *pacta sunt servanda* em conjugação com os limites verificados com a aplicação do princípio da estrita legalidade.

2.4. Não revogação e limitação do direito de impugnação

Contratos fiscais decorrem da concorrência da vontade das partes, Fisco e contribuinte, com relação a determinado objeto (seja ele a concretização de espaços imprecisos da norma, seja a definição quanto ao tamanho da obrigação, ao modo da sua extinção etc.). Tais contratos contribuem para a eliminação de incertezas e se formalizam em

conformidade com a lei. Seus efeitos são a vinculação das partes com relação ao que foi pactuado, causando a geração de limitações ao direito de impugnação, de que dispõe o contribuinte, e ao poder de revisão, atribuível ao Fisco⁸⁴. Tais efeitos caracterizam a quarta nota essencial dos contratos fiscais enquanto gênero abrangente de distintas modalidades de atuação da Administração tributária consensual.

Um ponto importante a ser ressaltado é que, na maior parte dos casos, a aceitação de uma tal limitação no direito de impugnação, do contribuinte, e de revisão, do Fisco, deve ser antecedida de oportunidades de negociação, debate e contraditório. Em outras palavras, a modalidade de contrato fiscal pertinente deve oferecer, no processo de sua formação, mecanismos de aproximação e livre discussão dos critérios disponíveis para a formatação do seu conteúdo final.

Deve-se, no entanto, frisar que a ausência deste elemento de debate prévio não descaracteriza a natureza de contrato fiscal em alguns casos específicos. Fala-se assim, dos regimes fiscais substitutivos, cuja formatação e também a manifestação da vontade do Fisco já estão integralmente delineados na lei. Ao manifestar a aceitação desta “proposta” de contrato prevista em lei, o contribuinte limita seu direito de impugnação e gera um vínculo jurídico que também limita o direito de revisão do Fisco sem que, antes desta decisão, se tenha passado por qualquer fase de negociação.

Destaca-se, assim, que a razão pela qual este quarto atributo essencial à identificação dos contratos fiscais não foi formulado como uma obrigação de abertura de espaços de negociação, debate, contraditório. O quarto requisito é a verificação de limitação nos direitos de questionamento de ambas as partes, mas este não necessariamente decorre de discussões e negociações prévias.

⁸⁴ Cf. A.P. TESO. Las técnicas convencionales... op. cit. (nota 75), p. 30.

O fundamento jurídico que sustenta o efeito vinculativo dos contratos fiscais não decorre apenas do princípio da boa-fé objetiva, mas também do próprio acordo em si e da aplicação do princípio *pacta sunt servanda*⁸⁵.

Com efeito, o princípio da boa-fé objetiva e o princípio da proteção da confiança legítima, que é seu corolário, implicam a criação de deveres e especialmente um dever de não contradição retratado pela máxima *nemo potest venire contra factum proprium*. Decorre disso que a confiança gerada por uma das partes da relação jurídica não pode ser indevidamente frustrada⁸⁶. O trabalho conjunto, especialmente quando resultado de longas discussões, manifestações de opinião a respeito de elementos de incerteza da obrigação tributária e a mútua cooperação na resolução do problema a fim de permitir a aplicação da norma ao caso concreto geram um particular vínculo entre as partes com relação ao resultado obtido⁸⁷.

O princípio *pacta sunt servanda* erige um vínculo pela forma contratual em si e surge como um reforço da boa-fé objetiva⁸⁸. Sua força é tão grande que revela efeitos até mesmo para situações de contratação irregular⁸⁹, revelando um potencial conflito entre o princípio da liberdade contratual com o princípio da legalidade⁹⁰.

Este efeito vinculativo dos contratos fiscais que sejam, ao final, integrados ao ato de lançamento, está retratado em diferentes restrições que o próprio CTN impõe ao poder de revisão do lançamento, impedindo a modificação do lançamento em razão de mudança de raciocínio interpretativo do Fisco (art. 146) ou erro de direito (art. 145 e 149, VIII)⁹¹. Deve-se apontar, porém, que a limitação aos direitos de questionamento é relativa, pois não se excluem

⁸⁵ Cf. EICH, Andreas. *Die tatsächliche Verständigung im Steuerverfahren und Steuerstrafverfahren: Zulässigkeit, Rechtsnatur, Auswirkungen, Strategien*. Colônia: Otto Schmidt, 1992, pp. 19-20.

⁸⁶ Cf. RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: IBDT-Quartier Latin, 2010, pp. 53-55, 72-77

⁸⁷ Cf. R. SEER. *Verständigungen...* op. cit. (nota 5), pp. 80-81. M. FÜLLSACK. *Informelles Verwaltungshandel...* op. cit. (nota 57), p. 85.

⁸⁸ Cf. R. SEER. *Verständigungen...* op. cit. (nota 5), p. 84.

⁸⁹ Tema comentado no subitem 4.1 do Capítulo 4.

⁹⁰ Cf. F. RUBINSTEIN. *Boa-fé objetiva...* op. cit. (nota 86), pp. 77-78, 177-178.

⁹¹ Neste último caso, o impedimento à revisão decorre de uma interpretação *a contrario sensu* desses artigos. Cf. F. RUBINSTEIN. *Boa-fé objetiva...* op. cit. (nota 86), pp. 175-176.

as possibilidades de revisão de ofício e também de impugnação em casos em que se apurem, por exemplo, erro ou falsidade com relação aos fatos.

Destaca-se, por oportuno, que a vinculação jurídica e a restrição pertinente com relação aos direitos de questionamento de ambas as partes é fenômeno que se verifica também com relação aos acordos de fixação. No exercício de margens de apreciação, as partes podem se vincular a uma solução consensuada, tendo a vantagem de que futuramente a eventual mudança de entendimento de uma das partes não pode ser oposta em razão da vinculação que decorre deste contrato⁹². Aponta-se, ademais, que apesar de ser questionável a sua caracterização jurídica específica como *contrato* executável, ou seja, ainda que se trate de ato instrumental inserido no procedimento de fiscalização, mesmo assim deve prevalecer seu caráter consensual em relação aos seus efeitos, pois o consenso se converte na fonte dos direitos e obrigações. Existe vinculação das partes com relação ao objeto acordado. Por um lado, a Administração está obrigada a formalizar o lançamento com base naquilo que foi acordado, por outro, o contribuinte tem o direito de reclamar caso o lançamento se desvirtue do acordo prévio alcançado⁹³.

No caso das soluções de consulta e também nos casos de concessão de isenção, a prevalência do vínculo jurídico com relação ao que foi pactuado e, portanto, os limites à modificação do acordo estão devidamente explicitados na legislação⁹⁴.

2.5. *Publicidade*

Por fim, o quinto atributo associado ao gênero dos contratos fiscais é a sua necessária publicidade. Contratos fiscais na sua melhor expressão são formas de atuação colaborativa entre o Fisco e o contribuinte, mediante o uso de forma prevista ou não prevista

⁹² Cf. P. RICKLI. *Die Einigung zwischen Behörde und Privaten...* op. cit. (nota 42), p. 132.

⁹³ Cf. ROSEMBUJ, Tulio. La resolución alternativa de conflictos tributarios. In: MESTRES, Magin Pont; CLEMENTE, Joan Francesc. *Alternativas convencionales en el derecho tributario*. Madri: Marcial Pons, 2003, pp. 103-108.

⁹⁴ Quanto ao primeiro caso, na área federal são dignos de nota os §§11 e 12 do art. 48, bem como no §3º do art. 50 da Lei nº 9.430/96. Quanto ao tema das isenções fiscais, aponta-se o art. 178 do CTN.

em lei, mediante a qual se busca obter consenso em torno de uma situação de incerteza observável no caso concreto, prevenindo ou dirimindo conflitos de forma *aberta e transparente*.

Requisitos que estão fortemente atrelados à necessidade de se conferir igualdade de tratamento no âmbito tributário, a *transparência* e a *publicidade* com relação às práticas da Administração Pública são elementos essenciais aos contratos fiscais, pois a sua ausência revela potencial espaço para arbitrariedades e favorecimento à margem da lei.

Hugo de Brito, um dos poucos autores brasileiros a comentar o caso dos acordos de fixação no Brasil, destaca que a exigência de publicidade é requisito que contribui para a transparência e também para afastar possíveis problemas que poderiam decorrer da abertura de espaço para corrupção. Na visão do autor, a corrupção pode se instalar no modelo legalista vigente atualmente, assim como no modelo participativo, porém, a possibilidade legal de acordo, associada com a publicidade, são fatores que lhe parecem inibir em vez de estimular a corrupção⁹⁵.

Se os contratos são uma forma de particularização das normas, pois permitem a concessão de tratamento tributário individualizado que se guia pelos princípios da igualdade, capacidade contributiva, praticabilidade, então sua formalização e as condições acordadas para um determinado contribuinte devem ser publicizadas, tornando-as facilmente localizáveis por outros contribuintes que, enfrentando a mesma situação fática, pretendam também lançar mão de um instrumento consensuado que lhe resulte no mesmo tratamento.

Esta potencial falta de uniformidade de critério pode revelar-se ofensiva aos princípios da igualdade nos seus sentidos formal e material⁹⁶, pois determinada controvérsia

⁹⁵ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. III. São Paulo: Atlas, 2005, pp. 528-529.

⁹⁶ Vide a esse respeito o subitem 4.1 do Capítulo 1.

tributária pode revelar tratamento a um contribuinte num determinado sentido e para outro, que apresenta pressupostos de fato equivalentes, chegar-se a um resultado diferente⁹⁷.

Tendo em vista este risco de desigualdade que se mostra intrínseco aos contratos fiscais, pugna-se pela maior medida possível de transparência e publicidade nas práticas contratuais da Administração Pública. Conforme destaca Ángeles del Teso, qualquer risco de lesão ao princípio da igualdade se desvanece a partir do momento em que os acordos se realizem de forma aberta e transparente. Ao se promover a publicidade dos contratos fiscais, facilita-se o controle da atuação administrativa e se cria um rígido dever de motivação quanto a novos contratos que forem concluídos. Tal medida impede que um acordo com o particular possa encobrir uma atuação administrativa arbitrária voltada simplesmente a brindar um restrito grupo de cidadão com tratamento tributário mais favorável. A publicidade promove a igualdade e este refuta é a celebração de acordos de forma aleatória e encoberta⁹⁸.

Conforme já se apontou acima⁹⁹, o requisito da publicidade alcança os contratos fiscais em si e também as regras pertinentes ao modo de sua formação e implementação. É fundamental franquear acesso à via consensual a todos os cidadãos. Para tanto, seria ideal que tais regras procedimentais fossem fixadas em lei¹⁰⁰. A ausência de regras explícitas para a atuação consensual no âmbito de processos de fiscalização, por exemplo, não impede que Fisco e contribuinte concluam acordos de fixação; tampouco, porém, os incentiva.

Nas hipóteses em que a atuação consensual da Administração Pública não dispõe de regras procedimentais explicitadas na lei, deve-se, quando menos promover a transparência dos contratos firmados com os particulares. Tais contratos podem ser considerados parte integrante das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e essas geram proteção para terceiros não vinculados diretamente pelos contratos¹⁰¹.

⁹⁷ Cf. M.L.G.C. SERRANO. *Los procedimientos tributarios...* op. cit. (nota 8), p. 179.

⁹⁸ Cf. A.P. TESO. *Las técnicas convencionales...* op. cit. (nota 113), pp. 31-32.

⁹⁹ Este item reflete as conclusões que já foram apontadas acima no subitem 4.1 do Capítulo 1

¹⁰⁰ Cf. A.P. TESO. *Las técnicas convencionales...* op. cit. (nota 113), p. 31.

¹⁰¹ Conforme preceitua o art. 100, inciso III, do CTN.

Por fim, destaca-se ainda que a necessidade de se conferir publicidade aos contratos fiscais deve ser contrabalançada com o dever de sigilo fiscal, pois fatos sigilosos pertinentes às atividades dos contribuintes não podem ser divulgados abertamente. Há um ponto de equilíbrio, porém, que permite aos demais contribuintes, legítimos interessados em conhecer quais são as práticas da Administração com relação a pontos controversos da legislação sem que esta medida de transparência resulte em divulgação indevida de dados.

No cenário atual, a falta de divulgação do conteúdo das soluções de consulta proferidas pelo Fisco na área federal, por exemplo, é fato que atenta contra o princípio da igualdade. A simples divulgação da ementa não atende 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. Natureza jurídica dos contratos fiscais

Conforme a proposta delineada acima, o último item deste Capítulo dedica-se à investigação da natureza jurídica específica dos contratos fiscais. Os cinco atributos discutidos no item 2 deste Capítulo caracterizam uma categoria genérica que se convencionou denominar de “contratos” fiscais. Porém, tal como se balizou acima¹⁰², esta expressão vale-se de uma noção de *contrato* em sentido amplo e nele incluem todo acordo de vontades voltado à produção de efeitos jurídicos. Não se pode inferir disso que há contrato (de Direito Privado ou de Direito Administrativo) em toda situação em que se verifica a inclusão de determinada forma de atuação administrativa consensual dentro da categoria de *contratos fiscais*. O exame da natureza jurídica específica consiste em tarefa complexa e que deve ser feita caso-a-caso.

¹⁰² Vide as explicações constantes do subitem 1.1 deste Capítulo.

Tal análise, a ser mais bem desenvolvida no Capítulo 5 com enfoque em um conjunto selecionado de contratos fiscais, pode revelar que as diferentes espécies de contratos fiscais enquadram-se em naturezas jurídicas distintas, algumas com caráter contratual mais acentuado (como é o caso dos contratos que envolvem a concessão de benefícios fiscais), outras com natureza de ato preparatório de atos administrativos (como ocorre nos acordos de fixação).

O vínculo jurídico que decorre dos contratos fiscais e resulta, como visto acima, na eliminação de uma situação de incerteza, só se permite determinar quando se conhece a natureza jurídica específica do procedimento administrativo que se enfoca¹⁰³. Tendo isso em vista, expõem-se aqui abaixo as principais modalidades de enquadramento para esta forma consensual de atuação administrativa, deixando-se para o Capítulo 5 considerações mais particulares quanto ao enquadramento de algumas modalidades de contratos fiscais.

As discussões sobre a natureza jurídica dos ajustes consensuais em matéria tributária revolvem em torno de duas principais formas jurídicas, o contrato e o ato administrativo, variando-se as propostas em torno de suas características específicas, contrato privado, contrato administrativo, contrato preparatório de ato administrativo, ato administrativo participativo etc. Nos itens seguintes, apresentam-se os principais contornos dessas teorias.

3.1. Contrato

A definição de contrato dada pelo Direito Privado surge como primeira categoria a ser examinada. Sua acepção ampla, como negócio jurídico constituído por manifestações de vontade voltados à criação, modificação ou extinção de direitos demonstra-se bastante apropriada para recepcionar formas consensuais de atuação da Administração Pública. Em

¹⁰³ Cf. R. SEER. *Verständigungen...* op. cit. (nota 5), pp. 47-48.

Direito Tributário, seus pontos polêmicos residem na admissibilidade de tal forma de atuação *per se* e na sua classificação específica.

Imaginar que a Administração Pública possa figurar como partícipe de relação contratual é indagação que já foi enfrentada em matéria de Direito Administrativo para a admissão de contratos com o particular no decorrer do último século. Sumarizando os principais argumentos para a rejeição do contrato, Floriano Marques Neto ressalta os temas da imperatividade da atuação pública (que prescindiria de contratação), desigualdade das partes e inexistência de vontade da Administração Pública¹⁰⁴. Tal concepção, aponta o autor, vem sendo superada e o fenômeno da contratualidade administrativa vem experimentando um curso de importante mudanças que tem privilegiado a atuação consensual¹⁰⁵.

Com efeito, a dogmática tradicional de Direito Administrativo costuma enfocar as formas de atuação da Administração Pública como centro de sua análise, de modo que o estudo de uma nova forma de atuação enfrenta sempre o dilema de enquadramento dentro um conjunto restrito (*numerus clausus*) de formas jurídicas, ou sua classificação como nova categoria jurídica¹⁰⁶.

A ausência de previsão legal específica que estabeleça o contrato como forma de atuação no Direito Tributário é tema que aqui já se enfrentou, cabendo ressaltar, com a expressão de Onofre Alves, que o manejo do *contrato* como forma de atuação administrativa não depende do manejo de previsão expressa em lei, pois as formas de agir administrativo não se encontram constitucionalmente predeterminadas, não se verificando tampouco a imposição para que a Administração Pública opere exclusivamente de forma imperativa e unilateral¹⁰⁷.

¹⁰⁴ Essas objeções já foram objeto de discussões, para as quais se remete ao subitem 2.3.1 supra neste Capítulo.

¹⁰⁵ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Do contrato administrativo à administração contratual. In: TOJAL, Sebastião Botto de Barros (Coord.). *Contratos com o Poder Público*. São Paulo: AASP, 2009, pp. 74-76, 79-81.

¹⁰⁶ Cf. M. FÜLLSACK, Markus. *Informelles Verwaltungshandel...* op. cit. (nota 57), pp. 24-26.

¹⁰⁷ Cf. O.A. BATISTA JÚNIOR. *Transações administrativas...* op. cit. (nota 71), p. 488.

A escolha do *contrato* como forma de atuação administrativa em substituição ao *ato administrativo unilateral* depende, portanto, da constatação de uma facultatividade (*facultas alternativa*) decorrente da lei, ou mais propriamente, da ausência de eleição de alguma forma específica como modo exclusivo de atuação¹⁰⁸. Quando a lei escolhe uma forma específica de atuação, como é o caso do lançamento tributário¹⁰⁹, verifica-se nisso uma exclusão implícita da forma contratual.

Quanto à classificação dos contratos, pode-se apontar que, numa visão geral, eles contratos podem ser classificados, em função das partes ou da matéria, em contratos de Direito Público e de Direito Privado, sendo diferentes em sua estrutura, função e subordinados a princípios diversos¹¹⁰. A classificação específica apropriada para os contratos fiscais que não se implementam mediante atos da Administração parece ser a de contratos de Direito Público em razão do seu objeto recair sobre a relação jurídico-tributária¹¹¹. A classificação de contratos fiscais como pertencentes ao Direito Privado é tema que se discute atualmente na Itália, mas há razões legislativas que justificam tal enquadramento¹¹².

No Brasil, tal não ocorre. Atribuir a natureza jurídica de contratos de Direito Privado às espécies de contratos fiscais no âmbito do Direito Brasileiro não se mostra apropriado, pois tanto em razão das partes quanto em razão do objeto um contrato com o Fisco reveste-se de particularidades que impedem seu enquadramento pleno no âmbito do Direito Privado¹¹³.

¹⁰⁸ Cf. NABAIS, José Casalta. *Contratos fiscais: reflexões acerca da sua admissibilidade*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, pp. 81-82.

¹⁰⁹ Que é instrumento específico e o único apto a fundamentar a exequibilidade do crédito tributário. Vide maiores comentários no subitem 3.2 abaixo neste Capítulo.

¹¹⁰ Cf. GOMES, Orlando. Os contratos e o direito público. In: *Revista da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo*, vol. 10. São Paulo, 1977, pp. 45-46.

¹¹¹ Cf. M.L.G.C. SERRANO. *Los procedimientos tributarios...* op. cit. (nota 8), p. 69.

¹¹² O artigo 1-bis da Lei nº 241/1990 menciona o Direito Privado quanto dispõe que “A Administração Pública, na adoção de atos de natureza não autoritativa, age segundo as normas de Direito Privado, salvo se a lei dispuser diversamente”.

Tradução livre de “La pubblica amministrazione, nell’adozione di atti di natura non autoritativa, agisce secondo le norme di diritto privato salvo che la legge disponga diversamente”.

¹¹³ No mais, aponta-se aqui a crítica feita por Alcides Jorge Costa à utilidade de tal classificação. Segundo o autor, há pouco interesse prático em tal distinção, pois mesmo que se entenda haver diferença entre obrigações de Direito Privado e de Direito Público, não se pode negar que, na falta de norma disciplinadora específica, as normas de Direito Privado serão, do mesmo modo aplicáveis. Cf. COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: IBDT, 2003, pp. 39-40.

Mas a tese contratualista não é isenta de críticas. Sua oposição se observa com base nos argumentos de desigualdade das partes, ausência de discussão, possibilidade de revogação unilateral pela Administração Pública (por meio das prerrogativas chamadas cláusulas exorbitantes), bem como no fato de o acordo se integrar, ao final, num ato administrativo que, na pior das hipóteses, será implícito de aceitação¹¹⁴.

Contra o argumento da revogabilidade, aponta-se que tal faculdade de revogação encontra paralelo na faculdade que os contratantes privados dispõem 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 resultar na classificação de tal situação jurídica como ato misto (ato e contrato administrativo)¹¹⁵.

A natureza contratual dos contratos fiscais é defendida por Antonio Berliri e seus delineamentos provocaram famosa contenda doutrinária com outro autor de relevo em matéria tributária: Fernando Sainz de Bujanda. Conforme relata primorosamente Carlos Victor Muzzi Filho, os autores se debruçaram em torno da figura do *abbonamento facoltativo* do direito italiano¹¹⁶ e revolve em torno de saber se a vontade das partes tem relevância na criação da obrigação tributária¹¹⁷.

¹¹⁴ Cf. J.C. NABAIS. *Contratos fiscais...* op. cit. (nota 108), pp. 184-190.

¹¹⁵ Cf. J.C. NABAIS. *Contratos fiscais...* op. cit. (nota 108), pp. 184-190. Para a refutação do argumento relativo à desigualdade das partes, vide subitem 2.3.1 acima neste Capítulo.

¹¹⁶ Figura similar a uma transação, pois permite que se atue sobre tributo já lançado a fim de substituir o valor aí apurado, por outro, decorrente de consenso entre Fisco e contribuinte.

¹¹⁷ Para a exposição completa dos argumentos dos dois autores, com transcrições de trechos pertinentes de suas obras, vide 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, pp. 20-22.

Na leitura da obra de Berliri, Muzzi Filho aponta que o autor italiano defende a natureza contratual deste determinado instituto com base em três argumentos, que parecem ser, em verdade, dois: (i) não há desigualdade das partes, visto que o contrato não pode ser imposto unilateralmente, haja vista que contribuinte tem a liberdade de pagar o imposto conforme a alíquota legal ou buscar o contrato, situação na qual a Administração não poderá recusá-lo, (ii) existe liberdade contratual na fixação do conteúdo do contrato, liberdade essa que é balizada pelos parâmetros conferidos pela lei, (iii) não existe prevalência da vontade da Administração, até mesmo porque ela não pode recusar o acordo¹¹⁸.

Sainz de Bujanda apela para o princípio da legalidade e para a ideia de determinação conceitual exaustiva da lei com relação aos elementos essenciais da obrigação tributária. Ainda, refuta o autor espanhol a noção de que a obrigação tributária possa ter origem contratual. Quanto a contratos como o *abbonamento*, estes simplesmente modificam obrigações tributárias que já surgiram por obra da lei e não geram obrigações pela via negocial. Mesmo assim, ele não concorda com o uso de tais instrumentos e defende haver em tais casos sérias ofensas ao princípio da legalidade¹¹⁹.

Como já apontado acima, García de Enterría e Tomás Fernández sustentam ser falsa a impressão de que os acordos de fixação criam a obrigação tributária. As obrigações decorrem da lei e o que se observa nesses casos é que a Administração renuncia aos poderes de fazer valer seus poderes unilateral e impositivamente para consentir com os particulares destinatários a aplicação concreta desses mesmos poderes, ganhando, em contrapartida uma colaboração ativa¹²⁰. Em vista, porém, das dificuldades de enquadramento conceitual, tais autores se inclinam para a caracterização específica dos contratos fiscais como atos

¹¹⁸ Este último argumento parece redundante com relação ao primeiro. Cf. C.V. MUZZI FILHO. *A vontade do contribuinte...* op. cit. (nota 117), pp. 20-21.

¹¹⁹ C.V. MUZZI FILHO. *A vontade do contribuinte...* op. cit. (nota 117), p. 21. Cf. BUJANDA, Fernando Sainz de. *Notas de derecho financiero, tomo I: introduccion y parte general, vol. 2, lecciones 15 a 35. Madrid, 1976*, pp. 305-313.

¹²⁰ Vide nota 31 acima neste Capítulo e o texto que a acompanha.

administrativos de sujeição que dependem de contrato para a sua formação (*Verwaltungsakten auf unterwerfung*)¹²¹.

No Direito Tributário brasileiro, é aceitável cominar a natureza jurídica específica de *contrato* para determinadas formas de atuação consensual em matéria tributária. Parece mais tranquilo reconhecer-se um *contrato* no caso de concessão de isenção fiscal, pois as partes reportam-se à integralidade da obrigação tributária, afastando-a em troca do compromisso quanto à realização de determinadas utilidades. Embora a concessão de subsídios por meio de isenção não precise necessariamente decorrer de um contrato específico entre a Administração e o particular, afigura-se comum nesta situação a facultatividade entre praticar um ato administrativo ou celebrar um contrato¹²². No sistema brasileiro, este requisito da facultatividade é de todo retratado nos artigos 176 e 179 do CTN.

A atribuição da natureza contratual também já foi suscitada em julgamento recente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para situações que envolveram a atos concessórios de regimes tributários especiais no qual se denota muito claramente a natureza contraprestacional da relação entre as partes¹²³.

