

Resumo

Esta tese afirma que há manifestação de vontade do contribuinte nas relações jurídicas tributárias, justificando, com base no princípio da praticabilidade, bem como em releitura do princípio da legalidade, as razões pelas quais esta manifestação de vontade se faz presente. E, reconhecida a existência da manifestação de vontade do contribuinte, são discutidos os efeitos positivos e negativos desta manifestação de vontade, notadamente no plano do Direito Tributário, afirmando-se, então, a necessidade de que sejam desenvolvidos novos instrumentos jurídicos para tratar das relações jurídicas tributárias bilaterais, de forma a preservar e ampliar a segurança jurídica do contribuinte.

Palavras-chave: Tributo. Consentimento e praticabilidade. Legalidade. Segurança jurídica do contribuinte.

Abstract

This thesis argues and states that there is a will and consent from the part of the taxpayer in his legal tax obligations, justifying, based on the principle of practicability, as well as in a revisited principle of legality, the reasons why such a will is present. And, once recognised the actual existence of such a consent from the taxpayer, we discuss the positive and negative effects of such a will disclosure, especially in terms of the Tax Law, stating, therefore, the need to develop new legal instruments to deal with bilateral legal tax obligations, in order to preserve and expand the framework of the legal guarantees of taxpayers.

Key-words: Tax. Consent and practicability. Legality. Legal guarantees of taxpayers.

Introdução

Afirmar a existência de manifestação de vontade do sujeito passivo, nas relações tributárias, soa a heresia. Aos olhos do contribuinte, o tributo é *imposto* pelo Estado, não se cogitando do consentimento dele, contribuinte, a quem incumbe apenas cumprir sua obrigação legal. Nesse sentido, as limitações constitucionais ao poder de tributar são garantias constitucionais, protegendo o sujeito passivo de eventuais abusos do Fisco, de modo que o valor devido será aquele estipulado na lei, sendo irrelevante a vontade, o consentimento do contribuinte.

Dessa forma, ao longo do tempo, a natureza voluntária do tributo tornou-se ideia esmaecida, e, nos dias de hoje, ao cidadão (brasileiro, especialmente) não é crível a afirmação de que o tributo pressupõe a sua prévia aprovação (indiretamente, por via dos *representantes do povo* – “*no taxation without representation*”, ou “*nullum tributum sine praevia lege*”). O tributo, assim, seria *imposto* ao contribuinte, sendo irrelevante a concordância, ou não, deste contribuinte, que, em nenhum momento, teria manifestado seu consentimento com a tributação.

Ocorre que, para além do consentimento manifestado por meio do Parlamento, o consentimento do contribuinte é corriqueiramente exigido, no cotidiano tributário, embora sua manifestação ocorra em variados graus de importância. Claro, não há um consentimento absoluto, isto é, não é dado ao contribuinte escolher entre ser ou não ser tributado. Todavia, sendo o pagamento do tributo exigência, não apenas jurídica, mas também social, política e econômica, é possível reconhecer situações em que se faz necessária a manifestação de vontade do contribuinte, que influencia decisivamente na definição do valor devido. Ocorre que essas situações, nas quais há manifestação de vontade, são escamoteadas pelo Direito Tributário, optando-se, no plano teórico, pelo seu desconhecimento ou pela sua desqualificação, ao mesmo tempo em que se acentua e se reverencia a natureza legal da relação jurídica tributária.

Ao me referir à exigência do consentimento, não me refiro àquele *consentimento indireto*, dado nos Parlamentos. É inegável, sob o ângulo formal, que o

tributo é resultado da manifestação soberana de vontade do cidadão, por intermédio de seus representantes, insculpida na lei. Esse, certamente, o primeiro momento em que se manifesta o consentimento do sujeito passivo, sendo indispensável para o surgimento da relação tributária entre contribuinte e Fisco. Entretanto, é igualmente certo que, em razão de vicissitudes do sistema político, esse mesmo contribuinte não se julga representado pelos membros do Poder Legislativo, não se vislumbrando, então, na lei aprovada, a manifestação da *vontade geral*, o *consentimento* do contribuinte. Acrescentem-se, ainda, os meandros do processo legislativo, a realçar os interesses de grupos organizados e influentes (“*lobbies*”), que se sobrepõem ao que se poderia definir como aquela *vontade geral*. E não se pode esquecer a complexidade da legislação (especialmente a tributária), que torna, para o cidadão comum (e, às vezes, até para o “*expert*”), ininteligíveis os textos legais.

Compreende-se, assim, porque a lei, *origem do consentimento* nas relações tributárias, perdeu, aos olhos do contribuinte, essa característica de *concordância*, deixando de ser o ato pelo qual se expressa o consentimento com a tributação. É nesse contexto, pois, que se reconhece a chamada *crise da legalidade*, examinando-se os mecanismos para sua solução.

Para além, contudo, desse consentimento manifestado na aprovação das leis tributárias, minha preocupação se volta para o *pequeno consentimento*, vale dizer, as manifestações de vontade que são feitas, no dia-a-dia, pelo contribuinte, em relação a todas as obrigações que compõem o feixe de deveres e direitos que formam a relação jurídica tributária. Essa relação jurídica é extremamente complexa, em muitos casos permanente, e, frequentemente, ela apresenta opções aos contribuintes que, então, devem decidir quais os atos a praticar (segundo suas conveniências). Essas opções, que resultam em manifestações de vontade (atos de consentimento), são relegadas pela doutrina tributária, que geralmente as desqualificam como formas de manifestação de vontade.

O objetivo desta tese, assim, é revelar essas situações em que o consentimento do contribuinte é manifestado, identificando o grau de relevância dessas variadas manifestações de vontade e ponderando sobre os efeitos delas decorrentes.

Trata-se, pois, da manifestação de vontade na execução da lei tributária, e não propriamente na formulação da lei tributária.

O caminho a ser percorrido passa, em primeiro lugar, pelo exame do princípio da legalidade. A abordagem a ser feita, no plano *macrojurídico*, se assenta em proposições sustentadas por NIKLAS LUHMANN, de modo a se considerar a teoria sistêmica do Direito, que não renega o contato dele, Direito, com outros sistemas sociais (abertura cognitiva), mas acentua a necessidade de o Direito operar com critérios próprios (fechamento operacional). O princípio da legalidade é objeto, então, de outra leitura que, preservando a função originária da legalidade (qual seja, a de mecanismo para autorizar a tributação), explique a razão pela qual eventuais manifestações de vontade do contribuinte, no curso da relação tributária, não se contrapõem à própria legalidade. A legalidade, assim, será complementada pelo princípio da praticabilidade, entendido este como uma das formas pelas quais também se faz o *acoplamento estrutural* entre sistemas jurídico e econômico, compreendendo-se, assim, a *contratualização* que, a cada dia, faz-se mais presente no Direito Público.

Em seguida, examina-se a manifestação de vontade do administrado no Direito Administrativo, dadas as estreitas relações entre o Direito Tributário e o Direito Administrativo. Há mais tempo, o Direito Administrativo preocupa-se com a participação da vontade do administrado, não apenas no sentido de *participação popular* nas decisões governamentais, mas também de participação do administrado na própria execução das atividades administrativas. A realidade da Administração Pública levou a doutrina a reconhecer que a atuação administrativa não ocorre apenas mediante atos administrativos unilaterais, sendo cada vez mais intensa a prática de atos bilaterais. Se o conceito de ato administrativo também foi empregado pelo Direito Tributário (lembre-se, por exemplo, a definição do lançamento tributário como ato administrativo), a aproximação com o Direito Administrativo, inclusive no que concerne às manifestações de vontade do particular, oferecerá importantes subsídios para o trabalho aqui desenvolvido.

Em um terceiro momento, o exame se desloca, ainda que com mais brevidade, para o Direito Civil, visto que o Direito Tributário *importou* daquele vetusto

ramo o conceito de obrigação, sendo truísmo, hoje, dizer que o tributo é *objeto* de uma *obrigação tributária*. Em verdade, o exame do Direito Civil funcionará como um contraponto ao Direito Administrativo (ou ao Direito Público em geral), na medida em que o Direito Civil percorreu caminho inverso, é dizer, o consentimento, visto anteriormente como pedra angular, foi perdendo espaço com a intervenção estatal (cláusulas cogentes nos contratos) e a massificação (contratos por adesão). Ainda assim, perseveraram os civilistas em manter a teoria contratual, adaptando-a à realidade que surgia, na qual a manifestação de vontade assumia papel secundário nas obrigações contratuais. O enfoque civilístico, então, funciona como interessante contraponto, porque, no Direito Civil, se cuidou de negar a extinção do consentimento, no Direito Administrativo, cuidou-se de afirmar a sua existência do consentimento. Os caminhos opostos conduzem a uma encruzilhada, na qual se encontra o equilíbrio entre as grandes vertentes do Direito.

O passo seguinte exige novo exame da obrigação tributária, reconhecendo-se, no plano da execução das normas tributárias, a existência de relação jurídica entre contribuinte e Fisco, relação esta que congrega uma série de obrigações e deveres de ambas as partes. E nessa relação jurídica o contribuinte também manifesta sua vontade, em circunstâncias diferentes e em graus diversos de importância. O que se pretende reconhecer, considerando-se a realidade tributária, com total ênfase no direito brasileiro (alusões a outros sistemas jurídicos serão feitas apenas a título de ilustração), é a existência de consentimento do contribuinte, interferindo não apenas no desenvolvimento da obrigação tributária (definição do “*quantum debeatur*”, da forma de pagamento, etc.), mas, em casos extremos, na própria formação da obrigação. Esse reconhecimento implica o reexame da própria teoria da obrigação tributária, demonstrando a compatibilidade dessa realidade com a Constituição Federal.

Reconhecer, porém, a presença do consentimento do sujeito passivo seria insuficiente, motivo pelo qual se impõe, no mesmo passo, apontar as consequências jurídicas da existência desse consentimento, notadamente no que tange à proteção da confiança. Em outras palavras, soluções tradicionais, oriundas da afirmação do “*ius imperii*” do Fisco, devem ser descartadas nos casos em que os atos tributários se praticam com o consentimento do contribuinte, porque os efeitos desses atos tributários

devem guardar maior proximidade com as soluções oriundas do Direito Civil, tanto com relação à formação do consentimento (vícios de consentimento, por exemplo), quanto ao desenvolvimento (discutindo-se, por exemplo, a incidência de regras como a “*rebus sic standibus*”, a onerosidade excessiva, etc.).

A quinta e última etapa do trabalho exige a aplicação do que se desenvolveu teoricamente, examinando-se casos práticos em que há manifestação de vontade do sujeito passivo. Desde casos mais singelos, em que o consentimento aparece em grau mínimo, mas relevante (opção por um regime de tributação genericamente definido em lei), passando por aqueles casos em que o consentimento vai definir benefícios fiscais específicos para determinado contribuinte (os chamados *regimes especiais*, previstos em atos administrativos), e alcançando até a hipótese em que há a criação de um novo tributo, cujo pressuposto é, justamente, o consentimento do contribuinte (o caso do *Simples Nacional* e outros sistemas optativos). O objetivo não é identificar todos os casos, mas aplicar, a situações que podem ser definidas como modelo, a proposta teórica aqui desenvolvida.

Calha ressaltar que o objetivo final não é propor a criação de novas formas ou institutos tributários. A originalidade que se pretende neste trabalho está na afirmação de uma realidade na qual o consentimento do sujeito passivo assume inegável relevância (ainda que em graus diversos), realidade que, posto cotidianamente presente nas relações fisco-contribuinte, é sempre negada pela doutrina tradicional. Há, por outros termos, excessivo apego a conhecidas fórmulas (legalidade cerrada, obrigação “*ex lege*”), que pretensamente confeririam segurança jurídica ao contribuinte, mas, em várias situações, o deixam à mercê de modificações unilaterais, impostas por uma genérica afirmação de predomínio do interesse estatal, desconsiderando, e até mesmo contradizendo, o consentimento necessariamente invocado para a formação das obrigações tributárias. Não se procura, assim, *relativizar a legalidade*, mas aproximá-la da realidade do século XXI, de modo que a obrigação tributária, vista em sua complexidade, se apresente como norte seguro para oferecer segurança ao contribuinte.

Enfim, a originalidade que há nesse trabalho está em estudar a obrigação tributária a partir do ângulo do *real*, compreendendo como ela se desenvolve, para além

dos manuais de Direito Tributário, de modo a identificar soluções que efetivamente garantam segurança jurídica aos contribuintes.

Capítulo I – Praticabilidade: legalidade e consentimento

I. Praticabilidade, legalidade e consentimento

Afirma a Constituição Federal do Brasil, promulgada em 1988, que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, “*exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*” (artigo 150, inciso I), consagrando expressamente o princípio da legalidade tributária¹, que se constitui em verdadeiro dogma do Direito Tributário. A legalidade tributária, no caso brasileiro, reforça a legalidade genérica, também prevista no artigo 5º, inciso II, e no artigo 37, “*caput*”, todos da Constituição Federal. Como pontua MISABEL ABREU MACHADO DERZI, as garantias e os direitos de natureza tributária “*são meros desdobramentos dos direitos e garantias fundamentais do cidadão, explicitamente repetidos para o cidadão-contribuinte*” (DERZI, 2010, p. 99). Certamente porque os abusos em matéria tributária, ao longo da história, revelaram-se muito frequentes, os constituintes adotaram postura mais precavida, reforçando, pois, as garantias do *cidadão-contribuinte*.

Ocorre que a afirmação do princípio da legalidade resulta, no mais das vezes, a equivocada conclusão de que, por força dele, estariam afastadas quaisquer possibilidades de manifestações de vontade do contribuinte, conclusão que se estende, não apenas para o Direito Tributário, mas também para o Direito Administrativo. Assim, tanto as relações de natureza tributária (entre fisco e contribuinte), quanto as de natureza administrativa ou de Direito Público em geral (entre Administração Pública e cidadão), no que se refere à sua formação, ao seu desenvolvimento e à sua extinção, estariam inteiramente regradas pela lei, não havendo espaço para atuação da vontade, seja do Poder Público, seja do *cidadão-contribuinte*.

Entretanto, razões de ordem prática, em muitas circunstâncias, impõem a

¹ Ressalve-se a opinião de HUMBERTO ÁVILA sobre “*não ser correto afirmar que um dispositivo constitucional contém ou é um princípio ou uma regra, ou que determinado dispositivo, porque formulado dessa ou daquela maneira, deve ser considerado como um princípio ou como uma regra*” (ÁVILA, 2006, p. 41/42). Segundo ÁVILA, o mesmo dispositivo poderá ser empregado como regra ou princípio, a depender “*das conexões valorativas que, por meio da argumentação, o intérprete intensifica ou deixa de intensificar e da finalidade que deva ser alcançada*”, exemplificando com o princípio da legalidade (ÁVILA, 2006, p. 42). No presente trabalho, porém, essa questão não se mostra relevante, motivo pelo qual se afirma que o artigo 150, I, da Constituição Federal, consagra o *princípio da legalidade*.

adoção de soluções consensuais entre o Poder Público e o cidadão, soluções que, se não estão previstas expressamente em lei, não se opõem a nenhuma regra legal, justificando-se, então, a partir do princípio da praticabilidade.

Nesta tese, como se sustenta a existência de manifestações de vontade do contribuinte, com admissão, portanto, do uso do consenso também nas relações tributárias, impõe-se examinar o princípio da legalidade, corrigindo-se a equivocada conclusão de que, imperando a legalidade, não há espaço para o consentimento. Em seguida, há que se cotejar a legalidade com a praticabilidade, de modo a se explicar a atuação consensual como mecanismo típico desta praticabilidade, que não se contrapõe, necessariamente, à legalidade.

I.1 – Lei como consentimento ao tributo: onde está o *poder de tributar*?

A obra clássica de ALIOMAR BALEEIRO, *Limitações constitucionais ao poder de tributar* (BALEEIRO, 2010), traduz, em seu título, o paradoxo que ainda se faz presente em muitos estudos tributários. A expressão *limitações ao poder de tributar* pressupõe a existência do *poder de tributar*, que seria inerente ao *Estado*, poder este que, por ser amplo (e inicialmente ilimitado), careceria de *limitações*, de restrições, de modo a se proteger o contribuinte. Nesse tom, HUGO DE BRITO MACHADO anota que “*o Direito Tributário tem por finalidade limitar o poder de tributar e proteger o cidadão contra os abusos desse poder*” (MACHADO, 2009, p. 50). De resto, a própria Constituição Federal, promulgada em 1988, emprega a expressão “*Limitações do Poder de Tributar*” (Seção II, do Capítulo I, do Título VI, que trata “*Da tributação e do Orçamento*”).

Todavia, em aparente contradição, a própria Constituição Federal, em seu artigo 1º, parágrafo único, afirma que “*todo o poder emana do povo*”, povo, aliás, que instituiu o Estado Democrático, como afirmado no preâmbulo da mesma Constituição Federal. Assim, no *Estado*, não apenas *de Direito*, mas *Democrático de Direito*, não se deveria cogitar, propriamente, de um poder de tributar, que necessitasse ser limitado,

porque, no Estado de Direito, quem legisla não é o Estado, mas o *povo*, que exerce sua soberania por intermédio de seus representantes. A *lei* não seria (isto é, não deveria ser) produto do *arbítrio do Estado*, do *príncipe*, mas manifestação da *soberania popular*, que constitui o próprio Estado. Nesse sentido, HELENILSON CUNHA PONTES, fazendo alusão a JONH LOCKE, aponta a origem do “*princípio do consentimento popular*” (PONTES, 2003, p. 97), que decorre do reconhecimento da existência dessa soberania popular:

O tributo constitui essencialmente uma retirada de patrimônio do indivíduo em favor do Estado. Dentro do ideal liberal (sobretudo a partir das idéias de John Locke), uma das tarefas primordiais do Estado é assegurar o livre gozo do direito de propriedade, logo, indispensável que o poder tributário fosse contido, sob pena de esvaziamento deste direito fundamental. Estavam assim assentadas as bases ideológicas para a consagração do princípio do consentimento popular como pré-requisito para o exercício do poder tributário por parte do Estado. A legitimidade do tributo não mais nasceria como expresso de um ato de vontade do titular do poder, mas como o produto de uma deliberação dos destinatários da norma tributária: o povo.

E JONH LOCKE, no *Segundo tratado sobre o governo civil*, assinala ser “*justo que todo aquele que desfruta de uma parcela de sua proteção [do Estado] contribua para sua manutenção com uma parte correspondente de seus bens*” (LOCKE, 2006, p. 168, esclareci). Todavia, é indispensável que o contribuinte “*dê seu consentimento*”, ou seja, “*que a maioria consinta, seja por manifestação direta ou pela intermediação de representantes de sua escolha*”, com a tributação, fazendo JONH LOCKE, ainda, a seguinte advertência (LOCKE, 2006, p. 168, “*passim*”):

[...] se qualquer um reivindicar o poder de estabelecer impostos e impô-los ao povo, está assim invadindo a lei fundamental da propriedade e subvertendo a finalidade do governo. Como posso me dizer proprietário de algo que outra pessoa possa por direito tomar quando bem entender?²

² Anote-se que JOHN LOCKE, expondo suas conclusões, ainda pontifica: “*O poder legislativo não deve impor impostos sobre a propriedade do povo sem que este expresse seu consentimento, individualmente ou através de seus representantes*” (LOCKE, 2006, p. 169). É claro que as afirmações não podem ser dissociadas do contexto histórico em que lavradas. LOCKE, por exemplo, admite que o Poder Legislativo resida “*em uma assembleia permanente ou em um único homem, como nas monarquias*” (LOCKE, 2006,

Com efeito, dando-se a devida ênfase ao *princípio do consentimento popular*, se mostraria mais correto sustentar que não haveria propriamente *poder de tributar* do Estado, havendo, sim, *competências tributárias*, fixadas pela Constituição. Afastar-se-ia, assim, ao menos sob a ótica do Estado de Direito, a ideia de um atávico *poder de tributar*, que necessitasse ser controlado por meio de *limitações constitucionais ao poder de tributar*. Por outras palavras, o Estado de Direito é produto da Constituição, e seus *poderes* são aqueles fixados na própria Constituição, que, por sua vez, deriva da soberania popular. Logo, *poder de tributar* não poderia haver, a não ser o *poder de autotributação*, residente na soberania popular³.

Desse modo, e sob o ângulo estritamente jurídico, é mais correto afirmar que as competências tributárias para criar tributos constituem o *poder de tributar*, como pontua PAULO DE BARROS CARVALHO: “*Não existe, anteriormente a elas, uma atribuição jurídica de competência legislativa plena que, por obra de ressalvas limitativas, se vai constringindo*” (CARVALHO, 2007, p. 248)⁴. Antes da Constituição, pois, não haveria *poder de tributar* que necessitasse ser por ela *limitado*, porque apenas a partir dela, da Constituição, é que surge o *poder de tributar*, mas surge na forma de *competências tributárias*, já delimitado e contido pelo sistema jurídico.

Daí a fórmula proposta por HELENILSON CUNHA PONTES: “*o poder de*

p. 167), o que hoje, em um modelo democrático de Estado, se revela inconcebível. De todo modo, LOCKE aponta para a indelegabilidade do Poder Legislativo, observando que “*o legislativo não deve nem pode transferir para outros o poder de legislar, e nem também depositá-lo em outras mãos que não aquelas a que o povo o confiou*” (LOCKE, 2006, p. 169), sustentando, ainda, a igualdade na aplicação da lei, visto que o governo deve abster de modificar as leis “*em casos particulares, a fim de haja uma única regra para ricos e pobres, para o favorito da corte e o camponês que conduz o arado*” (LOCKE, 2006, p. 169). De toda sorte, é ao menos curiosa, nos dias de hoje, a afirmação de que o consentimento do contribuinte poderia ser expresso “*individualmente ou através de seus representantes*”.

³ SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, embora mencione o poder de tributar, complementa que ele “*é exercido pelo Estado por delegação do povo. O Estado, ente constitucional, é produto da Assembléia Constituinte, expressão básica e fundamental da vontade coletiva. A Constituição, estatuto fundante, cria juridicamente o Estado [...]*” (COÊLHO, 2010, p. 34).

⁴ MISABEL DERZI, em nota de atualização a ALIOMAR BALEEIRO, também aceita “*a palavra competência no sentido de poder tributário já delimitado (como pretende Paulo de Barros Carvalho), então a norma de competência é um conjunto que resulta da seguinte subtração: norma de atribuição de poder – norma denegatória de poder (imunidade)*” (DERZI, 1999, p. 118). Igualmente HELENO TAVEIRA TORRES entende que, em “*uma tributação conforme o Estado Democrático de Direito não há poder de império ou soberania como medida de poder político e fático que se exerça sobre os particulares. [...] Nesse modelo de Estado o poder de tributar é ‘constituído’ conforme a distribuição da função de tributar entre os poderes do Estado, como parcela de competências constitucionais, ou seja, como atribuição funcional e relativa da ‘soberania’ aos órgãos do Estado*” (TORRES, 2011, p. 312/313, “*passim*”).

tributar não pertence ao Estado, mas à Constituição”, fórmula que é por ele assim explicada (PONTES, 2003, p. 116):

[...] O poder tributário não é mais concebido como um poder cuja titularidade é naturalmente reconhecida ao Estado para ser exercido contra os indivíduos que se submetem à sua soberania; no moderno Estado de Direito, o poder impositivo é apenas mais um *instrumento* que a Constituição reconhece ao Estado para que este utilize na busca da realização dos desideratos nela contemplados e tem a sua juridicidade reconhecida somente e na medida em que o seu exercício corresponda estritamente ao conjunto da ordem constitucional de valores.

Em outras palavras, o poder tributário não pertence ao Estado, mas à Constituição, a qual lhe empresta o exercício apenas enquanto esta se revelar a forma mais adequada para a realização dos anseios constitucionais.

Essas competências tributárias, sob a ótica do Estado Democrático de Direito, são exercidas pelo Poder Legislativo, formado pelos representantes do povo, a quem incumbe, via de regra, a edição de leis, notadamente as leis tributárias. Até existem situações em que o Poder Executivo exerce atividade legislativa, como ocorre, no caso brasileiro, com a possibilidade de edições de medidas provisórias pelo Presidente da República, inclusive sobre matéria tributária (artigo 62, “*caput*” e § 2º, da Constituição Federal)⁵, mas, mesmo nessas hipóteses, impõe-se a ratificação, por lei, das medidas provisórias (artigo 62, § 3º, da Constituição Federal). Portanto, as competências tributárias devem ser exercidas por meio de leis, que são aprovadas pelos representantes do povo. Assim, sob essa ótica, não há negar que o tributo é produto do consentimento dos contribuintes, isto é, o contribuinte deve ser obrigado a pagar apenas os tributos que ele mesmo consente pagar, consentimento esse manifestado, normalmente, de forma indireta, por intermédio do Poder Legislativo (que congrega os “*representantes*” do povo), no exercício das competências tributárias fixadas pela Constituição.

⁵ Registre-se a discordância, dentre outros, de MISABEL DERZI, ao sustentar que “*as medidas provisórias são absolutamente incompatíveis com a regulação de matéria tributária, em especial, instituição e majoração de tributos*” (DERZI, 2010, p. 113). LUCIANO AMARO também elenca a opinião de vários outros autores, negando ou admitindo a edição de medida provisória sobre tema tributário (AMARO, 2012, p. 199).

Se a argumentação teórica aponta para a natureza consensual do tributo, no *mundo real*, contudo, persistem conflitos entre fisco e contribuinte, disseminando-se a impressão de que, efetivamente, não há consentimento prévio aos tributos, ou que esse consentimento não é dado essencial. Os contribuintes, em verdade, parecem crer que o tributo lhes é *imposto*, contra sua vontade, permanecendo latente, então, a ideia de um *poder de tributar* do Estado, que atuaria *contra* ou *a despeito* da sociedade.

Nesse sentido, ao dissertar sobre a confiança, MISABEL DERZI, invocando as lições de NIKLAS LUHMANN, observa que o “*Estado é que tem supremacia sobre os eventos/acontecimentos, pois fabrica as leis, promove as cobranças de tributos e, ao mesmo tempo, julga os conflitos, jamais o contribuinte (pelo menos diretamente)*” (DERZI, 2009, p. 337, “*passim*”). MISABEL DERZI, certamente, não desconhece que “*as leis são fruto do processo democrático*”, razão pela qual, idealmente, considerariam o “*interesse de todos*” (DERZI, 2009, p. 337), mas ainda assim afirma ser irrefutável a “*dependência do contribuinte às ações do Estado*”, considerando as vicissitudes da realidade brasileira (DERZI, 2009, p. 337):

As leis são fruto do processo democrático, em que o interesse de todos deve ou deveria ser considerado, ou pelo menos, posto no espaço público. Na realidade pública brasileira, no entanto, a supremacia sobre os eventos/acontecimentos se faz de forma aguda: as iniciativas das leis tributárias, altamente técnicas e inacessíveis em sua inteligência ao contribuinte médio, as medidas provisórias, fertilíssimas em matéria tributária e elaboradas no silêncio palaciano dos governos, as maiorias mantidas no Congresso por meio de trocas de cargos e favores constantemente noticiados pela mídia, tudo isso nos assegura que, efetivamente, essa dependência do contribuinte às ações do Estado e a supremacia estatal sobre os acontecimentos são fatos irrefutáveis.

É inegavelmente paradoxal a conclusão de que subsistiria um *poder de tributar*, ao mesmo tempo em que se afirma a existência de um *Estado Democrático de Direito*, em que todo poder é exercido pelo povo (diretamente ou por seus representantes). Há um hiato entre essas proposições, hiato que é reforçado pelo próprio texto constitucional que, conquanto reconheça a soberania popular, também se refere ao

poder de tributar.⁶

E o paradoxo repercute na teoria do Direito Tributário, sendo explicitado por HUGO DE BRITO MACHADO e SCHUBERT DE FARIAS MACHADO, quando definem o “*poder tributário*” como “*um aspecto da soberania estatal*”, distinguindo o “*poder tributário*” (“*poder do qual o Estado é titular, de instituir e cobrar tributos*”) da “*competência tributária*”, que seria “*juridicamente delimitada, enquanto o poder de tributar é um poder originário e cujo limite é apenas ditado pelo próprio povo que o concedeu*” (MACHADO; MACHADO, 2011, p. 41)⁷.

A confusão entre poder de tributar e competência tributária, nesse compasso, parece traduzir certa dúvida sobre a real efetividade do *Estado Democrático de Direito*, ou, quando menos, parece traduzir certa consciência de que a *fórmula jurídica* não resolve todos os problemas, criando-se, pois, situação inegavelmente paradoxal. Há que se superar, então, esse paradoxo, sendo útil o modelo proposto pela *teoria dos sistemas*, desenvolvida por NIKLAS LUHMANN.

I.2 – O paradoxo entre sistema jurídico e sistema político e a proposta da teoria dos sistemas

⁶ Em termos de teoria política, NORBERTO BOBBIO, após explicar as várias concepções sobre a *sociedade civil*, afirma que ainda predomina a visão marxista, que afirma a contraposição entre *sociedade civil* e o *Estado*, entendendo-se “*por Sociedade civil a esfera de relações entre indivíduos, entre grupos, entre classes sociais que se desenvolvem à margem das relações de poder que caracterizam as instituições estatais*” (BOBBIO, 1995, p. 1.210). Na sociedade civil residiriam, prossegue BOBBIO, os “*conflitos econômicos, ideológicos, sociais, religiosos que o Estado tem a seu cargo resolver, intervindo como mediador ou suprimindo-os*” (BOBBIO, 1995, p. 1.210). Sob esse ângulo, seria mais fácil compreender a afirmação de que o Estado teria um *poder de tributar*, cujo exercício não poderia ser evitado pela sociedade, que apenas tentaria limitá-lo. Frise-se que, ainda segundo NORBERTO BOBBIO, haveria outras concepções, como a de origem jusnaturalista, “*de Hobbes, que é seu criador, até Kant e seus seguidores*”, concepção na qual o Estado é identificado com a *sociedade civil* (ou *sociedade política*), que se contrapõe, então, à *sociedade natural* (ou ao *estado da natureza*) (BOBBIO, 1995, p. 1.206).

⁷ Aliás, HUGO DE BRITO MACHADO, reafirmando a existência do *poder de tributar*, cita como exemplo de sua manifestação a edição de leis tributárias inconstitucionais, argumentando que, se leis inconstitucionais são editadas, isso significa que há um poder de tributar que necessita ser controlado (MACHADO, 2012, p. 43). O argumento prova demais, porque a conclusão inversa também poderia ser proposta: não se tratando de *poder*, mas de *competência*, existe possibilidade de se controlar o exercício dela, que deve obedecer aos ritos jurídicos pertinentes, permitindo-se, assim, eventuais correções na hipótese do exercício da *competência tributária* de forma contrária àqueles ritos. Permanece, entretanto, a perplexidade em torno do poder de tributar e a forma de seu exercício.

A teoria dos sistemas, como explica LUHMANN, “*consiste en una técnica, un instrumento, un modo de proceder. Decidirse en favor del empleo de la teoría de sistemas para observar la sociedad, lleva implícito un momento de arbitrariedad*” (LUHMANN, 1998, p. 17). Ao se empregar a teoria dos sistemas, o observador procura reduzir a complexidade do mundo, entendendo-se por complexidade a incapacidade de homem compreender toda a realidade à sua volta, eis que “*sempre existem mais posibilidades do que se pode realizar*”, visto que “*o mundo apresenta ao homem uma multiplicidade de possíveis experiências e ações, em contraposição ao seu limitado potencial em termos de percepção, assimilação de informação, e ação atual e consciente*” (LUHMANN, 1983, p. 45). LUHMANN ainda registra que a complexidade pode também ser entendida como (LUHMANN, 1998, p. 50):

[...] la medida de la indeterminación o la carencia de información. La complejidad es, vista de este modo, aquella información que le hace falta al sistema para poder aprehender y describir con justeza a su entorno (complejidad del entorno) y a si mismo (complejidad del sistema).

Não é possível expor, nesta tese, a teoria dos sistemas em toda a sua inteireza, até porque, como salienta MARTÍNEZ GARCÍA, a compreensão integral da teoria desenvolvida por LUHMANN “*exige romper hábitos de lectura típicos del jurista. No sólo plantea árdulos problemas de comprensión, sino que desafía a pensar de outro modo, a remover estructuras mentales profundamente arraigadas*” (MARTÍNEZ GARCIA, 2005, p. 14)⁸. Por isso, o exame da teoria dos sistemas, aqui, se concentra no *sistema jurídico*, demonstrando o mecanismo pelo qual melhor se explica sua relação com o *sistema político*, de modo a se superar o paradoxo apontado no item anterior.

Nesse contexto, tem-se como premissa que a complexidade existente no mundo é *fator de medo, fonte de insegurança e risco* (LUHMANN, 1998, p. 50), desenvolvendo-se os sistemas como forma de permitir a redução desta complexidade, oferecendo, pois, segurança à sociedade. A NIKLAS LUHMANN interessam, mais de

⁸ O próprio LUHMANN, embora um tanto quanto retoricamente, assinala que a “*desventaja de la teoría de sistemas (si es que eso fuera realmente una desventaja) estriba en la suma complejidad y la abstracción de sus conceptos*” (LUHMANN, 2005, p. 77).

perto, os sistemas autopoieticos, que são aqueles, na síntese de MARCELO NEVES, construídos “*pelos próprios componentes que constrói*” (NEVES, 2007, p. 125)⁹.

Os sistemas somente se constituem, então, quando eles conseguem, a partir de operações internas, se distinguir do ambiente (entorno), decorrendo daí a afirmação de que os sistemas são operacionalmente fechados ao ambiente, pois, “*para la producción de sus propias operaciones, se remiten a la red de sus propias operaciones y en este sentido reproducen a si mismos*” (LUHMANN, 2005, p. 99). Os sistemas autopoieticos produzem operações próprias, determinando o que pertence ao sistema e o que não pertence, de forma a se diferenciar do ambiente (LUHMANN, 2005, p. 100). Em outra passagem, assinala NIKLAS LUHMANN que a diferença tradicionalmente feita entre as partes e o todo é, na teoria dos sistemas, substituída pela diferença entre sistema e ambiente (entorno), e “*aquello que se entendía como diferencia entre el todo y las partes se reformula como teoria de la diferenciación del sistema y así se incorpora en el paradigma nuevo*” (LUHMANN, 1998, p. 31). No caso dos sistemas autopoieticos, as diferenças para o ambiente (entorno) são autorreferenciais, porque são produzidas a partir do próprio sistema.

Ressalve-se, porém, que, embora operacionalmente fechados, os sistemas autopoieticos são cognitivamente abertos, pois sofrem a influência (irritação) do ambiente, influência que será incorporada ao próprio sistema, desde que o seja por operações realizadas pelo próprio do sistema (DERZI, 2010, p. 16). Como explica LUHMANN, a respeito do sistema jurídico, “*se puede determinar que el derecho opera normativamente clausurado y, al mismo tiempo, cognitivamente abierto*” (LUHMANN,

⁹ LUHMANN se apropria do conceito de *autopoiesis* desenvolvido por HUMBERTO MATURANA e FRANCISCO VARELA para as ciências biológicas, conceito este que é qualificado como importante mudança conceitual para melhor explicar a forma como ocorre a auto-organização dos seres vivos, em modelo que pode ser empregado também nas Ciências Sociais (LUHMANN, 1998, p. 56). MARCELO NEVES afirma que a “*recepção do conceito de autopoiesis nas ciências sociais foi proposta por Luhmann, tendo tido ampla ressonância*” (2006, p. 61), fazendo, porém, a seguinte distinção: “*A concepção luhmanniana da autopoiesis afasta-se do modelo biológico de Maturana, na medida em que nela se distinguem os sistemas constituintes de sentido (psíquicos e sociais) dos sistemas não constituintes de sentido (orgânicos e neurofisiológicos). Na teoria biológica da autopoiesis, há, segundo Luhmann, uma concepção radical do fechamento, visto que, para a produção das relações entre sistema e ambiente, é exigido um observador fora do sistema, ou seja, um outro sistema. No caso de sistemas constituintes de sentido, ao contrário, a ‘auto-observação torna-se componente necessário da reprodução autopoietica’.* Eles mantêm o seu caráter autopoietico enquanto se referem simultaneamente a si mesmos (para dentro) e ao seu ambiente (para fora), operando internamente com a diferença fundamental entre sistema e ambiente” (NEVES, 2006, p. 61/62).

2005, p. 133). E essa abertura cognitiva que permite a *aprendizagem*, porque “*la clausura normativa no significa tan solo (aunque evidentemente también) que las normas se deban mantener estables ante los desengaños*”, havendo também “*un aprendizaje que se adapta y que es capaz de cambiar la norma*” (LUHMANN, 2005, p. 136).

O sistema, dessa forma, permite reduzir a complexidade, pois “*para cada sistema el entorno es más complejo que el sistema*” (LUHMANN, 1998, p. 48). Paradoxalmente, contudo, convém anotar que a redução de complexidade pelo sistema resulta na produção de mais complexidade, no âmbito de cada sistema. Explica LUHMANN que a diferenciação entre um sistema e o ambiente provoca, forçosamente, o aumento da complexidade do sistema global e dos sistemas parciais: “*la diferenciación del sistema no solo implica que se formen pequeñas unidades; más bien repite en sí misma la formación total del sistema*”, de forma que o sistema social “*multiplica su propia realidad. Así, el sistema social moderno de la sociedad es, a la vez, sistema de función política y entorno sócio/interno de este; sistema de función económica y entorno sócio/interno de este, sistema de función religiosa y entorno sócio/interno de este*” (LUHMANN, 1998, p. 184, “*passim*”) ¹⁰.

Nesse contexto, o sistema jurídico se apresenta, para LUHMANN, como um subsistema social (vale dizer, é parte do sistema social), cumprindo função específica, qual seja, estabilizar as expectativas normativas, conferindo segurança à sociedade, em meio à complexidade do mundo, do que resulta a inegável conexão entre o direito e o tempo (LUHMANN, 2005, p. 188/189, “*passim*”):

En concreto, se trata de la función de estabilización de las expectativas normativas a través de la regulación de la generalización temporal, objetiva y social. El derecho permite saber qué expectativas tienen un respaldo social (y cuáles no). Existiendo esta seguridad que confieren las expectativas, uno se puede enfrentar a los desengaños de la vida cotidiana; o por lo menos se puede estar seguro de no verse desacreditado

¹⁰ A afirmação de que o sistema se desenvolve para reduzir a complexidade, ao mesmo tempo em que produz complexidade, é inegavelmente paradoxal, mas, como observa MARTÍNEZ GARCÍA, a capacidade de gerar problemas é um dos orgulhos de NIKLAS LUHMANN, em relação à teoria dos sistemas (MARTÍNEZ GARCÍA, 2005, P. 15).

con relación a sus expectativas. [...] Y esto significa que es posible vivir en una sociedad más compleja en la que ya no bastan los mecanismos personalizados o de interacción para obtener la seguridad de la confianza.

Insista-se que, para cumprir sua função, o sistema jurídico deve se manter fechado operacionalmente, isto é, somente deve operar com base em *código* próprio, a partir do qual são produzidos instrumentos que permitam ao sistema cumprir sua função¹¹. O sistema jurídico opera, então, com o código lícito/ilícito: “*la codificación binária del sistema que se lleva a cabo mediante un esquematismo que provee de un valor positivo (derecho de uno) y de uno negativo (no derecho de outro)*” (LUHMANN, 2005, p. 116)¹².

A partir de temperamentos feitos por MARCELO NEVES, contudo, NIKLAS LUHMANN admite a possibilidade de corrupção do sistema jurídico (ou de qualquer outro sistema), assinalando que o sistema (LUHMANN, 2005, p. 137/138):

[...] expuesto frecuentemente a las intromisiones – ¿y quién negaría que esto sucede a menudo? –, opera en el estado de corrupción. Reconoce por medio de sus normas que no puede resistir a la presión de la política. El sistema se mantiene simulando legalidad, aunque no renuncia a la normatividad en general. No obstante, mediatiza el código derecho/no derecho, anteponiendo una distinción al recurrir a un valor de rechazo (Gotthard Günther), que permite la subordinación oportunista a las elites capaces de imponerse. [...] El derecho entonces se orienta hacia sí mismo y en la realidad es percibido como un puro instrumento de poder – tanto desde dentro como desde fuera. Abstractamente es muy difícil localizar dónde están ubicados estos límites dado que la confianza y la desconfianza están involucradas como mecanismos generales. En el caso extremo ya no se puede hablar de clausura autopoietica e incluso tampoco de aprendizaje cognitivo respecto a las normas.

Se não operar a partir de seu código binário (lícito/ilícito), o sistema jurídico

¹¹ Explica MARCELO NEVES que o “*sistema jurídico reproduz-se primariamente a partir de um código binário de preferência próprio (lícito/ilícito) e de seus próprios programas (Constituição, leis, decretos, jurisprudência, negócios jurídicos, atos administrativos etc.)*” (NEVES, 2006, p. 85).

¹² MARCELO NEVES aponta as dificuldades na tradução dos termos “*Recht/Unrecht*”, recusando as alternativas legal/ilegal, direito/não-direito, justo/injusto, para optar por lícito/ilícito, “*pois esta expressa de maneira clara e abrangente o conceito de código binário do direito*” (NEVES, 2007, p. XII).

abandona seus instrumentos (programas), deixando de produzir a si mesmo, configurando-se, então, como sistema alopoiético, e não mais autopoiético, conforme tese desenvolvida por MARCELO NEVES (NEVES, 2007, especialmente Capítulo III). Aponta NEVES a existência de normas jurídicas que configuram “*apenas mais uma tentativa de apresentar o Estado como identificado com os valores ou fim por ela formalmente protegidos, sem qualquer novo resultado quanto à concretização normativa*” (NEVES, 2007, p. 33), no que define como “*legislação simbólica*” (NEVES, 2007, p. 30):

Considerando-se que a atividade legiferante constitui um momento de confluência concentrada entre sistemas político e jurídico, pode-se definir a legislação simbólica como a produção de textos cuja referência manifesta à realidade é normativo-jurídica, mas que serve, primária e hipertroficadamente, a finalidades políticas de caráter não especificamente normativo-jurídico.

A legislação simbólica se presta a “*fortificar ‘a confiança dos cidadãos no respectivo governo ou, de um modo geral, no Estado’*”, destinando-se “*a criar a imagem de um Estado que responde normativamente aos problemas sociais da sociedade, embora as respectivas relações sociais não sejam realmente normatizadas de maneira consequente conforme o respectivo texto legal*” (NEVES, 2007, p. 36 e 39, “*passim*”)¹³.

A crença que muitos autores ainda têm no *poder de tributar* parece conduzir, desse modo, à conclusão de que as *limitações constitucionais ao poder de tributar* se revelam, em muitos momentos, como *legislação simbólica*, destinadas a falsear a realidade, na qual, supostamente, as obrigações tributárias seriam definidas, não por critérios jurídicos, mas por injunções políticas ou econômicas, servindo o sistema jurídico, já *corrompido*, apenas para *simular a legalidade*.

Todavia, é de se destacar a crítica de MISABEL ABREU MACHADO

¹³ Endossando as ponderações de MARCELO NEVES, NIKLAS LUHMANN afirma ser concebível “*que en muchos países en vía de desarrollo se observe que las Constituciones sirven, de manera casi exclusiva, como un instrumento de la política simbólica, porque aún no se ha logrado clausurar operativamente el sistema jurídico y hacerlo impermeable a la influencia de la política y otras fuerzas sociales*” (LUHMANN, 2005, p. 549).