3.2. Ato administrativo

A segunda categoria que normalmente concentra as atenções daqueles que se debruçaram sobre o tema dos contratos fiscais e se questionaram sobre sua natureza jurídica é

¹²¹ E.G. ENTERRÍA; T.R. FERNÁNDEZ. *Curso...* op. cit. (nota 9), pp. 689-690.

¹²² Cf. HENKE, Wilhelm. *Das Recht der Wirtschaftssubventionen als öffentliches Vertragsrecht*. Tübingen: Mohr (Paul Siebeck), 1979, pp. 2-3, 20-21.

¹²³ Acórdão 3101-00.294, Terceira Seção de Julgamento, julgado em 17/11/2009 “DRAWBACK SUSPENSÃO, DENUNCIA ESPONTÂNEA. A legislação tributária não admite a ocorrência da denúncia espontânea no regime especial de Drawback, tendo em vista que **o ato concessório assemelha-se a contrato de Direito Privado** que ocorrendo a inadimplência não pode ser obstada pela denúncia do artigo 138 do CTN. Somente admite a ocorrência da denúncia espontânea se o Contribuinte realizar o recolhimento dos tributos dentro de 30 dias após o vencimento do prazo para exportação dos produtos”. Grifo nosso.

Destaca-se ainda o seguinte trecho do voto do Conselheiro Relator Luiz Roberto Domingo: “Note-se que **o Ato Concessório é um contrato de Direito Público** pelo qual o Estado compromete-se a renunciar à Tributação se o contribuinte importador realizar a exportação dos bens compromissados promovendo o ingresso de divisas. Esse contrato faz suspender a relação jurídica tributária que irromperia com a importação dos insumos”. Grifo nosso.

a dos *atos administrativos*. Não se afasta a existência de um vínculo consensual, porém, este é integrado a um ato administrativo que lhe suporta ou que dele depende.

Em definição geral, atos administrativos configuram uma declaração do Estado que produz efeitos jurídicos imediatos e, dentre outros, carrega o atributo de se impor a terceiros independentemente de sua concordância¹²⁴. Para conciliar esta visão que ressalta as qualidades de unilateralidade e imperatividade dos atos administrativos com a ideia de contratualização da atividade administrativa, surgem concepções que colocam o negócio jurídico contratual antes do ato administrativo, servindo-lhe de elemento de suporte, ou após, situação na qual o consenso se retrata pela “adesão” do administrado ao ato da Administração.

Fala-se assim de *atos da Administração semelhantes a negócios jurídicos* para a referência às situações em que os atos da Administração dependem, em alguma medida, da exteriorização da vontade do administrado, sem o concurso da vontade do atingido¹²⁵. Embora não se possa afirmar genericamente que os contratos fiscais colocam a vontade do contribuinte como requisito de validade do ato, fato é que a atuação da Administração tributária consensual elege o consenso como elemento importante em sua formação e pode ser analisada com base nessas teorias que procuram explicar esta vinculação do Direito Privado com o Direito Público.

O *consenso* obtido entre a Administração Pública e o particular é muitas vezes vertido em um ato administrativo unilateral, mas preserva sua importância como pressuposto deste mesmo ato administrativo. Justifica-se, nesta medida, a expressão *atos carecidos de colaboração*, pois eles são obtidos em colaboração com os particulares e buscam a obtenção de seu consentimento previa ou posteriormente ao ato administrativo¹²⁶.

¹²⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 23ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, pp. 192-196, 200.

¹²⁵ O.A. BATISTA JÚNIOR. *Transações administrativas...* op. cit. (nota 71), p. 222.

¹²⁶ Casalta Nabais esclarece a origem desta categoria nos seguintes termos “ato administrativo carecido de colaboração” é categoria que remonta à obra de Otto Mayer. Buscando negar a existência de contratos administrativos, Otto Mayer propõe a categoria de atos administrativos (dependentes) de sujeição (*Verwaltungsakte auf Unterwerfung*). W. Jellinek acrescentou ainda a categoria dos atos administrativos

Casalta Nabais critica a ideia de que acordos fiscais sejam simples propostas de atos administrativos. Argumentos contrários à negação da natureza contratual nos casos de decisões consensuadas que, ao final, se integram a um ato administrativo foram assim resumidos por ele¹²⁷: (i) a aprovação pela autoridade superior era um ato integrativo de eficácia do convênio e não um ato administrativo exarado sobre uma proposta, (ii) o convênio surgia já no seio das comissões mistas e somente era adotado se obtivesse o consentimento dos representantes do fisco e dos contribuintes em votações separadas, (iii) há um acordo de duas vontades (expressa em votações e deliberações separadas) e não uma única vontade, como se vê no caso de decisões de órgãos colegiais.

As dificuldades na explicação deste fenômeno explicam as peculiares expressões que são criadas para explicá-lo e enquadrá-lo em moldes dogmáticos. Surgem assim as expressões ato administrativo bilateral¹²⁸, ato administrativo participativo¹²⁹, contrato endoprocedimental¹³⁰, ato negocial¹³¹.

Outra proposta inovadora de enquadramento jurídico foi aquela desenvolvida por Markus Füllsack, que procurou formular uma teoria que atribuísse efeito vinculativo aos acordos firmados entre Fisco e contribuinte, prescindindo da caracterização da relação

bilaterais (*zweiseitiger Verwaltungsakte*) e foi E. Forsthoff quem criou a designação de “atos administrativos carecidos de colaboração”. J.C. NABAIS. *Contratos fiscais...* op. cit. (nota 108), pp. 100-101 (nota 266).

¹²⁷ Destaca-se que Casalta Nabais comenta aqui dois institutos do direito espanhol: **(i)** os convênios de fixação de quotas e **(ii)** as avaliações globais.

Em ambos os casos trata-se de acordos com uma pluralidade de contribuintes, discutidos no seio de comissões mistas (compostas por representantes da Administração Fiscal e representantes dos contribuintes), tendo por objeto a fixação da base tributável. No primeiro caso (convênios) tal fixação projetava efeitos para o futuro, atingindo fatos tributários não ocorridos. No segundo caso (avaliações), os efeitos eram para o passado, relativamente a fatos tributários já ocorridos. Cf. J.C. NABAIS. *Contratos fiscais...* op. cit. (nota 108), pp. 115-117.

¹²⁸ Atos administrativos formados por um acordo de vontade entre partes. Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 432.

¹²⁹ Cf. DACOMO, Natalia de Nardi. *Direito Tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 157.

¹³⁰ Categoria proposta por Onofre Alves para designar contratos que se voltam à eliminação de incertezas decorrentes da aplicação de discricionariedade da Administração Pública. Cf. O.A. BATISTA JÚNIOR. *Transações administrativas...* op. cit. (nota 71), pp. 491, 494.

¹³¹ Cf. M.S.Z. DI PIETRO. *Direito administrativo*, op. cit. (nota 124), pp. 221-222.

enquanto *contrato administrativo*¹³². Sua proposta descortina uma nova categoria de atuação da Administração Pública, por ele denominada de *atuação administrativa informal*. Este particular modo de agir se verifica nas situações em que, havendo silêncio da lei e a imprecisão normativa não possa ser corrigida eficientemente pela atuação unilateral, surge, por força dos princípios da boa-fé objetiva e proteção da confiança a possibilidade de se adotar formas contratuais de atuação administrativa¹³³.

Para uma explicação do vínculo que se coloca entre o contrato e o ato administrativo, parece ter particular importância a chamada *teoria dos dois níveis* ou *teoria dos dois degraus* (*Zweistuffentheorie*). Originada no contexto da concessão de subvenções, esta parece ter sido a primeira construção destinada a enquadrar de forma global a atividade de Direito Privado da Administração Pública. Formulada por Hans Peter Ipsen na década de 50, esta teoria divide a relação em dois níveis, um ato administrativo e um negócio jurídico de execução que o sucede¹³⁴.

A despeito desta particular ordem (ato administrativo – contrato) ter aplicação mais notória para a concessão de benefícios fiscais por meio de contrato, pois nesses casos a decisão de concessão (ato) antecede o contrato¹³⁵, já se postulou a aplicação da teoria dos dois níveis para contratos fiscais que são sucedidos por um ato administrativo¹³⁶.

Uma teoria que se apresenta bastante similar a esta e também busca justificar a vinculação que surge no caso dos acordos consensuados antes do lançamento tributário (acordos de fixação) é a teoria da *fattispecie* de formação sucessiva. Postula-se que os diversos atos que são praticados a fim de aplicar a norma ao caso concreto vão produzindo efeitos jurídicos, de modo que a situação jurídica final decorreria do conjunto dos atos e não do

¹³² Cf. R. SEER. *Verständigungen...* op. cit. (nota 5), pp. 76-77.

¹³³ Cf. M. FÜLLSACK, Markus. *Informelles Verwaltungshandel...* op. cit. (nota 57), pp. 155-156..

¹³⁴ Cf. ESTORNINHO, Maria João. *A fuga para o direito privado: contributo ao estudo da actividade de direito privado da administração pública*. Coimbra: Almedina, 2009, p. 111.

¹³⁵ A explicação para esta formatação original da teoria dos dois níveis está decorre da sua origem, pois, conforme relata Maria Estorninho, se queria vencer a qualificação de direito privado que prevalecia em matéria de concessão de subvenções. Cf. M.J. ESTORNINHO. *A fuga para o direito privado*, op. cit. (nota 134), p. 112.

¹³⁶ Cf. J.C. NABAIS. *Contratos fiscais...* op. cit. (nota 108), pp. 189, 207-208, bem como notas 107 e 579.

último ato da série. O ato final se limita a reconhecer tais diversos atos que foram sendo praticados sucessivamente e que produziram efeitos preliminares¹³⁷.

Alberto Xavier critica tal teoria e defende a noção de *procedimento*, ao constatar que os diversos atos em que se desdobra o processo de aplicação da norma não representam “preliminares” do efeito imputável ao ato conclusivo final. A obrigação tributária, ressalta o autor, não se forma progressivamente ao longo da atividade administrativa de aplicação da lei. O que se verificam são *situações jurídicas instrumentais*, coordenadas entre si e que habilitam o aplicador da lei na sua tomada de decisão¹³⁸. A refutação da teoria da *fattispecie* de formação sucessiva está relacionada, como se vê, não à negação de efeitos jurídicos vinculativos associados aos atos preliminares ao lançamento, mas simplesmente se presta a negar que tais efeitos sejam de direito substancial (material).

Em vista desses esclarecimentos, nota-se que a natureza jurídica de ato administrativo participativo¹³⁹ deve sempre prevalecer naquelas situações em que o Direito Tributário prescreva uma forma específica e exclusiva para a formalização de determinado ato. Pode-se, por antecipação à discussão que se vai traçar no Capítulo 5 deste trabalho, que este será o caso dos acordos que se verificam antes do lançamento (acordos de fixação) e também das soluções de consulta, pois em ambos os casos tais atos revestem-se de formalidade imprescindível¹⁴⁰.

Propõe-se, com isso, a eleição do critério da facultatividade para guiar a caracterização da natureza jurídica específica das diversas espécies de contratos fiscais:

¹³⁷ Cf. A. P. XAVIER. *Do lançamento...* op. cit. (nota 83), p. 120.

¹³⁸ Cf. A. P. XAVIER. *Do lançamento...* op. cit. (nota 83), pp. 120-121.

¹³⁹ Dentre todas as versões possíveis mencionadas acima para a designação deste fenômeno, escolhe-se esta expressão em razão de sua atualidade e de retratar o caráter participativo que caracteriza a Administração tributária consensual.

¹⁴⁰ O lançamento é ato administrativo revestido de atributos que lhe são exclusivos (e não podem, portanto, se operar por meio de contrato), dentre os quais se destaca: estancar a fluência do prazo decadencial, servir de instrumento para a exigibilidade administrativa, propiciar a exequibilidade da obrigação tributária. Cf. MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro* (administrativo e judicial). 6ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 178.

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.

Destaca-se, por derradeiro que a caracterização de determinada espécie de contrato fiscal como modalidade de ato administrativo é medida que potencialmente atrai para o respectivo acordo todas as consequências que são atreladas ao regime jurídico dos atos administrativos, sendo de se destacar o poder de autotutela da Administração Pública que a permite revogar discricionariamente seus atos e anular unilateralmente aqueles que contenham vício de formação. A aplicação deste poder em matéria tributária e particularmente com relação a contratos fiscais, no entanto, sofre o influxo de modificações e ponderações que se discutem em maior detalhe no Capítulo 4 deste trabalho.

Capítulo IV – Perfil jurídico dos contratos fiscais

Tendo sido analisados os aspectos gerais dos contratos fiscais à luz da legislação tributária brasileira, destacando-se os limites que decorrem do enquadramento constitucional de tal modalidade de atuação administrativa com a revelação de sua viabilidade, especialmente no contexto dos espaços de livre atuação para a Administração Pública conferidos pela lei em matéria tributária, delineou-se, no Capítulo anterior, uma proposta de enquadramento dessas diferentes espécies de ajustes consensuais em torno da categoria genérica dos contratos fiscais, com a apresentação de suas principais características e também a discussão de seu enquadramento jurídico.

Concluídas estas etapas do exame metodológico que aqui se propôs, passa-se neste Capítulo a expor um esboço do perfil jurídico dos contratos fiscais, assim entendido como o conjunto de seus principais elementos estruturantes e de funcionamento. Adianta-se, no entanto, que, em vez de percorrer detalhadamente todos os elementos de formação, execução e término da relação jurídica, preferiu-se, em vista dos limites da proposta de trabalho aqui delineada, focar determinados aspectos relevantes quanto aos mecanismos de formação de tais contratos fiscais, bem como os limites existentes para sua revisão e anulação. Com isso se concretiza o intuito inicialmente proposta de se examinar os parâmetros do sistema brasileiro que dizem respeito à viabilidade e aos limites ao uso de contratos fiscais. Tendo isso em vista, a exposição que se empreende nos itens seguintes deste estudo objetiva delinear os principais elementos dos contratos fiscais, focalizando princípios jurídicos específicos, etapas de formação e hipóteses de alteração, revisão e anulação, tecendo-se oportunamente comentários a situações pontuais pertinentes a determinadas espécies de contratos fiscais.

Dessa forma, a presente análise não se prende a nenhuma modalidade específica de contrato fiscal, mas antes pretende avaliar as principais formas de contratos fiscais admitidas no Brasil para delas extrair seus elementos centrais. Reserva-se para o último

Capítulo uma exposição circunstanciada de algumas principais modalidades específicas de contratos fiscais, oportunidade na qual poderão ser colocados à prova os elementos gerais discutidos ao longo deste trabalho.

1. Princípios específicos aplicados a contratos fiscais

A adoção de formas contratuais envolve, como se viu, uma particular atenção aos princípios da legalidade, igualdade, indisponibilidade do crédito tributários e outros mandamentos gerais debatidos nos Capítulos 1 e 2. Conforme lá se pontuou, a concretização da norma tributária ao caso concreto envolve um sem-número de incertezas decorrentes da concessão de discricionariedade e espaços de apreciação à autoridade administrativa. Diante desse contexto, apoia-se a noção de que o Fisco não deve necessariamente exercer de modo imperativo e impositivo o processo de concretização de tais espaços de livre atuação, devendo, em benefício dos princípios da *eficiência administrativa* e da *economia processual*, buscar a aproximação com o contribuinte. Nesse sentido, a conclusão de contrato fiscal com o contribuinte permite eliminar incertezas no processo de apuração e cobrança tributários, prevenindo ou dirimindo conflitos entre as partes.

Além dos já mencionados, têm relevância para a matéria dos contratos fiscais alguns outros princípios que lhe servem de sustentação e orientam a prática da Administração tributária consensual. Mencionam-se, nessa linha, a dupla dos princípios da boa-fé objetiva e proteção da confiança legítima e, bem assim, os princípios *pacta sunt servanda*, busca da verdade material e praticabilidade. Vale aqui fazer considerações específicas a seu respeito.

1.1. Boa-fé objetiva e proteção da confiança legítima

Os princípios da boa-fé e proteção da confiança legítima sustentam, num nível axiológico, o efeito vinculativo dos contratos celebrados entre o Fisco e o contribuinte. Ganham importância especialmente no caso dos contratos que são firmados sem o amparo em previsão legal específica, mas que, mesmo assim, não apresentam contrariedade à lei (seja com relação à *forma* da atuação administrativa, seja com relação ao *conteúdo* relativo à matéria contratada). Referência é feita, portanto aos *acordos de fixação*¹.

O princípio da boa-fé exige, na formulação proposta na obra de Klaus Tipke e Joachim Lang, que numa relação tributária concreta cada um: (i) tome a consideração adequada quanto ao justo interesse da outra parte e (ii) não entre em contradição com relação a seu comportamento pretérito, no qual a outra parte confiou e com base no qual esta outra parte fez planos de forma irreparável².

Com apoio no aprofundamento dado ao tema por Flávio Rubinstein, fala-se de boa-fé objetiva como um modelo de conduta exigível em conformidade com imperativos éticos para os quais não interessa propriamente o estado psicológico, a subjetividade do sujeito. Contrapõe-se à boa-fé subjetiva que remete ao estado psicológico daquele que age ou encontra-se em determinada posição jurídica, ignorando lesão a um interesse alheio juridicamente protegido. Com expressões que mais bem retratam esta dicotomia, pode-se caracterizar a boa-fé subjetiva como *boa-fé psicológica* e a objetiva como *boa-fé ética*³.

Com a concisão de Ives Gandra Martins *et alii*, tem-se que, na perspectiva *psicológica*, a boa-fé é um estado de consciência, é a convicção de que se procede com lealdade, com certeza da existência do próprio direito, donde a convicção da licitude do ato ou da situação jurídica. Já na perspectiva *ética / objetiva*, a boa-fé significa a consideração, pelo

¹ Cf. EICH, Andreas. *Die tatsächliche Verständigung im Steuerverfahren und Steuerstrafverfahren: Zulässigkeit, Rechtsnatur, Auswirkungen, Strategien*. Colônia: Otto Schmidt, 1992, pp. 19-20.

² TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 18ª ed. Colônia: Otto Schmidt KG, 2005, p. 825 (§21, 13).

³ Cf. RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: IBDT-Quartier Latin, 2010, pp. 40-43.

agente, dos interesses alheios, ou a imposição de consideração pelos interesses legítimos da contraparte' como dever de comportamento⁴.

Os princípios da boa-fé objetiva e da proteção da confiança legítima se inter-relacionam, mas há demarcações a serem feitas para contribuir na sua distinção. Seguindo-se os delineamentos da obra de Klaus Tipke e Joachim Lang, o princípio da boa-fé é por um lado mais largo, e por outro lado mais estreito que o princípio da proteção da confiança. O princípio da boa-fé alcança além do princípio da proteção da confiança, pois ele protege não só a confiança do cidadão, mas também a da Administração Pública com relação às práticas do cidadão. Ademais, em comparação com o princípio da proteção da confiança o princípio da boa-fé demonstra-se, porém, mais estreito, porque pressupõe a existência de uma relação jurídica concreta⁵.

Conforme já pontuado acima⁶, os princípios da boa-fé objetiva e da proteção da confiança legítima, que é seu corolário, são retratados pela *nemo potest venire contra factum proprium* e resultam na criação de deveres para as partes e especialmente um dever de não contradição. Flávio Rubinstein aponta que a confiança gerada por uma das partes da relação jurídica não pode ser indevidamente frustrada por ela própria⁷.

Esse dever de não contradição demonstra cardinal importância quanto à condução do procedimento de fiscalização e demanda das partes a coerência e consistência com relação ao encaminhamento da discussão. Em situações que revelam a existência de um trabalho conjunto realizado entre o Fisco e contribuinte na busca de solução consensuada para problemas de incerteza na identificação da norma aplicável ao caso, na apuração dos fatos e sua qualificação diante da norma, o dever de não contradição é o fundamento que demanda o respeito com relação àquilo que for acordado.

⁴ Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARONE, José Ruben; LOCATELLI, Soraya David Monteiro. Exclusão do Refis por ausência de cumprimento de requisito formal – inconstitucionalidades. In: *Revista dialética de direito tributário*, vol. 110. São Paulo: Dialética, pp. 61-92.

⁵ Cf. K. TIPKE; J. LANG. *Steuerrecht*, op. cit. (nota 2), p. 825 (§21, 13).

⁶ Vide comentários sobre o vínculo jurídico oriundo dos contratos fiscais no subitem 2.4 do Capítulo 3.

⁷ Cf. F. RUBINSTEIN. *Boa-fé objetiva...* op. cit. (nota 3), pp. 53-55, 72-77.

Existe um vínculo das partes com relação ao resultado obtido durante longas discussões, manifestações de opinião a respeito de elementos de incerteza da obrigação tributária e a mútua cooperação na resolução do problema a fim de permitir a aplicação da norma ao caso concreto⁸. Os princípios da boa-fé e proteção da confiança legítima fornecem a sustentação jurídica que justifica a obtenção de um acordo em torno da fixação dos elementos de incerteza da norma tributária.

Em estudo singular sobre a segurança jurídica em matéria tributária, Humberto Ávila aponta que os atos normativos e também a atuação administrativa individual e concreta voltados à restrição de competências administrativas discricionárias ou o preenchimento de conceitos indeterminados presentes no Direito Tributário promovem segurança jurídica e geram uma restrição ao poder de revisão detido pela Administração em razão do princípio da proteção da confiança. Qualquer modificação ou revisão realizada pela Administração opera efeitos para o futuro⁹.

Aponta-se para os exemplos concretos das soluções de consulta e também os acordos sobre bases de cálculo no contexto da substituição tributária para frente para mencionar situações concretas em que a confiança depositada pelo contribuinte vincula a Administração Pública com relação à matéria acordada de tal modo que a modificação do conteúdo dessas modalidades de contratos fiscais dependeria da obtenção de novo consenso e a sua revisão unilateral opera efeitos apenas prospectivos¹⁰.

Ponto importante a ser ressaltado em matéria de contratos fiscais se verifica na relação dos princípios da boa-fé e proteção da confiança com o princípio da legalidade. Embora tenham origem comum associada ao princípio da segurança jurídica, tais princípios

⁸ Cf. SEER, Roman. *Verständigungen in Steuerverfahren*, Colônia: Otto Schmidt, 1996, pp. 80-81. FÜLLSACK, Markus. *Informelles Verwaltungshandel im Steuerrecht*. Constança: Hartung-Gorre, 1995, p. 85.

⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 449, 456-457.

¹⁰ Cf. H. ÁVILA. *Segurança jurídica...* op. cit. (nota 9), pp. 456-457.

podem vir a se chocar em determinadas situações concretas. A esse respeito, Ricardo Lobo Torres esclarece que o valor jurídico fundamental da segurança jurídica agasalha simultaneamente os princípios da legalidade tributária e da proteção da boa-fé do contribuinte. Em certas situações tais princípios podem se colocar em contradição, o que exige o recurso à técnica de ponderação de interesses para eliminar a antinomia e para garantir a harmonia do sistema jurídico¹¹.

Particularmente em matéria de benefícios fiscais onerosos – que é, a propósito, um dos exemplos mais nítidos de relação contratual bilateral entre o Fisco e o contribuinte¹² –, a aplicação do princípio da legalidade não se verifica irrestrita e deve ser ponderada para buscar o devido equilíbrio com relação a outros princípios relevantes, como os princípios da boa-fé e da proteção da confiança dos contribuintes.

Mesmo diante de benefícios fiscais inválidos, que sejam concedidos pela Administração Pública sem o devido respaldo legal, não se verifica uma aplicação irrestrita do princípio da legalidade para permitir a anulação unilateral de tais atos (ou revogação de tais contratos). Na expressão de Humberto Ávila, existem neste caso limites substanciais que restringem a prerrogativa que a Administração tem para rever seus atos ou contratos, de modo que devem ser analisadas as circunstâncias e consequências que decorreriam da revogação do benefício¹³.

O benefício fiscal, posto que concedido com vício de forma, não poderá ser anulado ou revogado quando deu causa a situações que já se estabilizaram e consolidaram no tempo, especialmente quando a sua manutenção contribuir para a concretização de finalidades que interessam ao Poder Público promover. Mesmo ilegais em sua origem, determinados atos

¹¹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. II, valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, pp. 570-572.

¹² Fala-se aqui de isenções fiscais condicionadas, aquelas que incentivam o contribuinte a realizar investimentos que não seriam feitos se não fossem impulsionados pela desoneração fiscal. Vide maiores detalhes a respeito no item 4 do Capítulo 5.

¹³ Cf. ÁVILA, Humberto. Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa dos contribuintes. In: *Revista tributária e de finanças públicas*, ano 10, n. 42. São Paulo: RT, jan-fev/2002, pp. 100-101, 105-106, 110-111.

ou contratos da Administração Pública não podem ser revogados quando se verifica que eles criam genuína *situação de fato que o tempo acaba por consolidar, gerando estabilidade*.

1.2. *Pacta sunt servanda*

O princípio denominado pela expressão *pacta sunt servanda* representa papel relevante como reforço aos princípios da boa-fé objetiva e proteção da confiança legítima na fundamentação dos contratos que podem ser firmados entre Fisco e contribuinte sem apoio direto em previsão legal habilitante. Isso decore do fato, apontado por Roman Seer, de que a abstração e indeterminação dos princípios da boa-fé objetiva e da proteção da confiança legítima revelam dificuldades na sua aplicação para solução de problemas concretos e muitas vezes colocam o aplicador da lei num beco sem saída¹⁴.

O princípio ora focado significa literalmente que “os pactos devem ser cumpridos” ou “as partes devem se submeter rigorosamente às cláusulas do contrato”, ou na sua expressão mais prestigiada “o contrato faz lei entre as partes”¹⁵. Conforme já referenciado acima¹⁶, tal princípio encontra sua origem no Direito romano. Esta concepção se exprime como forma de assegurar a criação de direitos e obrigações a partir da manifestação da vontade e afirma a obrigatoriedade das convenções para as partes que consentem em determinado objeto¹⁷.

O princípio *pacta sunt servanda* se opõe à noção patrimonial de sinalagma e permite a criação de vínculo jurídico obrigacional mesmo com relação a situações que não

¹⁴ Cf. SEER, Roman. Konsensuale Paketlösungen im Steuerstrafverfahren. In: HIRSCH, Hans-Joachim; WOLTER, Jürgen; BRAUNS, Uwe (Coord.). *Festschrift für Günter Kohlmann*. Colônia: Otto Schmidt, 2003, pp. 538-539.

¹⁵ Cf. BORGES, Nelson. *Da cláusula “rebus sic standibus” à teoria da imprevisão: um estudo de direito comparado*. Coimbra: Livraria Minerva, 1988, p. 88.

¹⁶ Vide comentários no subitem 1.1.1 do Capítulo 3.

¹⁷ Cf. WALD, Arnold. *Obrigações e contratos*. 11ª ed., rev. ampl. e atualizada com a colaboração do Prof. Semy Glanz. São Paulo: RT, 1994, pp. 151-152.

envolvem sinalagma patrimonial¹⁸. Em seu berço original, o *pacto* era uma modalidade de *convenção* (categoria que continha também o *contrato*) que simplesmente retratava o consentimento de duas pessoas sobre o mesmo objeto e, neste contexto original, não gerava obrigações¹⁹. Foi com a evolução do Direito romano que o pacto ganhou força de instrumento gerador de obrigações e merecedor de tutela jurídica aos pactos. Este reforço conferido aos *pactos*, associado à ampliação do conceito de *contratos*, torna atualmente as duas palavras sinônimas²⁰.

Referida observação é pertinente, pois robustece a observação de Enterría e Fernández a respeito da ausência do caráter patrimonial dos contratos fiscais que se voltam à mera colaboração entre as partes na concretização de margens de apreciação contidas na norma tributária (aqui denominados *acordos de fixação*)²¹.

Não se observa, neste caso, a criação de um vínculo jurídico de natureza patrimonial, o que se verifica é simplesmente a colaboração e obtenção de consenso entre as partes com relação aos efeitos e à dimensão quantitativa da norma ao caso concreto. A obrigação que é engendrada por meio deste *pacto* consiste no respeito ao seu conteúdo e não contradição. Reforçam os autores, que não é o acordo entre as partes que cria a obrigação tributária. Esses acordos Os acordos de fixação (que se verificam no momento anterior ao lançamento tributário) apenas concretizam o alcance de obrigações que decorrem de outra fonte. Porém, não criam tais obrigações, limitando-se apenas a eliminar a incerteza sobre sua extensão e regime²².

O fundamento jurídico que sustenta o efeito vinculativo dos contratos fiscais, (especialmente aqueles que se formam sem amparo em fundamento legal expresso, porém

¹⁸ Cf. ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. *Contrato administrativo*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 63, nota 111.

¹⁹ Condição traduzida na expressão *Nuda pactio obligationem non parit* (o simples pacto não gera obrigação).

²⁰ Vide maiores detalhes sobre tais diferenciações no subitem 1.1.1 do Capítulo 3.

²¹ Vide comentários a esse respeito na nota 31 do Capítulo 3, bem como no texto que a acompanha.

²² Cf. ENTERRÍA, García de; FERNÁNDEZ, Tomás Ramón. *Curso de derecho administrativo*, vol. I. 14ª ed. Madri: Thomson Civitas, 2008, pp. 682-683, 689.

apresentam *conformidade legal*²³) não decorre, como se afirmou, apenas do princípio da boa-fé objetiva, mas também do próprio acordo em si e da aplicação do princípio *pacta sunt servanda*²⁴. Deve-se mencionar ainda que a força decorrente do princípio *pacta sunt servanda* pode alcançar até mesmo para situações de contratação irregular realizada de boa-fé²⁵. Uma situação dessas descortina potencial conflito entre o princípio da liberdade contratual com o princípio da legalidade e exige que se recorra à razoabilidade e ao sopesamento de tais princípios²⁶.

Nota-se do exposto que há um entrelaçamento entre os princípios *pacta sunt servanda* e os da boa-fé objetiva e proteção da confiança legítima, pois todos eles remetem à obrigação moral de se manter a palavra dada. Bernd Sangmeister destaca a evolução histórica do princípio *pacta sunt servanda* traça uma conexão deste com a noção de *pax servetur, pacta custodiantur*²⁷ do direito canônico, bem como com a ideia do *ein Mann, ein Wort*²⁸ do direito germânico²⁹. No primeiro caso³⁰, aponta-se para uma decisão do Concílio da Cartago do ano 348 que ressaltou a força moral das obrigações geradas a partir de acordos e a necessidade de se cumprir com a palavra dada. No segundo caso, aponta-se para a origem pandectista das noções de confiança e consistência³¹.

A proteção da confiança encontra seu reflexo no vínculo de obrigatoriedade que exsurge de um contrato fiscal. Sublinha-se, assim, que um dos atributos principais de tais contratos repousa no efeito obrigatório bilateral, ou seja, aquilo foi fixado pelo encontro das duas manifestações de vontade deve ser respeitado e somente pode ser modificado ou

²³ Sobre os contornos do requisito *conformidade legal* dos contratos fiscais, vide o subitem 2.2 do Capítulo 3.

²⁴ Cf. EICH, Andreas. *Die tatsächliche Verständigung im Steuerverfahren und Steuerstrafverfahren: Zulässigkeit, Rechtsnatur, Auswirkungen, Strategien*. Colônia: Otto Schmidt, 1992, pp. 19-20.

²⁵ Tema comentado em maior detalhe adiante no subitem 4.1 deste Capítulo.

²⁶ Cf. F. RUBINSTEIN. *Boa-fé objetiva...* op. cit. (nota 3), pp. 77-78, 177-178.

²⁷ Tradução livre: a paz deve ser preservada, os pactos devem ser respeitados.

²⁸ Tradução livre: um homem, uma palavra.

²⁹ 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, pp. 611-612.

³⁰ O caso envolvia acordo firmado entre dois bispos no qual se pactuou a divisão de suas congregações, sendo que um deles descumpriu o acordo. HYLAND, Richard. *Pacta Sunt Servanda: A Meditation*. In: *Virginia Journal of International Law*, vol. 34. Charlottesville, 1994, pp. 415-416.

³¹ Cf. B. SANGMEISTER. *Pacta sunt servanda...* op. cit. (nota 29), pp. 611-612.

suprimido pelo mútuo consenso das partes (com efeitos prospectivos). Esta condição permite que se formule, na terminologia de Casalta Nabais, o princípio da “imutabilidade dos contratos”, o qual é temperado pela cláusula *rebus sic standibus*, que autoriza a modificação somente em casos realmente excepcionais³².

O princípio *pacta sunt servanda* manifesta, assim, uma grande relação de harmonia e complementação com o princípio *rebus sic standibus*, resultando numa flexibilização da regra de que “o contrato faz lei entre as partes” a fim de permitir a reapreciação do contrato em casos de reconhecida anormalidade. É de se reconhecer a necessidade de acrescentamento à regra de que “os contratos devem ser cumpridos” para condicionar este cumprimento à cláusula “desde que inalteradas as circunstâncias onde se deu a vinculação”³³.

1.3. *Busca da verdade material*

Por envolverem alguma medida de *incerteza* decorrente da aplicação da norma tributária ao caso concreto, os contratos fiscais guardam relação genética com o princípio da busca da verdade material, cujo objetivo é exatamente promover a certeza na apuração dos fatos que deflagram a obrigação tributária.

Especialmente no que concerne aos contratos fiscais que se pode firmar durante a fase que antecede o lançamento tributário, tem particular relevância entender como funciona o procedimento de fiscalização e o papel das partes. Para os contratos fiscais que se verificam após o lançamento tributário, tais como os de remissão e anistia, pode-se mencionar que uma de suas causas provavelmente decorre da ausência de devida atenção à busca da verdade material ao tempo do lançamento. Tivessem, Fisco e contribuinte, discutido amplamente a

³² Cf. NABAIS, José Casalta. *Contratos fiscais: reflexões acerca da sua admissibilidade*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, pp. 44-45.

³³ Cf. N. BORGES. *Da cláusula “rebus sic standibus”...* op. cit. (nota 15), pp. 92-94.

apuração da obrigação tributária, não se teria gerado a relação conflituosa que resultou no não pagamento do tributo.

Visto como um corolário do princípio da estrita legalidade, o princípio da busca da verdade material retrata a necessidade de se maximizar esforços para que sejam devidamente apurados os fatos ocorridos na realidade que efetivamente deflagram a incidência de algum tributo. Para tanto, na formulação de James Marins, deve a autoridade administrativa se valer de suas faculdades fiscalizatórias para o correto desvelamento da verdade material, retratando o resultado desta investigação no lançamento³⁴.

Se o mandamento de otimização que deriva deste princípio pudesse sempre ser aplicado em sua máxima medida, surgiria patente para ambas as partes a real medida dos fatos e tal resultado ocasionaria o afastamento de uma boa parte das incertezas que concorrem no processo de aplicação da norma tributária. Todavia, a aplicação deste princípio nem sempre conduz à verdade material, sendo de se observar que a Administração tributária muitas vezes se furta à adoção de condutas condizentes com a maximização deste princípio, valendo-se de medidas de aproximação da realidade impostas unilateralmente³⁵. Questiona-se, assim, se diante das incertezas na apuração da obrigação tributária não seria mais apropriado buscar o consenso com o contribuinte, como alternativa à imposição autoritária e potencialmente conflituosa.

O uso de métodos de quantificação padronizada (presunções, ficções, pautas etc.) é instrumento poderoso à disposição do Fisco e seu uso irrefletido pode se revelar questionável e produzir conflito e incerteza em vez de afastá-la³⁶.

³⁴ Cf. MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro* (administrativo e judicial). 6ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 154.

³⁵ Cf. J. MARINS. *Direito processual tributário...* op. cit. (nota 34), p. 155.

³⁶ Cita-se, em matéria de presunção de renda associada a depósitos bancários (instrumento comumente utilizado pela Administração tributária), acórdão em que se questionou o uso de tal expediente como forma inapropriada de afastar o dever de investigação. Acórdão 2102-00.968, Segunda Seção de Julgamento, DOU 24/12/2010: "OMISSÃO DE RENDIMENTOS PERCEBIDOS DF PESSOA FÍSICA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. IMPOSSIBILIDADE DE PRESUMIR OS DEPÓSITOS BANCÁRIOS, EM SI MESMOS, COM OS RENDIMENTOS OMITIDOS, EXCETO SE FOR IMPUTADA AO CONTRIBUINTE A PRESUNÇÃO DO

Analisando-se mais proximamente, o princípio da busca da verdade material permite seu desdobramento no *dever de investigação* do Fisco e *dever de colaboração* do contribuinte. No primeiro caso, aponta-se que a Administração tributária deve investigar com profundidade as atividades do contribuinte, valendo-se para tanto de amplos poderes de fiscalização. Dessa forma, nota-se que ela não está limitada aos meios de prova fornecidos pelo contribuinte, isto é, ela não se desincumbe do seu dever de investigação, de modo que não pode prescindir de realizar diligências probatórias, buscar documentos perante terceiros etc. No segundo caso, o contribuinte tem a obrigação de exibir documentos, prestar declarações ou esclarecimentos, mas é importante destacar que disso não resulta um dever de prova. O dever é só de colaborar na instrução do procedimento.³⁷

Na visão de Alberto Xavier, o procedimento administrativo de lançamento não se ampara na repartição do ônus da prova como critério de juízo sobre o fato incerto. O procedimento de lançamento não se opera, tal qual no Direito Civil, com a imposição de ônus à Administração tributária de provar os fatos constitutivos de seu direito e ao contribuinte de provar os fatos impeditivos. Não se pode falar em ônus de prova do Fisco. A busca da verdade material não é um ônus, mas sim um dever jurídico que se caracteriza como encargo da prova ou *dever de investigação*³⁸.

ART. 42 DA Nº 9.430/96. Somente utilizando o procedimento da presunção da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, previsto no art. 42 da Lei nº 9430/96, podem-se considerar os créditos bancários de origem não comprovada como rendimentos omitidos, Entretanto, conhecido o depositante do depósito bancário, desnuda-se a origem, não mais se podendo utilizar a presunção legal ora citada, e cabe a autoridade fiscal investigar a operação junto ao fiscalizado e ao depositante, para eventual imputação da infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa física ou jurídica. Não investigada a operação, tem-se que o depósito bancário que teve sua origem simplesmente conhecida a partir da figura do depositante não autoriza a autoridade fiscal a presumi-lo como rendimento omitido pelo fiscalizado pessoa física, na firma da legislação ordinária do imposto de renda da pessoa física (Leis nºs 7.713/88 e 8.134/90), implicando que a autoridade fiscal não comprovou a ocorrência do fato gerador do imposto lançado”. Grifo nosso.

³⁷ Cf. XAVIER, Alberto Pinheiro. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2ª ed., reform. e atual. Rio de Janeiro: Forense, p. 123; 149-150.

³⁸ Cf. A.P. XAVIER. *Do lançamento*.. op. cit. (nota 37), pp. 144-145.

Se, após exercitado este dever, ainda subsistir *incerteza* por falta de prova, o Fisco deve se abster de praticar o lançamento. Diferentemente do que ocorre no processo jurisdicional, em que a abstenção na tomada de decisão é inadmissível (*non liquet*), no procedimento de lançamento a dificuldade na remoção da incerteza revela discricionariedade de decisão ao Fisco, que pode optar entre praticar ou não o lançamento, ou ainda praticá-lo com determinado conteúdo³⁹.

Este peso maior na equação deste princípio, que, assim formulado, parece amenizar o dever de colaboração do contribuinte ao fazer recair toda a obrigação de descortinamento da verdade ao Fisco, é recompensado pela conferência de amplos poderes de fiscalização ao Fisco e também pela existência de muitas formas presuntivas de apuração e quantificação do tributo.

A conclusão feita acima, de que o dever de colaboração não se assimila a um dever de prova, não pode servir, porém, para que dela se extraia a noção de que o contribuinte, ao ser fiscalizado deve permanecer inerte, fazendo com reticência somente aquilo que lhe é demandado e com preocupação na preservação de seu direito de não autoincriminação. No limite, tal pensamento poderia acarretar um esvaziamento do dever de colaboração, contribuindo para corroborar atitudes fugidias.

Esta noção de que o dever de prova compete ao Fisco e que, ao contribuinte, cabe apenas observar o automatismo mágico do procedimento – a ser conduzido exclusivamente pelo Fisco - de elucidação dos fatos e sua subsunção à norma aplicável, remete à noção de vinculação plena do ato de aplicação da norma tributária ao caso concreto e parece sugerir que o conteúdo da lei está precisamente determinado, de modo a resultar na sua execução mecânica, sem que se cogite de qualquer concessão de margem de apreciação à Administração.

³⁹ Cf. A.P. XAVIER. *Do lançamento*.. op. cit. (nota 37), pp. 146-147.

Conforme se vem construindo ao longo deste trabalho, a aplicação da norma ao caso concreto exige a resolução de um sem-número de incertezas pertinentes à identificação da norma aplicável, à apuração e quantificação dos fatos e todas as dificuldades decorrentes de sua qualificação diante de conceitos indeterminados. Perante tais incertezas, Fisco e contribuinte estão em pé de igualdade e não haveria razões para crer que, atuando unilateral e impositivamente, o Fisco obtenha melhor resultado do que se buscar a colaboração do contribuinte. Conforme se destacou dos ensinamentos de Enterría e Fernández, ao buscar a fixação de acordos com o contribuinte, a Administração renuncia ao seu poder de atuar unilateral e imperativamente para buscar uma colaboração ativa dos contribuintes que seja mais benéfica para a apuração da obrigação tributária do que a simples submissão passiva e resignada, que muitas vezes se traduz numa atitude evasiva e fugidia⁴⁰.

Além do dever de colaboração, Alberto Xavier propugna também pela conferência de *direitos de participação procedimental* ao contribuinte. Embora haja resistência à noção de que o princípio do contraditório não vigora no âmbito do procedimento administrativo de lançamento, referido autor destaca haver uma tendência ao reforço de tais direitos de participação, sendo possível constatar atualmente a existência de um “contraditório mitigado” durante a fase de fiscalização. O direito a uma avaliação contraditória, previsto no art. 148 do CTN⁴¹ como mecanismo de instauração do contraditório para discussão de elementos de incerteza na apuração e mensuração dos fatos tributáveis, é apontado pelo autor como instrumento de participação do contribuinte durante o procedimento administrativo prévio ao lançamento e indício desta tendência⁴².

Ruy Barbosa, que já comentava este tema antes mesmo da edição do CTN, propugna haver um *direito subjetivo de participação*, no sentido de cooperar para que o

⁴⁰ E.G. ENTERRÍA; T.R. FERNÁNDEZ. *Curso...* op. cit. (nota 22), pp. 682-683, 689.

⁴¹ 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”.

⁴² Cf. A.P. XAVIER. *Do lançamento..* op. cit. (nota 37), pp. 166-167. Maiores detalhes sobre a interpretação deste artigo serão discutidos adiante, no subitem 2.4 do Capítulo 5, com indicação da aplicação deste direito em casos práticos.

nascimento do crédito tributário se opere em plena conformidade com os pressupostos de fato previstos na lei. Este direito se revela especialmente nos casos de lançamento que envolva a análise de declaração prestada pelo contribuinte e garante, desde o início e durante o seu curso elaborativo, a investigação e a apreciação em todos os sentidos, das características do fato que sejam decisivas para o nascimento do crédito tributário⁴³. Embora tais conclusões tenham se traçado no âmbito do lançamento por declaração, em que a apuração do imposto ficava a cargo exclusivo do Fisco, elas têm relevância no contexto atual, pois, com o crescimento de obrigações de prestar declaração, o lançamento por homologação se transformou em uma figura miscigenada que se poderia denominar de *lançamento por homologação com obrigação de declaração*.

O incentivo a esta participação do contribuinte e a busca pelo consenso, resultando na celebração de um acordo do Fisco com o contribuinte em torno da incerteza objetivamente verificável no caso concreto, tem lugar exatamente naquele espaço em que o princípio da busca da verdade material não oferecer um resultado pacífico e incontroverso⁴⁴. Conforme pontua María Serrano a utilização de métodos consensuais em matéria tributária atende ao princípio da busca da verdade material, mas em muitas situações não se objetiva exatamente a descoberta da verdade, pois esta é desconhecida e muitas vezes impossível ou impraticável de ser alcançada. A verdade que se obtém é uma verdade formal, de modo que um dos maiores méritos dos contratos fiscais reside mesmo na prevenção ou solução de conflitos⁴⁵.

1.4. *Praticabilidade*

Também o princípio da praticabilidade revela forte influência que impulsiona a celebração de contratos fiscais. Formulado como um mandamento que permite o uso de

⁴³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do lançamento tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965 (reimpressão de 1973), pp. 51-52.

⁴⁴ Cf. RICKLI, Peter. *Die Einigung zwischen Behörde und Privaten im Steuerrecht*. Basel e Frankfurt am Main: Helbing & Lichtenhahn, 1987, p. 136.

⁴⁵ Cf. SERRANO, María Luisa González-Cuéllar. *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*. Madri: Colex, 1998, pp. 90-91. LÓPEZ, María Esther Sánchez. Principio de reserva de ley y técnicas convencionales en el ámbito tributario. In: *Técnicas convencionales en el ámbito tributario: perspectivas de derecho interno, comparado y comunitario*. Barcelona: Atelier, 2007, p. 19..

mecanismos de simplificação a fim de tornar a norma exequível, cômoda e viável⁴⁶, este princípio facilita a administração de casos em massa e viabiliza as atividades de lançamento, cobrança e controle com respeito a restrições institucionais e técnicas das autoridades encarregadas de tal tarefa⁴⁷.

Praticabilidade é característica à qual se associam os atributos de factível, exequível, realizável, sendo também conhecida como praticidade, pragmatismo ou factibilidade. Segundo observa Regina Helena Costa, na sua acepção jurídica, este princípio engloba o conjunto de técnicas que objetivam viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico⁴⁸.

Na lição de Misabel Derzi, praticabilidade é um nome amplo e genérico usado para designar todos os meios, todas as técnicas usadas para possibilitar a execução e a aplicação das leis⁴⁹. Embora seja associada ao uso de técnicas de presunções, ficções e padronizações como forma de aproximação à realidade, a praticabilidade não se limita a tanto e pode alcançar também objetivos de desoneração e eliminação de onerosidades do procedimento de lançamento tributário⁵⁰.

Destaca-se também que este princípio não encontra formulação escrita no ordenamento jurídico brasileiro, consistindo princípio constitucional implícito⁵¹. Ele encontra relação direta com o princípio da eficiência administrativa e busca conciliar exigências conflitantes pertinentes ao alcance correto e preciso da capacidade contributiva com requisitos

⁴⁶ Cf. DERZI, Mizabel de Abreu Machado. A praticidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual. In: *Tributos e Direitos Fundamentais*. FISCHER, Octavio Campos (Coord.). São Paulo: Dialética, 2004, p. 264.

⁴⁷ NEUMARK, Fritz, *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, Tübingen, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1970, pp. 357-358.

⁴⁸ Cf. COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 52-53.

⁴⁹ DERZI, Mizabel de Abreu Machado. Princípio da praticabilidade do direito tributário (segurança jurídica e tributação). In: *Revista de Direito Tributário*, vol. 47. São Paulo: RT, jan-mar/1989, p. 177.

⁵⁰ Cf. K. TIPKE; J. LANG. *Steuerrecht*, op. cit. (nota 2), p. 188 (§8, 12).

⁵¹ Cf. M.A.M. DERZI. A praticidade... op. cit. (nota 46), p. 177.

de economicidade, assim entendido como uma redução dos custos indiretos associados ao cumprimento das obrigações tributárias⁵².

Seu interesse para o tema dos contratos fiscais se explica exatamente pelo fato de que, em determinadas situações de incerteza, os custos ou dificuldades de investigação fiscal efetiva sobre os elementos fáticos envolvidos no lançamento seriam desarrazadamente onerosos ou impossíveis. Onofre Alves sustenta, com essas palavras, o espaço para a adoção de contratos de fixação⁵³, por meio do qual o Estado, em homenagem ao princípio da eficiência administrativa, praticabilidade e economicidade, adota uma direção mais pragmática e acorda diretamente com o contribuinte os contornos da obrigação tributária, evitando-se, com isso, custos associados à investigação pormenorizada dos fatos praticados⁵⁴.

O ideal de praticabilidade é, portanto, princípio que orienta a atividade do legislador na formulação de normas simples, compreensíveis, mas que também se volta à atividade da Administração concernente à fiscalização e exigência do cumprimento de obrigações tributárias, permitindo o uso de métodos de quantificação padronizada. Ao se abdicar da efetiva apuração dos fatos concretos, há, todavia, um risco de ofensa ao princípio da igualdade. Tal como constatou Misabel Derzi, os princípios da igualdade, no sentido de justiça individual, e da capacidade contributiva são abrandados (e frequentemente violados) por meio do princípio da praticabilidade⁵⁵.

Não se pretende sustentar aqui que o recurso a mecanismos de quantificação padronizada seja vedado. A verdade material, como se disse⁵⁶, pode ser substituída por uma verdade formal que decorre da adoção de mecanismos mais práticos de aproximação com a realidade. O que não se pode admitir é o uso indiscriminado de tais recursos, irrefletido,

⁵² Cf. R.H. COSTA. *Praticabilidade...* op. cit. (nota 48), pp. 148-149.

⁵³ Que ele denomina de “contrato de acertamento” com clara inspiração na língua de Dante.

⁵⁴ 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, p. 501.

⁵⁵ Cf. M.A.M. DERZI. *A praticidade...* op. cit. (nota 46), p. 177

⁵⁶ Vide comentários acima, no subitem 1.3 deste Capítulo.

imotivado de tais recursos em situações nas quais uma aproximação com o contribuinte buscando sua participação mais ativa na elucidação da matéria tributável traria melhores resultados.

Helena Tôrres menciona que o Fisco pode lançar mão de presunções como técnica probatória. Tal mecanismo de simplificação tem justificativa nas seguintes situações: (i) há incerteza e, portanto, dificuldade no conhecimento direto pela Administração com relação aos fatos que originam as obrigações tributárias e as pessoas que participaram efetivamente do ato têm melhores condições para produção das provas necessárias; (ii) o uso de mecanismos práticos de arrecadação e pagamento dos tributos, bem como a prevenção à incidência em faltas é algo desejado pelo contribuinte, e (iii) os deveres instrumentais são práticos e servem de ótimos instrumentos para vincular os contribuintes ao atendimento das exigências tributárias⁵⁷.