DERZI à tese proposta por MARCELO NEVES, embora reconhecendo que as *“palavras de MARCELO NEVES guardam grande dose de verdade, se considerarmos a ideia de ‘concretização’ da Constituição da República, [...] ou seja, em sentido muito amplo, como ideia de contraste entre o texto normativo e a prática jurídica/política/econômica em seu todo”* (DERZI, 2009, p. 43). Segundo MISABEL DERZI, o eventual déficit de concretização das normas jurídicas não permitiria qualificar o sistema constitucional brasileiro como sistema alopoiético, argumentando que a tese proposta por NEVES *“demandaria do crítico uma demonstração, em escala estatística aceitável, da recepção pela Corte Suprema de semântica sistematicamente rejeitada pela doutrina e pelos precedentes, além da regular contradição de seus julgados e sua inconsistência e imprevisibilidade”* (DERZI, 2009, p. 43/44).

Ao sentir de MISABEL DERZI, é possível haver *“erros [...], com relativas inconsistências semânticas, mas não há um sistema jurídico que não os tenha”* (DERZI, 2009, p. 44), não sendo correto afirmar, a partir desses erros, que nosso sistema jurídico também não seria autopoiético à semelhança dos sistemas jurídicos do chamado primeiro mundo (DERZI, 2009, p. 35, 39 e 44, *“passim”*).

Inegavelmente, há sempre momentos de tensão, nos quais o sistema jurídico sofre irritações advindas dos outros (sub)sistemas sociais, como o sistema econômico, o sistema político, o sistema moral, etc. (e vice-versa, é dizer, também o sistema econômico, por exemplo, sofre irritações produzidas pelo sistema jurídico). A teoria dos sistemas cogita, nesse propósito, de *acoplamentos* entre os sistemas, acoplamentos que podem ocorrer em situações e intervalos bem definidos (*acoplamentos operacionais*) ou de forma mais permanente (*acoplamentos estruturais*).

Explica LUHMANN que sempre há simultaneidade entre o sistema e o ambiente, simultaneidade que permite acoplamentos momentâneos entre as operações do sistema e aquilo que ocorre no ambiente, citando como exemplo a possibilidade de se cumprir uma obrigação (sistema jurídico) por meio do pagamento em dinheiro (sistema econômico): *“Desde el punto de vista de la economía, por ejemplo, el pago es, en lo que se refiere a la reutilización del dinero, algo enteramente diferente a lo que es desde el punto de vista del derecho: la conformación de la situación jurídica que todo*

ello ocasiona” (LUHMANN, 2005, p. 508, “*passim*”). Os sistemas econômico e jurídico, portanto, se conectam operativamente no momento em que ocorre o pagamento de determinada obrigação, sendo esse pagamento aproveitado por ambos os sistemas, embora com enfoques diferentes.

Mas além desses acoplamentos operacionais, afirma LUHMANN que há também acoplamentos estruturais, “*cuando un sistema supone determinadas características de su entorno, confiando estructuralmente en ello – por ejemplo, en que el dinero, en general, se acepte, o que uno pueda esperar que las personas sean capaces de determinar la hora*” (LUHMANN, 2005, p. 508). O acoplamento estrutural, ao mesmo tempo em que inclui certas situações no sistema, com exclusão de outras, torna mais fácil a *concentração de irritações*, preparando, então, *no âmbito de suas possibilidades*, as soluções para aquelas irritações (LUHMANN, 2005, p. 511)¹⁴. Trata-se, pois, de uma aquisição evolutiva dos sistemas (LUHMANN, 1996, p. 116).

Nessa quadra, já é possível compreender a explicação da teoria dos sistemas para a relação entre o sistema jurídico, que opera mediante o código binário lícito/ilícito, e o sistema político, cujo código é poder/não poder¹⁵. A Constituição se apresenta, para a teoria dos sistemas, como *aquisição evolutiva*, prestando-se ao papel de *acoplamento estrutural* entre os sistemas jurídico e político, pois, registra MARCELO NEVES, no “*Estado de Direito, a diferenciação de política e direito realiza-se mediante a Constituição*” (NEVES, 2006, p. 95).

MARCELO NEVES ainda esclarece que o político e o jurídico não se confundem “*no modelo teórico sistêmico*” (NEVES, 2006, p. 89), embora haja simbiose entre ambos os sistemas. Aliás, segundo LUHMANN, haveria mesmo uma “*relación parasitaria entre política y derecho*”, relação que está expressa na “*fórmula*

¹⁴ Exemplifica LUHMANN que a *consciência* se mostra como acoplamento estrutural entre o sistema social e os sistemas psíquicos, anotando que o aniquilamento físico da vida humana (ou mesmo a eliminação da consciência) não apenas irrita, mas dá fim à comunicação, que é a operação típica do sistema social (LUHMANN, 2005, p. 512). Ainda em termos de exemplo, registra que a propriedade e os contratos servem de acoplamento entre o sistema jurídico e o sistema econômico (LUHMANN, 2005, p. 520).

¹⁵ Observa MARCELO NEVES que esse seria o código “*mais radical*”, ressaltando que ele poderia ser traduzido também na expressão “*poder superior/inferior (convertido contemporaneamente na diferença entre governo e oposição)*” (NEVES, 2006, p. 86, “*passim*”).

Estado de Derecho” (LUHMANN, 2005, p. 492). E MARCELO NEVES assim resume esta relação (NEVES, 2006, p. 89):

[...] todas as decisões do sistema político estão subordinadas ao direito. Não implica, porém, uma indiferenciação do político sob o jurídico. O que resulta é uma interdependência entre esses sistemas. Assim como as decisões políticas subordinam-se ao controle jurídico, o direito positivo não pode prescindir, por exemplo, de legislação controlada e deliberada politicamente.

A Constituição se presta, assim, para resolver o problema (político) da soberania (LUHMANN, 1996, p. 102), e a novidade evolutiva é dessa forma resumida por LUHMANN (LUHMANN, 1996, p. 110): “[...] *la costituzione rende possibile ad un tempo una soluzione giuridica del problema di autoreferenzialità del sistema politico e una soluzione política del problema di autoreferenzialità del sistema giuridico*”. Em outra passagem, NIKLAS LUHMANN afirma que a Constituição conforma e determina o Estado, assumindo, todavia, sentidos diferentes (LUHMANN, 2005, p. 548, “*passim*”):

[...] para el sistema jurídico es una ley suprema, una ley fundamental; para el sistema político es un instrumento político en el doble sentido de política instrumental – modificadora de situaciones – y de política simbólica – no modificadora de situaciones. A pesar de que las dos versiones parecerían contradecirse semánticamente, resultan compatibles gracias a la clausura operativa de los sistemas.

Tem-se, pois, na Constituição, o foco permanente de tensão entre o político e o jurídico, porque ela, Constituição, é o acoplamento estrutural entre os sistemas jurídico e político, no qual ocorre aquela *concentração* de mútuas *irritações* (LUHMANN, 2005, p. 511). Consequentemente, pontifica NIKLAS LUHMANN, o sistema jurídico se encontra exposto a iniciativas políticas (LUHMANN, 2005, p. 550), ao mesmo tempo em que condiciona o sistema político, com especial destaque, nos tempos de hoje, para o controle jurisdicional de constitucionalidade das leis (LUHMANN, 2005, p. 551).

Volte-se, então, à contraposição entre o *poder de tributar* e a *competência*

tributária. Observa-se, aqui, a reprodução daquela tensão entre o sistema político (poder de tributar) e o sistema jurídico (competência tributária), tensão que se concentra na Constituição, embora não apenas nela. E, como explica JULIANA NEUENSCHWANDER MAGALHÃES, a constatação que a teoria dos sistemas permite é realmente paradoxal, pois, “*através do poder, a política produz o direito ao mesmo tempo em que o direito pode controlar a legitimidade jurídica das decisões políticas. Em outros termos, o poder submete-se ao controle do direito que o poder mesmo produz*” (MAGALHÃES, 2009, p. 301). Parafrazeando JULIANA NEUENSCHWANDER MAGALHÃES, o *poder de tributar* (político) submete-se ao controle das normas tributárias (jurídico) que ele próprio, *poder de tributar*, produz. Repare-se, contudo, que a teoria dos sistemas “*assume o paradoxo*” (MAGALHÃES, 2009, p. 302):

Como escreveu certa vez Luhmann, os paradoxos são problemáticos apenas no plano das observações (semântica), mas não no plano das operações (estrutura). Ao mesmo tempo em que as constituições estabelecem o acoplamento estrutural de direito e política, pretende-se que esse acoplamento se torne invisível. [...]

A abordagem sociológico-sistêmica não elimina o paradoxo. Diferentemente das outras teorias, a teoria sociológica da constituição de Niklas Luhmann assume o paradoxo como constitutivo da fórmula constitucional. A constituição, neste passo, é diferença, ou ainda, a unidade da diferença de direito e política, de forma e matéria, de direitos fundamentais e soberania popular, de permanência e mudança. O paradoxo da autofundação do direito e da política permanece, latente, sob o símbolo fundador das constituições.

Desse modo, JULIANA NEUENSCHWANDER MAGALHÃES também realça a já mencionada possibilidade de que a Constituição se preste a ser “*um instrumento de política simbólica*”, visto ser o Brasil um dos “*países em vias de desenvolvimento*”, situado “*nas ‘periferias da modernidade’*” (MAGALHÃES, 2009, p. 304/305, “*passim*”), nos quais o sistema jurídico ainda não é “*impermeável à influência da política e de outras forças sociais*” (MAGALHÃES, 2009, p. 304). Entretanto, na linha preconizada por MISABEL DERZI, há que se rechaçar essa possibilidade, entendendo-se que “*nosso sistema jurídico é autopoietico, auto-referencial*” (DERZI, 2009, p. 44).

Dessa maneira, o Direito Tributário não deve admitir a existência de um *poder de tributar*, havendo, sim, *competências tributárias*, que se exercem dentro de critérios postos pelo sistema jurídico. Contudo, o *poder de tributar*, sob o ângulo político, se mantém intacto na lógica constitucional, resultando daí o paradoxo entre a soberania popular e a necessidade de se limitar o poder de tributar. O sistema jurídico, disfarçando, então, o paradoxo, pressupõe a existência de competências tributárias. Afirmar, porém, a existência das competências tributárias não significa desconhecer que “*fatores externos do ambiente*” possam produzir irritações no sistema jurídico, “*que cognitiva e semanticamente*”, se abre para estas irritações, mas “*apenas através de seleção, acopladores estruturais e operacionais*”, permitindo-se, então, ao “*sistema convertê-los em dados próprios, geralmente adaptados e mesmo deformados e, a partir daí, atuar em processo contínuo*” (DERZI, 2009, p. 44). E essa abertura cognitiva e semântica se faz para todo o ambiente, de modo que outros sistemas além do sistema político, e especialmente o sistema econômico, causem irritações no sistema jurídico, que traduz tais irritações em “*dados próprios*”, como assinalado por MISABEL DERZI.

I.3 A crise da legalidade (apenas a lei já não basta)

Resolvido (ou *disfarçado*) o *paradoxo* que há no reconhecimento de competências tributárias, a atenção se volta, assim, para a lei, que é o instrumento (*programa*) pelo qual, via de regra, a competência tributária é exercida, permitindo o surgimento (lícito) de relações tributárias. No caso, a atenção é atraída para a afirmação de que esta lei já não representa, efetivamente, o consentimento do contribuinte, como decorrência do que se pode chamar de *crise da legalidade*.

A expressão – *crise da legalidade* – comporta múltiplos significados¹⁶, mas,

¹⁶ PAULO OTERO, a propósito e de forma mais ampla, refere-se à “*substituição da lei pela Constituição com fundamento directo e imediato do agir administrativo sobre determinadas matérias, dispensando a exigência de uma prévia e anterior mediação legislativa*”, razão pela qual afirma que o princípio da legalidade, formulado “*nos quadros clássicos do equilíbrio político subjacente ao Estado liberal oitocentista*”, é alvo de contestação (OTERO, 2003, p. 734). Nessa mesma linha, PIETRO DE JESÚS LORA ALARCÓN anota que, “*muito embora do ponto de vista formal seja possível sustentar que o*

nesta tese, é empregada no sentido da insuficiência da lei para traduzir o consentimento do contribuinte ao tributo. Questiona-se, portanto, o próprio dogma da legalidade, fórmula pretensamente suficiente para alcançar o consentimento do contribuinte, o que conferiria segurança jurídica a ele, contribuinte.

O dogma da legalidade, é inegável, mostrou-se essencial para que o Estado Absolutista fosse superado, tornando-se Estado de Direito, em modelo que terminou por prevalecer na história da Europa Ocidental, a partir do século XVIII. Na afirmação de LUÍS EDUARDO SCHOUERI, “*a ideia da legalidade é própria do Estado de Direito. [...] É uma garantia do cidadão contra abusos por parte dos governantes*” (SCHOUERI, 2011, p. 268, “*passim*”) ¹⁷. SCHOUERI faz ampla resenha sobre os antecedentes do princípio da legalidade, para concluir que “*a prática do consenso é antiga*” (SCHOUERI, 2011, p. 270), na linha da afirmação de VICTOR UCKMAR de que “*geralmente imputa-se à Magna Charta a primeira afirmação do princípio de que nenhuma prestação pecuniária pode ser imposta, se não por deliberação dos órgãos legislativos. Porém, a origem se encontra em época anterior*”, fazendo, então, longa exposição sobre os mais remotos antecedentes da legalidade tributária (UCKMAR, 1976, p. 9).

Assim, ao longo da história ocidental, a ideia da legalidade sofreu modificações substanciais, de modo que sua correta compreensão não pode ser feita sob o mesmo enfoque de séculos passados. Se a legalidade se desenvolveu como método para se exercer o “*direito de concordar com a tributação (e de controlar gastos)*” – pois até no período feudal era comum “*a ideia de a tributação decorrer do próprio consenso*”, sendo “*umas das mais antigas reminiscências do sentimento do direito e dever de participar*” (SCHOUERI, 2011, p. 269, “*passim*”) –, seu conteúdo ganhou corpo e foi ampliado (COELHO, 2010, p. 178). Assim, da exigência de que a tributação

princípio da legalidade é peça essencial para caracterizar um Estado de Direito, a verdade é que o requisito pode não ser suficiente”, admitindo, assim, a “*possibilidade de resistir à lei sem, no entanto, resistir ao Direito*” (ALARCÓN, 2011, p. 173). Veja-se, ainda, a exposição de CLÉMERTON MERLIN CLÉVE sobre a “*crise da lei*”, com a indicação de “*fatores que fomentaram a queda do prestígio da lei nos dias de hoje*” (CLÉVE, 2011, p. 47/58).

¹⁷ VICTOR UCKMAR, em 1959, anotou que “*todas as Constituições vigentes – exceção feita, pelo que me consta, da União das Repúblicas Socialistas Soviéticas – afirma explicitamente que os impostos devem ser aprovados pelos órgãos legislativos competentes, preceito que, pelo menos nos Estados de Direito, não seria nem mesmo necessário*” (UCKMAR, 1976, p. 24/25).

fosse consentida por intermédio da lei (legalidade formal), passou-se a exigir, mais tarde, a “*especificação conceitual*”, isto é, o “*princípio da legalidade, materialmente considerado, como conteúdo imposto ao legislador e indelegável*” (DERZI, 2010, p. 170).

Consequentemente, já não era dado ao legislador “*apenas ‘instituir’ o tributo, genericamente, deixando para o Poder Executivo*” a tarefa de disciplinar os vários aspectos da obrigação tributária, sendo necessário fazer-se lei minuciosa, porque “*todos os aspectos decorrerão da lei*” (SCHOUERI, 2011, p. 281/282, “*passim*”). Por isso a sempre repetida analogia da lei tributária com a lei penal, acentuando SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO que, “*comparada com a norma de Direito Penal, verifica-se que a norma tributária é mais rígida*”, pois, se o juiz, no Direito Penal, deve dosar a pena a ser aplicada ao criminoso, o “*quantum debeatur*” no Direito Tributário deve estar exhaustivamente definido na lei (COÊLHO, 2011, p. 179).

A lei ainda é essencial no Estado de Direito Democrático, porque cabe a ela fixar os limites da atuação estatal. Entretanto, não se pode ter a ilusão de que basta a lei para oferecer segurança jurídica nas relações entre o Poder Público e o cidadão, e, mais especialmente entre o fisco e contribuinte. Não se trata, aqui, de desprezar o princípio da legalidade, mas, sim, de reconhecer sua insuficiência, o que é constatado sem muita dificuldade no cotidiano da Administração Pública, inclusive no da Administração Tributária. É vã a pretensão de que, na lei, estaria exhaustivamente regulamentada e definida a atuação da Administração, ou a obrigação tributária. Seja por razões de perda de legitimidade do Poder Legislativo, seja por impossibilidade técnica de regular de modo satisfatório as realidades que são submetidas às regras jurídicas, a lei já não basta para conferir segurança jurídica, especialmente nas relações tributárias.

Essa insuficiência não ocorre apenas na área tributária, sendo fenômeno mais geral, como se percebe na lição de JACQUES CHEVALLIER (CHEVALLIER, 2009). Ao sustentar que se vive hoje no “*Estado Pós-Moderno*” (CHEVALLIER, 2009, p. 16), em consequência das “*transformações que os Estados conhecem atualmente*”, CHEVALLIER afirma a existência de “*uma crise mais genérica das instituições e dos valores da modernidade nas sociedades ocidentais; e essa crise parece dever conduzir*

a uma construção de um novo modelo de organização social” (CHEVALLIER, 2009, p. 16). Nesse contexto de transformações do Estado, ocorrem também profundas mudanças no Direito, pois, como reconhece CHEVALLIER, “*à emergência de um Estado pós-moderno corresponde inevitavelmente o surgimento de um direito pós-moderno*” (CHEVALLIER, 2009, p. 115).

MISABEL ABREU MACHADO DERZI, por sua vez, sintetiza que a “*era moderna*”, marcada pela “*crença nas virtudes da razão, do universalismo dos modelos (em especial os ocidentais)*” entra em processo de declínio, surgindo, pois, uma “*crise jurídica, desencadeada pelo questionamento da legitimidade da regra como instrumento de controle e de regulação*” (DERZI, 2009, p. 101, “*passim*”). Nesse contexto de crise, prossegue MISABEL DERZI, “*instalam-se, ao lado do pluralismo e da complexidade, a ausência de regras, a permissividade, a descrença generalizada, a incerteza e a indecisão*”, de forma a comprometer a solidez de princípios jurídicos “*até então sólidos e bem fundamentados*”, dentre os quais “*até mesmo*” a legalidade, em um “*retorno à Idade Média*” (DERZI, 2009, loc. cit., “*passim*”).

HUMBERTO ÁVILA, justificando a necessidade de se estudar mais aprofundadamente o tema da “*segurança jurídica*”, descreve o cenário extremamente inseguro que caracteriza nossa realidade atual, assinalando que “*o nível de insegurança jurídica assumiu um grau nunca antes alcançado*” (ÁVILA, 2011, p. 39).

Sob o ponto de vista social, ÁVILA afirma que se vive, “*em nosso tempo, em uma sociedade plural, também denominada de sociedade de risco, sociedade global ou sociedade da informação*”, que se caracteriza por uma grande quantidade de informações, referindo-se especialmente ao campo jurídico (ÁVILA, 2011, p. 39/40). Esse grande número de informações vem de fontes variadas, inclusive fontes transnacionais, e, paradoxalmente, provoca o aumento da insegurança, porque, “*quanto maior é a quantidade de informação, tanto maior também é aquilo que precisa ser previamente considerado e avaliado. Daí por que o maior conhecimento conduz ao aumento do sentimento de insegurança*” (ÁVILA, 2011, p. 40).

Além do grande número de informações disponíveis, ÁVILA também

assinala que a sociedade de risco tem como outra característica a existência de interesses muito variados, no mais das vezes conflitantes, de modo que o “*indivíduo busca resguardar os seus interesses nas normas jurídicas*”, impondo-se ao Estado a difícil tarefa de coordenar todos esses interesses (ÁVILA, 2011, p. 41). Essa coordenação, por muitas vezes, implica a assunção pelo Estado de tarefas protetivas, para resguardar os interesses de grupos mais fracos.

Essas características sociais, por seu turno, se traduzem na edição de infindáveis leis, observando HUMBERTO ÁVILA que se chega a falar (ÁVILA, 2011, p. 39):

[...] em “chuva de leis” (*Gesetzesflut*), “histeria legislativa” (*Gesetzgebungshysterie*) e “caos legislativo” (*Gesetzgebungschaos*). Fala-se, ainda, em “furacão normativo”, “incontinência legislativa”, “aluvião de normas” e “orgia na produção de leis”. Registrar o caráter instável efêmero e aleatório do Direito tornou-se algo até mesmo banal.

Portanto, desenvolve-se situação realmente paradoxal, porque as características tradicionais da lei, *abstração e generalidade*, provocam insegurança na sociedade caracterizada pela complexidade. Assim, busca-se superar essa insegurança com a edição de leis mais específicas, que atendam interesses bem contextualizados. Todavia, à medida em que a lei perde a abstração e a generalidade, ganha contornos ainda mais casuísticos, que, de igual forma, também geram insegurança jurídica, porque não é possível identificar qual a regra (muito específica) que atua em determinada situação. Novamente com HUMBERTO ÁVILA (ÁVILA, 2011, p. 44):

De outro lado, o problema da falta de Direito é solucionado com mais Direito; todavia, mais Direito provoca outros problemas, com as suas próprias complexidades e incerteza. Em suma, soluções tornam-se problemas. O paradoxo reside no fato de que o combate à insegurança contribui para a insegurança.