A praticabilidade se associa, assim, ao princípio da boa-fé, demandando que a atividade de administração tributária se efetive com o equilíbrio de duas forças, possibilitando a aplicação de critérios técnicos e objetivos simplificadores que busquem a praticabilidade, mas que ao mesmo tempo tenha sua implementação contextualizada por condutas éticas, honestas, leais e de boa-fé⁵⁸.

Tal como se apontou em outras passagens deste trabalho, a apuração da obrigação tributária envolve muitas áreas de incerteza, pois muitas previsões legais servem-se de mecanismos de abertura e conferem à Administração tributária poderes para a concreção do conteúdo normativo no momento da aplicação da norma. Ao exercer as margens de livre apreciação legais, o Fisco pode, em vez de optar pela atuação unilateral e impositiva, buscar a composição com o contribuinte, fazendo uso de mecanismos contratuais de vinculação que resultam em maior eficiência, aceitação e, portanto, redução da litigiosidade.

⁵⁷ Cf. TORRES, Helena Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. In: *Revista de Direito Tributário*, vol. 86. São Paulo: Malheiros, out-dez/1998, p. 53.

⁵⁸ Cf. R.H. COSTA. Praticabilidade... op. cit. (nota 48), pp. 153.

Além disso, mesmo depois de efetuado o lançamento (sobretudo quando este não deriva de trabalho conjunto), podem perfeitamente restar focos de incerteza, quando menos, com relação ao modo de pagamento, sendo certo que também nesta fase de cobrança, pode o Fisco optar entre insistir na continuidade da situação conflituosa, ou buscar meios de satisfação do crédito que sejam mais práticos e eficientes. Transacionar com o contribuinte é uma maneira de se obter consenso e limitação do direito de questionamento em troca de remissão e anistia de parte do crédito. Evitar o litígio ou buscar formas de resolvê-lo representam, nesse sentido, manifestação concreta do princípio da praticabilidade.

2. Formação do contrato fiscal

Contratos no Direito Privado se formam com a conjugação de determinados fatores, a saber, capacidade dos agentes, objeto lícito e possível e consentimento válido, além de adotarem forma prescrita ou não vedada em lei. O artigo 104 do Código Civil bem retrata esses elementos, que concorrem para conferir validade ao negócio jurídico, do qual o contrato é modalidade⁵⁹.

Diferenciam-se tais contratos dos atos administrativos, porque estes, afora os requisitos de sujeito, objeto e forma, apresentam ainda os elementos de *motivo* e *finalidade*. A seu turno, os contratos administrativos – fenômeno cuja definição e enquadramento é bastante controverso – adicionam ainda variadas características, das quais se menciona exemplificativamente: (i) presença de cláusulas exorbitantes⁶⁰, (ii) natureza de contrato de adesão, (iii) mutabilidade, (iv) procedimento legal⁶¹.

⁵⁹ Código Civil: “Art. 104. A validade do negócio jurídico requer:

I - agente capaz;

II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável;

III - forma prescrita ou não defesa em lei”.

⁶⁰ *Cláusulas exorbitantes* são cláusulas incomuns em contratos firmados entre particulares e que conferem prerrogativas a uma das partes apenas (a Administração), permitindo-lhe exercer posição de supremacia com direitos de exigência de garantia, alteração unilateral, rescisão unilateral etc. O atributo da *mutabilidade* também

Os contratos fiscais, como se viu no Capítulo anterior⁶², podem se revestir da natureza jurídica específica de contrato ou ato administrativo, revelando matizes de variação. Não se pretende examinar aqui cada um dos elementos mencionados acima dos contratos e atos administrativos em razão de, por sua extensão, extrapolar os limites da proposta inicialmente formulada, merecendo tal empreitada atenção em trabalho dedicado exclusivamente a este enfoque.

De todo modo, aponta-se que alguns dos requisitos dos contratos espelham determinadas características essenciais dos contratos fiscais e seus principais desdobramentos foram também abordados aqui⁶³. A *incerteza* é a causa dos contratos fiscais. A *conformidade legal* remete ao requisito de objeto e forma lícitos. O *acordo recíproco de vontades* reflete o consenso válido. O vínculo jurídico que gera os efeitos de *não revogação e limitação do direito de impugnação* é consequência do contrato fiscal e lhe retrata uma característica peculiar. E a *publicidade* é princípio que rege a atividade da Administração Pública e se aplica a todas as formas acima nomeadas.

Conforme a proposta de análise deste trabalho, reservaram para este ponto da exposição comentários sob questões pertinentes à formação do contrato fiscal, enfocando-se mais especificamente: (i) o modo como Fisco e contribuinte se aproximam para propor a criação de vínculo jurídico em relação a determinada questão controversa, como negociam e fecham acordos, apontando-se também (ii) detalhes específicos do papel da vontade do contribuinte nesse processo, e (iii) a relevância dos documentos que são produzidos pelo contribuinte e aceitos pelo Fisco em investigação da matéria tributável.

retrata prerrogativas da Administração de alterar o contrato em razão de fatores extraordinários. Cf. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 23ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, pp. 268-285.

⁶¹ Cf. M.S.Z. DI PIETRO. *Direito administrativo*, op. cit. (nota 60), pp. 202-211, 261 e ss.

⁶² Vide comentários no item 3 do Capítulo 3.

⁶³ Vide comentários no item 2 do Capítulo 3.

Esses três temas selecionados refletem a subdivisão na exposição que se faz doravante.

2.1. Proposta, negociação e aceitação

A formação de um contrato, como sinônimo de acordo de vontades gerador vínculo jurídico, pressupõe uma proposta de uma parte à outra que, aceitando-a, faz surgir a relação contratual⁶⁴.

Para que possa haver oferta de determinado negócio jurídico, o conteúdo da oferta deve coincidir com o do negócio jurídico ofertado. Fazendo-se o paralelo com ofertas de doação, pode-se afirmar, nos dizeres de Nelson Nery Junior que os negócios de oferta têm por objeto a conclusão de outro negócio, mediante aceitação, que forma o contrato definitivo. Há, portanto, um conteúdo normativamente definido para a oferta ou proposta. Proposta de contratar que, aceita, gera, *ipso facto*, o contrato aceitado, pressupõe a reunião dos elementos, requisitos e fatores de contrato na própria oferta, sob pena de ausência de negócio jurídico ou a figuração de algum vício em sentido amplo⁶⁵.

Diferentemente de países como Espanha e Itália⁶⁶, a legislação brasileira não contém previsão específica que regule de maneira geral a forma como a Administração contrata com particulares⁶⁷. Não havendo legislação de ordem geral que regulamente a forma como contratos são formados em matéria tributária, deve-se buscar na legislação pertinente a cada modalidade de contrato fiscal, o mecanismo apropriado para a propositura, negociação e conclusão de contratos fiscais.

⁶⁴ Cf. A. WALD. *Obrigações e contratos*, op. cit. (nota 17), p. 164.

⁶⁵ Cf. NERY JUNIOR, Nelson; PENTEADO, Luciana de Camargo. Doação pura, preliminar de doação e contratos de gestão. In: *Revista de Direito Privado*, vol. 25. São Paulo: RT, jan/2006, p. 7.

⁶⁶ Vide comentários a respeito da legislação desses países no subitem 1.2 do Capítulo 1.

⁶⁷ A Lei nº 8.666/93 é o melhor exemplo de legislação que trata genericamente de contratos da Administração, porém, seu enfoque são as compras da Administração Pública.

Muitos arranjos consensuais dependem de lei prévia que formule os requisitos aplicáveis para a formação dos contratos fiscais. Este costuma ser o caso da *moratória*, *parcelamento*, *anistia* e *transação*. Em outros casos - e o principal exemplo focado ao longo desta exposição são os acordos de fixação – a ausência de permissivo legal deixa livre a escolha da forma, cabendo-se apenas um controle com relação à legalidade do conteúdo.

A formação do contrato fiscal pode se verificar por iniciativa tanto do Fisco quanto do contribuinte. No caso dos regimes de estimativa, que geram contratos fiscais relativos à base tributável, encontram-se variados exemplos na legislação estadual e municipal que demonstram ser a contratação (ou início da negociação) provocada por iniciativa tanto do contribuinte quanto do fisco. Aponta-se aqui o caso dos regimes de estimativa do ISS do Município de Belo Horizonte⁶⁸.

Nas hipóteses em que o acesso aos contratos depende de regramentos específicos em lei, observam-se variações não justificadas na forma como este mecanismo de formação do contrato se inicia, verificando-se exemplos de situações em que a iniciativa cabe apenas a uma das partes ou às duas. Porém, porque o acesso a tais instrumentos é dificultado, ou muitas vezes oferecido apenas em determinada etapa de uma relação litigiosa; o contribuinte pode ser

⁶⁸ Lei Belorizontina nº 8.725/2003: “[...] *CAPÍTULO VIII - DA ESTIMATIVA*

Art. 29 - A base de cálculo do ISSQN poderá ser fixada por estimativa, **mediante iniciativa do Fisco ou a requerimento do sujeito passivo**, quando:

I - a atividade for exercida em caráter provisório;

II - a espécie, a modalidade ou o volume de negócios e de atividades do contribuinte aconselharem tratamento fiscal específico;

III - o sujeito passivo não puder emitir documento fiscal;

IV - o sujeito passivo incorrer, reiteradamente, em descumprimento de obrigação acessória.

Art. 30 - Para fins de fixação, por estimativa, da base de cálculo do ISSQN, serão considerados, entre outros, os seguintes elementos:

I - o preço corrente do serviço, na praça;

II - o tempo de duração e a natureza específica da atividade;

III - o valor da despesa geral do contribuinte durante o período considerado para o cálculo da estimativa;

IV - o volume de receita auferida em períodos anteriores e sua projeção para o futuro;

V - outros contribuintes de mesma atividade e porte econômico;

VI - a capacidade potencial de prestação de serviço.

Art. 31 - O regime de estimativa será deferido para um período de até 12 (doze) meses, e sua base de cálculo será atualizada anualmente, podendo a autoridade fiscal, a qualquer tempo, proceder à suspensão de sua aplicação ou à revisão do valor estimado.

Art. 32 - O contribuinte que não concordar com o valor estimado poderá apresentar reclamação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data de publicação do despacho”. Grifo nosso.

estimulado a resistir à pretensão tributária apenas para, posteriormente, obter condições mais favoráveis de cumprimento da sua obrigação.

Tal situação se verifica atualmente na legislação do Município de São Paulo, por exemplo, que somente concede o parcelamento de ITBI que tenha sido constituído pela própria Administração Pública. Não podem ser parcelados tais débitos por iniciativa própria do contribuinte⁶⁹.

No que respeita à formação dos aqui denominados acordos de fixação, conforme já se apontou aqui⁷⁰ a ausência de permissivo legal poderia causar a nulidade de contratos firmados entre Fisco e contribuinte, uma vez que se poderia afirmar, com base no princípio da legalidade, que o agente administrativo só permite fazer aquilo que a *lei* (ou a legislação) expressamente determinar.

Contra este entendimento, defende-se aqui a posição de que a vinculação da Administração Pública à realização de princípios esvaziou de sentido a concepção da atuação administrativa fundada na autoridade e imperatividade. Além disso, o dever de busca da verdade material impõe dever ao Fisco de apurar os fatos tributáveis e concretizar margens de apreciação que, se trabalhadas em conjunto com o contribuinte, estimulando-o a exercer seus direitos de participação no procedimento administrativo de fiscalização, atingirão resultado mais eficiente⁷¹.

⁶⁹ Decreto Paulistano nº 51.357/2010 “[...] TÍTULO IX – PARCELAMENTO ADMINISTRATIVO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS (PAT)

Art. 544. Fica instituído o Parcelamento Administrativo de Débitos Tributários - PAT, destinado ao pagamento de débitos tributários, constituídos ou não, não inscritos na dívida ativa, relativos aos tributos administrados pela Secretaria Municipal de Finanças (*art. 1º da Lei nº 14.256, de 29/12/06*).

§ 1º Podem ser incluídos no PAT os débitos tributários:

I – espontaneamente confessados ou declarados pelo sujeito passivo;

II – originários de Autos de Infração e Intimação já lavrados.

§ 2º **Os débitos relativos ao Imposto sobre Transmissão "Inter Vivos"**, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição – ITBI-IV, **somente poderão ser incluídos no PAT quando constituídos pela Administração**”. Grifo nosso.

⁷⁰ Vide maiores detalhes no subitem 3.1 do Capítulo 1 sobre a aplicação do princípio da legalidade e a discussão sobre permissão de atuação administrativa em caso de ausência de previsão legal habilitante.

⁷¹ Vide comentários sobre o princípio da busca da verdade material no subitem 1.3 supra neste Capítulo.

Diante disso, a ausência de previsão legal que regule as interações entre Fisco e contribuinte durante a fase de fiscalização não impede que tais iniciativas de aproximações e discussões sejam abraçadas a fim de dotar o procedimento de fiscalização de ferramentas apropriadas de concretização das variadas margens de apreciação e concretização que envolvem a aplicação da norma ao caso concreto⁷².

A negociação se manifesta por meio de discussões e tratativas em torno da matéria objeto de incerteza (seja ela a concessão de um benefício fiscal, seja a concretização de margens de apreciação, a quantificação de determinado elemento da base de cálculo, ou a discussão quanto aos prazos de pagamento). Pode haver, deste modo, níveis variados de intensidade da negociação, dependendo naturalmente do espaço que a lei concede para a livre atuação controlada da Administração Pública.

Os contratos fiscais devem oferecer oportunidade de negociação, debate e contraditório, pois resultam, como se viu, em limitação ao direito de impugnação do contribuinte⁷³. Regimes de estimativa da base de cálculo, por exemplo, não deveriam simplesmente ser impostos ao contribuinte sem a criação de formas de discussão dos critérios adotados.

Todavia, a negociação não é elemento fundamental e pode se entender presumida naqueles casos de contratos fiscais “de adesão”, cujos detalhes já estão suficientemente retratados na lei e esta também já contém uma manifestação de aceitação presumida do Fisco. Ao manifestar sua concordância com a “proposta” de contrato prevista em lei (e.g. na lei que prevê o regime de lucro presumido), o contribuinte gera vínculo contratual entre ele e o Fisco com relação à apuração da base de cálculo e, com este ato de aceitação, limita seu direito de impugnação e também limita o direito de revisão do Fisco.

⁷² Vide o subitem 2.1 do Capítulo 5 para a referência a exemplos de como, na prática atual, tais iniciativas para realização de acordos durante a fiscalização têm ocorrido.

⁷³ Vide comentários a respeito desta característica essencial dos contratos fiscais no subitem 2.4 do Capítulo 3.

2.2. Relevância da vontade do contribuinte

No que respeita à formação dos contratos fiscais, interessante questão repousa no papel da vontade do contribuinte, buscando-se compreender em qual momento ela interfere na obrigação tributária e como ela contribui para a formação do liame jurídico que vincula o Fisco com relação a determinado objeto. Em síntese, busca-se identificar qual é exatamente o plano de atuação jurídica da vontade do contribuinte⁷⁴.

Há uma grande associação deste tema com a definição da natureza jurídica dos contratos fiscais e especialmente no que interessa para se qual seria exatamente a força executiva de tais instrumentos. Caso se entenda que determinado contrato fiscal reveste-se da natureza de ato administrativo impositivo unilateral, a vontade do contribuinte vai se operar simplesmente no plano da eficácia, refletindo a mera aquiescência com o ato administrativo. Por outro ângulo, visualizando-se no ajuste consensual a existência de um contrato em sentido estrito, ou até mesmo um ato administrativo participativo, a vontade do contribuinte opera efeitos já mesmo no plano da validade, porquanto retrata elemento constitutivo essencial para a validade desta relação.

Volta-se, assim, em certa medida ao tema da natureza jurídica dos contratos fiscais, oportunidade em que se podem agora tecer considerações adicionais⁷⁵.

Ao expor argumentos favoráveis à caracterização jurídica dos ajustes consensuais como atos administrativos, Maria Moscatelli comenta que as posições contrárias ao acolhimento do contrato revelam a perplexidade com relação a uma configuração contratual da

⁷⁴ Maiores detalhes sobre o espaço de atuação das vontades do contribuinte e do Fisco em matéria tributária podem ser vistos no subitem 2.3 do Capítulo 3.

⁷⁵ Maiores detalhes sobre a discussão em torno da caracterização específica da natureza jurídica dos contratos fiscais podem ser vistos no item 3 do Capítulo 3.

relação e questionam, também, se a vontade do contribuinte constitui simplesmente uma condição de fato para a eficácia da relação jurídico-tributária, ou se representa elemento constitutivo essencial para a validade desta relação⁷⁶.

Nesse sentido, refuta-se a visão de que a vontade das partes no contrato fiscal possa, do mesmo modo que ocorre nas relações privadas, concorrer para a criação de uma obrigação, determinando seu conteúdo, efeitos e normas. A vontade da parte privada exprimiria apenas o caráter de aceitação, não incidente no momento inicial da formação do negócio, de modo que representaria relevância como condição de fato, respeitante ao *plano da eficácia jurídica*⁷⁷.

Visão distinta é apresentada por Alberto Xavier, que postula haver um problema na colocação desta questão consistente na confusão entre dois elementos: a *estrutura* e a *função* do ato jurídico. Ambos esses elementos são suscetíveis de plena autonomização e não se poderia recusar a natureza contratual de determinado ato somente pela razão de ele não poder desempenhar determinada *função*. Do ponto de vista *estrutural* é fácil verificar que a manifestação da vontade do particular não se resume a um fenômeno de mera aceitação do ato administrativo. É dizer, não se trata de simples requisito de eficácia de um ato unilateral da Administração que pudesse, por si mesmo, produzir os efeitos que lhe são típicos⁷⁸.

Alberto Xavier analisa diferentes espécies de contratos fiscais e aponta ser relevante a vontade do contribuinte, pois na generalidade dos casos, a iniciativa das negociações cabe ao particular, competindo-lhe formular a proposta pertinente. Por outro lado, ressalta o autor o atributo da não revogação ao assinalar que, se a vontade do contribuinte não representasse importante papel e os contratos fiscais fossem mero ato unilateral da Administração, esta poderia unilateralmente revogá-los. E o fato ainda de se permitir que a

⁷⁶ Cf. MOSCATELLI, Maria Teresa. *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*. Milano: Giuffrè, 2007, p. 26.

⁷⁷ Cf. M. T. MOSCATELLI. *Moduli consensuali...* op. cit. (nota 76), pp. 26-27.

⁷⁸ Cf. XAVIER, Alberto Pinheiro. *Conceito e natureza do acto tributário*. Coimbra: Almedina, 1972, pp. 101-102.

Administração promova revisão em casos excepcionais de fato superveniente não nega caráter contratual ao vínculo formado entre as partes. Coloca-se, assim, a vontade do particular no plano da validade⁷⁹.

O entendimento exposto por Alberto Xavier parece reconhecer existência de um contrato em decorrência do simples consenso das partes em torno de um objeto. Isso equivale a dizer que a vontade do contribuinte é relevante para a formação do contrato fiscal, gerando vínculo de consenso entre as partes. Porém, embora tenha natureza contratual, este vínculo não necessariamente desempenha determinadas funções.

Embora não fique tão claro, a conclusão que se afigura possível é que contratos fiscais cuja estrutura de formação envolve a emanção de posterior ato administrativo não revelam função executória autônoma. É dizer, a tutela do contribuinte com relação a uma possível divergência entre o contrato e o ato vai se exercer dentro dos seus direitos de contestação do próprio ato. Não haveria tutela específica para tais modalidades de contratos fiscais.

Essa conclusão remete à figura dos *contratos preparatórios* que, na proposta terminológica de Onofre Alves, preparam a decisão administrativa final, a ser expressada em ato administrativo, mas não dão lugar, em si, a uma relação contratual acabada. O exemplo dado pelo autor é o dos contratos administrativos alternativos celebrados para permitir a concretização de margens de discricionariedade abertas para a emanção de ato administrativo⁸⁰.

Onofre Alves aponta a metáfora de que, em casos como este, a Administração resolveu despir-se de seu manto de potestades em nome de um mecanismo consensual que, na prática, é mais eficiente, pois conta com o consenso das partes. Especificamente em matéria

⁷⁹ Cf. A.P. XAVIER. *Conceito e natureza...* op. cit. (nota 78), p. 102.

⁸⁰ Cf. O.A. BATISTA JÚNIOR. *Transações administrativas...* op. cit. (nota 54), p. 490.

tributária, destaca o autor que o ajuste prévio anterior ao lançamento tributário - voltado à fixação dos contornos da obrigação tributária mediante acordo de vontades entre Fisco e contribuinte – gera para a Administração o dever de emanar ato administrativo refletindo o seu exato conteúdo. Ao invés de praticar o ato administrativo unilateralmente, enfrentando sozinha as dificuldades envolvidas no levantamento de dados fáticos e formatação dos contornos da norma aplicável ao caso, a Administração tributária busca a obtenção de acordo com o contribuinte⁸¹.

A vontade do contribuinte será relevante para a própria formação do vínculo entre as partes porque, mesmo nos casos em que a legislação tributária exige a prática exclusiva de determinado ato⁸², ela concorre para a própria fixação do conteúdo do ato administrativo. Como já se viu anteriormente, a legislação tributária confere variadas formas de discricionariedade e margens de apreciação para a Administração tributária e esta, no exercício de tal liberdade tem a alternativa entre simplesmente emanar o ato administrativo, ou buscar obter o consenso com o contribuinte. Nisso se revela o caráter de facultatividade⁸³ que permite se falar de um *contrato* de fixação, firmado anteriormente ao lançamento e que nele se integra, formando *ato administrativo participativo*.

2.3. Declarações e esclarecimentos

Interessante ponto da formação de vínculos contratuais entre o Fisco e o contribuinte consiste na discussão a respeito da força vinculativa de documentos que são produzidos pelo contribuinte (declarações prévias ou posteriores ao início da fiscalização e também os esclarecimentos que são prestados no decorrer de tal procedimento). Trata-se de tema de particular interesse para a fundamentação dos acordos de fixação que, pode-se afirmar neste ponto da análise, são o exemplo mais polêmicos dentre os contratos fiscais aqui

⁸¹ O.A. BATISTA JÚNIOR. *Transações administrativas...* op. cit. (nota 54), pp. 496-499.

⁸² Como ocorre com o lançamento tributário e a solução prévia de consulta, que são atos formais específicos e não podem ser substituídos por contrato.

⁸³ Sobre o atributo da facultatividade, vide discussão sobre definição de natureza jurídica específica dos contratos fiscais no subitem 3.1 do Capítulo 3.

selecionados, pois nele se revelam mais acentuados os limites à admissibilidade de ajustes consensuais entre o Fisco e o contribuinte.

Colocando-se como característica essencial dos contratos fiscais o fato de que eles geram um vínculo jurídico entre o Fisco e o contribuinte e que, mais ainda, este vínculo se caracteriza mais precisamente na limitação ao direito de impugnação, pelo contribuinte, e de revisão, pelo Fisco, torna-se crucial entender como e em que momento este vínculo surge. O enfrentamento desta questão revela efeitos decisivos quanto à verdadeira existência de contrato na fase de fiscalização, porque, caso se entenda que as declarações e esclarecimentos prestados pelo contribuinte não geram limitação ao seu direito de impugnação, de modo que ele poderia contrariá-los e apresentar nova versão durante o litígio a ser discutido em processo administrativo ou judicial, não faz sentido se falar de um contrato fiscal relativamente a esta matéria. Se o contrato só vincular uma das partes (o Fisco) não se tem a geração de verdadeiro vínculo bilateral que, também conforme proposto acima, é característica essencial dos contratos fiscais.

Por todas essas razões, nota-se que a questão é digna de maior aprofundamento.

Primeiramente cumpre observar que as declarações prestadas pelos contribuintes durante a fase de fiscalização reportam-se tanto à materialidade dos fatos quanto à sua qualificação jurídica. É oportuno ressaltar que a aplicação da norma tributária ao caso concreto é processo que envolve etapas distintas, consistentes: (i) na identificação da norma aplicável ao caso, (ii) no levantamento dos pressupostos de fato, (iii) na determinação da matéria tributável e (iv) na extinção / liquidação do imposto. Especialmente no contexto do lançamento por homologação, em que cabe ao contribuinte realizar todas essas quatro operações, as declarações que são reportadas inevitavelmente contêm juízos pertinentes não só à mera apuração dos pressupostos de fato verificados no caso concreto, elas implicam também juízos pertinentes à interpretação normativa, qualificação dos fatos e quantificação da matéria tributável. Como há muitas margens de apreciação envolvidas nessas passagens, o contribuinte deverá tê-las superado para chegar à etapa final de apuração do tributo devido.

Seguindo-se a concepção instaurada de que não há contraditório⁸⁴ durante a fase de fiscalização, pois esta é informada pelo princípio da inquisitorialidade, seria fácil concluir que não poderia o contribuinte dispor de seus direitos de impugnação se não lhe é assegurado espaço próprio para ampla defesa.

Contudo, há também razões jurídicas que sustentariam a impossibilidade de o contribuinte “contratar” a matéria tributável objeto de fiscalização. Na visão de Alberto Xavier, as declarações prestadas durante a fiscalização não possuem o efeito de aceitação, confissão ou renúncia. Sustenta seu entendimento o fato de a declaração ter por objeto direitos e deveres indisponíveis, de modo que a declaração não resulta uma disposição da situação jurídica do contribuinte. Para confirmar esta visão, Alberto Xavier se socorre do art. 147 do CTN, que admite a possibilidade de retificação de serem tais declarações retificadas em razão da constatação de erro. Na visão do autor, os erros que podem ser retificados compreendem os erros de fato e também os de direito⁸⁵.

Este entendimento não pode ser aceito sem que se façam maiores ponderações quanto à sua extensão. Não se pode concordar com o argumento de que a declaração do contribuinte não equivale a uma confissão de determinada posição jurídica simplesmente porque o art. 147, §1º do CTN conferiu direito à retificação de declarações nos particulares casos do chamado lançamento por declaração. O que se tem neste artigo é a possibilidade de retificação apenas em função de erro de fato. O próprio *caput* do art. 147 confirma que tais declarações se prestam à apresentação de matéria de fato apenas⁸⁶. Todo o juízo cognitivo envolvido na escolha da norma aplicável, qualificação dos fatos e interpretação cabem, neste contexto do lançamento por declaração, exclusivamente ao Fisco. A atividade do contribuinte

⁸⁴ Vide apontamentos quanto à existência de um “contraditório mitigado” no procedimento de fiscalização mais acima neste Capítulo, no texto que acompanha as notas 41 e seguintes.

⁸⁵ A.P. XAVIER. *Do lançamento*.. op. cit. (nota 37), p. 185.

⁸⁶ CTN: “Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação”.

neste caso se limita mesmo à informação sobre fatos, pois quem aprecia juridicamente o fato, decidindo a norma aplicável é a autoridade administrativa⁸⁷.

Em razão do dever de não contradição que decorre do princípio da boa-fé objetiva, não parece admissível que o contribuinte possa sustentar determinada posição jurídica, isto é, determinada escolha normativa e qualificação dos fatos perante tal norma, durante a fiscalização e depois cair em contradição ao formular entendimento completamente diverso em processo de defesa.

Segundo formulou Ruy Barbosa Nogueira, os esclarecimentos prestados pelo contribuinte durante a fase de fiscalização são protegidos pelo princípio da boa-fé que deve presidir as relações normais entre o Fisco e o cidadão. Tal depoimento do contribuinte teria, na visão, a força de uma presunção *juris tantum*, somente podendo ser impugnados posteriormente contra a apresentação de elemento seguro de prova ou indício veemente de sua falsidade ou inexatidão⁸⁸.

É relevante anotar que Ruy Barbosa traçou suas conclusões a partir de dispositivo legal que continua vigente e foi incorporado ao art. 845, §1º do RIR/99, confirmando que o conteúdo da declaração e dos esclarecimentos prestados conscientemente pelo contribuinte antes e durante o processo de fiscalização não podem ser futuramente contraditados em processo de defesa do contribuinte⁸⁹. A concordância do Fisco em relação aos elementos de fato e de direito contidos e implicados em tais declarações e esclarecimentos gera um vínculo deste com o contribuinte que não pode ser revisto/impugnado, exceto em casos extremos em que ficar comprovado erro de fato.

⁸⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 565.

⁸⁸ Cf. R.B. NOGUEIRA. *Teoria do lançamento...* op. cit. (nota 43), p. 174.

⁸⁹ RIR/99: “Art. 845 [...] § 1º Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 79, § 1º)”.

O §2º do art. 845 confirma ainda a noção de que erros de direito e falhas no exercício de direitos de dedução em matéria de imposto de renda (que é o objeto deste artigo) não podem ser objeto de alteração futura⁹⁰.

Não se pode, portanto, fundamentar raciocínio apenas no referido art. 147 do CTN para afiançar o entendimento de que as declarações e esclarecimentos prestados pelo contribuinte não possuem força vinculativa quando o Fisco com eles concorda. É importante destacar que o art. 147 se insere no contexto do chamado *lançamento por declaração*, que é uma modalidade um tanto distinta do *lançamento por homologação* e, para ser mais preciso, não se confunde com o fenômeno hoje bastante comum (mas não propriamente equacionado pelo CTN) do *lançamento por homologação com obrigações de prestar declarações*.

O próprio Ruy Barbosa Nogueira, conforme se permite inferir de sua obra, tinha conhecimento desta distinção, pois, ao comentar o lançamento por declaração (denominado *lançamento misto* no Anteprojeto que resultou no CTN atual) afirmava claramente que, neste caso, “a matéria de direito contida na declaração não é vinculante, quer para o declarante, quer para o fisco”. Não se pode enxergar nisso uma contradição com a visão apresentada pelo autor na mesma obra⁹¹, de que as declarações e também os esclarecimentos prestados pelo contribuinte contêm, por força do princípio da boa-fé, uma presunção *juris tantum* a favor do seu conteúdo. Ruy Barbosa tinha plena consciência de que a declaração mencionada no (atual) art. 147 do CTN era simplesmente uma *declaração de ciência*. Não se equiparava a uma *declaração de ciência e consciência*, ou seja, não tinha a mesma força das declarações e esclarecimentos prestados em outros contextos fiscalizatórios⁹².

Em suma, as declarações e esclarecimentos prestados conscientemente pelo contribuinte em contexto de lançamento por homologação formam a sua proposta

⁹⁰ RIR/99: “Art. 845 [...] § 2º Na hipótese de lançamento de ofício por falta de declaração de rendimentos, a não apresentação dos esclarecimentos dentro do prazo de que trata o art. 844 acarretará, para as pessoas físicas, a perda do direito de deduções previstas neste Decreto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 79, § 2º)”.

⁹¹ Vide a nota 88 logo acima neste Capítulo e o texto que a introduz.

⁹² O próprio Ruy Barbosa constata ser este importantíssimo no campo do lançamento a respeito do qual o Código Tributário Nacional silencia integralmente. Cf. NOGUEIRA pp. 171-172.

com relação às etapas envolvidas na aplicação da norma ao caso concreto e, caso tais pressupostos sejam confirmados e aceitos pelo Fisco, geram o vínculo contratual entre as partes que determina o conteúdo do ato administrativo que lhe seguirá (o lançamento), o qual deverá retratar exatamente aquilo que foi acordado entre as partes.

3. Alteração e revisão do contrato fiscal

Os fenômenos que se colocam em momento posterior à celebração de um contrato e que podem ensejar sua modificação ou afastamento são variados (alteração, ineficácia, resolução, rescisão etc.) e não convém aqui repassar todos os seus desdobramentos possíveis, especialmente porque não se enfoca neste trabalho uma única modalidade de contrato fiscal, pretendendo-se, antes, examinar os principais pontos que dizem respeito à viabilidade e aos limites ao uso de tais instrumentos no contexto do Direito Tributário brasileiro. Preferiu-se então centrar o foco da análise nos fenômenos de alteração e revisão dos contratos, pois tais situações se mostram mais características e também limítrofes. No próximo item, enfocam-se ainda algumas hipóteses de anulação dos contratos fiscais.

3.1. Alteração

Alteração de um contrato concluído e vigente nada mais é que a modificação de algum de seus termos, fato este que só pode se dar caso obtido novo consentimento das partes⁹³. Decorrencia direta do vínculo que decorre da celebração de um contrato, não pode uma das partes, sem o consentimento da outra, pretender alterar os termos e condições originalmente contratados.

Aplicar esta conclusão aos contratos fiscais seria simples, não fosse pelo fato de que a Administração Pública normalmente goza de prerrogativas que a coloca numa posição

⁹³ A. WALD. *Obrigações e contratos*, op. cit. (nota 17), p. 238.

contratual distinta daquela ocupada pelos particulares. Em matéria de contratos fiscais, caberia questionar, então, se este equilíbrio entre as vontades manifestadas no contrato se confirma, mesmo diante das chamadas *cláusulas exorbitantes* de que dispõem a Administração Pública nos contratos que normalmente celebra.

Cláusulas exorbitantes são cláusulas que conferem maiores direitos a uma parte no contrato do que à outra parte, refletindo um desequilíbrio entre elas. Tais cláusulas são incomuns em contratos firmados entre particulares e a justificativa para sua adoção em contratos da Administração Pública repousa no fato de esta exercer prerrogativas que lhe são próprias, colocando-a em posição de supremacia perante o contratado⁹⁴.

Não fosse apenas pela presença comum dessas prerrogativas em contratos com Poder Público, deve-se questionar também, por ser tema intimamente relacionado, se não caberia a aplicação do princípio *rebus sic standibus* para justificar a alteração do contrato em caso de situações excepcionais. Conforme se afirmou acima⁹⁵, o princípio *pacta sunt servanda* guarda relação de harmonia e complementação com o princípio *rebus sic standibus*, resultando na possibilidade de reapreciação do contrato em casos de reconhecida anormalidade.

Com a precisão da exposição sucinta de Arnold Wald, pode-se afirmar que o princípio *rebus sic standibus*, renovado no direito moderno sob o nome de teoria da imprevisão, tem por função limitar a autonomia da vontade buscando assegurar a equivalência das prestações das partes quando, por motivo imprevisto, uma delas se tornou excessivamente onerosa. Casos de onerosidade excessiva de uma das prestações, devido a causa não prevista pelos contratantes, tem admitido a revisão contratual⁹⁶.

⁹⁴ M.S.Z. DI PIETRO. *Direito administrativo*, op. cit. (nota 60), p. 268.

⁹⁵ Vide comentários a esse respeito no subitem 1.2 acima neste Capítulo.

⁹⁶ Cf. A. WALD. *Obrigações e contratos*, op. cit. (nota 17), pp. 202, 205.

Cumprе ressaltar ainda que a teoria da imprevisão está atualmente retratada no art. 478 do Código Civil e tem aplicação específica para os contratos de execução prolongada ou postergada no tempo⁹⁷.

Feitos esses apontamentos, convém expor as razões pelas quais tais fundamentos têm aplicação bastante limitada em matéria de contratos que envolvam matéria tributária. Uma primeira constatação a ser feita é que tanto as cláusulas exorbitantes quanto a teoria da imprevisão têm aplicação para os contratos de execução futura. Não faria sentido pretender invocar tais fundamentos para pretender a alteração de contratos cuja execução é instantânea. Uma remissão ou anistia para incentivar pagamento à vista do tributo controverso, quando concedida por meio de contrato, opera efeitos instantaneamente. Não há como se invocar mudança das circunstâncias originais em que se deu a contratação. Para tal modalidade de contratos fiscais, não cabe modificação.

Contratos fiscais que são típicos de execução prolongada no tempo são aqueles pertinentes à concessão de isenção. Mas particularmente neste caso, o Direito Tributário cuidou de formular regras especiais para impor limites à sua revogação ou modificação. À luz do que dispõe o art. 178 do CTN, somente se permitem modificar os casos de isenção concedidos em caráter geral, normalmente mediante lei e não mediante contrato. As isenções que são veiculadas por meio de contrato fiscal usualmente envolvem prazo certo e o cumprimento de determinadas condições. Para estas, não tem cabimento aplicar prerrogativas da Administração Pública para contrariar limitação específica prevista na legislação tributária.

Com relação aos contratos fiscais que derivam de acordos feitos durante o procedimento de fiscalização e que, ao final, são integrados em ato administrativo de lançamento, também há regras específicas do CTN com relação à sua revisão. Por ser tema tratado integralmente no subitem seguinte, faz-se referência aqui às conclusões lá traçadas.

⁹⁷ Art. 478. Nos contratos de execução continuada ou diferida, se a prestação de uma das partes se tornar excessivamente onerosa, com extrema vantagem para a outra, em virtude de acontecimentos extraordinários e imprevisíveis, poderá o devedor pedir a resolução do contrato. Os efeitos da sentença que a decretar retroagirão à data da citação.

3.2. Revisão do lançamento

Revisão do lançamento é hipótese de modificação que se aplica especificamente para o tema dos acordos de fixação, pois são estes que, tendo servido de elemento de suporte do lançamento ao lhe vincular o conteúdo, poderiam ser descumpridos caso se permita a revisão do lançamento.

Esta medida também conta com regras bastante específicas ditadas pelo CTN, de modo que não cabe falar da aplicação de cláusulas exorbitantes. Além disso, não se prestando à geração de efeitos futuros, não tem muita expressão neste caso o princípio *rebus sic standibus*.

Além disso, vale pontuar, com apoio na menção feita por Paulo de Barros Carvalho, que o princípio da autotutela não tem aplicação plena no Direito Tributário⁹⁸. Referido princípio, consagrado nas súmulas nº 346 e 473 do STF⁹⁹, constitui prerrogativa da Administração Pública para anular ou revogar seus atos. Todavia, na formulação específica que a palavra *revogação* ganhou neste contexto, ela significa revogação por pura discricionariedade (motivos de conveniência e oportunidade). Sendo impensável que isto aconteça com o lançamento tributário, a aplicação do princípio da autotutela deve se restringir a considerações quanto à nulidade ou anulabilidade do lançamento.

Não sendo, portanto, o caso de se invocar a prerrogativa da autotutela para ensejar a revisão de lançamento, conclui-se que as hipóteses em que tal revisão tem lugar são aquelas disciplinadas pelo próprio CTN. Fora das previsões do CTN, tal prerrogativa merece ser

⁹⁸ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2007, pp. 454-456.

⁹⁹ Vide transcrição das súmulas, bem como outros comentários a respeito dos limites à sua aplicação no subitem 4.1 abaixo neste Capítulo.

operacionalizada para as situações que revelem hipótese de nulidade (por falta de elemento essencial ao contrato: capacidade, objeto, forma) ou outras situações de anulabilidade não alcançadas pelo CTN.

As hipóteses de revisão do lançamento estão previstas essencialmente no art. 149 do CTN e retratam, na visão de Ricardo Lobo Torres, a aplicação do princípio da proteção da confiança legítima, mais especificamente, da expectativa e confiança que o contribuinte depositou no Fisco. Enfatiza o autor que, se o contribuinte confiou na palavra da Administração, firmada no lançamento notificado, não poderá ficar à mercê de eventuais alterações de interpretação jurídica do Fisco¹⁰⁰.

A iniciativa para a revisão do lançamento, nas hipóteses do referido art. 149, deve ser aberta tanto ao Fisco quanto ao contribuinte. Em ambos os casos, não se permite a revisão fundada em simples mudança nas escolhas interpretativas feitas anteriormente.

Conforme já se pontuou aqui, o contribuinte se vincula – e nisto se verifica o exato momento em que o acordo de fixação surge entre as partes – com relação às declarações e esclarecimentos prestados ao tempo da fiscalização que sejam acatados pelo Fisco. Tal vinculação envolve tanto a matéria pertinente aos fatos, como também os processos de escolha da norma aplicável ao caso e de qualificação normativa dos fatos.

É dizer, ao contribuinte não é dado formular argumentos em impugnação do lançamento a fim de contradizer posições jurídicas que foram por ele sustentadas ao tempo da fiscalização e que, gerando a aceitação do Fisco, fizeram surgir vínculo entre as partes que limita os direitos de questionamento e revisão do lançamento.

¹⁰⁰ Cf. R.L. TORRES, *Tratado...*, v. II, op. cit. (nota 11), pp. 571-572.

Esta discussão se volta então para os fenômenos de *erro de fato*, *erro de direito* e *mudança de critério jurídico*, reclamando maior precisão quanto a seus contornos, pois a revisão em função de erro de fato é claramente permitida (cf. art. 149, VIII, do CTN), ao passo que no caso de erro de direito há dúvidas quanto ao seu tratamento e no caso de mudança de critério jurídico a revisão tampouco é autorizada, podendo-se apenas introduzir tal modificação com efeitos prospectivos (cf. art. 146 do CTN).

Nenhum autor se arrisca a dizer que a distinção entre erro de fato e erro de direito é clara. Paulo de Barros reconhece que esta é uma área cinzenta e sustenta que se deve fixar a atenção para os pontos de maior certeza (não oferecendo solução para a zona de incerteza)¹⁰¹. Ricardo Lobo Torres alerta ser vã a tentativa de separar a questão de fato da questão de direito e apresenta ceticismo quanto à real possibilidade de ocorrer um erro de direito caso se considere que o Fisco tinha pleno conhecimento dos fatos. Se o problema se encontra na identificação dos fatos, tem-se erro de fato, já se o problema é de interpretação, então o erro é de direito. Todavia, não se pode definir muito claramente como se dá uma valoração do fato em si mesmo, destacado da interpretação¹⁰². Luís Eduardo Schoueri explica que o erro de fato inevitavelmente resume-se a um erro na compreensão do fato e que são poucas as questões que se pode imaginar como puros erros de fato. Trabalhando com os mesmos exemplos de Paulo de Barros, Schoueri questiona se o erro na quantificação de determinado fato seria mesmo erro de fato, conforme postula Paulo de Barros¹⁰³.

Teoricamente seriam distintos os processo de identificação do fato, escolha da norma aplicável ao caso e qualificação jurídica dos fatos. Porém, não se pode identificar fato nenhum se não se sabe, de antemão, quais são, diante de determinada norma, os fatos que se procura. Separar esses dois processos é puro artificialismo. O problema se mostra de tão difícil solução que parece laborar em favor da negação de possibilidade de revisão do lançamento em função de erro de fato, pois esta hipótese muito raramente ou nunca se concretizará.

¹⁰¹ Cf. P.B. CARVALHO. *Curso...* op. cit. (nota 98), pp. 459-460.

¹⁰² Cf. R.L. TORRES, *Tratado...*, v. II, op. cit. (nota 11), pp. 574-575.

¹⁰³ Cf. L.E. SCHOUERI. *Direito tributário*, op. cit. (nota 87), pp. 564-565.

Uma situação que parece tranquila de se afirmar como consistente de erro de fato é aquela na qual o lançamento (e o contrato fiscal que lhe é subjacente) toma por ocorrido um fato que na verdade não se deu¹⁰⁴. Esta constatação é relevante para permitir que se retome aqui uma conclusão já antecipada anteriormente com relação aos efeitos atribuíveis a uma confissão de tributo pelo contribuinte. A manifestação da vontade do contribuinte, formulada no contexto de um acordo de fixação, não pode extrapolar os limites traçados pela obrigação tributária. Disso se conclui que não é possível confessar tributo que não se deve. Não pode o contribuinte consentir espontaneamente no pagamento de tributo indevido.

A constatação de um tal genuíno erro de fato suscita a revisão do lançamento e a desconsideração da força vinculativa de eventual acordo no qual se tenha fundado, pois este operou sobre fatos inexistentes.

A distinção entre *erro de direito* e *mudança de critério* tampouco se mostra uma tarefa fácil. Paulo de Barros parece não ver diferença entre essas figuras, pois usa as duas expressões como sinônimas e claramente qualifica como erro de direito a situação descrita no art. 146 do CTN¹⁰⁵. Ricardo Lobo Torres associa o erro de direito à interpretação e sugere que a mudança de critério jurídico seja a adoção da interpretação no caso concreto (em oposição à situação regulada no art. 100, p.ú., do CTN). Aparentemente também se misturam essas figuras em sua formulação¹⁰⁶. Luís Eduardo Schoueri identifica erro de direito com erro de interpretação e mudança de critério jurídico como mudança de interpretação numa situação em que mais de uma interpretação fosse possível (e todas fossem indiferentes jurídicos entre si)¹⁰⁷.

Colocada por este ângulo, a questão da revisão do lançamento parece seguir para uma negação prática da sua revisibilidade, pois erro de fato raramente vai se verificar na realidade, do mesmo modo que o erro de direito (no sentido de aplicar a norma errada). Mais

¹⁰⁴ Cf. L.E. SCHOUERI. *Direito tributário*, op. cit. (nota 87), pp. 564-565.

¹⁰⁵ Cf. P.B. CARVALHO. *Curso...* op. cit. (nota 98), p.460.

¹⁰⁶ Cf. R.L. TORRES, *Tratado...*, v. II, op. cit. (nota 11), pp. 571, 577-579.

¹⁰⁷ Este é um dos dois exemplos citados por Schoueri o outro consiste em erro na identificação da pessoa. Cf. L.E. SCHOUERI. *Direito tributário*, op. cit. (nota 87), p. 565.

provável de acontecer na realidade é uma mudança de critério jurídico, isto é, uma mudança na interpretação jurídica anteriormente feita.

Schoueri confirma que a mudança de critério jurídico é tema exclusivo de interpretação e qualificação jurídica dos fatos, que não se confunde com erro de fato. Se não há fato novo - isto é, fato anterior ao lançamento que não fosse conhecido ou não tivesse sido provado na época – e o que se verifica é simplesmente um argumento jurídico novo ou uma nova qualificação dos fatos já conhecidos, não há razão para permitir a revisão do lançamento¹⁰⁸.

Esta conclusão gera questionamento pertinente a saber se as restrições à revisão unilateral do acordo realizado durante a fiscalização (acordo de fixação) alcançam apenas o seu conteúdo, ou se abrangeriam também todo o período fiscalizado. É dizer, o lançamento tributário que concretizou o conteúdo do acordo entre as partes pode ser complementado a fim de formular exigências com relação a temas que não foram tratados no acordo? Ou teria ocorrido homologação do lançamento como um todo, ato este interpretado a partir do silêncio da autoridade administrativa com relação a matéria não trazida para discussão?

Formulada nesses termos a questão, ou seja, sob o enfoque dos contratos fiscais, resulta claro que o vínculo que se forma entre as partes diz respeito exclusivamente à matéria controversa que tenha sido discutida e trabalhada em conjunto para a elucidação dos fatos e sua qualificação à luz da norma que se entendeu aplicável ao caso. Não se pode inferir disso que haja vínculo com relação a matéria que não tenha sido discutida. Em simples palavras, deve ter havido exposto conhecimento e discussão das partes com relação ao tema específico para que se possa entender que ele faz parte do acordo e, portanto, não pode ser objeto de revisão futura. Não se trata nem mesmo de revisão, mas sim de inclusão de novo tema a ser discutido.

¹⁰⁸ Cf. L.E. SCHOUERI. *Direito tributário*, op. cit. (nota 87), p. 563.

Um último comentário merece ser feito ainda, a propósito da distinção acima discutida entre erro de fato e erro de direito. O tema também divide opiniões e apresenta grande importância na discussão sobre o cabimento e a extensão aceitável para os acordos de fixação na Alemanha que, embora não contém com previsão legal expressa autorizativa, tem sido largamente utilizados na prática, suscitando debates da doutrina e jurisprudência. Como já apontado em outra passagem deste trabalho¹⁰⁹, a expressão cunhada pela jurisprudência para a designação de tais acordos, *tatsächliche Verständigungen* (acordos sobre matéria de fatos) deixa clara a mensagem de que o alcance do consenso entre Fisco e contribuinte, na visão do Tribunal Financeiro Alemão, estaria limitado aos fatos em si apenas.

A discussão também é pertinente para elucidar o que se comentou aqui acima com relação ao alcance vinculativo das declarações e esclarecimentos que são prestados pelo contribuinte ao Fisco e que, conforme se propôs acima¹¹⁰, se aceitos pelo Fisco retratam a gênese do acordo de fixação que não se limita aos fatos e vincula ambas as partes, limitando seus direitos de pleitear a modificação do quanto acordado.

Em relação a tais acordos, caberia questionar se um acordo sobre matéria de fatos já não implica também um acordo a respeito da obrigação tributária, uma vez que esta decorre diretamente do fato gerador¹¹¹. Seria difícil supor que algum contribuinte, vinculado por um acordo de fixação, fosse capaz de solicitar a sua modificação quando esta não tivesse nenhuma implicação no tamanho do crédito tributário. Tal solicitação seria incrível, pois demonstraria que tal contribuinte não se move por ideais de praticabilidade e economicidade, mas sim que preza pela absoluta verdade¹¹².

Acordos sobre questões puras de fatos são aceitos e a discussão evolui para se questionar se não caberia conceder espaço para acordos que não envolvam questões puramente

¹⁰⁹ Vide especialmente a nota 42 e o texto que a acompanha no Capítulo 1.

¹¹⁰ Vide comentários a esse respeito no subitem 2.3 supra neste Capítulo.

¹¹¹ Pode-se apontar para o art. 113, §1º do CTN que é similar ao §38 do Código Tributário Alemão.

¹¹² Cf. DEUBNER, Philip. *Verständigungsformen zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem: zeitgemässes Verwaltungshandeln oder Verstoss gegen den Grundsatz der Gleich- und Gesetzmässigkeit der Besteuerung*. Hamburg: Diplomica, 2005, pp. 40-41.

de direito, mas sim questões que misturam fatos e direitos. A esse respeito, normalmente se aponta para uma decisão do Tribunal Financeiro Alemão de 13/08/1997¹¹³ em que se discutiu um acordo de fixação celebrado entre Fisco e contribuinte que definiu questão relativa à quantificação do salário que seria aceitável pagar para o empresário e os limites entre despesa operacional e distribuição disfarçada de lucros. Tomaram-se como base dados de outras empresas e uma perícia confirmou o padrão adotado de no máximo 50% do lucro do ano¹¹⁴.