HUMBERTO ÁVILA ressalta, assim, que a edição de normas jurídicas já não oferece proteção, e, no campo tributário, não mais oferece segurança ao contribuinte, porque a proliferação de normas torna *ininteligíveis* as leis existentes

(ÁVILA, 2011, p. 56):

Enfim, o cidadão em geral, e o contribuinte, em particular, é regulado, de um lado, por leis que muitas vezes são inacessíveis, mas mesmo quando elas são acessíveis, nem sempre são compreensíveis e estáveis; e por decisões que, embora com maior grau de intelegibilidade, padecem de instabilidade. Chevallier, em razão disso, utiliza a expressão “Direito Transitório”. A constatação de Ost já é mais impiedosa: o Direito está em trânsito. É a era da velocidade.

Por outro ângulo, que não contradiz, mas complementa o que se vem de dizer, SERGIO ANDRÉ ROCHA assinala que “*com o advento do Estado Social verificou-se o declínio da supremacia do Poder Legislativo sobre o Executivo, presente no Estado Liberal clássico*”, assinalando que as causas mais relevantes de tal declínio podem ser identificadas no “*crescimento das atividades atribuídas ao Poder Executivo*”, na “*legitimação democrática do Poder Executivo*”, no “*caráter técnico de algumas normas jurídicas*” (caráter estes que se relaciona com a exigência daquelas normas cada vez mais “*casuísticas, em vez de normas gerais*”, o que resultou ainda na “*incapacidade da lei para tratar dos problemas da sociedade de risco*”) (ROCHA, 2009, p. 226/230, “*passim*”)

PAULO OTERO, em perspectiva que esclarece o que se vem de dizer, afirma que o “*progressivo alargamento de tarefas a cargo do Estado, resultando de um crescente intervencionismo económico e social*”, a fim de implementar as “*cláusulas de bem-estar ou de Estado social*”, resultou na “*insuficiência do aparelho do Estado na satisfação pessoal e directa de todas as necessidades colectivas a seu cargo*”, com a “*consequente multiplicação de estruturas orgânicas de decisão*” (OTERO, 2003, p. 150). A multiplicação de agentes que exercem, então, atividades administrativas resultou na insuficiência da lei como forma de regulamentar o exercício daquelas atividades.¹⁸

¹⁸ De igual teor a exposição de CLÈVE, ao apontar a “*emergência do Estado social*” e da “*sociedade técnica*” como fatores que contribuíram decisivamente para a “*crise da lei*”, com a produção de uma “*inflação legislativa*” (CLÈVE, 2011, p. 49/52, “*passim*”). Ainda ALMIRO DO COUTO E SILVA: “*A ampliação da área de atuação do Estado – fala-se hoje num excesso de carga do governo, em overload government ou em Regierungsüberlastung – correspondeu o desmesurado aumento da legislação, tornado impossível até mesmo aos especialistas (quanto mais ao homem comum) conhecê-la na integridade*” (SILVA, 1987, p. 53).

A crise da legalidade, então, sob o ângulo jurídico (e também político), manifesta-se ainda na ascensão do Poder Executivo, que, efetivamente, se coloca como o principal agente produtor de normas jurídicas, apontando ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR que essa predominância, no campo tributário, é ainda mais evidente, porque, ainda quando formalmente editada pelo Legislativo, a norma jurídica é engendrada pela “*tecnoburocracia*” (BATISTA JÚNIOR, 2003, p. 419):

Dessa forma, os projetos chegam ao Legislativo prontos e sofrem apenas pequenos acertos por causa de alguns interesses particularizados que os parlamentares representam (por vezes inadequados), e são aprovados ou reprovados sem qualquer interveniência significativa dos representantes do povo.

Referindo-se também ao campo tributário, RICARDO LOBO TORRES afirma, no mesmo diapasão de CHEVALLIER, que vivemos a época do “*Estado Democrático Fiscal*”, que se caracteriza, dentre outros pontos, pelo “*novo equilíbrio entre os poderes do Estado, com a flexibilização da legalidade estrita e com a judicialização da política tributária*” (TORRES, 2005, p. 463).

Daí a necessidade de se expandir a proteção do contribuinte para além da legalidade em seu sentido clássico (“*nullum tributum sine lege*”), sem que, por isso, se negue a própria legalidade e a importância de seu papel, ontem e hoje. Trata-se, porém, de se reconhecer a insuficiência da legalidade, para, a partir desse reconhecimento, expandir-se a proteção do sujeito passivo por outros meios, além da estrita legalidade apenas¹⁹.

Tem-se, por outras palavras, o sistema jurídico não mais explicitado na imagem da pirâmide kelseniana (que supõe uma ordem racional), mas, como explica MISABEL DERZI, na imagem de uma “*rede entrelaçada*”, em que o “*novo modelo do Direito*” é “*policêntrico e horizontal*” (DERZI, 2009, p. 102/103, “*passim*”):

¹⁹ CLÈMERSON CLÈVE, talvez mais preciso, afirma que a “*lei não está em crise. Uma determinada concepção de lei, sim. Uma nova concepção, todavia, deve ser elaborada*” (CLÈVE, 2011, p. 55). O risco, porém, é que essa “*nova concepção*” seja extremamente vaga, na tentativa de abranger situações bem díspares, razão pela qual se justifica a expressão *crise da legalidade*.

O legislador formal continua desempenhando um papel essencial, mas não exclusivo, na produção normativa. À verticalidade, a nova doutrina propõe a horizontalidade, desordens (ou ordens diferentes) promanam do ambiente e perturbam a ordem jurídica imposta pelo legislador.

Dessa maneira, a *crise da legalidade*, sob o prisma jurídico, se manifesta de duas formas mais evidentes: a) a ascensão do Poder Executivo, também dotado de legitimidade democrática, e, especialmente no caso brasileiro, dotado de instrumentos mais ágeis para atender às exigências da sociedade²⁰; e b) a existência de normas cada vez mais numerosas e casuísticas, cuja produção torna-se mais difícil no âmbito do processo legislativo tradicional, que se revela pouco eficiente. Nesse contexto, a lei, especialmente a lei tributária, desconecta-se de sua função original, não se prestando mais para expressar o consentimento do contribuinte à instituição do tributo, reduzindo, pois, sua função legitimadora.

Realmente, extrapolando o prisma jurídico, é necessário acrescentar que a *crise da legalidade* também se manifesta na descrença da lei como forma de expressão do consentimento popular. Se se perguntar para um cidadão brasileiro qual a opinião dele sobre a carga tributária brasileira, esse cidadão, na grande maioria dos casos, responderá que a carga tributária é alta. Se, em seguida, for perguntado a esse mesmo cidadão se ele concorda com essa carga tributária, ele também, na maioria das vezes, responderá que não concorda, por ser muito alta e não se traduzir em serviços públicos adequados²¹. Todavia, se for ponderado a esse cidadão que essa carga tributária é aquela que ele (e todo o povo brasileiro) concordou em pagar, o interlocutor certamente ouvirá uma risada, pois esse cidadão brasileiro dirá que jamais concordou em pagar os altos tributos que lhe são cobrados.

²⁰ Ao empregar a expressão “*ascensão*”, pretendo retratar o aumento das funções normativas exercidas pelo Poder Executivo. Historicamente, é possível afirmar que o *Estado de Direito* visou controlar o “*Executivo*”, que, exercido pelo monarca absoluto, congregava todos os “*poderes*” estatais. A separação dos poderes, nesse contexto, procurou reduzir a força do Poder Executivo, distribuindo as funções do Estado entre os vários órgãos (Executivo, Legislativo e Judiciário). Ao longo dos tempos, entretanto, o Poder Executivo foi acumulando novas funções normativas, o que justifica, assim, o uso da expressão “*ascensão do Poder Executivo*”.

²¹ A propósito de dados estatísticos, podem ser conferidas as pesquisas estudadas por ALBERTO CARLOS ALMEIDA, que conduzem à conclusão de que a “*população brasileira de todas as classes sociais (e isso inclui os mais pobres e os menos escolarizados) e regiões do Brasil sabe que paga impostos, acha que são elevados, gostaria que fossem mais baixos*” (ALMEIDA, 2010, p. 41).

Assim, a *crise da legalidade* é também, como pontua GUILHERME WAGNER RIBEIRO, uma *crise da representação política* ou de um *modelo de representação política* (RIBEIRO, 2010, p. 42). Apoiando-se em vários autores, sustenta GUILHERME WAGNER RIBEIRO que, na segunda metade do Século XX, configurou “*um processo de deterioração da credibilidade das instituições representativas, em especial do Parlamento. Verifica-se que os cidadãos, cada vez mais, não se sentem representados nas Casas Legislativas*” (RIBEIRO, 2010, p. 42).

Não deve causar surpresa, então, a proliferação de mecanismos consensuais para regulamentar as relações entre Estado e cidadão, inclusive em matéria tributária, substituindo-se a autorização legal (indireta) pela autorização contratual (direta), em busca da segurança jurídica que a regulamentação legal já não garante. A proteção contra o eventual abuso do Estado não ocorre mais apenas por meio da lei, mas também por via do consenso, o que já fora percebido por O. MAYER, que recupera a ideia da lei como autorização do cidadão para a intervenção estatal (MAYER, 1982, p. 129/130):

Por otro lado, puede emitirse un acto que imponga cargas sin fundarse en la ley, en virtud del *consentimiento del interesado*. La reserva de la ley, tal como ella se formula en los así llamados derechos de libertad, se entiende en favor de los individuos y produce efectos para ellos: la violación de la reserva en su detrimento es una injusticia cometida en su perjuicio. Pero sería renegar de la libertad querer otorgales esta protección aun contra su voluntad; el protegido es libre para someterse, en cierta medida, a cargas personales, obligaciones, etc. Debe, pues, sobrentenderse, en todas las reservas constitucionales que prohíben imponer a los individuos cargas no previstas en la ley, la cláusula tácita: a menos que la parte interesada dé su consentimiento.

I.4 – A retomada do consentimento: contratualização no Direito Público

A contratualização²², de modo mais amplo, é cogitada por JACQUES

²² PATRÍCIA BAPTISTA utiliza a expressão “*consensualidade*”, em vez de “*contratualidade*”, afirmando que “*entre ambas, consensualidade e contratualidade, existe uma certa confusão, já que as duas são reflexos de um processo mais amplo de busca da Administração por parcerias na sociedade,*

CHEVALLIER (CHEVALLIER, 2009, p. 115 e seguintes), que aborda a “*evolução pragmática*” do direito pós-moderno, evolução esta que tem um de seus pilares na “*contratualização*” (CHEVALLIER, 2009, p. 160):

O direito pós-moderno se apresenta com um direito pragmático, sustentado por uma vontade de ação sobre o real; essa preocupação de eficácia modifica a concepção tradicional da normatividade: à rigidez toma lugar a flexibilidade e à estabilidade a adaptabilidade. Esse direito aparece como um “outro direito” (G. TIMSIT, 1996), não tendo mais nada a ver com o “direito regulamentar” clássico; sucedendo ao direito “abstrato, geral e desencarnado”, “direito jupiteriano” (F. OST, 1996), exprimindo a transcendência estatal, ele será caracterizado “por sua adaptação ao concreto, sua aproximação aos indivíduos, sua adequação ao contexto das sociedades que ele pretende reger”.

A contratualização, no plano do direito público, se relaciona com a busca pela eficiência, a ser obtida com a ativa participação do administrado, pois que a sua adesão, antes do que sua eventual submissão, revela-se mais eficaz no alcance dos fins almejados pelas partes envolvidas nas relações de Direito Público. Vale a ressalva, feita por CHEVALLIER, de que o “*termo ‘contrato’ remete menos a uma realidade jurídica exata do que invoca um novo estilo de relações, fundado sobre o diálogo e a procura do consenso, mais do que sobre a autoridade*” (CHEVALLIER, 2009, p. 161).

De fato, a invocação do contrato não tem em mira, propriamente, a figura contratual desenvolvida no Direito Privado, desde a Roma Antiga até hoje. O que sobressai é a ideia ínsita ao contrato, substituindo-se a unilateralidade pela bilateralidade, isto é, são empregadas técnicas que tomam o lugar (CHEVALLIER, 2009, p. 163):

[...] dos antigos métodos de ‘governo’, de tipo unilateral e

com vistas à realização de tarefas públicas” (BAPTISTA, 2003, p. 272/273). PATRÍCIA BAPTISTA, na esteira da lição de autores que cita, vê nos contratos a exigência de conteúdo negocial ou econômico, asseverando que os “*acordos estabelecidos em relações consensuais prescindem de preocupação negocial ou econômica, o que não significa que as repudiem, mas apenas que não necessariamente o consenso deva envolver matéria de interesse patrimonial ou econômico*” (BAPTISTA, 2003, p. 274). A distinção feita pela autora não se mostra, para este trabalho, relevante, motivo pelo qual se mantém o uso do termo *contratualização* para, de forma mais ampla, exprimir as formas de atuação bilateral (ou concertada) do Poder Público.

coercitivo: a ação pública torna-se o produto de interações entre atores múltiplos, públicos e privados, quanto aos quais se procura conciliar as estratégias e harmonizar os interesses; o contrato é o meio de formalizar essa cooperação.

JOÃO BAPTISTA VILLELA, em trabalho desenvolvido ainda nos anos 1960, já citava MICHEL VASSEUR para afirmar que “*a visão hegeliana do Estado encontra-se hoje ultrapassada; os tempos não são mais aqueles em que o indivíduo e o Estado se achavam numa posição de contraste essencial, relegado o primeiro a um processo de permanente sujeição*” (VILLELA, 1978, p. 30). E o empresário, prosseguindo VILLELA na citação de VASSEUR, “*deixa de ver no Estado somente o policial e o distribuidor de impostos para descobrir nele o cooperador essencial de sua atividade*” (VILLELA, 1978, loc. cit.).

PATRÍCIA BAPTISTA, nessa mesma linha, lembra que “*o direito administrativo sempre desconfiou dos interesses privados*”, dada a “*crença na pureza absoluta do interesse público legalizado*”, interesse este cuja proteção era incumbência da Administração Pública, impedindo, pois, “*qualquer possível contaminação desse interesse superior pelos interesses privados colhidos na sociedade*” (BAPTISTA, 2003, p. 262). Todavia, com a já apontada constatação da incapacidade de a máquina estatal atender a todas as demandas que lhe eram feitas, deu-se o “*desmantelamento da contraposição absoluta entre o público e o privado*”, de forma que o “*interesse público já não repele o interesse privado*” (BAPTISTA, 2003, p. 264/265, “*passim*”). Assim, prossegue PATRÍCIA BAPTISTA, o “*fim da crença na existência de um interesse público superior e autônomo abriu o espaço para a consideração dos demais interesses sociais*”, permitindo-se, assim, “*a colaboração entre o público e o privado*” (BAPTISTA, 2003, p. 265, “*passim*”).

E tratando da relação jurídica existente entre o servidor público e a Administração Pública, que classicamente é definida como relação unilateral e subordinada (*regime estatutário*, em oposição a *regime contratual*), FLORIVALDO DUTRA DE ARAÚJO também observa que a “*summa divisio*” entre interesse público e interesse privado foi extremamente afetada pelas “*modificações da economia e do Estado Liberal*” (ARAÚJO, 2011, p. 143 e 147, “*passim*”). A tese da subordinação do

servidor público à Administração, conclui FLORIVALDO DUTRA DE ARAÚJO, “*no atual Estado Democrático de Direito, no qual se incrementa a participação dos cidadãos na atividade do poder público, [...] ampliando-se os mecanismos de cooperação e negociação para o exercício do poder estatal, torna-se ainda mais insuficiente*” (ARAÚJO, 2011, p. 149, “*passim*”).

Cada vez mais, pois, vem se admitindo a atuação contratual (ou consensual) da Administração Pública, em contraposição à *clássica* forma de atuação impositiva²³. DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO igualmente revela entusiasmo pelo que denomina de “*princípio da subsidiariedade*”, o qual se insere “*na base de um novo conceito de descentralização, que tanto envolve a tradicional atividade imperativa como a inovadora atividade consensual do Estado*” (MOREIRA NETO, 1999, p. 23).

Nessa “*inovadora atividade consensual*”, DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO destaca o “*princípio da consensualidade*”, substituindo, “*sempre que possível*”, a “*imperatividade pelo consenso nas relações Estado-sociedade e pela criação de atrativos aos entes da sociedade civil para atuarem em diversas formas de parceria com as diferentes entidades do Poder Público*” (MOREIRA NETO, 1999, p. 24/25, “*passim*”). Vê-se, também na lição de MOREIRA NETO, o reconhecimento de que a “*administração pública subordinativa, unilateral, hierarquizada e linear, tem praticamente esgotadas as suas formas de atuação no campo da gestão dos interesses públicos*”, enquanto, “*a administração pública coordenativa, multilateral, equiordinada e radial, vem desdobrando manifestações criativas e se encontra em plena expansão*”, de modo a valorizar o indivíduo e a autonomia da vontade, “*e a parceria entre esses dois principais atores: a sociedade e o Estado*” (MOREIRA NETO, 1999, p. 25, “*passim*”).

Confira-se, ainda, a exposição de GUSTAVO JUSTINO DE OLIVEIRA, afirmando “*o emprego em larga escala de métodos e técnicas negociais ou contratualizadas no campo das atividades perpetradas pelos órgãos e entidades*

²³ Exemplos de atuação concertada ou consensual são indicados por PATRÍCIA BAPTISTA, com remissão à legislação brasileira (BAPTISTA, 2003, p. 287/293). No caso português, MARIA JOÃO ESTORNINHO também aponta vários casos, mencionando aspectos positivos e negativos da adoção da contratualização (ESTORNINHO, 1996, p. 54/78).

públicas”, surgindo, então, “*uma Administração Pública dialógica, a qual contrastaria com a Administração Público monológica*” (OLIVEIRA, 2008, p. 139). Passa-se, dessa maneira, “*de um modelo centrado no ato administrativo (unilateralidade) para um modelo que passa a contemplar os acordos administrativos (bilateralidade e multilateralidade)*” (OLIVEIRA, 2008, p. 143).

Essa contratualização, embora fuja ao rígido ou ao tradicional esquema da legalidade, não enfraquece a segurança jurídica, até porque há o estreitamento do consenso entre Administração e cidadão, reforçando-se, pois, a segurança jurídica das partes envolvidas no acordo. A passagem de um modelo impositivo para um modelo consensual, anotam VÍTOR RHEIN SCHIRATO e JULIANA BONACORSI DE PALMA, se faz “*com a finalidade de se garantir maior eficácia às relações jurídico-administrativas, uma vez que decisões formadas por consenso tendem a ser menos desrespeitadas do que decisões impostas unilateralmente*” (SCHIRATO; PALMA, 2009, p. 71).

Essa a tônica das observações de LUCIANO PAREJO ALFONSO, salientando que a atuação consensual proporciona confiança, economia e efetividade para os cidadãos, eliminando de maneira rápida e eficaz as eventuais perturbações (PAREJO ALFONSO, 1996, p. 31/32). E mais: a participação do administrado, além de não poder ser considerada contraditória com as exigências do Estado de Direito, “*puede contribuir positivamente a la realización de una de las más importantes de tales exigencias – la seguridad jurídica – en el campo administrativo*”, pois aquela participação facilita a estabilidade e o cumprimento do que foi convencionado (PAREJO ALFONSO, 1996, p. 40)²⁴. Como afirma HARTMUT MAURER, a adoção do consenso implica “*vinculações mais fortalecidas*” (MAURER, 2006, p. 425).

MARIA JOÃO ESTORNINHO expõe minuciosa listagem de “*vantagens das novas formas de actuação administrativa*” baseada no consenso (ESTORNINHO,

²⁴ PATRÍCIA BAPTISTA, trazendo a opinião de outros autores, também conclui que a consensualidade, “*na medida em que permite a superação dos conflitos, assegura uma maior estabilidade nas relações administrativas, aumentando o grau de segurança jurídica das partes envolvidas. Antes, assim, de afrontar o Estado de Direito – como era temido inicialmente pelo direito administrativo -, a consensualidade reforça positivamente a observância de um dos seus objetivos: conferir segurança jurídica*” (BAPTISTA, 2003, p. 267).

1996, p. 58/67), mas não é o caso, aqui, de se aprofundar nessas vantagens, bastando por enquanto a visão panorâmica. Ressalve-se, todavia, a existência de “*ambiguidades e riscos*” também na contratualização (ESTORNINHO, 1996, p. 67/78, com vários exemplos colhidos na legislação portuguesa). Mais útil se afigura, na presente tese, confrontar a contratualização com os demais preceitos da nossa Constituição Federal de 1988 que, para além do princípio da legalidade, se prestam a justificar essa contratualização.

I.5 – A praticabilidade como princípio e acoplamento estrutural (para além da legalidade)

Ante o que já se expôs, não há contradição insuperável entre a exigência constitucional da legalidade e a contratualização das relações de Direito Público. Recuperada a noção de que a legalidade, em sua origem, é expressão do consentimento do cidadão à atuação estatal, e reconhecida a insuficiência da lei como instrumento para regular de forma exaustiva as relações jurídicas existentes na *sociedade complexa*, a contratualização preserva o que talvez seja o aspecto mais importante da legalidade, qual seja, a expressão do consentimento do cidadão. Evidentemente que esse consentimento há de ser expresso de forma autônoma e livre, não se cogitando, assim, de consentimento viciado, decorrente de erro, dolo, coação, enfim, dos vícios clássicos da manifestação de vontade.

Dessa maneira, o princípio da legalidade não se configura como obstáculo à contratualização, até porque, insista-se, não se trata de exterminar a legalidade, mas constatar a sua insuficiência, preservando todo o seu vigor naquelas situações em que ela se mostre suficiente para regulamentar as relações sociais.

Novamente recorrendo à *teoria dos sistemas*, a releitura que aqui se faz do princípio da legalidade mostra a solução que o sistema jurídico oferece para as *irritações* vindas de outros sistemas, notadamente o sistema econômico, de modo a manter a própria *autopoiese* do sistema jurídico. O apego à legalidade como fonte

exaustiva do Direito não explica a realidade cotidiana das relações jurídicas de Direito Público, que agora são examinadas com ênfase nas relações tributárias. A incapacidade de se compreender a nova feição da atuação estatal (atuação contratualizada) implicaria a conclusão de que o sistema jurídico teria entrado em colapso, diluindo-se no ambiente ao seu em torno, pois que incontáveis relações tributárias ocorreriam à margem das leis tributárias. Esta conclusão, porém, não é correta, de modo que as relações tributárias continuam a ser regidas pelo sistema jurídico, mas por outros meios além da legalidade em sua concepção clássica.