Posteriormente, o Fisco questionou a racionalidade desta medida em juízo e sustentou que 50% era medida fora dos padrões normais, sendo aceitável um máximo de 30%. A decisão final do Tribunal Financeiro Alemão rejeitou o pleito do Fisco e fez valer o acordo firmado anteriormente o contribuinte, iniciando-se a partir daí um processo de progressiva aceitação de acordos sobre matéria de fatos que envolvam também questões de direito¹¹⁵.

A expressão *tatsächliche Verständigungen* continua a ser utilizada a despeito de sua mensagem restritiva, todavia se reconhece atualmente que o campo de sua aplicação alcança também questões de direito, particularmente quando se está diante de norma que emprega conceitos indeterminados e confere, portanto, margens de apreciação ao Fisco¹¹⁶. Aceita-se que os acordos disponham sobre questões de (i) valoração, (ii) margens de apreciação claramente concedidos pela legislação, e (iii) aplicação de conceitos indeterminados¹¹⁷.

4. Anulação do contrato fiscal

Anulação se associa a questões de invalidade do ato, consubstanciando medida que se toma para afastar negócio jurídico que contenha vícios de nulidade ou anulabilidade.

¹¹³ BFH/NV 1998, p. 498.

¹¹⁴ Cf. P. DEUBNER. *Verständigungsformen...* op. cit. (nota 112), pp. 42-45.

¹¹⁵ Cf. P. DEUBNER. *Verständigungsformen...* op. cit. (nota 112), pp. 45-46.

¹¹⁶ Cf. R. SEER. *Verständigungen...* op. cit. (nota 8), pp. 13-18.

¹¹⁷ Cf. A. EICH. *Die tatsächliche Verständigung...* op. cit. (nota 1), pp. 25-27.

Questões de nulidade estão normalmente associadas à constatação de que o negócio jurídico não continha requisitos essenciais¹¹⁸, ou foi movido por simulação¹¹⁹. Questões que suscitam a anulabilidade remetem a vícios de formação¹²⁰.

Em casos de contratos firmados com a Administração Pública deve-se levar em consideração, ainda, o poder de autotutela que permite a anulação ou revogação do ato sem necessidade de recurso à via jurisdicional. Esse poder da Administração Pública está consagrado nas súmulas 346 e 473 do STF abaixo transcritas¹²¹:

Súmula 346: Administração Pública - Declaração da Nulidade dos Seus Próprios Atos

A administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

Súmula 473: Administração Pública - Anulação ou Revogação dos Seus Próprios Atos

A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por

¹¹⁸ Código Civil: “Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

I - celebrado por pessoa absolutamente incapaz;

II - for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto;

III - o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito;

IV - não revestir a forma prescrita em lei;

V - for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade;

VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

VII - a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção”.

¹¹⁹ Código Civil: “Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados”.

¹²⁰ Código Civil: “Art. 171. Além dos casos expressamente declarados na lei, é anulável o negócio jurídico:

I - por incapacidade relativa do agente;

II - por vício resultante de erro, dolo, coação, estado de perigo, lesão ou fraude contra credores”.

¹²¹ Cf. M.S.Z. DI PIETRO. *Direito administrativo*, op. cit. (nota 60), pp. 68-69.

motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Pode-se verificar, especialmente da súmula que ela apresenta dois desdobramentos. O primeiro consiste na possibilidade de anular atos que contenham vícios em sua formação. Nesta situação os efeitos da decretação de nulidade retroagem para o momento inicial da formação viciada do ato e operam efeitos desde então (*ex tunc*). O segundo relaciona-se com o poder de revogação de atos que, por razões justificáveis, não mais se revelam convenientes e oportunos.

A esse respeito é importante fixar que esta formulação dada ao poder de revogação restringe e repele sua aplicação no Direito Tributário¹²², pois implicaria revogação por pura discricionariedade (motivos de conveniência e oportunidade) não sendo concebível que tal aconteça no Direito Tributário. Existem múltiplas situações que conferem discricionariedade pura ao Administrador Público em matéria tributária, todavia, todas decorrem de espaço dado especificamente pela legislação, de modo que não se pode conceber sua abertura para a simples revogação de atos fundada em tal forma de discricionariedade.

A aplicação do poder de autotutela deve se restringir, portanto, a considerações de nulidade ou anulabilidade do lançamento. Em formulação genérica, pode-se afirmar que a Administração Pública detém, portanto, um poder revisional unilateral de anular seus atos e deve aplicá-lo para anular contratos fiscais quando constatado vício de validade em sua origem.

Apresentam nos próximos subitens, discussões pontuais quanto aos limites para a suscitação de invalidade de contratos fiscais e também sobre a singular hipótese de ineficácia do contrato.

¹²² Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2007, pp. 454-456.

4.1. *Invalidade*

Conforme se afirmou no Capítulo anterior, uma das características essenciais dos contratos fiscais consiste na necessidade de prévia autorização legal conferindo poderes, seja em relação ao objeto, seja no que respeita à capacidade das partes envolvidas¹²³. A ausência de permissivo legal que autorize a celebração de contratos fiscais naquelas matérias cujo disciplinamento a própria Constituição e o CTN reservam à lei em sentido estrito pode suscitar vício de validade a ensejar a decretação da nulidade do contrato fiscal. A concessão de benefícios fiscais (isenção, anistia, remissão), caso concedida à margem da lei, pode suscitar sua anulação.

Em simples palavras, a conclusão de contrato fiscal em matéria não autorizada por lei, ou envolvendo autoridade legal não investida dos poderes de atuação em tal campo configura potencial afronta ao princípio da legalidade.

Sendo o contrato fiscal, como visto, um elemento que se integra ao ato administrativo¹²⁴, a disciplina procedimental para sua anulação segue, em princípio, os parâmetros gerais de Direito Administrativo que permitem à Administração Pública exercer o poder de autotutela comentado acima para rever e anular seus próprios atos.

Esta prerrogativa da Administração Pública encontra, porém, limites substanciais ao seu exercício, particularmente quando dos atos administrativos objeto de reavaliação tenham decorrido sucessivas relações jurídicas que acabem por criar, para sujeitos de boa-fé, complexas situações de fato que repercutem na esfera individual dos particulares. Os atos administrativos gozam de presunção de legitimidade e, sobretudo nos casos de atos jurídicos de cunho individual – que se verificam quando o Poder Público tem contratos individuais com

¹²³ Vide maiores detalhes no subitem 2.2 do Capítulo 3.

¹²⁴ Vide a discussão a respeito da natureza do contrato fiscal no item 3 do Capítulo 3 e também os argumentos que favorecem a tese contratualista.

os particulares, integrativos de atos administrativos que instituem uma relação de confiança na Administração -, tais atos geram uma expectativa do particular com vistas ao seu fiel cumprimento pela Administração¹²⁵.

Hipótese bastante ilustrativa de tal situação se verifica nos casos de concessão de benefícios fiscais onerosos (isenção fiscal condicionada) em matéria de ICMS, os quais se implementam sem a devida autorização legal. A previsão legal específica é exigida expressamente pela Constituição Federal para dar suporte à concessão de benefícios fiscais de maneira geral e especificamente em matéria de ICMS requer-se ainda a previsão em convênios interestaduais que sejam firmados em obediência aos procedimentos previstos em lei complementar (cf. art. 150, §6º e art. 155, §2º, inciso XII, alínea g da Constituição).

A celebração de contrato fiscal relativo à concessão de isenção sem o atendimento do requisito da conformidade legal revela ausência de um dos requisitos essenciais dos contratos que consiste tanto no uso de forma ilícita (qualquer que seja a forma adotada – ato ou contrato – falece-lhe a devida competência derivada de lei que preveja os parâmetros de tal isenção e esteja embasada em convênio interestadual) quanto na adoção de objeto ilícito (pois, não sendo autorizado regularmente o benefício, este se torna também materialmente ilícito).

A aplicação pura e simples do princípio da legalidade demandaria o reconhecimento da invalidade de tais atos/contratos e a sua revogação. Porém, destaca-se que o rigor do princípio da legalidade deve ser ponderado com outros princípios relevantes, levando-se em conta as circunstâncias materiais do caso.

Em situações como essa, a aplicação irrefletida do princípio da legalidade pode se revelar injusta, devendo-se, em prol da preservação da segurança das relações jurídicas, levar

¹²⁵ O raciocínio acima foi desenvolvido por Humberto Ávila com amparo em substancial número de decisões dos tribunais superiores. Cf. ÁVILA, Humberto. Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa dos contribuintes. In: *Revista tributária e de finanças públicas*, ano 10, n. 42. São Paulo: RT, jan-fev/2002, pp. 101-102, 105, 110-111.

em consideração os princípios da boa-fé objetiva e da proteção da confiança legítima. O princípio da segurança jurídica, conforme aponta Ricardo Lobo Torres, congrega simultaneamente os princípios da legalidade tributária e da proteção da boa-fé do contribuinte, não sendo incomum que tais princípios se coloquem em contradição e demandem, do intérprete, o recurso à técnica da ponderação de interesses para a resolução do caso concreto¹²⁶.

A verificação de que condutas praticadas reiteradamente e de boa-fé geram expectativas de confiança em ambas as partes permite reconhecer a existência de uma situação de fato estabilizada e consolidada no tempo. Preservar a estabilidade desta relação jurídica é, assim, um vetor importante que decorre do princípio da boa-fé e diminui o peso que a irregularidade formal poderia ter na decisão quanto à decretação da nulidade do ato.

Esse raciocínio tem conduzido a uma aplicação moderada da Súmula 473 do STF pelo próprio Poder Judiciário em matérias de Direito Administrativo, tendo em vista que a simples constatação da ilegalidade do ato não pode ocasionar automática e infalivelmente a sua anulação¹²⁷.

Numa proposta de abordagem, Humberto Ávila enumera os seguintes requisitos que idealmente devem se verificar presentes numa situação de fato para permitir a devida aplicação do princípio da boa-fé:

¹²⁶ Cf. R.L. TORRES, *Tratado...*, v. II, op. cit. (nota 11), pp. 570-572.

¹²⁷ “O pensamento construído no verbete da Súmula 473, do Colendo Supremo Tribunal Federal, deve ser concebido com certa ponderação, pois, ainda que a Administração Pública tenha o poder de anular seus próprios atos, de ofício, quando eivados de ilegalidade, deve, no entanto, examinar as circunstâncias e conseqüências, com observância de requisitos formais e de conteúdo”. REsp 162.424, 6ª Turma, Rel. Min. Vicente Leal, DJ 11/05/1998, ementa.

“Na avaliação da nulidade do ato administrativo é necessário temperar a rigidez do princípio da legalidade, para que ele se coloque em harmonia com os princípios da estabilidade das relações jurídicas, da boa-fé e outros valores essenciais à perpetuação do Estado de Direito”. REsp 6.518, 1ª Turma, Rel. Min. Gomes de Barros, DJ 19/09/1991.

- (i) relação entre o Poder Público e contribuinte baseada em ato ou contrato administrativo cuja validade seja presumida;
- (ii) relação concreta envolvendo uma repetição de comportamentos, de forma continuada, uniforme e racional por uma pluralidade de agentes fiscais que executam o ato ou contrato administrativo como se válido fosse;
- (iii) relação de confiança envolvendo as partes e terceiros;
- (iv) relação de causalidade entre a confiança do Poder Público e os atos por ele praticados;
- (v) situação de conflito entre o comportamento anterior e o atual por parte do Poder Público;
- (vi) continuidade da relação por período inversamente proporcional à importância do ato ou contrato administrativo aplicado¹²⁸.

Identificados esses pressupostos, deve-se avaliar a conveniência e oportunidade da própria revogação do ato. É possível haver casos em que a manutenção do benefício fiscal contribua para a realização dos fins constitucionalmente atribuídos ao próprio Estado, de modo a não se justificar que a Administração realize a anulação ou revogação de ato administrativo por motivo de irregularidade formal.

Embora pareça não concordar com a origem contratual direta de tal relação, Humberto Ávila ressalta a característica de *não revogabilidade* da isenção tributária, especialmente aquela que é concedida como equivalente ou em troca de uma prestação (isenção fiscal condicional). Se o benefício fiscal deu causa, por exemplo, a um empreendimento, cuja continuidade depende da manutenção do incentivo e interessa também ao Poder Público, deve-se evitar o reconhecimento de sua invalidade em razão de vício formal¹²⁹.

¹²⁸ H. ÁVILA. Benefícios fiscais inválidos... op. cit. (nota 125), pp. 103-104.

¹²⁹ H. ÁVILA. Benefícios fiscais inválidos... op. cit. (nota 125), pp. 105, 109-111.

Caso, por outro lado, não se verifiquem presentes no caso concreto os pressupostos materiais que justificariam a manutenção do ato ou contrato inválido, deve a autoridade administrativa promover sua anulação mediante procedimento administrativo regular, cuidando-se também para que não sejam impostas penalidades ao contribuinte e tampouco lhe sejam cobrados juros de mora ou correção monetária. Isso porque, não só referidos atos ou contratos, mas também a prática administrativa de agir com base neles configuram *normas complementares* para os fins previstos no art. 100 do CTN, devendo-se excluir a imposição dos acréscimos legais previstos em seu parágrafo único¹³⁰.

4.2. Ineficácia

Ineficácia também é expressão que poderia remeter ao mesmo conteúdo da invalidade. Utilizada em sentido amplo a ineficácia alcança: (i) falta de requisito formal essencial no plano da existência (e.g. ausência de assinatura), (ii) falta de elemento essencial (e.g. capacidade, objeto, forma), e (iii) vício na formação (erro, dolo etc.). No primeiro caso, o contrato não chega a existir, no segundo há um problema de nulidade e no terceiro de anulabilidade. Em sentido estrito, porém, a ineficácia diz respeito à situação, transitória ou permanente, que impede a execução do contrato. Ou seja, um problema no plano da eficácia propriamente dito¹³¹.

Levando em consideração que o contrato fiscal toma como fundamento determinada matéria de fato e a ela vincula uma consequência jurídica específica, pode acontecer de a situação de fato ocorrida na realidade não corresponder àquela prevista no contrato. Esta situação é comum em casos de contratos fiscais que são voltados para o futuro, como se verifica nas consultas fiscais¹³². Neste caso, não se verifica propriamente a invalidade do contrato, mas simplesmente a sua ineficácia. Pode-se dizer que uma condição fundamental

¹³⁰ Humberto Ávila refere-se apenas à exclusão de penalidade. H. ÁVILA. Benefícios fiscais inválidos... op. cit. (nota 125), pp. 111-113.

¹³¹ A. WALD. *Obrigações e contratos*, op. cit. (nota 17), pp. 238-241.

¹³² Este tema será abordado com maior detalhamento no item 3 do Capítulo 5.

do contrato, ou uma parte fundamental do contrato não se implementou, de modo que o contrato nem sequer chegou a se implementar¹³³.

¹³³ P. RICKLI. *Die Einigung zwischen Behörde und Privaten...* op. cit. (nota 44), p. 107.

Capítulo V – Algumas manifestações de contratos fiscais

Neste derradeiro capítulo, a proposta que se formula consiste na abordagem 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 descon sideração de atos e negócios praticados pelo contribuinte que demonstrassem, segundo tal medida, falta de propósito negocial ou abuso de forma. Tal descon sideração 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 descon sideração 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 3do Capítulo 1, bem como no subitem 2.2 do Capítulo 3.

⁹ CTN: “Art. 116 [...] Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá descon siderar 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 descon sideração 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 descon sideração.

§ 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 conterà 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 conterà, 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 acerto 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 antielusive 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 inexactidão”. 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 irretratável 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 exercer 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 acertamento 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 acertamento 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 prevaletentes 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 fundadas 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.

atinentes a esta figura, seja em razão de se verificar hipótese de verdadeiro “contrato de adesão”.

4.4. *Detalhes de sua prática*

As etapas de *formação* do contrato de isenção podem se desdobrar em variados atos e procedimentos de proposta, discussão e aprovação.

Casalta Nabais descreve o exemplo dos *agréments fiscaux* do Direito francês e o formato retrata em certa medida práticas adotadas no Brasil ao mesmo tempo em que pode servir de modelo em alguns aspectos de transparência e controle da atividade administrativa.

Normalmente se observa que as negociações de isenção se iniciam com um pedido do interessado, o qual não necessariamente deverá obedecer a forma específica. Recebido o pedido pela entidade competente, abre-se a fase do diálogo entre o contribuinte solicitante e a Administração Pública. A bem da verdade, não é raro que tal diálogo já possa mesmo ter se iniciado antes da apresentação do pedido formal que deflagrou todo o processo⁷⁸.

De todo modo, não se condena que haja contatos pessoais entre o contribuinte e a Administração Pública, pois tal aproximação é característica da *concertação administrativa*⁷⁹. Segue-se a isso, a fase de instrução do pedido e que objetiva: (i) o exame da oportunidade econômica, consistente na análise das vantagens econômicas oferecidas pelos projetos do contribuinte, e (ii) o exame da oportunidade fiscal, voltado a apurar a situação e o comportamento fiscal pretérito do contribuinte. Feita esta instrução, tem lugar a decisão de outorga do contrato fiscal de isenção⁸⁰.

⁷⁸ Cf. J.C. NABAIS. *Contratos fiscais...* op. cit. (nota 31), p. 181.

⁷⁹ Vide a respeito deste conceito os comentários feitos no Capítulo 1, especialmente no texto que introduz a nota 25.

⁸⁰ Cf. J.C. NABAIS. *Contratos fiscais...* op. cit. (nota 31), p. 181-182.

Por fim, destaca-se que as medidas de *modificação* ou *revogação* das isenções contratuais, especialmente quando concedidas por determinado prazo ou em função de determinadas condições, contam com restrições particulares previstas no art. 178 do Código Tributário Nacional⁸¹ e que garante a sua continuidade pelo prazo inicialmente ou até que se cumpram as condições inicialmente acordadas. Luís Eduardo Schoueri, embora negue haver natureza puramente contratual entre o Fisco e o contribuinte neste caso, aponta ter o próprio CTN se preocupado em garantir a continuidade de relações que possam ter, por exemplo, incentivado determinado contribuinte a fazer investimentos de dificilmente reversíveis no curto prazo. Não seria propriamente o contrato, pois este tem função principal de estipular o cumprimento de obrigações associadas à isenção, mas sim a própria lei que terá se preocupado com a imposição de restrições à modificação ou revogação da isenção⁸².

5. Transações

A transação já é uma realidade em matéria tributária. Além de ser largamente adotada por Estados e Município, a transação se encontra atualmente foi regulada por lei federal e pode atualmente ser realizada no âmbito dos juizados especiais federais em questões de valor inferior a 60 salários mínimos. Também se destaca a esse respeito o recente Projeto de Lei nº 5.082/2009 que propõe a regulamentação do tema para sua ampliação a causas de maior valor.

5.1. Definição e exemplos

Transação é forma de extinção do crédito tributário prevista no art. 171 do CTN⁸³ e apresenta algumas diferenças relevantes com relação a instituto jurídico do Direito Civil que

⁸¹ CTN: “Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104”.

⁸² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 626.

⁸³ CTN: “Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

carrega o mesmo nome. Destaca-se, assim, que a transação do Direito Tributário, com a formatação que lhe foi dada pelo CTN, somente se reporta ao passado, autorizando que se transacione em busca da terminação de litígios e não de sua prevenção. A transação do Direito Civil vale tanto para controvérsias instauradas quanto para controvérsias possíveis.

Dada a especialização que a palavra recebe no âmbito tributário, prefere-se utilizá-la com o seu sentido mais restrito⁸⁴.

A transação tem o efeito de extinguir o crédito tributário e o paradoxo aparentemente causado por sua menção expressa na lista do art. 171 do CTN, em conjunto com a hipótese de pagamento, é elucidado por Luís Eduardo Schoueri que esclarece ser a transação fenômeno que deflagra a novação da dívida. O que extingue o crédito tributário existente antes da transação é a própria transação (e o efeito de novação que ela provoca). Disso resulta uma nova dívida que, esta sim, será extinta pelo pagamento⁸⁵.

Esta é uma forma de extinção de crédito tributário bastante prestigiada na legislação de Estados e Municípios, conforme se verá dos exemplos discutidos adiante. Foram selecionadas para análise comparativa as leis de Minas Gerais⁸⁶, Santa Catarina⁸⁷ e dos Municípios de Campinas⁸⁸ e Salvador⁸⁹. Outros exemplos conhecidos foram implementados em Pernambuco⁹⁰ e no Município de Belo Horizonte⁹¹.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso”.

⁸⁴ Consoante já se comentou acima, no subitem 1.1.3 do Capítulo 3.

⁸⁵ Cf. L.E. SCHOUERI. *Direito tributário*, op. cit. (nota 82), pp. 597-598.

⁸⁶ Lei Mineira nº 6.763/1975 (conforme alterações posteriores): “Art. 217 - O Poder Executivo poderá realizar transação, conceder moratória, parcelamento de débito fiscal e ampliação de prazo de recolhimento de tributo, observadas, relativamente ao ICMS, as condições gerais definidas em convênio”.

⁸⁷ Lei Catarinense nº 15.856/2012: “Art. 6º A Procuradoria-Geral do Estado fica autorizada a transacionar com o sujeito passivo do ICMS, com vistas à terminação do litígio e à extinção do crédito tributário, nos termos do art. 171 da Lei federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), observado o disposto em Ato do Chefe do Poder Executivo”.

⁸⁸ Lei Campineira nº 12.920/2007: “Art. 1º Fica o Poder Executivo autorizado a celebrar transação que, mediante concessões mútuas, resguardado o interesse público, importe em encerramento do litígio judicial e, conseqüentemente, extinção de créditos tributários ou não tributários”.

⁸⁹ Ilustram essas situações como fundamento de transação a Lei Soteropolitana nº 7.186/2008: “Art. 26. Fica o Chefe do Poder Executivo autorizado a celebrar, com o sujeito passivo, transação que, mediante concessões

A regulamentação do tema no âmbito federal tem encontrado, porém, certa resistência. Ao invés, verificam-se programas especiais, que combinam elementos das figuras de parcelamento, anistia e remissão, mas que com a transação não se confundem, pois esta, como se viu, implica noção da dívida.

Existe, porém, transação na área federal num espaço mais restrito. Conforme apontou Hugo de Brito, a transação em matéria tributária federal já pode ser realizada desde 2002, quando entrou em vigor a Lei nº 10.259/2001 que dispõe sobre Juizados Especiais Cíveis. Esta lei permitiu aos representantes judiciais da União, autarquias, fundações e empresas públicas e outros a conciliar, transigir ou desistir em processos de competência de tais juizados⁹².

São admitidas causas de até 60 salários mínimos e a referida Lei somente excluiu de seu alcance as execuções fiscais e os mandados de segurança que envolvam matéria tributária, bem como atos administrativos federais de uma maneira geral, salvo os de natureza previdenciária e os de lançamento fiscal.

Podem ser promovidas, portanto, ações anulatórias de lançamento tributário, ou ações declaratórias de inexistência de relação tributária etc. Para este último caso, Hugo de Brito destaca também que para ações que envolvam obrigações vincendas, o cálculo do limite de 60 salários mínimos leva em conta o valor correspondente a doze parcelas⁹³.

mútuas, importe em composição de litígio em processo fiscal, administrativo ou judicial, e conseqüente extinção de crédito tributário, quando: [...]”.

⁹⁰ Vide a Lei Complementar Pernambucana nº 105/2007.

⁹¹ Vide art. 35 da Lei Belorizontina nº 8.725/2003, regulamentada pelo Decreto Municipal nº 12.926/2003.

⁹² Referência é feita ao art. 10, parágrafo único da Lei nº 10.259/2001. Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Transação e arbitragem no âmbito tributário*. 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, p. 124.

⁹³ Tais exclusões, inclusões e regra especial para cálculo do limite estão refletidas no art. 3º, §1º, inciso I e III e §2º, da Lei nº 10.259/2001. Cf. H.B. MACHADO. *Transação...* op. cit. (nota 92), p. 124.

5.2. Atributos de contrato fiscal

No que respeita ao elemento *incerteza*, sublinha-se ser fundamental que a situação de fundo que autoriza o Poder Público a realizar transação deva envolver algum nível de controvérsia nos elementos da relação jurídico tributária que prejudique a satisfação do crédito tributário.

A controvérsia presente pode ter sido gerada em razão da concretização de elementos imprecisos da norma – para cuja implementação, o Fisco tenha no passado atuado unilateral e impositivamente em vez de se valer de acordo de fixação com o contribuinte durante a fase de fiscalização a fim de impingir maior certeza ao lançamento – cuja aplicação no caso concreto seja objeto de genuína dúvida.

Pode a incerteza também se verificar em razão de erro ou dúvida na apuração dos fatos, assim como também pode advir de dúvidas e imprecisões decorrentes do exercício de margens de apreciação na apuração estimada da base de cálculo⁹⁴.

A eliminação de litígios instaurados em discussão judicial cuja chance de êxito da Fazenda Pública seja pequeno (e a perda se demonstre ser apenas uma questão de tempo) pode também ser motivo de transação objetivando encerrar relação de cobrança desnecessária. Além disso, do mesmo modo, dúvidas e imprecisões na quantificação da matéria tributável podem motivar espaço para negociação e transação⁹⁵.

⁹⁴ Ilustram essas situações como fundamento de transação a Lei Soteropolitana nº 7.186/2008: “Art. 26. Fica o Chefe do Poder Executivo autorizado a celebrar, com o sujeito passivo, transação que, mediante concessões mútuas, importe em composição de litígio em processo fiscal, administrativo ou judicial, e conseqüente extinção de crédito tributário, quando:

I - a incidência ou critério de cálculo do tributo for matéria controvertida;
 II - ocorrer erro ou ignorância escusável do sujeito passivo quanto a matéria de fato;
 III - ocorrer conflito de competência com outras pessoas de direito público interno;
 IV - o montante do tributo tenha sido fixado por estimativa ou arbitramento.”

⁹⁵ A Lei Campineira nº 12.920/2007 ilustra esses pontos: “Art. 2º - A transação a que se refere o Artigo 1º desta Lei será autorizada quando ocorrer uma das seguintes hipóteses:

A *bilateralidade* nos contratos fiscais de transação é evidente, pois eles não se formam senão com a obtenção do consenso das partes com relação ao montante pagável da dívida.

Da relação bilateral gerada em virtude do consenso das partes com relação ao objeto da transação resulta um vínculo jurídico que *limita o direito de impugnação* do contribuinte e o poder de revisão do Fisco com relação àquilo que tiver sido acordado. A legislação de Santa Catarina⁹⁶ do Município de Campinas⁹⁷ são enfáticas a esse respeito.

Com relação ao requisito de *conformidade legal*, não se poderia questionar a legalidade formal dos exemplos aqui comentados, pois o CTN exige que a transação decorra de lei e tal requisito se cumpre. A dúvida que se coloca é se haveria conformidade legal do ponto de vista material. É dizer: a lei que regula a transação deve fornecer quais medidas e parâmetros para a implementação da transação? Bastaria, num extremo, que se indicasse a

I - a controvérsia jurídica estiver sendo reiteradamente decidida pelo Supremo Tribunal Federal ou pelos Tribunais Superiores, em sentido contrário ao Município;

II - o montante do tributo tenha sido fixado por estimativa ou arbitramento;

III - houver a constatação de efetivas distorções no cálculo do tributo”.

⁹⁶ Lei Catarinense nº 15.856/2012: “Art. 8º A transação implica, por parte do sujeito passivo, confissão irretratável da dívida, bem como renúncia ou desistência de quaisquer meios de defesa ou impugnações judiciais ou administrativas que versem sobre o crédito tributário correspondente.

§ 1º A confissão, renúncia e desistência mencionadas no caput deste artigo serão consignadas no próprio termo de transação”.

⁹⁷ Lei Campineira nº 12.920/2007: “Art. 13 - A assinatura do Termo de Transação configura confissão extrajudicial nos termos dos Artigos 348, 353 e 354 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 e sujeita as pessoas físicas e jurídicas à aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas nesta Lei.

§ 1º - A celebração do termo de transação não confere qualquer direito à restituição ou à compensação de importâncias já pagas ou compensadas.

§ 2º - Em qualquer hipótese, a transação convencionada deverá ser sempre interpretada restritivamente, assentado que por ela somente se declaram ou se reconhecem direitos relativos ao seu objeto.

Art. 14 - O sujeito passivo da obrigação tributária ou não tributária que optar pela transação deverá:

I - confessar de modo irrevogável e irretratável a totalidade dos créditos a que se refere o Artigo 1º desta Lei;

II - aceitar plenamente e de forma irrevogável e irretratável todas as condições estabelecidas pela Secretaria Municipal de Finanças e pelo Diretor do Departamento de Procuradoria Geral do Município, consubstanciadas no Termo de Transação;

III - desistir expressamente e de forma irrevogável e irretratável da impugnação ou do recurso interposto e da ação judicial proposta e, cumulativamente, renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam os referidos processos administrativos e ações judiciais, relativamente aos créditos tributários ou não tributários incluídos no pedido de transação;”

autoridade competente para transacionar e os parâmetros de negociação ficariam à livre sua disposição? Ou haveria a lei de dispor também as reduções que devem ser dadas para as multas, para os juros etc.?

Uma leitura simples do art. 171 do CTN favorece a primeira interpretação. Conferindo-se particularmente seu parágrafo único, é possível inferir que o conteúdo mínimo exigido da lei regulamentadora é a indicação da autoridade competente (neste caso a lei “indicará a autoridade competente”). As “condições” constantes do *caput* do art. 171 consistem conteúdo que parece ser facultativo e livre.

Por outro ângulo, se a lei tiver que indicar com rigidez inclusive as reduções de valores que serão dadas para cada caso, não haveria que se falar de transação, mas sim de remissão e anistia combinadas⁹⁸.

Em vista disso, é possível inferir que a lei regulamentadora da transação deve criar um espaço de livre atuação administrativa, pois, do contrário, não se tem genuinamente transação. A propósito, a lei federal que permite transações em matéria tributária em causas de pequeno valor, não contém nada além do que a indicação da autoridade competente. Se algo mais fosse exigido da lei regulamentadora, então a transação prevista para ocorrer nos Juizados Especiais Cíveis já estaria frustrada.

5.3. Natureza jurídica específica

A natureza jurídica específica da transação exprime um ato administrativo participativo. Na expressão sucinta de Natalia Dacomo, a transação é ato administrativo, pois, antes da concretização unilateral, existe um momento de diálogo entre o Fisco e o

⁹⁸ Vide o exemplo da Lei Catarinense nº 15.856/2012, transcrito na nota 103 infra neste Capítulo e comentado no texto que a acompanha.

contribuinte, no processo de produção, que possibilita a elaboração de um ato administrativo. Nota-se que é exatamente esta integração do acordo celebrado pelas partes a um ato que lhe é posterior que caracteriza o *ato administrativo participativo*⁹⁹.

Carlos Muzzi ressalta que a vontade do contribuinte configura elemento absolutamente essencial da transação e sua ausência prejudica a própria existência do ato. Com esta formulação, parece não aceitar seja negado o caráter contratual à transação e termina concedendo que as figuras *contrato* e *ato administrativo “bilateral”* são próximas¹⁰⁰.

A perplexidade de Carlos Muzzi possivelmente se explica pelo fato de a transação ter natureza jurídica específica de ato administrativo, mas compreender-se integrada ao gênero dos contratos fiscais. Ou, colocando de outra forma, sendo bastante amplo o conceito de contrato, ele sempre pode se colocar como candidato a qualificar qualquer relação jurídica bilateral.

Adotando-se, como se fez com as demais espécies de contratos fiscais, o critério da facultatividade, nota-se que o Fisco não tem a opção entre praticar o ato administrativo ou celebrar um contrato. Um ato administrativo haverá de existir e este se munirá do contrato antes celebrado pelas partes. Numa situação como essas, tem-se genuinamente um *ato administrativo participativo*.

5.4. Detalhes de sua prática

A análise comparativa da legislação dos Estados e Municípios selecionados mostra que a iniciativa para propor a transação normalmente é atribuída ao contribuinte. Nos casos

⁹⁹ Cf. DACOMO, Natalia de Nardi. *Direito Tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 176.

¹⁰⁰ Cf. C.V. MUZZI FILHO. *A vontade do contribuinte...* op. cit. (nota 41), pp. 25-26.

em que ela é proposta por iniciativa do Fisco, o que se observa são as chamadas “transações por adesão”, que são abertas a qualquer um que se enquadre nos requisitos correspondentes.

Tomando-se o exemplo da legislação do Estado de Minas Gerais, os procedimentos para a *formação* de uma transação com o Poder Executivo permitem que a iniciativa parta do contribuinte (uma empresa, por exemplo) que, inicialmente formula a sua “oferta” ao apresentar pedido de novação da dívida que resulte em efeitos similares à combinação de anistia, remissão e moratória, cabendo, posteriormente ao Fisco avaliar a conveniência e oportunidade de tal proposta. A “aceitação” da proposta do contribuinte deverá sopesar o interesse público envolvido na execução do crédito tributário devido com os interesses envolvidos na sobrevivência e continuidade de determinada atividade empresarial que promove altos níveis de emprego, produz mercadorias de difícil reposição etc.¹⁰¹

Quanto à existência de critérios pré-definidos em lei para a apuração do valor a pagar como resultado da transação, observa-se variações que vão desde o estabelecimento de nenhum critério até à estipulação de valores fixos de redução.

No Município de Salvador, não se estabelecem de antemão critérios específicos para o montante dos descontos a serem concedidos¹⁰². O espaço para negociação fica aberto para permitir a transação pelo valor mínimo do principal devido ou outro valor que adicione a este alguma dosagem de multas e juros. Em Santa Catarina, os valores concedidos a título de redução de multa se demonstram tão rigorosamente fixados na lei, que caberia indagar se não

¹⁰¹ Este exemplo é comentado em maior profundidade por Onofre Alves como situação bastante ilustrativa que autorizaria a concessão de um parcelamento ou transação. Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Transação no Direito Tributário, discricionariedade e interesse público. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 83. São Paulo: Dialética, agosto/2002, p. 123.

¹⁰² Lei Soteropolitana nº 7.186/2006: “Art. 26 [...] Parágrafo Único - A transação a que se refere o caput será proposta ao Prefeito pelo Secretário Municipal da Fazenda ou pelo Procurador Geral do Município, em parecer fundamentado, e limitar-se-á dispensa parcial ou total dos acréscimos legais referentes à multa de infração, multa de mora e juros”.

se está diante de uma combinação de anistia e remissão, situação na qual seria inapropriado falar de transação¹⁰³.

Conforme se apontou acima, não há propriamente obrigação para que a lei instituidora da transação chegue a tal ponto. Basta que se indique a autoridade competente e se estabeleçam as condições reputadas pertinentes (e.g. quanto aos critérios de admissão e também quanto ao procedimento a ser seguido etc.).

¹⁰³ Lei Catarinense nº 15.856/2012: “Art. 12. A transação resultará, por parte do Estado, na concessão de redução sobre o montante da multa por infrações, dos acréscimos moratórios, e do valor devido ao FUNJURE, relativos ao crédito tributário objeto da transação, nos seguintes percentuais:
I - 45% (quarenta e cinco por cento) na hipótese de pagamento integral; e
II - 20% (vinte por cento) na hipótese de parcelamento nos termos previstos na legislação pertinente”.

CONCLUSÕES

1. As relações entre a Administração Pública e os cidadãos modificaram-se radicalmente ao longo das últimas décadas. Impulsionada por um aumento significativo da democracia, com a proliferação de interesses de grupos e ampliação de mecanismos de participação e controle da sociedade nos atos de governo, a Administração Pública tem deixado para trás seu viés puramente autoritário e sua função de mera executora das leis votadas pelo Poder Legislativo. A Administração Pública do século XXI preza pela maior transparência e eficiência de seus atos, enfoca o cidadão e busca novos modos de se relacionar com a sociedade.

2. Essa transformação no modo de agir da Administração Pública e a mudança de perspectiva quanto à sua posição nas relações com os particulares também se opera em matéria tributária. O Estado não mais se impõe de modo absoluto diante do cidadão e, particularmente em matéria de tributação, o contribuinte não experimenta mais uma situação de sujeição total em relação ao poder impositivo do Estado. A administração tributária também busca a adoção de formas consensuais de prevenção ou solução de conflitos, pois o recurso ao Poder Judiciário demonstra morosidade e o prolongamento das demandas inevitavelmente traduz prejuízos para as partes envolvidas. Nos tempos atuais, a Administração Pública também tem favorecido o consensualismo em matéria tributária. A busca por uma Administração tributária consensual é fenômeno que se verifica no exemplo de muitos países. Os exemplos de contratos fiscais adotados na Espanha, Itália e Alemanha permitem ilustrar esta tendência.

3. Contratos fiscais são acordos firmados com o consenso das partes – fisco e contribuinte – e que trazem como consequência a vinculação dessas mesmas partes com relação a determinado elemento controverso da obrigação tributária que seja, em razão de previsão legal, passível de negociação e convenção entre as partes. É um negócio jurídico bilateral, pois pressupõe o acordo de duas vontades: a do fisco e a do contribuinte. Seu objeto enfoca elementos disponíveis da *criação*, *modificação* ou *extinção* de vínculo obrigacional pertinente a relações jurídicas de natureza tributária.

4. A admissibilidade dos contratos fiscais depende do atendimento ao princípio da legalidade. Dentre as possíveis acepções do princípio da legalidade, merece particular atenção a especialização que o princípio da legalidade demonstra no campo tributário: o chamado *princípio da estrita legalidade* ou, na expressão tecnicamente imprópria, porém célebre, o *princípio da tipicidade cerrada*. O conteúdo deste *princípio da estrita legalidade* diferencia-se do *princípio da legalidade genérica*, que decorre do art. 5º, inciso II, da Constituição, e também apresenta diferenças relevantes em comparação com o *princípio da legalidade da Administração*, retratado no art. 37 da Constituição.

5. Não há ofensa ao *princípio da legalidade genérica*, pois, as disposições constitucionais em matéria tributária efetivamente não elegem nenhuma forma específica para a atuação administrativa. A Constituição não estabelece nenhum mandamento contrário à adoção de formas pactuadas de atuação administrativa e o Código Tributário Nacional até mesmo menciona o *contrato* como forma instrumental apropriada para a prática administrativa em determinadas situações. Diante de fatores que favorecem a atuação consensual em vez da atuação unilateral da Administração Pública, nota-se que a ausência de permissivo legal autorizativo quanto à *forma* contratual em matéria tributária não pode ser lida como uma proibição a tal modo de atuação. Diante de margens de apreciação conferidas pela lei e a ausência de definição específica quanto ao modo de atuar, não se pode admitir que a autoridade administrativa permaneça inerte e, menos ainda, que deixe de buscar uma forma de atuação que resulta em maior *eficiência e legitimidade*.

6. O crescente uso de conceitos indeterminados e outras técnicas de concessão de margens de apreciação pela legislação conduz a uma certa *flexibilização* do princípio da legalidade. Porém, a uma nova forma de legislar, corresponde um novo modo de administrar. E a utilização da forma consensual permite a melhor satisfação dos princípios de justiça tributária comparativamente ao uso de medidas unilaterais.

7. O *princípio da estrita legalidade* impõe limites materiais à utilização de contratos fiscais tendo em vista a dependência de lei prévia a respeito determinados temas essenciais à formação da obrigação tributária. Um arranjo consensual entre Fisco e contribuinte não pode dispor acerca de tais temas em contrariedade à lei e tampouco se pode exceder o conteúdo da lei. Onde impera o princípio da legalidade não se pode admitir uma contratação *contra legem* ou *praeter legem*. Existem, porém, mesmo em temas relativos à obrigação tributária, situações nas quais a lei confere margens de apreciação à autoridade administrativa. A opção pela via contratual nessas hipóteses – em vez da atuação unilateral impositiva – não contraria o princípio da estrita legalidade e, pelo contrário, colabora com o seu aperfeiçoamento, favorecendo a justiça tributária e a maior eficiência da Administração Pública. Ademais, no enquadramento constitucional do tema, reforça-se mensagem já constante do CTN, que exige lei prévia para a concessão de benefícios fiscais de modo geral (isenção, anistia, remissão). Mesmo que tais benefícios sejam concedidos individualmente, por meio de contrato, tal atuação administrativa deve obedecer a requisitos fixados em lei.

8. A utilização contratos não configura uma afronta ao *princípio da legalidade da Administração*. Não havendo dispositivo legal que proíba esta forma de atuação, ou privilegie adoção de determinada *forma* de atuação administrativa, não se pode afirmar que haja impedimento à adoção de contratos fiscais.

9. O princípio da igualdade é indiferente com relação à *forma* adotada de agir administrativo. Se os contratos fiscais são celebrados de acordo com regras conhecidas, seu acesso é aberto a todos e são observados requisitos de transparência e publicidade, não há risco maior ou menor para o princípio da igualdade em razão da adoção desta *forma* de atuação administrativa em comparação com a adoção de atos administrativos.

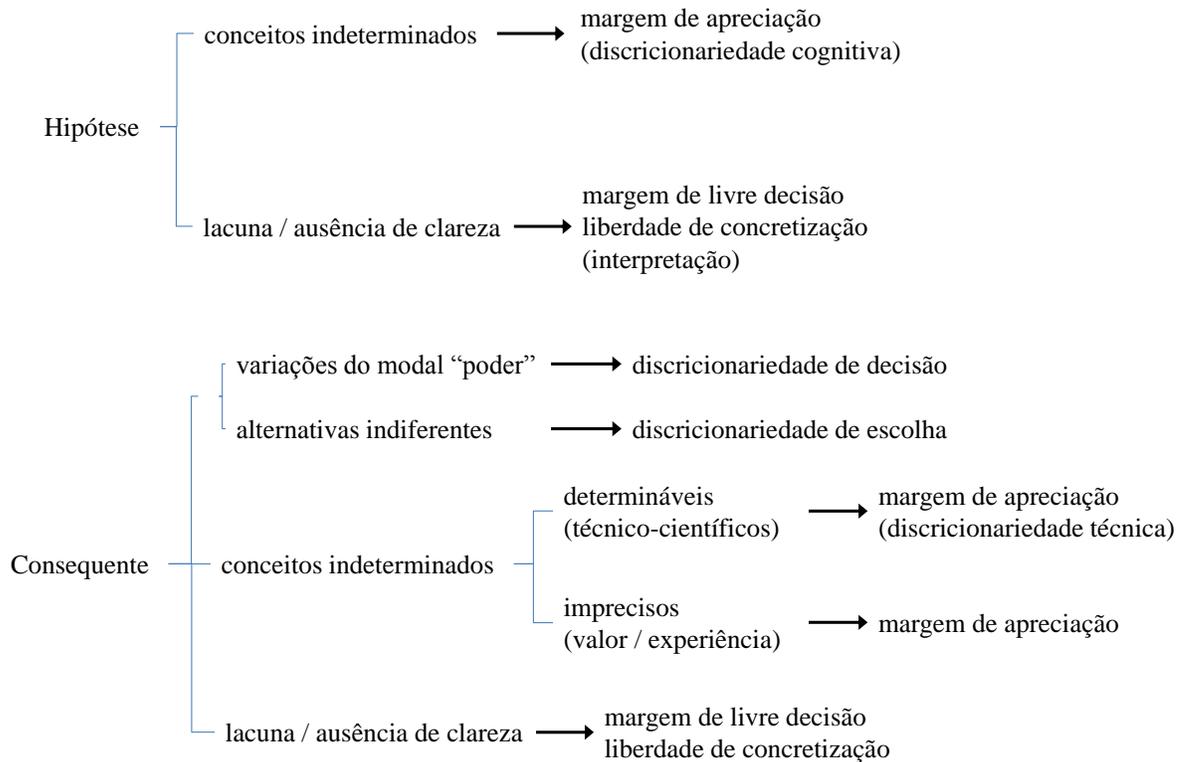
10. Os contratos fiscais não ofendem o princípio da indisponibilidade do interesse público. Sua particularização no Direito Tributário, sob a forma do tema da *indisponibilidade do crédito tributário* remete, em última análise, ao tema da *legalidade*, de modo que e as conclusões a que se chegam são as mesmass. No campo dos poderes conferidos à autoridade

administrativa para a concretização de margens de apreciação, está autorizada a conclusão de contratos entre Fisco e contribuinte, porquanto esta medida simplifica a atuação administrativa e contribui para a redução de conflitos. No que respeita à contratação de benefícios fiscais (isenção, remissão, anistia etc.), esta forma de disponibilidade do crédito tributário é admitida, mas deve-se primar para que os parâmetros estejam devidamente prescritos em lei em sentido estrito.

11. A distinção forte entre atos administrativos e atos vinculados tende a esmaecer. No contexto atual, do *Direito por princípios*, a Administração, para agir, não precisa necessariamente de autorização expressa em lei e pode, inclusive, deixar de aplicar um comando legal se, em vista dos princípios aplicáveis ao caso, tal medida se afigurar desproporcional e irrazoável. Fala-se atualmente de vinculação ao Direito. O ato administrativo se reporta a regras, princípios e também conceitos indeterminados. É de se repudiar a ideia de vinculação plena do lançamento.

12. A vinculação a que se refere o Código Tributário Nacional não é plena. Ela diz respeito a uma fase relevante da atividade de lançamento que é a aplicação da norma tributária ao caso concreto. Porém, não afasta as dificuldades inerentes à apuração dos fatos e sua quantificação, tampouco vincula infalivelmente problemas de apreciação de questões de direito envolvidas na definição da norma aplicável ao caso concreto. Em todos esses processos, depara-se a autoridade administrativa com uma liberdade de apreciação que lhe foi concedida pela lei. O exercício deste poder em colaboração com o contribuinte é campo propício para a adoção de contratos fiscais a fim de eliminar incertezas e garantir a aceitação e efetividade do ato.

13. A manifestação da vontade da Administração como elemento formador dos contratos fiscais se revela na discricionariedade e na concessão de margens de apreciação e conformação. Diferenças específicas permitiram propor uma classificação das variadas formas de liberdade da atuação administrativa e apresentar exemplos de cada uma delas em matéria tributária. A classificação foi resumida no quadro que se reproduz abaixo:



14. Particularmente com relação aos conceitos indeterminados, que consistem fonte direta dos contratos fiscais, especialmente no caso de *acordos de fixação*, questionou-se o dogma da univocidade. Tendo-se investigado a evolução histórica da obra de García de Enterría e Tomás Ramón Fernández, que tanto influenciaram autores brasileiros, foi possível constatar que o pensamento desses autores em torno do dogma da univocidade ganhou maior precisão e refinamento. Desta forma, o dogma da univocidade merece ser revisto, pois não se busca a única solução possível existente apenas no plano teórico. O uso de conceitos indeterminados não remete à ausência de margens de apreciação, sendo de se destacar que, na visão dos autores, tanto os conceitos indeterminados de experiência quanto os de valor admitem juízo de apreciação.

15. A controvérsia pertinente a saber se conceitos indeterminados e discricionariiedades se repelem ou se atraem parece caminhar para um caminho conciliador, que envolve, de um lado, o reconhecimento de que há determinados conceitos indeterminados verificáveis, controláveis,

cujos respectivos atos administrativos sejam sindicáveis e, de outro lado, a aceitação de que em determinadas hipóteses, há sim uma margem de livre apreciação do agente administrativo (diante de conceitos indeterminados de experiência / valor e cláusulas gerais).

16. No que respeita às etapas do lançamento tributário, os contratos fiscais encontram espaço tanto antes quanto após a prática deste ato. Numa visão ampla, a aplicação da norma tributária ao caso concreto envolve quatro operações distintas: (i) a identificação da norma aplicável ao caso, (ii) o levantamento dos pressupostos de fato, (iii) a determinação da matéria tributável e (iv) a extinção / liquidação do imposto. Em todas essas etapas pode-se identificar espaço para acordos em matéria tributária.

17. O uso da palavra *contratos* para designar os contratos fiscais se justifica para a referência a um gênero classificatório que congrega diferentes modalidades de atuação consensual em matéria tributária. As diferentes espécies de contratos fiscais podem revelar naturezas jurídicas distintas, algumas com caráter contratual mais acentuado (como é o caso dos contratos que envolvem a concessão de benefícios fiscais), outras com natureza de ato preparatório de atos administrativos (como ocorre nos acordos de fixação). Essas espécies de atuação da Administração tributária consensual apresentam atributos comuns que se reúnem sob a categoria dos *contratos fiscais* a fim de facilitar sua abordagem e estudo comparativo. Prefere-se aqui o adjetivo *fiscal* pela ênfase que dá no fato de ser a negociação e contratação feita com o próprio Fisco.

18. O gênero *contratos fiscais* reúne ajustes consensuais em matéria tributária que revelam as seguintes características essenciais: (i) pressuposto de existência de uma *incerteza* na aplicação da lei; (ii) *conformidade legal*, retratada em previsão legal que autorize (ou ausência de proibição legal) a atuação administrativa consensual voltada à resolução desta incerteza; (iii) intenção das partes em afastar esta incerteza, concretizada na *manifestação de vontades* que gera o consenso (bilateralidade); (iv) vinculação das partes, manifestada pela limitação ao direito de impugnação (pelo contribuinte) e de revisão (pelo Fisco); (v) necessidade de se conferir *publicidade* para permitir a uniformização das práticas e promover a igualdade.

19. As discussões sobre a natureza jurídica dos ajustes consensuais em matéria tributária revolvem em torno de duas principais formas jurídicas, o contrato e o ato administrativo, variando-se as propostas em torno de suas características específicas, contrato privado, contrato administrativo, contrato preparatório de ato administrativo, ato administrativo participativo etc.

20. Propõe-se a eleição do *critério da facultatividade* para guiar a caracterização da natureza jurídica específica das diversas espécies de contratos fiscais: 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.

21. Os princípios da boa-fé, proteção da confiança legítima e *pacta sunt servanda* atuam em conjunto para a fundamentação dos contratos que podem ser firmados entre Fisco e contribuinte sem apoio direto em previsão legal habilitante. O princípio da busca da verdade material incentiva e fundamenta a participação do contribuinte e a busca pelo consenso exatamente naquele espaço em que tal princípio não oferecer um resultado pacífico e incontroverso. Evitar o litígio ou buscar formas de resolvê-lo representam manifestação concreta do princípio da praticabilidade.