A contratualização, nesse compasso, e para além da legalidade, pode ser justificada a partir do *princípio da praticabilidade*²⁵, o qual, ensina MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, “*não encontra formulação em norma escrita, mas se acha difuso no ordenamento*”, havendo quem o erija em “*imperativo constitucional implícito*” (DERZI, 2007, p. 138/139). Segundo MISABEL DERZI, a literatura, não apenas no Brasil, se mostra “*muito escassa a respeito*”, propondo, assim, que se dê “*conotação mais ampla*”, para estender sua aplicação a “*todas as formas de atividade estatal*” (DERZI, 2007, p. 138/139, “*passim*”).

REGINA HELENA COSTA define a praticabilidade, “*em sua acepção jurídica*”, como o “*conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico*”, enquadrando-a como “*categoria lógico-jurídica, e não jurídico-positiva, na medida em que, em nosso entender, essa noção antecede o próprio Direito posto, correspondendo a exigência do senso comum*” (COSTA, 2007, p. 53, “*passim*”). E concordando com MISABEL DERZI, REGINA HELENA COSTA também reconhece que a praticabilidade “*está presente em toda atuação estatal, quer no exercício da função legislativa, quer no exercício das funções de aplicação da lei – administrativa e judicial*” (COSTA, 2007, p. 54).

MISABEL DERZI concentra suas observações nas interferências da

²⁵ Opta-se pelo termo “*praticabilidade*”, por ser esta a qualidade do que é praticável (HOUAISS; e VILLAR, 2001, p. 2.278). Todavia, é muito empregado o termo “*praticidade*”, anotando REGINA HELENA COSTA que a praticabilidade é “*também conhecida como praticidade, pragmatismo ou factibilidade*” (COSTA, 2007, p. 53). A opção pelo uso de “*praticabilidade*”, assim, se dá arbitrariamente, sem que se possa afirmar haver maior correção no uso dela ou de outra expressão similar.

praticabilidade nas atividades legislativa e executiva. A ênfase de MISABEL DERZI é na utilização da tipificação como técnica ou meio para tornar mais fácil a execução das normas tributárias, em decorrência das exigências da praticabilidade (DERZI, 2007, p. 140):

As presunções, ficções legais e quantificações estabelecidas em lei, através de tetos e somatórios numericamente definidos, são meios a que recorre o legislador com vistas à praticabilidade.

Atrás das presunções legais pode haver, e via de regra há, uma anterior tipificação. A lei acolhe o tipo, ou o caso padrão, médio ou freqüente no estabelecimento da presunção. Mas se o direito quer reforçar a segurança ou a praticabilidade, fecha o tipo, através de conceitualização abstrata e determinada (*iuris et de iure*), ou o quantifica em número fixo.

Assim, porque o foco de seu trabalho era o tipo, MISABEL DERZI, ao examinar o princípio da praticabilidade na atuação do Poder Legislativo, aponta a relação que existe entre “*tipificação e conceitualização abstrata*”, dada a “*necessidade de utilização de técnica simplificadoras*” (DERZI, 2007, p. 139), mencionando as “*presunções, ficções legais e quantificações estabelecidas em lei*”, qualificadas como “*meios a que recorre o legislador com vistas à praticabilidade*” (DERZI, 2007, p. 140).

Quanto ao Poder Executivo, embora repita estar a praticabilidade difusa em todo o ordenamento, MISABEL DERZI pondera que “*ela afeta especialmente ao Poder Executivo quando lhe competir executar, de ofício, a lei em massa. As necessidades de simplificação, comodidade e economicidade, que são meros aspectos da praticabilidade, levam à formação [...] de abstrações generalizantes*” (DERZI, 2007, p. 142). Assim, por resultar nestas “*abstrações generalizantes*”, a “*praticabilidade opõe-se à justiça no caso ou à igualdade individual, embora sirva à uniformidade geral. Por essa razão, onde prevalece a busca da justiça material singular, a praticabilidade fica restrita ao parcimonioso uso que dela faça o legislador*” (DERZI, 2007, p. 142).

No caso da contratualização do Direito Público, todavia, ocorre o fenômeno inverso, pois, dada a insuficiência da lei para atender determinadas peculiaridades da relação entre Estado e cidadão, o princípio da praticabilidade resulta na adoção de

solução consensual, que efetive a “*justiça no caso*”. Não se veja, contudo, oposição à afirmação feita por MISABEL DERZI, havendo, sim, certa linha de continuidade no emprego do princípio da praticabilidade. Isso porque, como registrado, a ênfase de MISABEL DERZI está no recurso à tipificação como meio para tornar mais prática a execução das normas tributárias. Daí porque, no plano da elaboração das normas tributárias, sejam as normas mais genéricas (as leis), sejam nas normas que aumentam o grau de concretização da lei (os decretos e demais atos administrativos normativos), a praticabilidade se manifesta pela adoção de certos casos-tipo, certos padrões médios, os quais podem produzir a *injustiça no caso*, desconsiderando situações peculiares que escapam ao tipo ou ao conceito legal.

Ocorre que o princípio da praticabilidade pode ainda se manifestar por meio da adoção do consenso, do contrato (em sentido amplo), como instrumento ou técnica que permita oferecer solução (prática) para situações peculiares, que não sejam contempladas (ou sejam insuficientemente contempladas) pelas soluções normativas (mais abstratas e genéricas).

Veja-se que MISABEL DERZI, embora tecendo críticas à pressão por “*uma simplificação da execução*” (DERZI, 2007, p. 355)²⁶, reconhece que a “*praticidade deve ser atendida e a execução das leis deve ser simplificada*”, elencando, então, alguns princípios que devem ser respeitados. E, ainda que observação “*en passant*”, reconhece MISABEL DERZI que o consentimento do contribuinte também pode se apresentar como mecanismo que permita tornar mais fácil (prática) a aplicação das normas tributárias (DERZI, 2007, p. 357/358, “*passim*”):

A praticidade deve ser atendida e a execução das leis deve ser simplificada, porém, sob a égide dos seguintes princípios:

[...]

. por razões técnicas, não sendo aconselhável a legalidade rígida do modo de raciocinar

²⁶ Confira-se a exposição de MISABEL DERZI, com base na doutrina alemã, sobre a tese do “*estado de necessidade administrativo*”, na qual “*o dilema entre legalidade e praticidade é resolvido em favor do segundo princípio*” (DERZI, 2007, p. 339/340), bem como aos “*limites e restrições*” que devem ser reconhecidos à praticabilidade, até porque, repita-se, a “*tensão entre princípios básicos e contrários tende a se acentuar com a crescente elevação dos custos administrativos, o progresso econômico e o aumento, em escala geométrica, da massa de contribuintes*” (DERZI, 2007, p. 340 e 355, “*passim*”).

administrativo que simplifica a execução por meio de presunções, esquemas e padrões, a declaração de vontade do contribuinte, caso a caso, deve substituir a vontade da lei.

Portanto, o consentimento direto do contribuinte, já no plano da relação tributária, afigura-se como (mais um) instrumento da praticabilidade, legitimando, pois, a atuação estatal que se desenvolve conjugada com a “*vontade do contribuinte*”, que “*supre e dispensa exaustiva investigação do fato concreto por parte da Fazenda Pública*” (DERZI, 2007, p. 358).

Não se afiguraria temerário, nesse passo, ainda reconhecer no princípio da praticabilidade outra espécie de *acoplamento estrutural* entre o Direito e a Economia. NIKLAS LUHMANN já aponta a propriedade e o contrato como formas de acoplamento estrutural entre o Direito e a Economia (LUHMANN, 2005, p. 520), visto que ambos permitem a acumulação e a circulação de bens, instrumentos (*programas*) importantes para a Economia (LUHMANN, 2005, p. 523 e 525, “*passim*”). LUHMANN, a propósito, destaca que com o reconhecimento da autonomia da vontade, resultando na liberdade contratual, “*el acoplamiento estructural de la economía y el derecho adquiere su forma moderna, por no decir perfecta*”, pois a Economia pode desenvolver suas transações (circulação de bens) sem ficar restrita a uma *estreita rede de tipo contratuais* (LUHMANN, 2005, p. 533).

De forma semelhante, o princípio da praticabilidade se presta a introduzir no sistema jurídico exigências que vêm da Economia²⁷, pois, já ADAM SMITH, ao definir as “*quatro máximas*” sobre os “*impostos em geral*”, pontua ser “*necessário que todos os impostos sejam arrecadados na data e do modo em que provavelmente forem mais convenientes para o contribuinte*” (SMITH, 2003, p. 1.047). Essa necessidade se conjuga com outra, a de que “*todo o imposto seja planejado de tal modo que as pessoas*

²⁷ PAULO CALIENDO, de modo mais amplo, averba que “*a tributação é um fenômeno intersistêmico que envolve a Política, a Economia e o Direito*”, e, fiando-se explicitamente na teoria desenvolvida por NIKLAS LUHMANN, acrescenta que o princípio da neutralidade fiscal se traduz no “*modo do sistema jurídico proceder o correto filtro para as informações advindas do subsistema da economia sobre a tributação*” (CALIENDO, 2006, p. 512/513, “*passim*”). Ainda com CALIENDO, o “*Estado deve implementar suas políticas com o mínimo de efeitos para a sociedade (‘minimum loss to society’)*”, sob pena de “*ineficiência geral do sistema econômico*” (CALIENDO, 2006, p. 520). Acrescento apenas que, além de neutra, a tributação deve ser também prática, sendo esse outro “*filtro*” para introdução, no sistema jurídico, de informações oriundas do sistema econômico.

paguem ou desembolsem o mínimo possível além do que se recolhe ao tesouro público do Estado” (SMITH, 2003, p. 1.047). Daí a discussão que hoje se faz em torno dos custos de conformidade, pois o número cada vez maior de obrigações acessórias implica maiores custos para as empresas, que buscam, então, formas mais simples e práticas de cumprir suas obrigações tributárias principais (MUZZI FILHO, 2012)²⁸.

A praticabilidade, traduzindo-se em simplicidade na execução das normas tributária, como anotam TIPKE e LANG, evita a *“hipercomplicação e intramitabilidade das leis ou despesas administrativas desproporcionadas (princípio da praticabilidade)”*, acrescentando que *“preceitos de finalidade simplificadoras favorecem em última instância também à regra da igualdade”* (TIPKE; e LANG, 2008, p. 232/233, *“passim”*). E, cabe registrar, no caso brasileiro, a Constituição Federal prevê que lei complementar defina *“tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados”* (artigo 146, alínea d), o que se pretendeu fazer por intermédio da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (Capítulos IV e V).

Convém averbar que a praticabilidade, por outra ponta, se conjuga com a exigência de eficiência da Administração Pública, consagrada constitucionalmente como um dos princípios, além da legalidade e outros, que norteia a Administração Pública (*“caput”* do artigo 37 da Constituição Federal de 1988). Registra ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR que *“o princípio constitucional da eficiência administrativa, em seu viés substancialmente pragmático, é que fundamenta e respalda a celebração de contratos alternativos”* (BATISTA JÚNIOR, 2007, p. 464).

Não é o caso de se aprofundar no estudo do princípio da eficiência, ou na distinção entre eficiência e praticabilidade, até porque, em matéria tributária, a eficiência não se relaciona apenas com o eventual incremento da arrecadação, mas ainda com a implementação dos direitos fundamentais dos contribuintes. A invocação do

²⁸ REGINA HELENA COSTA busca no princípio da eficiência, e não no princípio da praticabilidade, a orientação constitucional para que se procure *“minimizar os custos indiretos derivados das exigências formais necessárias para o cumprimento das obrigações tributárias”* (COSTA, 2007, p. 148). MISABEL DERZI, por outro lado, invoca JOSEF ISENSEE para afirmar que a praticabilidade justifica-se também para evitar casos em que se exige *“tributo cujo custo de arrecadação (se cumprida rigidamente a forma legal) seria desproporcional ao produto arrecadado”* (DERZI, 2007, p. 339).

princípio da eficiência, assim, é feita apenas para reforçar a afirmação de que as soluções práticas e eficientes não são necessariamente opostas à legalidade. Na observação de ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR, a eficiência apresenta-se como contraponto a “*uma visão estéril da legalidade*”, de modo que, se “*o princípio da eficiência administrativa não pode ser invocado para, como critério autônomo, desvalorizar a garantia e a proteção dos particulares*”, também não se pode colocar de lado “*a busca da melhor solução, que pode, em inúmeras situações, ser obtida mediante transação*” (BATISTA JÚNIOR, 2007, p. 462 e 464, “*passim*”). O raciocínio aplica-se, igualmente, ao princípio da praticabilidade.

A adoção de fórmulas consensuais, por outros termos, facilita a atuação administrativa na medida em que, como anota PATRICIA BAPTISTA, permite “*maior agilidade e adaptabilidade aos interesses que concorrem para a realização da ação administrativa*” (BAPTISTA, 2003, p. 266). Soma-se, então, o princípio da eficiência ao princípio da praticabilidade, permitindo que o sistema jurídico, no que tange à tributação, confira soluções jurídicas (lícito/ilícito) a irritações providas do sistema econômico, no qual, às exigências da justiça tributária, se conjuga a exigência de comodidade e facilidade (SMITH, 2003, p. 1.046/1.047)²⁹.

I.6 – Limites para a contratualização e a necessidade de controle

Reconhecer a contratualização no Direito Público, todavia, não significa desconhecer os riscos de sua adoção, motivo pelo qual “*deve o Direito resistir à tentação do excesso de consensualidade*” (BAPTISTA, 2003, p. 269). Não se vai, aqui, discutir todos os aspectos desses riscos, mas apenas apontar sua existência, retomando-se o tema, com enfoque mais específico no Direito Tributário, no Capítulo IV.

²⁹ Outros autores, como PATRÍCIA BAPTISTA (BAPTISTA, 2003,p. 265) e ONOFRE ALVES BAPTISTA JÚNIOR (BATISTA JÚNIOR, 2007, p. 64 e seguintes), ainda invocam o *princípio da participação popular*, mas, para os fins desta tese, mais adequado se mostra o princípio da praticabilidade, porque pode ser identificados no momento de execução das atividades administrativas, ao passo que o *princípio da participação popular* melhor se ajusta ao momento deliberativo, isto é, ao momento de formulação das políticas públicas.

De maneira geral, a principal preocupação no que se refere à adoção da contratualização reside, como anotam EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA e TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ, no “*enorme riesgo de una ruptura de la objetividad y de la igualdad – y, por supuesto, de la justicia*” (GARCÍA DE ENTERRÍA; e FERNÁNDEZ, 1998, p. 670). Assim, se não se pode mais “*seguir ignorando por más tiempo que la Administración negocia y que la negociación se há convertido en un instrumento imprescindible en la tarea de administrar*”, também não se pode adotar a contratualização como “*fórmula generalizada de administrar*” (GARCÍA DE ENTERRÍA; e FERNÁNDEZ, 1998, p. 670).

“*Tenebrosas transações*”³⁰ são muitas vezes associadas aos acordos administrativos, observando MARIA JOÃO ESTORNINHO ser “*fácil imaginar que, por detrás deste tipo de fenómenos, existam por vezes objetivos velados e subreptícios, como sejam os de tentar ultrapassar as vinculações jurídico-políticas a que a Administração de outro modo estaria sujeita*” (ESTORNINHO, 1996, p. 67). Pessimista, MARIA JOÃO ESTORNINHO ainda adverte: “*Na minha opinião, pode-se dizer que, ao longo dos tempos, a Administração Pública acabou muitas vezes por passar de uma fuga que se poderia dizer quase ‘inocente’ a uma ‘fuga consciente e perversa’ para o Direito Privado*” (ESTORNINHO, 1996, p. 68).

Os riscos dessa *perversidade*, efetivamente, existem, mas não são exclusivos da contratualização, até porque, mesmo sob a mais rígida legalidade, sempre houve “*tenebrosas transações*”. Atuação contratual ou unilateral, em verdade, são meios a serem empregados pela Administração Pública, e o desvio, o abuso pode ocorrer em qualquer dos dois casos. Veja-se, por exemplo, que, caminhando em sentido oposto ao de MARIA JOÃO ESTORNINHO, PATRÍCIA BAPTISTA observa que “*a atividade consensual contribui, ainda, para aumentar a transparência das atividades administrativas*”, salientando ser “*preferível, por óbvio, que os interesses privados associados à Administração Pública sejam devidamente identificados em um acordo formal do que, como ocorre por vezes, acertados em prévias negociatas de bastidores*” (BAPTISTA, 2003, p. 266/267, “*passim*”).

³⁰ A expressão está em conhecida canção de CHICO BUARQUE DE HOLLANDA e FRANCIS HIME, “*Vai passar*” (1984), em trecho no qual se diz que “*dormia a nossa Pátria Mãe tão distraída, sem perceber que era subtraída, em tenebrosas transações...*”.

Na medida em que a contratualização é reconhecida, torna-se mais fácil buscar formas de controle da Administração Pública também nos casos em que há atuação administrativa de forma consensual, impedindo-se ou atenuando-se a prática de abusos. De certa maneira, então, “*o consenso se apresenta como instrumento moralizador e de imparcialidade da Administração Pública*” (BAPTISTA, 2003, P. 267), porque lança luzes sobre o que, muitas vezes, é feito de forma velada.

Registre-se, ainda, que não me parece possível excluir, aprioristicamente, certos tipos de atividade estatal do fenômeno da contratualização. É bem verdade que muitos autores fazem essa exclusão, podendo ser mencionado, por todos, JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE: “*Apesar da inexistência de uma incompatibilidade de princípio entre contrato e autoridade administrativa, há determinadas actuações administrativas de direito público que não podem ser desenvolvidas por via contratual*”, citando casos em que há “*limites legais*”, e outros em que há “*limites naturais*” (ANDRADE, 2011, p. 199). VIEIRA DE ANDRADE propõe, então, uma classificação desses “*limites naturais*”, mencionando casos em que seria necessário “*assegurar uma igualdade universal de tratamento*” (citando prestações previdenciárias e obrigações tributárias), casos de “*ausência de interesse de contratantes privados*”, razões “*de ordem pública e de soberania*” (mencionando a imposição de sanções, concessão de nacionalidade, fiscalização de eleições) (ANDRADE, 2011, p. 199)³¹.

Não se afigura pertinente com o objeto desta tese discutir esses limites, notadamente supostos “*limites naturais*”, mas, ao menos, é de se duvidar da consistência de tais limites, pois, inegavelmente, a atuação consensual se expande para setores antes inimagináveis. O próprio VIEIRA DE ANDRADE, novamente por todos, afirma que (ANDRADE, 2011, p. 199):

[...] mesmo nestas áreas, que seriam, em si mesmas, “domínios próprios da actuação unilateral”, encontramos o uso da figura contratual – *contratos fiscais* (sobretudo no domínio do direito económico fiscal, mas também no direito fiscal formal), *contratos policiais* (em matéria de ambiente, urbanismo e até de segurança), além de

³¹ Ver, ainda, no Capítulo II, item 2.3.

contratos de organização (interadministrativos) e até porventura certos *contratos no domínio sancionatório* (contra-ordenacional), apesar da rejeição dos processos agnitórios (em especial, do *plea bargaining*) no nosso sistema processual penal (que influencia o domínio das sanções administrativas).

A lembrança dos acordos em matéria penal também é feita por LUCIANO PAREJO ALFONSO (PAREJO ALFONSO, 1996, p. 38/39)³², havendo já estudos reconhecendo a viabilidade jurídica de “*acordos substitutivos do procedimento sancionatório e da sanção*” (MARQUES NETO; e CYMABLISTA, 2010). Como afirmam FLORIANO DE AZEVEDO MARQUES NETO e TATIANA MATIELLO CYMBALISTA, tais acordos “*são uma via eficaz para atingir as finalidades dissuasivas e reparatorias usualmente identificadas com a sanção administrativa*” (MARQUES NETO; e CYMABLISTA, 2010, p. 68)³³.

A *contratualização*, então, como instrumento para atuação administrativa em sentido amplo (inclusive no campo tributário, portanto), não se mostra incompatível com o princípio da legalidade, mas apenas com uma visão restrita da legalidade. Em suma, a *contratualização* legitima-se, constitucionalmente, a partir de interpretação do princípio da legalidade que retome a sua função original (consentimento do contribuinte), reforçada pelas exigências decorrentes do princípio da praticabilidade. Havendo riscos, contudo, na adoção da *contratualização*, impõe-se a busca por novos meios de controle, que não podem se prender à *legalidade estéril*, mas devem evitar abusos e distorções no uso da ação concertada da Administração Pública.

³² Na legislação brasileira, a Lei nº 9.099, de 26 de setembro de 1995, que dispõe sobre os “*Juizados Especiais Cíveis e Criminais*”, regulamenta as “*infrações penais de menor potencial ofensivo*” (artigo 60), assim consideradas as “*que a lei comine pena máxima não superior a 2 (dois) anos*” (artigo 61), admitindo a realização de conciliação para a composição dos danos e aplicação de penas alternativas (artigo 72), além de se prever a possibilidade de suspensão da própria ação penal (artigo 89). A título de ilustração, pois o tema refoge aos limites deste trabalho, vejam-se as ponderações de ADA PELLEGRINI GRINOVER e outros à adoção da suspensão condicional do processo, tendo em vista as dificuldades teóricas da implantação dessa forma de consenso em área supostamente infensa a qualquer *contratualização*, ponderações que não evitam, porém, a conclusão de que, “*indiscutivelmente*”, há “*transação*” (GRINOVER; GOMES FILHO; FERNANDES; e GOMES, 1995, p. 189/197, “*passim*”).

³³ Os *compromissos de ajustamento de conduta ambiental*, de modo semelhante, constituem-se em acordo, por força do qual se “*permite a tutela de interesses difusos e coletivos de maneira mais célere e com sensível diminuição dos riscos do inadimplemento, em face de seu caráter consensual*” (AKAOU, 2012, p. 85). Esses *compromissos* substituem procedimentos sancionatórios, buscando “*readequirar a conduta do degradador ou potencial degradador ao ordenamento jurídico vigente, a fim de afastar o risco de dano e/ou recompor aqueles já ocorridos*” (AKAOU, 2012, p. 82).

Capítulo II – O percurso do ato administrativo

II. O percurso do ato administrativo

O Direito Tributário tem suas origens no Direito Administrativo, cabendo sempre lembrar a advertência de GERALDO ATALIBA de que, do ponto de vista científico, “*não há distinção possível entre a matéria tributária e a administrativa, porque ontologicamente os respectivos sistemas de normas obedecem ao mesmo regime, informam-se pelos mesmos princípios gerais e adotam as mesmas categorias e institutos gerais*” (ATALIBA, 1998, p. 38). Por isso se mostra pertinente compreender o modo pelo qual a vontade do administrado é tratada pelo Direito Administrativo.

Acrescente-se que o Direito Tributário se vale de muitos conceitos oriundos do Direito Administrativo, o que ressalta ainda mais a estreita relação entre ambas disciplinas. A título de exemplo, lembre-se do lançamento tributário que, polêmicas à parte, é definido por inúmeros doutrinadores como ato administrativo. Por todos, ALBERTO XAVIER assinala que o lançamento é “*ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração de existência e quantitativo da prestação tributária e na sua conseqüente exigência*” (XAVIER, 1997, p. 66).

Nesse contexto, o fio condutor para se examinar a manifestação de vontade no Direito Administrativo é, justamente, o ato administrativo, visto que, com ODETE MEDAUAR, “*o ato administrativo revela-se o mais clássico dos temas clássicos do Direito Administrativo*” (MEDAUAR, 2011, p. 12). Estuda-se, pois, a participação da vontade do administrado na formação, no desenvolvimento e na extinção do ato administrativo, enfim, a participação da vontade do administrado no agir da Administração Pública.

Fique claro, porém, que não são consideradas outras formas de participação da vontade do administrado que ocorrem no momento de formulação de normas administrativas ou de definição de políticas públicas. Examina-se a manifestação de vontade do administrado no momento de execução das normas legais. Daí a ênfase no ato administrativo, como típico instrumento de execução (ou de aplicação, ou de

atuação) das normas administrativas (MEIRELLES, 1991, p. 125)³⁴.

Ressalte-se que o aspecto que mais diretamente interessa ao objeto desta tese refere-se à manifestação de vontade do administrado. Evita-se, propositadamente, incursão em outras polêmicas doutrinárias que ainda marcam a discussão sobre o ato administrativo, embora se faça, de passagem, menção àquelas mais relevantes. Isso porque, se assim não se proceder, corre-se o sério risco de se perder o fio condutor deste trabalho, desviando-se a discussão para o ato administrativo, em vez de se concentrar o exame no tema da manifestação de vontade do administrado.

II.1 – Ato administrativo: unilateralidade

Volte-se, então, ao início da história do ato administrativo, que é relativamente recente, assim como também o é a própria história do Direito Administrativo, vinculando-se o desenvolvimento teórico de ambos à consolidação do Estado de Direito, especialmente no período posterior à Revolução Francesa. OTTO MAYER observa que o conceito de ato administrativo era completamente desconhecido antes da Revolução Francesa, sendo “*un resultado de la separación de los poderes*” (MAYER, 1982, p. 75), de modo que o “*régimen del derecho (Rechtsstaat) se perfecciona en virtud del acto administrativo*” (MAYER, 1982, p. 125). ODETE MEDAUAR acrescenta que o conceito de ato administrativo foi veiculado, pela primeira vez, em 1812, na França, ali se desenvolvendo com o objetivo inicial de “*fixar que tipo de ato escaparia à apreciação dos tribunais judiciais*” (MEDAUAR, 2001, p. 17)³⁵.

³⁴ MIGUEL DE SEABRA FAGUNDES, retratando o entendimento clássico sobre o tema, após fazer a conhecida distinção entre “*administrar (aplicar a lei de ofício) e julgar (aplicar a lei contenciosamente)*” (SEABRA FAGUNDES, 1979, p. 4/5), explica o ato administrativo: “*Os atos jurídicos, por meio dos quais se exerce a administração, não constituem o Direito. Não são atos de formação da regra jurídica. Criam situações jurídicas individuais, e, nesse sentido, se poderá dizer que fazem nascer direitos, como atos jurídicos que são. [...] Os atos administrativos apenas realizam o Direito pela individualização das regras gerais e abstratas constitutivas do direito positivo*” (SEABRA FAGUNDES, 1979, p. 7/8, nota nº 5, “*passim*”). Confira-se, ainda, no Capítulo IV, a nota nº 96.

³⁵ Também EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA e TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ, afirmam que “*inicialmente el concepto surge en Francia al filo, y como expresión práctica, del principio de separación entre Administración y Justicia: se trataría de un acto jurídico exento del poder*

Essa observação sobre a necessidade de se distinguir os atos do Poder Executivo dos atos de outros Poderes (a lei e a sentença, especialmente), denota a funcionalidade do conceito de ato administrativo, que é bem realçada por CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, ao assinalar que tal conceito “*surgiu para individualizar um tipo de ato estatal, marcado por características contrapostas à dos atos civis (privados) e à dos atos típicos dos poderes Legislativo e Judiciário (lei e sentença, respectivamente)*” (BANDEIRA DE MELLO, 2009, p. 378).

Pertinente, por outro ângulo, a equiparação que HELY LOPES MEIRELLES faz entre o conceito de ato administrativo e o de ato jurídico, averbando que o “*conceito de ato administrativo é fundamentalmente o mesmo do ato jurídico*”, distinguindo-se o ato administrativo “*como uma categoria informada pela finalidade pública*” (MEIRELLES, 1991, p. 126)³⁶. E são inegáveis, realmente, as semelhanças entre ambos os conceitos, ainda que guardadas, repita-se, as devidas diferenças, o que não impede, como acentua FLORIVALDO DUTRA DE ARAÚJO, a construção da “*teoria geral do ato jurídico, como parte da Teoria Geral do Direito*” (ARAÚJO, 1992, p. 42):

Talvez no empenho de se apartar da teoria civilista e afirmar a autonomia do seu campo científico, os administrativistas elaboraram paralelismos inexistentes na realidade; passíveis, no entanto, de alimentar práticas autoritárias, injustificáveis no Estado de Direito, como adiante se demonstrará.

Embora haja divergências, a doutrina predominante, justamente em razão das semelhanças entre o ato administrativo e o ato jurídico, reconhece no ato administrativo o aspecto volitivo, porque ele expressa a manifestação de vontade da Administração Pública. FLORIVALDO DUTRA DE ARAÚJO, a esse propósito, assim conceitua o ato administrativo (ARAÚJO, 1992, p. 62):

jurisdiccional del juez en cuanto producto de la autoridad administrativa y, por ello, sometido al solo control de ésta [...]” (GARCÍA DE ENTERRÍA; e FERNÁNDEZ, 1998, p. 533).

³⁶ OTTO MAYER observa que “*el derecho público se inclina a tomar su terminología del derecho civil. Esto ya se hacía así en el derecho romano [...]*” (MAYER, 1982, p. 184). Essa inclinação, porém, expõe o Direito Público às dificuldades decorrentes de definições imprecisas, dadas às distinções que deveriam ser feitas, mas não foram, em virtude da opção pelo uso de conceitos do Direito Civil, cuja precedência histórica é inegável e, por muitas vezes, conduziu a certa acomodação teórica dos publicistas.

Ato administrativo é a manifestação de vontade do Estado ou de quem lhe faça as vezes, expedida em nível infralegal e para dar cumprimento à lei, sob regime de direito público e sujeito a controle de legitimidade por órgão jurisdicional, com a finalidade de criar situações jurídicas individuais ou concorrer para a formação destas³⁷.

MISABEL ABREU MACHADO DERZI, referindo-se ao lançamento tributário, também afirma que ele, lançamento tributário, por ser também “*ato administrativo, espécie de um gênero*”, configura “*ato de vontade pelo qual o Estado aplica a lei a fato jurídico tributário, determinando situação jurídica individual e concreta*” (DERZI, 1999, p. 784)³⁸.

Essa manifestação de vontade, presente no ato administrativo, seria apenas a manifestação da Administração Pública, sendo reiteradamente destacada a unilateralidade do ato administrativo. Assim, HELY LOPES MEIRELLES, ao defender um conceito restrito de ato administrativo, entende que esse conceito restrito deve alcançar apenas o “*ato administrativo unilateral, ou seja, aquele que se forma com a vontade única da Administração, e que é o ato administrativo típico*”, distinguindo-se, então, dos “*atos bilaterais*”, que, segundo HELY, “*constituem os contratos administrativos*” (MEIRELLES, 1989, p. 126).

E a unilateralidade do ato administrativo, no mais das vezes, é relacionada com um dos atributos do ato administrativo, qual seja, a imperatividade (BANDEIRA DE MELLO, 2009, p. 413). Como define MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO,

³⁷ Confira-se, “*brevitatis causa*”, a resenha feita por ODETE MEDAUAR, colacionando diversos conceitos de ato administrativo, elaborados por autores como THEMISTOCLES BRANDÃO CAVALCANTI, CAIO TÁCITO, PIETRO VIRGA, PIERRE DEVOLVÉ, HARMUT MAURER, VINCENZO IRELLI, entre outros (MEDAUAR, 2011, p. 24/27).

³⁸ CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, noutra toada, nega que a distinção entre atos jurídicos (nos quais inclui o ato administrativo) e fatos jurídicos resida na manifestação de vontade existente nos atos (BANDEIRA DE MELLO, 2009, p. 368). Por isso, sustenta que os atos administrativos, tal como os atos jurídicos em geral, contêm “*declarações*”, “*enunciados*” (BANDEIRA DE MELLO, 2009, p. 370), propondo, então, o seguinte conceito, no qual se observa a ênfase no caráter unilateral da *declaração* (BANDEIRA DE MELLO, 2009, loc. cit., “*passim*”): “*Em acepção estrita pode-se conceituar ato administrativo [...]: declaração unilateral do Estado no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante comandos concretos complementares da lei (ou, excepcionalmente, da própria Constituição, aí de modo plenamente vinculado) expedidos a título de lhe dar cumprimento e sujeitos a controle de legitimidade por órgão jurisdicional*”. Aqui, porém, a distinção entre “*declaração*” ou “*manifestação de vontade*” não se mostra relevante, até porque, como pondera ODETE MEDAUAR: “[...] é difícil perceber, nos dias de hoje, diferença acentuada entre os dois termos, que leve a consequência de relevo na conceituação do ato administrativo” (MEDAUAR, 2011, p. 28).

imperatividade é a “*prerrogativa que tem o poder público de, por meio de atos unilaterais, impor obrigações a terceiros; é o que Renato Alessi chama de ‘poder extroverso’*” (DI PIETRO, 1994, p. 166). Desse modo, o ato administrativo é imposto ao administrado, independentemente do seu consentimento, agindo a Administração Pública no exercício do “*ius imperii*”. Portanto, o “*ius imperii*”, por implicar a submissão do administrado ao Poder Público, seria a base da afirmação da unilateralidade do ato administrativo. ODETE MEDAUAR sublinha que a imperatividade do ato administrativo é fruto da “*época da inicial elaboração teórica do ato administrativo*”, época em que se destacava a “*carga de prerrogativas públicas incidentes sobre a modelagem teórica do ato administrativo*” (MEDAUAR, 2011, p. 29/30, “*passim*”).

Afirmar a unilateralidade, por óbvio, é também negar qualquer possibilidade de participação da vontade do administrado, rejeitando-se assim possibilidade de atuação consensual entre Administração Pública e administrado. LUCIANO PAREJO ALFONSO, endossando o que se vem de dizer, afirma que subjaz à construção do Direito Público a ideia de que ele, Direito Público, se constitui no (PAREJO ALFONSO, 1999, p. 30):

[...] conjunto total de la reglas conforme a las cuales se produce y manifiesta la formación de la voluntad objetiva estatal y que gobiernan los productos de esa voluntad en tanto que forma de la acción estatal frente al ciudadano. Ésta es cabalmente la razón última de la decantación del dogma de la negación – como principio – de la posibilidad de la celebración de acuerdos, convênios o contratos entre el Estado y el ciudadano y su formulación acabada y clásica en la obra de O. MAYER.

Não há negar, pois, que a dificuldade em aceitar atos bilaterais no Direito Administrativo decorre de *certa herança autoritária*, que não se perdeu na passagem do *Estado Absolutista* para o *Estado de Direito*, persistindo ainda no início deste século XXI. Não é fácil, pois, a quebra do paradigma autoritário, razão pela qual, para muitos, aceitar a consensualidade seria negar a supremacia do interesse público sobre o interesse privado, desconsiderando o poder de império do Estado. A persistência dessa *herança*

autoritária, assim, atravessou os séculos XIX e XX e ainda não se esgotou³⁹.

CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO bem ilustra esse fenômeno, assinalando que, “*quanto à formação do ato*”, os atos administrativos unilaterais “*são formados pela declaração jurídica de uma só parte*” (BANDEIRA DE MELLO, 2009, p. 421). Mas, o que dizer daqueles atos que exigem alguma manifestação de vontade do administrado, seja requerendo a prática do ato (como nos casos em que se requer uma licença administrativa), seja aceitando os seus efeitos (como nos casos em que se aceita a nomeação para um cargo público)? Vem a resposta de CELSO ANTÔNIO, sempre enfatizando a unilateralidade do ato (BANDEIRA DE MELLO, 2009, p. 422):

Não afeta a unilateralidade a circunstância, muito frequente, de o ato depender, para sua produção ou para seus efeitos, do concurso da vontade do particular, seja solicitando-lhe a prática, seja aceitando seus efeitos. Exemplo: um pedido de alvará de *licença* para edificar ou de *autorização* para porte de arma ou de aceitação da *outorga* de um prêmio, de uma comenda etc.⁴⁰

A lição de CELSO ANTÔNIO bem traduz essa resistência ao reconhecimento da bilateralidade nas relações jurídicas entre Administração Pública e administrado, resistência que não impediu, porém, o surgimento e o desenvolvimento de outras formas de atuação administrativa, nas quais se manifesta a consensualidade, com participação da vontade do administrado na formação, desenvolvimento ou extinção do *ato administrativo*.

³⁹ OTTO MAYER, escrevendo ainda no século XIX, observa que “*el derecho actual está todavía repleto de restos de las épocas precedentes, restos que están en franco contraste con los principios fundamentales del derecho moderno y que deben desaparecer o transformarse*”, estendendo também à doutrina a influência de “*concepciones que están en desacuerdo con el derecho actual*” (MAYER, 1982, p. 28). E SANTAMARÍA PASTOR afirma que a concentração de poderes nas mãos do Poder Público criou “*unas pautas de actuación muy arraigadas, basadas en el uso de la autoridad; el poder público, dicho lisa e llanamente, se ha acostumbrado tanto a realizar sus objetivos mediante mandatos unilaterales, que se le hace muy difícil admitir una forma de actuación sustancialmente distinta*” (SANTAMARÍA PASTOR, 2009, p. 166).

⁴⁰ Na mesma trilha, entre outros, GARCÍA DE ENTERRÍA e FERNÁNDEZ, assinalando que o ato administrativo “*es esencialmente un acto unilateral*”, ainda quando a “*vontade do administrado*” seja “*presupuesto de existencia*” ou “*de eficacia*” (GARCÍA DE ENTERRÍA; e FERNÁNDEZ, 1998, p. 538).

II.2 – Entre ato e contrato: manifestações de vontade do administrado

Apesar da resistência à admissão do consenso, com a propalação do caráter unilateral do ato administrativo, é certo que há toda uma série de outras formas de atuação administrativa que escapam ao tradicional figurino do ato administrativo. Por outras palavras, a Administração Pública não atua apenas por intermédio de atos administrativos praticados unilateralmente, havendo, sim, formas de atuação que se baseiam no consenso entre Administração e administrado, mediante atos bilaterais, ainda que o grau de consenso exigido seja muito variável, muitas vezes se limitando à adesão à fórmula proposta pelo Poder Público. Porém, ainda assim, esse consenso mínimo é indispensável, permitindo o reconhecimento da atuação administrativa por meio de atos bilaterais.

A realidade, não apenas dos séculos XX e XXI, mas antes disso, já apontava para a existência de situações em que o agir administrativo não se manifestava em atos administrativos unilaterais. E essas situações foram sendo ampliadas, até porque, com o maior intervencionismo estatal (fruto das transformações políticas do modelo estatal ocidental, que resultaram no *Estado Providência* (ou “*Welfare State*”) ⁴¹, a esfera de atuação do Poder Público foi ampliada, e as formas de atuação estatal não cabiam mais no estreito conceito de ato administrativo. JUAN ALFONSO SANTAMARÍA PASTOR, ao anotar que as ações concertadas não são fenômeno exclusivo de nossa época, existindo há mais de quinhentos anos, afirma que “*esta modalidad de actuación conoce en nuestros días un auge considerable (en perjuicio de la actividad unilateral y autoritaria) tanto en cantidad como en variedad*” (SANTAMARÍA PASTOR, 2009, p. 165).⁴²

⁴¹ Sem aprofundar a discussão, faz-se referência, aqui, “às modificações sofridas pelo perfil do Estado no seu relacionamento com a sociedade, na passagem do Estado liberal burguês para o Estado-Providência, para o Estado Social ou para o Welfare State, qualificativos que expressam, na sua variedade semântica, uma mesma essência” (COUTO E SILVA, 2009, p. 8).

⁴² Prossegue SANTAMARÍA PASTOR lembrando que, historicamente, “*la actividad contractual de la Corona experimentó una considerable ampliación a partir de la plena consolidación del Estado moderno*”, fazendo alusão à época mercantilista, para acrescentar que, durante o “*período liberal, el empleo de la técnica contractual cambió parcialmente su objeto, pero no dejó de crecer*”, sendo que, mais recentemente, na segunda metade do século XX, “*la actividad contractual de los entes público sufre una mayor expansión*” (SANTAMARÍA PASTOR, 2009, p. 167, “*passim*”). ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR, valendo-se de inúmeros autores germânicos, endossa a tese de SANTAMARÍA

Razão assiste, pois, a EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA E TOMÁS-RAMON FERNANDÉZ, quando advertem que as concepções clássicas sobre o ato administrativo são notoriamente imprecisas, visto que todas elas têm de suportar um *peso excessivo*, qual seja, “*el de intentar expresar en una suerte de célula básica el microcosmos definitorio, la sustantividad y peculiaridad entera del Derecho Administrativo*” (GARCÍA DE ENTERRÍA; e FERNÁNDEZ, 1998, p. 534). Na mesma trilha, SANTAMARÍA PASTOR salienta que a variedade de atividades administrativas torna muito difícil a adoção de esquema doutrinário unitário (SANTAMÁRIA PASTOR, 2009, p. 103).

Nesse contexto, não se poderia negar o óbvio, embora se pudesse dar – e ainda se dê – pouca importância a este óbvio, escamoteando-se, então, a importância do consentimento do administrado na execução das atividades administrativas. Assim, passou-se a admitir a prática de atos bilaterais, como leciona CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, ao distinguir os atos unilaterais dos atos bilaterais (BANDEIRA DE MELLO, 2009, p. 608):

Nem todas as relações jurídicas travadas entre Administração e terceiros resultam de atos unilaterais. Muitas delas procedem de acordos de vontade entre o Poder Público e terceiros. A estas últimas costuma-se denominar “contratos”.

Dentre eles distinguem-se, segundo a linguagem doutrinária corrente:

- a) contratos de Direito Privado da Administração;
- b) “contratos administrativos”

Nessa mesma linha, explica HELY LOPES MEIRELLES, que a “*Administração Pública pode praticar atos ou celebrar contratos em regime de direito privado (civil ou comercial), no desempenho normal de suas atividades*” (MEIRELLES, 1989, p. 132).

Todavia, de modo geral, o reconhecimento da prática de atos bilaterais vem

PASTOR, ao observar que, “*no Estado do Século XIX, os contratos administrativos eram vistos como inconciliáveis com a natureza autoritária da atuação administrativa. Naturalmente, a partir do alargamento do leque de atividades administrativas, em especial no campo prestacional, tais reservas perderam o sentido*” (BATISTA JÚNIOR, 2012, p. 2).

acompanhado da advertência de que, quando a Administração Pública pratica atos de direito privado “*ela se nivela ao particular, abrindo mão de sua supremacia de poder, desnecessária para aquele negócio jurídico*” (MEIRELLES, 1989, loc. cit.). Daí a distinção entre *atos de império*, isto é, os atos administrativos que são “*praticados pela Administração com todas as prerrogativas e privilégios de autoridade e impostos unilateral e coercitivamente ao particular*”, e os *atos de gestão*, quais seja, atos “*praticados pela Administração em situação de igualdade com os particulares, para a conservação e desenvolvimento do patrimônio público e gestão de seus serviços*” (DI PIETRO, 1994, p. 183, “*passim*”) ⁴³.

Não me parece correto, todavia, no âmbito da atuação administrativa, separar apenas dois grandes grupos, como faz CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, quais sejam, atos unilaterais (atos administrativos) e atos bilaterais (contratos de Direito Privado e contratos administrativos). Distinções devem ser feitas já no âmbito dos atos administrativos que, pretensamente, sempre seriam unilaterais. Aliás, como admitido pelo próprio CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, existem atos administrativos que envolvem a participação da vontade do administrado, atos que não produzem seus efeitos se não houver a concordância (consenso) do administrado (BANDEIRA DE MELLO, 2009, p. 422), e que foram chamados por HELY LOPES MEIRELLES de “*atos negociais*” (MEIRELLES, 1984, p. 15). E afirmar, como afirma BANDEIRA DE MELLO, que “*não afeta a unilateralidade a circunstância, muito frequente, de o ato depender, para sua produção ou para seus efeitos, do concurso da vontade do particular*” (BANDEIRA DE MELLO, 2009, p. 422), é fechar os olhos para diferença que é evidente, havendo inegáveis tons cinzentos entre o ato administrativo unilateral e o contrato administrativo.