22. A formação do contrato fiscal pode se verificar por iniciativa tanto do Fisco quanto do contribuinte. A ausência de previsão legal que regule as interações entre Fisco e contribuinte durante a fase de fiscalização não impede que tais iniciativas de aproximações e discussões sejam abraçadas a fim de dotar o procedimento de fiscalização de ferramentas apropriadas de concretização das variadas margens de apreciação e concretização que envolvem a aplicação da norma ao caso concreto.

23. As declarações e esclarecimentos prestados conscientemente pelo contribuinte em contexto de lançamento por homologação formam a sua proposta com relação às etapas envolvidas na aplicação da norma ao caso concreto e, caso tais pressupostos sejam confirmados e aceitos pelo Fisco, geram o vínculo contratual entre as partes que determina o conteúdo do ato administrativo que lhe seguirá (o lançamento), o qual deverá retratar exatamente aquilo que foi acordado entre as partes.

24. A modificação de contratos fiscais não pode ser fundada nas cláusulas exorbitantes, nem mesmo na teoria da imprevisão. As regras pertinentes a serem observadas são aquelas constantes do Código Tributário Nacional. Mesmo a revisão de lançamento depende de superar as dificuldades de distinguir erro de fato de erro de direito. E este tema caminha para a negação prática da revisibilidade. Em matéria de anulação, deve-se cuidar também para a preservação da segurança das relações jurídicas e levar em consideração os princípios da boa-fé objetiva e da proteção da confiança legítima. Contratos fiscais inválidos podem deixar de ter esta condição decretada caso se constate o atendimento a esses princípios.

25. Os acordos de fixação ou acordos determinativos 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. Tais acordos se verificam em práticas de fiscalização em matéria tributária, têm natureza específica de ato administrativo participativo e decorrem dos esclarecimentos e declarações prestados pelo contribuinte.

26. 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. Revelam natureza jurídica específica de ato administrativo participativo.

27. Soluções de consulta revelam-se em meio a processo administrativo que objetiva esclarecer o entendimento da Administração Pública quanto ao modo de aplicação de determinada regra tributária a um fato. Sua qualificação jurídica revela grandes controvérsias, 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.

28. Contratos de isenção 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. Revelam o atributo de bilateralidade de maneira evidente. Sua natureza jurídica específica, é a de contrato, quando menos um “contrato de adesão”.

29. Transação é forma de extinção do crédito tributário que implica novação da dívida. Sua lei regulamentadora deve criar espaços de livre apreciação em vez de fixar padrões de redução de multas e juros. Revelam a natureza jurídica de ato administrativo participativo e consistem em instrumento largamente utilizado por Estados e Municípios.

BIBLIOGRAFIA

ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1985;

ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. *Contrato administrativo*. São Paulo: Quartier Latin, 2012;

AMENDOLA, Antonio Carlos de Almeida. *Participação do contribuinte na edição de regulamentação tributária*. Dissertação de mestrado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010;

ANTONINI, Euclide. *I regimi fiscali sostitutivi*. Milano: Giuffrè, 1969;

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1992;

ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, J. Artur Lima. Carga tributária e prazo de recolhimento de tributos. In: *Revista de direito tributário*, vol. 45. São Paulo: RT, jul-set/1988, pp. 24-31;

ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011;

_____ Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. In: SARMENTO, Daniel (org.). *Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, pp. 173-217;

_____ *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008;

_____ *Teoria dos princípios: Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 6ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2006;

_____ *Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional nº 51, de 14.02.2006. 2ª ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006;*

BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2006;*

BANDEIRA DE MELO, Oswaldo Aranha. *Princípios Gerais de Direito Administrativo, 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979;*

BARROSO, Luís Roberto. Prefácio: O Estado contemporâneo, os direitos fundamentais e redefinição da supremacia do interesse público. In: SARMENTO, Daniel (org.). *Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. vii-xviii;*

BASILAVECCHIA, Massimo. Autorità e consenso: un confronto tra azione amministrativa e azione impositiva. In: MATTEUCCI, Stefano Civitarese; FEDERICO, Lorenzo del (Coord.) *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso: strumenti e tecniche di tutela dell' amministrato e del contribuente. Milano: Franco Angeli, 2010, pp. 24-30;*

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;*

_____ *Transação no Direito Tributário, discricionabilidade e interesse público. In: Revista Dialética de Direito Tributário, v. 83. São Paulo: Dialética, agosto/2002, p. 116-125;*

BELLET, Javier Sobrevals. Las vaciaciones Del contribuyente ante la incipiente cultura de la transacción y del arbitraje: condiciones sociológicas previas para su aplicación. In: MESTRES, Magin Pont; CLEMENTE, Joan Francesc. *Alternativas convencionales en el derecho tributario. Madri: Marcial Pons, 2003, pp. 75-85;*

BERLIRI, Antonio. *Principi di diritto tributario*, v. 2. Milão: Giuffrè, 1952;

BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006;

_____ Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade: um novo paradigma para o Direito Administrativo. In: SARMENTO, Daniel (org.). *Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 119-171;

BLUMENSTEIN, Ernst. *System des Steuerrechts*. Zúrique: Schulthess Polygraphischer Verlag, 1971;

BOLAN, Ricardo Ferreira. *Regimes especiais: IPI e ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004;

BORGES, José Souto Maior. *Isonções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literária, 1969;

_____ *Obrigaçāo tributária: uma introduçāo metodológica*. São Paulo: Saraiva, 1984;

_____ *Lançamento tributário*. 2ª ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999;

BORGES, Nelson. *Da cláusula “rebus sic standibus” à teoria da imprevisão: um estudo de direito comparado*. Coimbra: Livraria Minerva, 1988;

BUJANDA, Fernando Sainz de. *Notas de derecho financeiro*, tomo I: introduccion y parte general, vol. 2, lecciones 15 a 35. Madrid, 1976;

CALDERARO, Francisco R. S. *Incentivos fiscais: sua natureza jurídica*. São Paulo: Aduaneiras, 1980;

CARNÉ, Dolors Torregrosa. Técnicas procedimentales alternativas en los supuestos de aplicaci3n de conceptos jurídicos indeterminados. MESTRES, Magin Pont;

CLEMENTE, Joan Francesc. *Alternativas convencionales en el derecho tributario*. Madri: Marcial Pons, 2003, pp. 237-260;

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22ª ed., rev., ampl. e atualizada até a Emenda Constitucional n. 52/2006. São Paulo: Malheiros Editores, 2006;

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*, 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008;

_____ *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2007;

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Processo administrativo federal: comentários à lei nº 9.784, de 29/1/1999*, 2ª ed., rev. ampl. e atualizada. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005;

CASSONE, Vittorio. Transação, conciliação e arbitragem no âmbito tributário: confronto entre os princípios constitucionais aplicáveis. 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. 217-297;

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

CATURELI, Emerson. *Arbitramento do lucro no lançamento do imposto sobre a renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2006;

COGAN, Dominic de. Tax, discretion and the rule of law. In: *The delicate balance: tax, discretion and the rule of law*. Amsterdã: IBFD, 2011, pp. 1-14;

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, pp. 477-491;

CORREIA, José Manuel Sérvulo. *Legalidade e autonomia contratual nos contratos administrativos*. Coimbra: Almedina, 1987 (reimpressão de 2003);

COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: IBDT, 2003;

_____. Algumas notas sobre a relação jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Quartier Latin, 1998, pp. 21-35;

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

CRETILLA JÚNIOR, José. Discricionariedade (verbetes). In: FRANÇA, Rubens Limongi (Coord.). *Enciclopédia Saraiva do Direito*, vol. 28. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 450-451;

_____. Interesse (Direito Administrativo) (verbetes). In: FRANÇA, Rubens Limongi (Coord.). *Enciclopédia Saraiva do Direito*, vol 45. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 341;

_____. Interesse coletivo (Direito Administrativo); interesse público (Direito Administrativo) (verbetes). In: FRANÇA, Rubens Limongi (Coord.). *Enciclopédia Saraiva do Direito*, vol 45. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 341-342; 399;

DACOMO, Natalia de Nardi. *Direito Tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009;

DEAU, Richard. *Les actes administratifs unilatéraux négociés*. Angers: Université D'Angers, 2006;

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2ª ed. rev., atual. e ampliada. São Paulo: RT, 2007;

_____ A praticidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual. In: *Tributos e Direitos Fundamentais*. FISCHER, Octavio Campos (Coord.). São Paulo: Dialética, 2004, pp. 261-277;

_____ Princípio da praticabilidade do direito tributário (segurança jurídica e tributação). In: *Revista de Direito Tributário*, vol. 47. São Paulo: RT, jan-mar/1989, pp. 166-179;

DEUBNER, Philip. *Verständigungsformen zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem - Zeitgemäßes Verwaltungshandeln oder Verstoß gegen den Grundsatz der Gleich- und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung*, Hamburgo: Helmut Schmidt Universität, 2004;

DI PIETRO, Maria Sylvia. *Direito Administrativo*. 23ª ed. São Paulo: Atlas, 2010;

_____ O princípio da supremacia do interesse público: sobrevivência diante dos ideais do neoliberalismo. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (Coord.). *Supremacia do interesse público e outros temas relevantes em direito administrativo*. São Paulo: Atlas, 2010, pp. 85-102;

_____ *Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988*, 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2007;

DWORKIN, Ronald M. Is law a system of rules? In: DWORKIN, Ronald M. *The philosophy of law*. Oxford: Oxford University Press, 1977, p. 38-65.

_____ *Taking rights seriously*. Cambridge, MA: 1978.

EICH, Andreas. *Die tatsächliche Verständigung im Steuerverfahren und Steuerstrafverfahren: Zulässigkeit, Rechtsnatur, Auswirkungen, Strategien*. Colônia: Otto Schmidt, 1992;

ENTERRÍA, García de; FERNÁNDEZ, Tomás Ramón. *Curso de derecho administrativo*, vol. I. 14ª ed. Madri: Thomson Civitas, 2008;

_____ *Curso de derecho administrativo*, vol. I. 8ª ed. Madri: Editorial Civitas, 1997;

ESCOLA, Héctor Jorge. *El interés público: como fundamento del derecho administrativo*. Buenos Aires, Depalma, 1989;

ESTORNINHO, Maria João. *A fuga para o direito privado: contributo ao estudo da actividade de direito privado da Administração Pública*. Coimbra: Almedina, 2009;

FAGUNDES, Miguel Seabra. Conceito de mérito no direito administrativo. In: *Revista de direito administrativo*, vol. 23. Rio de Janeiro: FGV, jan-mar/1051, pp. 1-16;

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 2ª ed. São Paulo: RT, 1971;

FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005;

FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1971;

FAZENDA, Ministério da. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954;

FERNANDES, Rodrigo. *Compromisso de ajustamento de conduta ambiental: Fundamentos, natureza jurídica, limites e controle jurisdicional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008;

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. “Sistema tributário e princípio federativo”. In: *Direito constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas*. Barueri: Manole, 2007, p. 335-350;

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Comentários à lei federal de processo administrativo: lei nº 9.784/99*. Belo Horizonte: Fórum, 2009;

FLOR, Luis María Romero. *Las actas con acuerdo en la ley general tributaria y en el derecho comparado*. Toledo: Ediciones de La UCLM, 2010;

FONROUGE, C. M. Giuliani. *Conceitos de Direito Tributário*. Tradução da 2ª ed (1970) por Geraldo Ataliba e Marco Aurelio Greco. São Paulo: Lael, 1973;

FRANÇA, Rubens Limongi. Contrato; Contrato (sistema positivo geral) (verbetes). In: FRANÇA, Rubens Limongi (Coord.). *Enciclopédia Saraiva do Direito*, v. 19. São Paulo: Saraiva, 1977, pp. 137-146, 155-165;

FÜLLSACK, Markus. *Informelles Verwaltungshandel im Steuerrecht*. Constança: Hartung-Gorre, 1995;

GARDINI, Gianluca. Azione amministrativa e azione impositiva tra autorità e consenso. In: MATTEUCCI, Stefano Civitarese; FEDERICO, Lorenzo del (Coord.) *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso: strumenti e tecniche di tutela dell' amministrato e del contribuente*. Milano: Franco Angeli, 2010, pp. 15-23;

GAVALDÃO JR., Jayr Viégas. Artigos 139 a 141. In: PEIXOTO, Marcelho Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP, 2005, pp. 1.065-1.087;

GOMES, Orlando. Os contratos e o direito público. In: *Revista da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo*, vol. 10. São Paulo, 1977, pp. 45-55;

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005;

_____ *Direito, conceitos e normas jurídicas*. São Paulo: RT, 1988,

GUIMARÃES, Jorge Lafayette Pinto. Interêsse (verbeta). In: SANTOS, J. M. de Carvalho (coord.). *Repertório enciclopédico do direito brasileiro*, vol. XXVIII. Rio de Janeiro: Borsoi, p. 1-3;

HENKE, Wilhelm. *Das Recht der Wirtschaftssubventionen als öffentliches Vertragsrecht*. Tübingen: Mohr (Paul Siebeck), 1979;

HENSEL, Albert. *Diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 1956;

HYLAND, Richard. Pacta Sunt Servanda: A Meditation. In: *Virginia Journal of International Law*, vol. 34. Charlottesville, 1994, pp. 405–433;

IMBODEN, Max. Grundsätze des administrativen Ermessens. In: *Festschrift für Irene Blumenstein: überreicht zum 70. Geburtstag am 23. April 1966*. Berna: Genossenschaftsbuchdruckerei, pp. 65-85;

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005;

LACOMBE, Américo Masset. Arts. 139 a 150. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 2. 5ª ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 303-327;

LEAL, Victor Nunes. Reconsideração do tema do abuso de poder. In: *Revista de Direito Administrativo – Seleção Histórica*, Rio de Janeiro: FGV, Renovar, 1991, pp. 453-467;

_____ Lei e Regulamento. In: *Revista de Direito Administrativo*, vol. 1. Rio de Janeiro, FGV, jan/1945, pp. 378-391;

LÓPEZ, María Esther Sánchez. El acuerdo de voluntades en el ámbito tributario. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.) *Transação e arbitragem no âmbito tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, pp. 191-216;

_____ Principio de reserva de ley y técnicas convencionales en el ámbito tributario. In: *Técnicas convencionales en el ámbito tributario: perspectivas de derecho interno, comparado y comunitario*. Barcelona: Atelier, 2007, pp. 11-47;

MACHADO, Hugo de Brito. Arts. 3º a 5º. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 1. 5ª ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 23-59;

_____ Transação e arbitragem no âmbito tributário. 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. 111-135;

_____ *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. III. São Paulo: Atlas, 2005;

_____ *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004;

_____ O princípio da legalidade. In: *Princípio da legalidade*. Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 6. São Paulo: Resenha Tributária – CEEU, 1981, pp. 305-323;

MACHETE, Pedro. *Estado de direito democrático e administração paritária*. Coimbra: Almedina, 2007;

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Do contrato administrativo à administração contratual. In: TOJAL, Sebastião Botto de Barros (Coord.). *Contratos com o Poder Público*. São Paulo: AASP, 2009, pp. 74-82;

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro* (administrativo e judicial). 6ª ed. São Paulo: Dialética, 2012;

MARKY, Thomas. Contrato (direito romano) (verbete). In: FRANÇA, Rubens Limongi (Coord.). *Enciclopédia Saraiva do Direito*, v. 19. São Paulo: Saraiva, 1977, pp. 146-154;

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARONE, José Ruben; LOCATELLI, Soraya David Monteiro. Exclusão do Refis por ausência de cumprimento de requisito formal –

inconstitucionalidades. In: *Revista dialética de direito tributário*, vol. 110. São Paulo: Dialética, pp. 46-62;

MASSANET, Juan Ramallo. La voluntad del contribuyente en la determinación de la deuda tributaria. In: MESTRES, Magin Pont; CLEMENTE, Joan Francesc. *Alternativas convencionales en el derecho tributario*. Madri: Marcial Pons, 2003, pp. 289-313;

MATTEUCCI, Stefano Civitarese; FEDERICO, Lorenzo del. Premesa: le ragioni per un confronto interdisciplinare. In: MATTEUCCI, Stefano Civitarese; FEDERICO, Lorenzo del (Coord.) *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso: strumenti e tecniche di tutela dell' amministrato e del contribuente*. Milano: Franco Angeli, 2010, pp. 7-11;

MAURER, Hartmut. *Verwaltungsvertrag: Probleme und Möglichkeiten*. In: HILL, Hermann (Coord.). *Verwaltungshandeln durch Verträge und Absprachen*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, pp. 15-38;

MAYER, Otto. *Deutsches Verwaltungsrecht*, vol. I. Berlim: Duncker & Humboldt, 1961 (reimpressão de 1924);

MEDAUAR, Odete. *O direito administrativo em evolução*. 2ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2003;

MEHREN, Arthur Von. The code and contract: a comparative analysis of formation and form. In: SCHWARTZ, Bernard (Coord.). *The Code Napoleon and the common-law world*. New York: New York University Press, 2008 (reimpressão de 1956), pp. 110-138;

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Discricionarietà e Controle Jurisdicional*, São Paulo: Malheiros, 1992;

_____ Legalidade. Discricionarietà. Seus limites e controle. In: *Revista de direito público*, nº 86, ano XXI. São Paulo: RT, abr-jun/1988, pp. 42-59;

MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 15ª ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2008;

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*, tomo III. Campinas: Bookseller, 2000;

MOHR, Hartmut. Austauschverträge mit Steuerbehörden. In: *Neue Juristische Wochenschrift*, ano 31. Munique: C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1978, pp. 790-793;

MORAES, Germana de Oliveira. *Controle jurisdicional da Administração Pública*. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2004;

MOSCATELLI, Maria. *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*. Milano: Giuffrè, 2007;

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, pp. 11-32;

NABAIS, José Casalta. *Contratos fiscais: Reflexões acerca da sua admissibilidade*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994;

NAVARRO, Pablo E.; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. São válidas as normas tributárias imprecisas? In: *Revista dialética de direito tributário*, v. 148. São Paulo: Dialética, pp. 69-80;

NERY JUNIOR, Nelson; PENTEADO, Luciana de Camargo. Doação pura, preliminar de doação e contratos de gestão. In: *Revista de Direito Privado*, vol. 25. São Paulo: RT, jan/2006, pp. 7-58;

NEUMARK, Fritz, *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, Tübingen, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1970;

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

_____ *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 15ªed., atualizada. São Paulo: Saraiva, 1999;

NOHARA, Irene Patrícia. Reflexões críticas acerca da tentativa de desconstrução do sentido da supremacia do interesse público no direito administrativo. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (Coord.). *Supremacia do interesse público e outros temas relevantes em direito administrativo*. São Paulo: Atlas, 2010, pp. 120-154;

OLIVEIRA, Gustavo Justino de. “A administração consensual como a nova face da Administração Pública no século XXI: fundamentos dogmáticos, formas de expressão e instrumentos de ação”. In: *Direito Administrativo Democrático*. Belo Horizonte: Fórum, 2010;

PERRONE, Leonardo. *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*. Milano: Giuffrè, 1969;

PIRES, Luis Manuel Fonseca. *Controle judicial da discricionariedade administrativa: dos conceitos jurídicos indeterminados às políticas públicas*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009;

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Mecanismos alternativos na solução de conflitos em matéria tributária. In: *Revista tributária e de finanças públicas*, nº 49, ano 11. São Paulo: RT, mar-abr/2003, pp. 43-64;

RICCI, Jean-Claude. *Le pouvoir discretionnaire de l'administration fiscale*. Aix-en-Provence: Presses Universitaires d'Aix-Marseille, 1977;

RICKLI, Peter. *Die Einigung zwischen Behörde und Privaten im Steuerrecht*. Basel e Frankfurt am Main: Helbing & Lichtenhahn, 1987

ROCHA, Sergio André. A deslegalização no Direito Tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da Administração Pública. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 219-264;

ROCHA, Valdir de Oliveira. *A consulta fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996;

ROSEMBUJ, Tulio. La resolución alternativa de conflictos tributarios. In: MESTRES, Magin Pont; CLEMENTE, Joan Francesc. *Alternativas convencionales en el derecho tributario*. Madri: Marcial Pons, 2003, pp. 97-135;

ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. In: *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, nº 8, ano XI. São Paulo: RT, 1972, pp. 65-82;

RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: IBDT-Quartier Latin, 2010;

SANGMEISTER, Bernd. Pacta sunt servanda: oder die Pflicht zur Einhaltung einer tatsächlichen Verständigung. In: *Betriebs-Berater*, v. 9. Frankfurt am Main: Deutscher Fachverlag, 1988, pp. 609-613;

SANSEVERINO, Milton. Interesse público (atuação do ministério público no processo civil) (verbete). In: FRANÇA, Rubens Limongi (Coord.). *Enciclopédia Saraiva do Direito*, vol 45. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 374-399;

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010;

_____ Transação e arbitragem no Direito Tributário: paranóia ou mistificação? In: 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. 167-190;

_____ As classificações no sistema tributário brasileiro. In: In: *Justiça Tributária: 1º Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET*. São Paulo: Max Limonad, 1998, pp. 125-147;

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro. In: 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. 43-88;

SCIULLO, Girolamo. Teoria e dogmatica degli accordi amministrativi. In: MATTEUCCI, Stefano Civitarese; FEDERICO, Lorenzo del (Coord.) *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso: strumenti e tecniche di tutela dell' amministrato e del contribuente*. Milano: Franco Angeli, 2010, pp. 33-49;

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012;

_____ *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005;

SEER, Roman. Konsensuale Paketlösungen im Strafverfahren. In: HIRSCH, Hans-Joachim; WOLTER, Jürgen; BRAUNS, Uwe (Coord.). *Festschrift für Günter Kohlmann*. Colônia: Otto Schmidt, 2003, pp. 535 – 553;

_____ *Verständigungen in Strafverfahren*, Colônia: Otto Schmidt, 1996;

SERRANO, María Luisa González-Cuéllar. *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*. Madrid: Colex, 1998;

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 34ª ed., rev. e atualizada até a Emenda Constitucional nº 67, de 22.12.2010). São Paulo: Malheiros, 2011;

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Prefácio. In: 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. 11-14;

SILVA, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da. *Em busca do acto administrativo perdido*. Coimbra: Almedina, 2003;

SOLÉ, Juli Ponce. Procedimiento administrativo, globalización y buena administración. In: SOLÉ, Juli Ponce (Coord.). *Derecho administrativo global: organización, procedimiento, control judicial*. Madrid, Barcelona, Buenos Aires: Marcial Pons, 2010, p. 79-98;

SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: RT, 1975;

SPANNER, Hans. Ermessen (verbete). In: STRICKRODT, Georg. *Handwörterbuch des Steuerrechts: unter Einschluss von betriebswissenschaftler Steuerlehre, Finanzrecht, Finanzwissenschaft*. 2^a ed. München und Bonn: C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1981, pp. 433-434;

SUNDFELD, Carlos Ari; MUÑOZ, Guillermo Andrés (Coord.). *As leis de processo administrativo: lei federal 9.784/99 e lei paulista 10.177/98*. São Paulo: Malheiros, 2000;

TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. *A supremacia do interesse público e o direito tributário*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012;

TESO, Ángeles de Palma del. Las técnicas convencionales en los procedimientos administrativos. In: MESTRES, Magin Pont; CLEMENTE, Joan Francesc. *Alternativas convencionales en el derecho tributario*. Madri: Marcial Pons, 2003, pp. 15-47

TIMSIT, Gérard. Les contrats fiscaux. Chronique XVIII. In: *Recueil Dalloz – 1964*. Paris: Dalloz, 1964, pp. 115-120;

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 18ª ed. Colônia: Otto Schmidt KG, 2005;

TOMA, Giangaspere Donato. *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*. Pádua: Cedam, 2012;

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional e financeiro tributário*, vol. I, constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009;

_____ 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. 89-110;

_____ *Tratado de direito constitucional e financeiro tributário*, vol. IV, os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2007;

_____ *Tratado de direito constitucional e financeiro tributário*, vol. II, valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005;

_____ *Tratado de direito constitucional e financeiro tributário*, vol. III, imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999;

TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. In: *Revista de Direito Tributário*, vol. 86. São Paulo: Malheiros, out-dez/1998, pp. 40-64;

TURRA, Leonardo Canabrava. Do compromisso de cessação de prática MP sistema brasileiro de defesa da concorrência: considerações sobre a sua natureza jurídica, compulsoriedade de celebração pela Administração Pública e questões de direito intertemporal. In: *Revista do IBRAC*, v. 13, nº 2. São Paulo: IBRAC, 2006, p. 183-199;

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2ª ed., revista e atualizada. Tradução e notas ao direito brasileiro de Marco Aurelio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999;

VERSIGLIONI, Marco. *Accordo e disposizione nel diritto tributario: contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione guidiziale*. Milano: Giuffrè, 2001;

VOGEL, Klaus. Vergleich und Gesetzmässigkeit der Verwaltung im Steuerrecht. In: KNOBBE-KEUK, Brigitte; KLEIN, Franz; MOXTER, Adolf. *Handelsrecht und Steuerrecht: Festschrift für Georg Döllerer*. Düsseldorf: IDW, 1988, pp. 677-691;

WALD, Arnold. *Obrigações e contratos*. 11ª ed., rev. ampl. e atualizada com a colaboração do Prof. Semy Glanz. São Paulo: RT, 1994;

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;

_____ *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978;

_____ *Conceito e natureza do acto tributário*. Coimbra: Almedina, 1972;

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Obrigações tributárias: Fato gerador e tipo*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.