Exagerado e injustificado apego ao vetusto atributo da “*imperatividade*” dos atos administrativos não pode resultar na indiferença a atos administrativos que,

⁴³ DI PIETRO observa ainda que a distinção entre ato de império e ato de gestão teria sido engendrada com o propósito de “*abrandar a teoria da irresponsabilidade do monarca nos danos causado a terceiros. Passou-se a admitir a responsabilidade civil quando decorrente de atos de gestão e afastá-la nos prejuízos resultantes de atos de império*” (DI PIETRO, 1994, p. 183). HELY LOPES MEIRELLES, entre outros autores, generaliza o conceito para alcançar “*principalmente*” os atos bilaterais, “*que a Administração pratica sem usar de sua supremacia sobre os destinatários*” (MEIRELLES, 1989, p. 142).

sem o consentimento do administrado, jamais irão produzir efeitos jurídicos⁴⁴.

HELly LOPES MEIRELLES, em estudo específico sobre o tema, adverte que “*pouco ou nada se tem dito, especificamente, sobre a formação, efeitos e extinção dos atos administrativos negociais, ou seja, daqueles que são expedidos a requerimento do particular interessado*” (MEIRELLES, 1984, p. 15). É bem verdade que HELly afirma que esses atos ainda seriam unilaterais, mas, mesmo assim, aponta importante diferença entre atos administrativos e atos negociais, porque estes, “*embora unilaterais*”, geram, “*em regra, direitos subjetivos para o seu destinatário, e quando isso ocorre não pode ser sumariamente extinto por anulação, cassação ou revogação. Seus efeitos devem ser suportados pela administração que os expediu*” (MEIRELLES, 1984, p. 15 e 17, “*passim*”). É possível vislumbrar, aqui, aspectos pertinentes à proteção da segurança jurídica, objeto de maior exame no seguinte tópico II.4.

Nessa mesma esteira, FERNANDO GARRIDO FALLA, após examinar as opiniões de vários autores, parece endossar o entendimento de WALTER JELLINEK, ao afirmar que “*el acto bilateral está a mitad de camino entre el unilateral y el contrato. Se da allí donde la voluntad del particular es necesaria para que el acto administrativo tenga validez*” (GARRIDO FALLA, 1994, p. 429/430, nota nº 29)⁴⁵.

JOSÉ MANUEL SÉRVULO CORREIA, dando crédito a FORSTHOFF, também aceita a tese de que, entre o ato administrativo unilateral e o contrato administrativo, se põe a figura do *ato administrativo carecido de colaboração*, de modo que, “*no âmbito dos actos administrativos a cuja emissão deve corresponder o consentimento prévio ou posterior dos destinatários*”, a falta de manifestação de vontade “*determina a nulidade*” do ato (SÉRVULO CORREIA, 2003, p. 346).

⁴⁴ Observe-se que, em muitos casos, o ato administrativo é antecedido por um processo administrativo, ou à produção do ato administrativo se sucede um processo administrativo. A existência do processo administrativo, porém, não implica necessariamente a manifestação de vontade do administrado, cabendo lembrar a observação de ODETE MEDAUAR sobre a ampliação do processo no âmbito administrativo, com o objetivo de aumentar a garantia do administrado, melhorar o conteúdo das decisões, legitimar o exercício do poder, permitir o próprio controle da função administrativa, entre outras funções (MEDAUAR, 1998, p. 182/184, “*passim*”).

⁴⁵ Também JOSÉ MANUEL SÉRVULO CORREIA menciona o entendimento de W. JELLINEK de que “*a absoluta unilateralidade de certos actos administrativos e a bilateralidade dos contratos de direito público constituiriam os dois polos de uma escala, na qual os actos administrativos de sujeição e os actos administrativos bilaterais ocupariam posições intermédias*” (SÉRVULO CORREIA, 2003, p. 345), embora entenda não ser correta esta tese, preferindo, com ressalvas, a linha sustentada por FORSTHOFF.

SÉRVULO CORREIA afirma que a distinção entre os *atos carecidos de colaboração* e os contratos administrativos reside na “*estrutura do acto*”, visto que, se a manifestação de vontade do administrado for “*requisito de existência, está-se perante um contrato. Pelo contrário, o acto será unilateral quando aquela manifestação apenas constituir um requisito de legalidade (actos dependentes de requerimento) ou de eficácia (actos sujeitos a consentimento)*” do ato administrativo (SÉRVULO CORREIA, 2003 p. 350).

A lição de SÉRVULO CORREIA está ancorada, dentre outros autores alemães, em HARTMUT MAURER, que busca diferenciar o “*ato administrativo carente de aprovação*” do “*contrato administrativo*” a partir de tênue distinção no aspecto volitivo (MAURER, 2006, p. 420). Dessa maneira, anota MAURER, “*decisivo é a vontade dos participantes, em especial, da autoridade*”, pois, se se pretendeu “*incluir o cidadão co-decididamente no processo de regulação*”, ter-se-á o contrato administrativo; se se tratou apenas de “*assegurar que não lhe seja [ao administrado] imposto um ato administrativo que ele não quer*”, configurar-se-á que o administrado quis o “*ato administrativo carente de aprovação*” (MAURER, 2006, p. 420, “*passim*”).

ALMIRO DO COUTO E SILVA oferece outra explicação para os “*atos administrativos que necessitam da cooperação dos interessados (mitwirkungsbedürftige Verwaltungsakte)*”, utilizando-se de instrumental teórico forjado no Direito Privado. Assim, qualifica aqueles “*atos administrativos que necessitam da cooperação dos interessados*” como sendo “*direitos formativos*”, observando que os “*direitos formativos foram já chamados de direitos potestativos ou de direitos do poder jurídico, exatamente porque a criação, modificação ou extinção da relação jurídica depende de ato unilateral de seu titular*” (SILVA, 2004, p. 75 e 86, “*passim*”). Entende ALMIRO DO COUTO E SILVA que as manifestações de vontade do administrado são essenciais para atribuir eficácia aos atos administrativos unilaterais, seja gerando, modificando ou extinguindo aqueles atos administrativos. E não se furta a apontar a “*tendência*” doutrinária em minimizar, em “*grau excessivo*”, a relevância desses *direitos formativos* (SILVA, 2004, p. 76/77):

Talvez por constituírem esses direitos,

quando exercidos, mero complemento da eficácia de atos administrativos, que lhes seriam, em razão disso ou de sua origem estatal, preeminentes, é que se haja gerado a tendência a minimizá-los em grau excessivo. De regra, referem-se os autores à “cooperação” que os particulares devem prestar, para que certos atos administrativos produzam efeitos. A natureza dessa “cooperação”, e o meio pelo qual ela se efetiva, são, entretanto, problemas sobre os quais há, ordinariamente, injustificado silêncio.

Não é objetivo deste trabalho, como já pontuado, esmiuçar o estudo do ato administrativo, mas apenas sublinhar os aspectos mais relevantes para a tese aqui sustentada. E, nesse sentido, não se pode negar que ALMIRO DO COUTO E SILVA comunga a tese de que os direitos formativos (isto é, as manifestações de vontade do administrado) são insuficientes, por si, para criar relações jurídicas, na medida em que, “*além dessas manifestações ou declarações de vontade é preciso, ainda, que haja ato administrativo, anterior ou posterior*” (SILVA, 2004, p. 84). Se o ato administrativo é anterior, a manifestação de vontade se qualifica como condição para eficácia do ato (SILVA, 2004, p. 84); se o ato administrativo é posterior à manifestação de vontade, tem-se a criação, “*para a administração, [d]o dever jurídica de exarar a medida [ato administrativo], mas antes que essa se realize, não há ainda licença, autorização, permissão ou isenção*” (SILVA, 2004, p. 85, esclareci)⁴⁶.

Ainda que ALMIRO DO COUTO E SILVA acentue a vinculação que há entre a manifestação de vontade do administrado e o ato administrativo, sempre destacando a precedência deste ato administrativo, é inegável que, no plano das consequências, ele reconhece várias peculiaridades aos atos administrativos que envolvem *direitos formativos*, o que será tratado no item II.4, mais adiante.

Não são muito convincentes, contudo, as teses que procuram distinguir os “*atos administrativos que necessitam da cooperação dos interessados*” dos “*contratos administrativos*” a partir de exagerada importância ao aspecto volitivo, como fazem os já citados SÉRVULO CORREIA (SÉRVULO CORREIA, 2003 p. 350) e HARTMUT MAURER (MAURER, 2006, p. 420). Isso porque a pesquisa sobre esse aspecto

⁴⁶ ALMIRO DO COUTO E SILVA elenca “*licenças, autorizações, permissões*” como exemplos de “*direitos formativos geradores*” (SILVA, 2004, p. 81), mencionando, no Direito Tributário, as “*isenções, quando a lei as faz depender de requerimento*”, como exemplo de “*direito formativo extintivo*” (SILVA, 2004, p. 82).

volitivo é de difícil realização, envolvendo grande dose de subjetivismo na análise do que teria sido supostamente a intenção das partes. Acrescente-se, outrossim, a advertência do próprio MAURER, atenuando a distinção que antes fizera, ao afirmar que, “*no que concerne às possibilidade de influência do cidadão, as diferenças entre contratos administrativos e ato administrativo não são tão grandes como inicialmente possa parecer*” (MAURER, 2006, p. 426). Assim, prossegue HARTMUT MAURER, em muitos contratos administrativos, “*ao cidadão, [...] muitas vezes, não resta outra coisa que aceitar a regulação oferecida pela autoridade*” (MAURER, 2006, p. 426, “*passim*”), ao passo que (MAURER, 2006, p. 426):

O “ato administrativo negociado”, que diz respeito a um assunto complexo e somente após longas negociações entre administração e cidadão é promulgado, distingue-se, sem dúvida, na apresentação externa do contrato administrativo, mas mal no nascimento e no conteúdo da regulação⁴⁷.

Há, portanto, que se admitir distinções entre os atos administrativos, pois, existem importantes diferenças entre os atos impostos unilateralmente e os “*atos administrativos que necessitam da cooperação dos interessados*”, sendo que estes últimos mais se aproximam dos contratos administrativos, especialmente no que se refere à proteção dos efeitos jurídicos dos atos, como apontado em tópico posterior (item II.4 deste Capítulo). Embora existam, sem dúvida, graus diversos de interferência da vontade do administrado na produção dos “*atos administrativos que necessitam da cooperação dos interessados*”, não é correto assimilar tais atos aos atos administrativos unilaterais, justamente em razão de evidentes distinções no que tange aos efeitos

⁴⁷ HARTMUT MAURER pontua que “*não existe numerus clausus das formas de atuação da administração*” (MAURER, 2006, p. 472), fazendo especial menção à “*atuação administrativa informal (também denominada atuação administrativa espontânea ou atuação soberana informal)*” (MAURER, 2006, p. 469), inserindo-a entre os chamados *atos reais* da Administração Pública (MAURER, 2006, p. 470). Asseverando que essa atuação ocorre por meio de *ajustes informais* e também de forma unilateral, HARTMUT MAURER salienta que não se trata de novidade, pois “*novos é somente sua descoberta e sua discussão na doutrina do direito administrativo. Eles [os ajustes informais] desempenham, todavia, um papel cada vez maior, porque o estado influi e deve influir progressivamente no âmbito econômico, as circunstâncias nesse âmbito cada vez mais se tornam complicadas por causa do desenvolvimento técnico vertiginoso e dos perigos consideráveis para o meio ambiente e a relação-cidadão-estado*” (MAURER, 2006, p. 470, esclareci). Esses *ajustes informais*, prossegue MAURER, “*são o produto das conversações, aliás, necessárias, sobretudo em projetos maiores, entre a administração e o empresário privado*” (MAURER, 2006, p. 471). Tais ajustes vão se fundamentar, em última análise no dever administrativo de audiência do cidadão (MAURER, 2006, p. 472). Reafirma-se, pois, a tese de que o ato administrativo unilateral não espelha, ou não resume, a ampla gama de formas de atuação do Poder Público.

jurídicos desses atos e, notadamente, à proteção jurídica que eles devam merecer⁴⁸.

Repita-se, pois, que não se deve enquadrar todas as formas de atuação em apenas dois grandes grupos, *atos administrativos unilaterais* e *contratos* (de direito privado ou contrato administrativo). Essa redução conceitual, que decorre daquela *certa herança autoritária* e da tentativa de se enquadrar todas as formas de atuação da Administração Pública em um único conceito (o do ato administrativo), resulta em incorreta e incompleta compreensão da realidade. E o que é pior, enfraquece-se, no mais das vezes, a situação jurídica do administrado, especialmente no que concerne à segurança jurídica, isto é, à certeza de que os efeitos dos atos praticados com seu consentimento serão efetivamente respeitados.

II.3 – A afirmação do contrato administrativo

Se há resistências no reconhecimento da importância da manifestação de vontade do administrado, notadamente nos *atos carecidos de colaboração do administrado*, não se pense que, nos contratos administrativos, o reconhecimento dessa importância tenha sido mais fácil, ou que já se mostre infenso a discussões doutrinárias.

CELSON ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, a esse respeito, reporta-se às lições de OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO para criticar já a nomenclatura *contrato administrativo*, que, em sua opinião, “*tem sido utilizada de maneira imprópria e muito infeliz, porque propiciadora de equívocos*” (BANDEIRA DE MELLO, 2009, p. 612). BANDEIRA DE MELLO entende que acordo de vontade, nos contratos administrativos, apenas há em relação à “*parte econômica*

⁴⁸ ALMIRO DO COUTO E SILVA, nessa linha, anota que os “*direitos formativos*” não podem ser distinguidos apenas por “*circunstância meramente externa*” (SILVA, 2004, p. 83). Admite, então, certa graduação na relevância da manifestação de vontade, demonstrando que há “*direitos formativos*” equiparáveis aos *atos jurídicos “stricto sensu*” do Direito Privado, e citando os atos de aceitação de nomeação, os pedidos de aposentadoria, de isenção, entre outros, nos quais “*o interessado, através da exteriorização de sua vontade, não pode escolher ou predeterminar os efeitos do ato jurídico, que são só os fixados em lei*” (SILVA 2004, p. 83/84). Por outro lado, admite que em “*certos pedidos de licença, autorização, permissão, quando os particulares, dentro de limites legais, podem, de certo modo, eleger os termos em que a medida deverá ser concedida (geralmente só o prazo de sua duração), há negócio jurídico*” (SILVA, 2004, p. 84).

convencionada. Logo, só existe contrato com relação a isto. O mais provém de ato unilateral da Administração Pública sob cuja regência coloca-se o particular, sujeitando-se a uma situação cambiável” (BANDEIRA DE MELLO, 2009, p. 614).

A tese sustentada por BANDEIRA DE MELLO ainda conserva traços da rejeição à figura do contrato administrativo, asseverando HARTMUT MAURER que, se o ato administrativo, desde o século XIX, por influência de OTTO MAYER, “*ocupa uma posição dominante no sistema do direito administrativo, o contrato administrativo entre estado e cidadão foi durante longo tempo recusado ou, pelo menos, descuidado*” (MAURER, 2006, p. 422). Longo e tortuoso caminho foi percorrido até a aceitação do contrato administrativo, havendo incontáveis polêmicas até mesmo sobre a admissão da forma contratual pela Administração Pública.

ALBERTO GUIMARÃES ANDRADE, em dissertação de mestrado, aponta que há muito já se teria superado a questão sobre a existência do contrato administrativo, distinto do contrato de Direito Civil, reportando-se à antiga polêmica sobre a existência de um modelo próprio de contrato no Direito Administrativo: “*Trata-se, modernamente, não mais de discutir a existência do contrato administrativo, não mais de ir à cata dos elementos diferenciadores dos contratos privados e públicos, mas de reconhecer o regime unitário, público, dos negócios bilaterais entabulados pela Administração Pública*” (ANDRADE, 1989, p. 134/135). A existência de um *regime único*, como proposto por ALBERTO ANDRADE, esbarra na insistência de muitos autores, que, à semelhança de MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, ainda afirmam que “*os contratos celebrados pela Administração compreendem, quanto ao regime jurídico, duas modalidades*”, quais sejam, “*contratos de direito privado, [...] parcialmente derogados por normas publicistas*”, e “*contratos administrativos*” (DI PIETRO, 1994, p. 211/212, “*passim*”).

Esse tema é enfrentado por MARIA JOÃO ESTORNINHO, ao afirmar que a distinção entre “*contratos privados da Administração e os contrato administrativos*” se justificava em razão dos contornos peculiares do sistema jurisdicional francês (ESTORNINHO, 1990, p. 34). Isso explica, segundo MARIA JOÃO ESTORNINHO, a busca francesa por uma “*vocação globalizante*”, de modo que “*aquilo que se pretendeu*

foi que tarefas que anteriormente só podiam ser realizadas através de contratos privados, pudessem passar a ser objecto de celebração de contratos administrativos” (ESTORNINHO, 1990, p. 45 e 47, “*passim*”). Todavia, a doutrina alemã não se preocupou tanto em distinguir contratos administrativos de contratos privados realizados pela Administração Pública, concentrando-se o debate no “*facto de a Administração poder, em certos casos, prescindir do exercício do poder administrativo que até aí utilizava e passar a resolver essas situações através da celebração de acordos com os particulares*” (ESTORNINHO, 1990, p. 45, “*passim*”). Esse é também o enfoque adequado para a presente tese.

Com efeito, segundo ESTORNINHO, “*a opinião generalizada*” é a de que se mostra possível a opção pela “*forma contratual, ‘desde que não exista norma jurídica em contrário’*” (ESTORNINHO, 1990, p. 49, “*passim*”). Corroborar essa afirmação a lição de HARTMUT MAURER (MAURER, 2006, p. 401/402):

A forma jurídica típica, e na prática mais frequente, da atuação administrativa é o ato administrativo, a regulação unilateralmente adotada de um caso particular. A autoridade pode, todavia, também escolher o caminho da regulação consensual e celebrar com o cidadão um contrato jurídico-administrativo (concisamente: um contrato administrativo). O contrato administrativo, por seu reconhecimento e regulação na lei do procedimento administrativo, experimentou uma revalorização considerável. Ele cresce na prática em número e importância.

MAURER distingue dois problemas básicos em relação aos contratos administrativos, quais sejam, a discussão sobre a admissão da *forma contratual* (“*pode a administração atuar por contrato?*”) e a discussão sobre a definição do conteúdo do contrato, que se mostra mais problemática (MAURER, 2006, p. 404). No que tange à forma contratual, MAURER admite que ao administrador seja possível optar por ela, desde que não haja proibição expressa (MAURER, 2006, p. 404).

Dificuldades maiores surgem, então, no que se refere ao “*conteúdo do contrato*”, cujas possibilidades, prossegue MAURER, são mais limitadas, destacando-se, especialmente, “*o direito de prestação social e o direito tributário*” (MAURER,

2006, p. 403/404, “*passim*”). HARTMUT MAURER, porém, chama a atenção para a falta de sintonia entre a realidade prática e a opinião doutrinária, pois, se “*na literatura jurídica de imposto, o contrato administrativo (ainda) é amplamente recusado*” (MAURER, 2006, p. 405), não é difícil constatar a existência de figuras contratuais em questões “*sobre o modo de pagamento de impostos (por exemplo, moratória, pagamento a prazo), contratos sobre regulação de grupos de casos atípicos [...] e contratos de transação*” (MAURER, 2006, p. 404), além de “*uma mudança importante*”, no que tange ao “*entendimento fático*” (MAURER, 2006, p. 405)⁴⁹. O tema será retomado no Capítulo IV, reiterando-se, todavia, as observações já feitas no Capítulo anterior sobre eventuais *limites naturais* à adoção da bilateralidade (item I.6).

De toda sorte, VASCO MANUEL PASCOAL DIAS PEREIRA DA SILVA afirma a “*falência dos modelos autoritários de acto administrativo*”, correlacionando a ampliação das formas contratuais à própria mudança da “*lógica do Estado*”, que passou de “*guardião da ordem pública (‘Ordnungsstaates’)*” a uma “*Administração prestadora que, para a realização de suas tarefas, tanto utiliza a decisão unilateral (v.g. no direito da segurança social ou no direito dos subsídios ao ensino), como o contrato (v.g. no direito de apoio à construção)*” (SILVA, 1996, p. 16 e 445/446, “*passim*”). VASCO MANUEL PEREIRA DA SILVA ainda sublinha que o reconhecimento da atuação contratual resulta em “*inversão radical das funções normalmente atribuídas ao acto administrativo*”, porque, em vez de se tornar “*instrumento ‘autoritário’ de aplicação do direito ao caso concreto, que se dizia ser*”, passa a ser também “*mecanismo de concertação com os particulares, destinado a obter a sua aceitação e colaboração para o desempenho das tarefas administrativas*”, ainda que, ao final, toda a “*concertação*” se preste “*unicamente para preparar o conteúdo de um acto emitido unilateralmente pelo Estado*” (SILVA, 1996, p. 466).

A observação de VASCO PEREIRA DA SILVA permite afirmar que já não apresenta muita relevância a distinção entre *contratos administrativos*, *atos administrativos carecidos de colaboração do administrado* e, para repetir a expressão de MAURER, *atos administrativos (unilaterais) negociados* (MAURER, 2006, p. 426).

⁴⁹ HARTMUT MAURER ainda registra que no “*direito tributário comunal, ao contrário, o contrato administrativo, em especial, o contrato de transação, encontra reconhecimento crescente*”, havendo, inclusive, normas legais específicas (MAURER, 2006, p. 405).

Se, formalmente, o ato administrativo é praticado como se se tratasse de imposição unilateral do Poder Público, há que se considerar que a existência de um consenso prévio (ainda que não formalizado) entre as partes terá repercussão na análise desse ato, notadamente no que tange às suas consequências. Nesse sentido, também MARIA JOÃO ESTORNINHO, fazendo alusão ao “*carácter alternativo entre o acto administrativo e o contrato jurídico-público*”, pontua “*que as diferenças entre estas formas de actuação administrativa tendem a esbater-se cada vez mais*” (ESTORNINHO, 1990, p. 52). E ainda com MARIA JOÃO ESTORNINHO, “*se tradicionalmente havia grandes diferenças entre acto e contrato, no que diz respeito às condições de validade jurídica, aos efeitos vinculativos, aos vícios, à possibilidade de revogação em caso de alterações de facto e à exequibilidade, hoje a tendência é para atenuar ou mesmo eliminar essas diferenças*” (ESTORNINHO, 1990, p. 52/53).

Portanto, não interessa tanto a denominação adotada pela Administração Pública ao exercer suas atividades, sendo mais relevante pesquisar a existência de manifestações de vontade do administrado que possam influenciar nesse exercício da atividade pública. Assim, tenha a atuação administrativa se exteriorizado sob o manto do contrato, ou assumido o modelo do clássico do ato administrativo, caracterizado pela unilateralidade, os efeitos e as consequências jurídicas serão semelhantes, desde que tenha havido, em maior ou menor grau, o consentimento do administrado. Como esclarece VASCO PEREIRA DA SILVA, “*o que é facto é que, em muitos casos, e em diferentes momentos dessa decisão [da Administração Pública], ele [o ato administrativo] parece ter-se transformado também numa realidade ‘bilateral’, se se tiver em conta, quer a perspectiva da sua formação, quer das prestações envolvidas, quer ainda dos benefícios resultantes para ambas as partes*” (SILVA, 1996, p. 471).

MARIA JOÃO ESTORNINHO, ao descrever as diversas posições doutrinárias, explica que, de um lado, situam-se aqueles que veem na ação concertada da Administração Pública o fim do ato administrativo (ESTORNINHO, 1990, p. 63/65), mas, de outro lado, estão os “*partidários da dispensabilidade da própria celebração de contratos*”, para os quais “*o acto administrativo também pode resultar de ‘relações de coordenação’ e, cada vez mais, implica a participação de seus destinatários na própria elaboração*”, de modo que os contratos administrativos “*não passariam de meros*

‘actos administrativos com participação especialmente intensa do destinatário’” (ESTORNINHO, 1990, p. 65/66, “*passim*”) ⁵⁰.

Enfim, admitido que a Administração Pública não atua de forma sempre unilateral, sendo cada vez mais comum a busca pelo consentimento do administrado, não se mostram muito relevantes eventuais distinções formais entre *atos administrativos (unilaterais)*, *atos administrativos (unilaterais, mas objeto de negociação prévia)*, *atos administrativos carecidos de colaboração do administrado* e, ainda, *contratos administrativos*. Isso porque, ao fim e ao cabo, essas distinções apenas retratam o grau de intensidade da manifestação de vontade do administrado, de modo que se revela mais útil examinar, então, os efeitos decorrentes dessa manifestação de vontade. Ou, como sinaliza HARTMUT MAURER, “*embora ocasionalmente ainda se encontrem vozes críticas ou recusantes*”, hoje em dia “*não mais se trata da admissibilidade fundamental do contrato administrativo, [...] mas da penetração dogmática do direito contratual administrativo, em especial, o esclarecimento dos pressupostos jurídicos, da configuração jurídica e das consequências do vício*” (MAURER, 2006, p. 424). No tópico que se segue, pois, são examinadas algumas decorrências da adoção da forma contratual, tendo em vista, ainda, o Direito Administrativo.

II.4 – A manifestação de vontade do administrado: decorrências

A admissão da atuação concertada da Administração Pública, mediante a prática de atos bilaterais (previamente acordados, em maior ou menor grau, com o administrado), como visto no Capítulo I, não se opõe ao princípio da legalidade. O princípio da legalidade, observa ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR, exige que a lei crave “*pontos intransponíveis fulcrais*”, mas ainda remanesce para o Poder Público, dada a própria insuficiência da lei, a “*escolha dos caminhos e meios mais adequados para o desenvolvimento dos fins postos pelo próprio ordenamento jurídico*” (BATISTA JÚNIOR, 2012a, p. 284).

⁵⁰ MARIA JOÃO ESTORNINHO ainda registra, entre os dois extremos, “*os defensores de uma posição intermédia de complementaridade ou alternatividade entre o acto administrativo e o contrato*” (ESTORNINHO, 1990, p. 65/66).

Em verdade, o princípio da legalidade tem sua origem na necessidade de se controlar a atuação do Poder Público, que somente poderia agir nos limites autorizados pelo Parlamento, salientando BATISTA JÚNIOR que “*a legalidade tinha por objetivo neutralizar o executivo monárquico*” (BATISTA JÚNIOR, 2012a, p. 278). Esse objetivo de controlar a Administração Pública não se perde, todavia, na atuação consensual, porque essa atuação se legitima pela manifestação de vontade do administrado, manifestação direta, tendo em vista a relação jurídica concretamente existente entre as partes.⁵¹ Assim, reconhecida a insuficiência da lei, que não pode antever todos os aspectos da atuação administrativa, esta atuação se torna possível em havendo a concordância do administrado.

É claro que, como também já pontuado no Capítulo I, a atuação contratualizada da Administração Pública oferece *ambiguidades e riscos*. Assim, há o risco de que o consenso se forme para violar a lei, para se obter vantagens indevidas. Esse risco, entretanto, também existe nos casos em que a atuação da Administração se exerce de forma unilateral, sem margem para a prática de atos bilaterais. O risco, portanto, não está no meio utilizado (atuação unilateral ou atuação bilateral), mas na própria atuação em si. Logo, esse risco não se presta a excluir aprioristicamente a atuação bilateral.

Risco igualmente relevante é o de que surjam ofensas à impessoalidade e à igualdade que devem pautar a atuação da Administração Pública, especialmente no que se refere aos interesses de terceiros, que não participam daquela atividade, e que poderiam participar ou poderiam sofrer seus reflexos. Como observa EBERHARD SCHMIDT-ASSAMANN, “*peligran ante todo los intereses de los terceros que no forman parte del acuerdo, que como vecinos, consumidores o concurrentes son afectados de hecho por los resultados de los acuerdos*” (SCHMIDT-ASSMANN, 2003, p. 337)⁵². Basta imaginar o licenciamento administrativo de determinado empreendimento imobiliário, licenciamento este que pode resultar de atuação bilateral

⁵¹ Conferir o Capítulo I, especialmente itens I.3 e I.6, destacando-se, no campo tributário, a afirmação de MISABEL DERZI de que “*a declaração de vontade do contribuinte, caso a caso, deve substituir a vontade da lei*” (DERZI, 2007, p. 357).

⁵² Nesse sentido, ao apontar as “*desvantagens e perigos*” da atuação informal da Administração Pública, confira-se HARTMUT MAURER (MAURER, 2006, p. 472).

da Administração e do empreendedor: outros empreendedores também poderiam almejar as mesmas condições oferecidas àquele licenciado, ao passo que os moradores da região poderiam suspeitar de benefícios indevidos para o empreendedor, com prejuízo para a vizinhança em razão de eventuais concessões feitas pela Administração.

Esses riscos de ofensa a postulados republicanos (no caso brasileiro, ofensas ainda aos princípios do artigo 37 da Constituição Federal), examinados também no Capítulo IV (especialmente item IV.5), podem ser minorados, como explica SCHMIDT-ASSAMAN, mediante o direito de informação a um círculo mais amplo de interessados (pois não devem ser *ações secretas*) e ainda por meio da garantia do direito de participação, inclusive por intermédio de representações classistas, que ampliem as possibilidades de participação (SCHMIDT-ASSMANN, 2003, p. 337). Há que se ressaltar, também, a necessidade de haver controle efetivo, que não se contente com aspectos formalísticos, mas que considere o conteúdo da ação concertada entre Administração Pública e administrado.

Impõe-se, de outro ângulo, sublinhar, ainda, as vantagens que a atuação concertada oferece, notadamente em prol da segurança jurídica daquele administrado que pactua com o Poder Público.

ALMIRO COUTO E SILVA, em trabalho no qual se propõe a “*analisar o princípio da segurança jurídica em suas intersecções com o princípio da legalidade da Administração Pública*”, constituindo-se em “*uma reflexão sobre o Estado de Direito, tal como é hoje entendido e com a problemática que apresenta neste final do século XX*” (SILVA, 1987, p. 47), mostra que, em muitas situações, “*a fria e mecânica aplicação da lei*” resulta em flagrantes injustiças, notadamente no que diz respeito aos efeitos de atos administrativos eivados de nulidade (SILVA, 1987, p. 47 e 55). Ocorrem, então, distorções, “*resultantes do esquecimento de que sua origem [do princípio da legalidade] radica na proteção dos indivíduos contra o Estado, dentro do círculo das conquistas liberais obtidas no final do século XVIII e início do século XIX*” (SILVA, 1987, p. 54).

Daí a tese de que a Administração Pública não pode anular atos ilegais,

malgrado o desrespeito à legalidade, quando a anulação implique o desfazimento de situações de fatos consolidadas ao longo do tempo. Como registra ALMIRO COUTO E SILVA, fiando-se em OTTO BACHOF e outros autores alemães, “*nenhum outro tema despertou maior interesse do que este, nos anos 50, na doutrina e na jurisprudência, para concluir que o princípio da possibilidade de anulamento foi substituído pelo da impossibilidade de anulamento, em homenagem à boa fé e à segurança jurídica*” (SILVA, 1987, p. 55).

Não é objetivo desta tese o exame aprofundado do princípio da segurança jurídica, mas algumas observações breves se impõem. Anota HELENO TAVEIRA TORRES que se reconhece o “*paradoxo da segurança jurídica, pois, não obstante seja um princípio e valor protegido pelo Estado, ao mesmo tempo funciona como garantia de outros princípios e valores, formais ou materiais, do ordenamento para sua preservação contra as hipóteses de insegurança geradas pelo Estado*” (TORRES, 2011, p. 28). A ideia de segurança jurídica, assim, é inerente ao próprio conceito de Estado de Direito (DERZI, 2009, p. 387), e se confunde com este conceito, pois o desenvolvimento do Estado de Direito ocorre para, freando os abusos do poder político, permitir que os cidadãos não sejam mais surpreendidos por atos arbitrários e inesperados do Poder Público.

A partir da *segurança jurídica*, é possível reconhecer a garantia da *proteção da boa-fé*, bem com a *proteção da confiança*, anotando ALMIRO DO COUTO E SILVA que não é raro o uso destas expressões “*como se fossem conceitos intercambiáveis ou expressões sinônimas*”. Porém, embora pertençam “*à mesma constelação de valores*”, podem ter o seu significado particularizado em razão de determinadas nuances, “*sem que, no entanto, umas se afastem completamente das outras*” (SILVA, 2004a, p. 8, “*passim*”). Assim, afirma ALMIRO DO COUTO E SILVA, que o princípio da segurança jurídica se revela mais amplo, dele se extraindo, sob o ângulo subjetivo, o princípio da proteção da confiança, que “*impõe ao Estado limitações na liberdade de alterar sua conduta e de modificar atos que produziram vantagens para os destinatários, mesmo quando ilegais*” (SILVA, 2004a, p. 11).

Nessa linha, também MISABEL DERZI, conquanto advirta que não é fácil

se mostrar original em “*identificar um lugar novo na Constituição*” para alojar o princípio da proteção da confiança (DERZI, 2009, p. 401), afirma que a jurisprudência alemã “*tradicionalmente fundamentou*” o princípio da proteção da confiança nos princípios do Estado de Direito e da segurança jurídica (DERZI, 2009, p. 402). A proteção da confiança, como decorrência do princípio da segurança jurídica, prossegue MISABEL DERZI, destina-se a garantir a “*continuidade da ordem jurídica*”, preservando, em última análise, a proteção do patrimônio e da propriedade (DERZI, 2009, p. 407/408, “*passim*”).

Ora, se a segurança jurídica e a proteção da confiança se impõem mesmo diante de atos ilegais, para garantir os efeitos produzidos por atos jurídicos ainda que inválidos, e que, por produzirem efeitos, geraram a expectativa de *continuidade da ordem jurídica*, por maior razão há de proteger os atos que resultaram do consenso entre as partes envolvidas na relação jurídica. Sob esse ângulo, aliás, a segurança jurídica e a proteção da confiança desafiam o dogma de que “*na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza*” (MEIRELLES, 1989, p. 78), pois, em certas circunstâncias, com base na proteção da confiança, impõe-se a preservação até de condutas proibidas pela lei.

Obviamente não se está a sustentar, nesta tese, que a atuação administrativa concertada possa ocorrer contra a lei. Afirma-se, sim, que, dada a insuficiência da lei para disciplinar toda a complexa realidade, a atuação concertada mais se justifica nos espaços abertos deixados pela lei, substituindo-se a autorização *legal* pela autorização *consensual*. Reescrevendo, então, pretensiosamente, a frase de HELY LOPES MEIRELLES, na Administração Pública é permitido fazer, não apenas o que a lei autoriza, mas ainda o que a lei não proíbe, desde que, neste último caso, se faça com o consentimento do administrado.

Vem daí a especial atenção que merece a manifestação de vontade do cidadão, nos casos da prática de atos bilaterais. HARTMUT MAURER, nesse tom, elenca toda uma série de prescrições oriundas do Direito Civil, relativas à idoneidade da manifestação de vontade, que devem ser respeitadas também no Direito Administrativo, sempre que se tratar de atos bilaterais ou contratuais (MAURER, 2006, p. 438/439).

Questões como a incapacidade de contratar (relativa ou absoluta), sobre a existência de reserva mental, sobre defeitos de forma, sobre o poder de representação, enfim, todo o rol de mecanismos jurídicos que asseguram a livre manifestação de vontade se mostra pertinente na análise dos atos bilaterais praticados nas relações de Direito Administrativo (MAURER, 2006, p. 439).

Não apenas, porém, as questões relativas à formação da vontade, mas ainda aquelas pertinentes ao desenvolvimento da relação jurídica se mostram pertinentes no âmbito da atuação contratualizada. Institutos tradicionais do Direito Civil, como a cláusula *“rebus sic standibus”*, a proteção contra a excessiva onerosidade, o *“desaparecimento da base do negócio”*, entre outros, são temas que se apresentam com muito mais ênfase no âmbito dos atos bilaterais (MAURER, 2006, p. 451). Justifica-se, então, novamente com HARTMUT MAURER, a constatação de que a atuação contratual *“tem uma firmeza de existência maior do que atos jurídicos estatais promulgados unilateralmente”*, notadamente *“no plano da regulação situada na frente”*, com o que se confere *“uma firmeza de existência intensificada”* (MAURER, 2006, p. 448, *“passim”*). Até mesmo no que se refere a eventuais vícios, registra MAURER, *“a susceptibilidade para o vício de contratos administrativos”* é menor em comparação com atos unilaterais (MAURER, 2006, p. 448).

CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, examinando especificamente o contrato administrativo, afirma que *“um traço imprescindível”* desta forma de atuação administrativa é o *“resguardo dos interesses do contratante, designado, a cotio, direito ao equilíbrio econômico-financeiro”* (BANDEIRA DE MELLO, 2009, p. 616, *“passim”*). Segundo BANDEIRA DE MELLO, cabe ao administrado *“integral proteção”* com relação às *“aspirações econômicas que ditaram seu ingresso no vínculo e se substanciaram, de direito, por ocasião da avença”*, qualificando, então, como *“absolutamente intangível”* esse conjunto de *“aspirações econômicas”* formalizadas no contrato (BANDEIRA DE MELLO, 2009, p. 617, *“passim”*).

Acrescente-se que a proteção conferida ao administrado, em sede de contratos administrativos, vem sendo ampliada ao longo do tempo. Quando era maior a

resistência à figura do contrato administrativo, mais se destacavam as chamadas cláusulas exorbitantes, isto é, se reconhecia à Administração Pública, contratante, a possibilidade de “*instabilizar o vínculo*”, fazendo alterações unilaterais, na persecução, é claro, do interesse público (BANDEIRA DE MELLO, 2009, p. 609). Nessa linha, CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, autor que muito enfatiza a unilateralidade na atuação administrativa, ainda registra que os “*poderes de instabilização descendem diretamente das regras de competências administrativas sobre os serviços públicos*”, sendo “*competências inderrogáveis pela vontade das partes, insuscetíveis de transação e, pois, de ‘contratos’*” (BANDEIRA DE MELLO, 2009, p. 613). Todavia, cada vez mais é garantida a posição jurídica do administrado que celebra contrato com a Administração Pública, o que se constata, no direito positivo brasileiro, na Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, com a expressa previsão de aplicação da vetusta regra da “*exceptio non adimpleti contractus*”, como novamente averba BANDEIRA DE MELLO (BANDEIRA DE MELLO, 2009, p. 623, “*passim*”):

Costumava-se afirmar que a exceção de contrato não cumprido (*exceptio non adimpleti contractus*) não é invocável pelo contratado nos contratos administrativos. Tal assertiva (que, ao nosso ver, dantes, já era inexata) hoje não mais poderia ser feita, pois o art. 78, XV, expressamente estabelece que, se a Administração atrasar por mais de 90 dias os pagamentos devidos [...], o contratado poderá suspender o cumprimento de suas obrigações, até a normalização destes pagamentos, ou então obter a rescisão do contrato.

Desse modo, é inegável que a existência de consenso, na atuação administrativa, muito antes de enfraquecer, fortalece a segurança jurídica, oferecendo mais proteção ao administrado. O grau de proteção, certamente, varia conforme o grau de importância do consenso. Todavia, lembrando novamente a lição de HELY LOPES MEIRELLES, mesmo naqueles “*atos negociais*”, em que o administrado apenas aceita as condições propostas pela Administração Pública, ocorre o surgimento de “*direitos subjetivos para o seu destinatário, e quando isso ocorre não pode ser sumariamente extinto por anulação, cassação ou revogação. Seus efeitos devem ser suportados pela administração que os expediu*” (MEIRELLES, 1984, p. 15 e 17, “*passim*”). Com maior ênfase se protege, então, a posição jurídica do administrado, nos casos em que a sua manifestação de vontade alcança patamares de importância mais elevados, definindo,

por exemplo, a equação econômico-financeira de um contrato administrativo.

O reconhecimento da prática de atos bilaterais ou consensuais, nos quais há manifestação de vontade do administrado, além de deslocar a atuação administrativa do âmbito da unilateralidade, produz importantes consequências no que se refere ao fortalecimento da segurança jurídica do administrado, ainda que nesses casos de atuação concertada não haja a aplicação da legalidade em seu sentido mais restritivo. E essa prática bilateral não é, de modo algum, estranha ao Direito Administrativo, que a ela já dedica a necessária atenção teórica, até porque ela vem se impondo ao longo dos anos, havendo, cada vez mais, o reforço da posição jurídica do administrado.

Capítulo III – O mundo do contrato

III. O mundo do contrato

O consenso na atividade da Administração Pública, como visto no Capítulo precedente, percorreu longo caminho até ser reconhecido teoricamente, malgrado já houvesse incontáveis atos bilaterais ou contratuais no cotidiano da Administração Pública, atos que exigiam, em maior ou menor grau, a manifestação de vontade também dos administrados. Se no atual estágio doutrinário não há muita dúvida sobre a existência de contratos celebrados entre a Administração e o administrado, ainda persistem questionamentos sobre o consenso que se manifesta de outras formas que não o típico contrato administrativo. De todo modo, é inegável a aceitação da atuação bilateral da Administração Pública.

Neste Capítulo, embora de forma resumida, dada a óbvia impossibilidade de se condensar, em algumas páginas, toda a rica teoria do Direito Privado sobre os contratos, examinam-se alguns aspectos dos contratos, tais como tratados na esfera privada, para se reafirmar a ausência de uma incompatibilidade atávica entre a atividade contratual e a relação tributária. O estudo que se desenvolve, então, limita-se a determinados aspectos que realçam a compatibilidade da atuação bilateral também na esfera do Direito Público, mostrando as coincidências que existem entre a atividade contratual privada e aquela que se desenvolve a partir de relação jurídica com a Administração Pública.

III.1 – O contrato e a sua *relatividade* histórica

Certamente por ser das mais antigas e tradicionais disciplinas do Direito, o Direito Privado transparece a ideia de que suas instituições são perenes, de forma que o *contrato*, ou a *obrigação*, ou a *sucessão*, são tratados como se, ao longo da história, houvessem sempre mantido a mesma estrutura jurídica. TERESA NEGREIROS, nesse sentido, imputa à “*suposta perenidade da estrutura contratual*” a crença, traduzida na

lição de vários autores que ela cita, notadamente SAN TIAGO DANTAS, de que “a teoria dos contratos” seria “uma das partes mais estáveis e perfeita do direito civil” (NEGREIROS, 2006, p. 4).

Entretanto, a “relativização dos conceitos jurídicos”, no Direito Civil, como registra GUSTAVO TEPEDINO, “rompe com o caráter absoluto dos institutos jurídicos, obriga-nos a considerar sempre em mutação nossas categorias e teorias, todas historicamente condicionadas” (TEPEDINO, 1999, p. 200). Nessa linha, ENZO ROPPO afirma a “fórmula da relatividade do contrato (como aliás de todos os outros institutos jurídicos): o contrato muda a sua disciplina, as suas funções, a sua própria estrutura segundo o contexto económico-social em que está inserido” (ROPPO, 1988, p. 24).

Assim, a teoria contratual desenvolvida no Direito Romano, “*brevitatis causa*”, não resistiu às inovações liberais decorrentes da *Revolução Francesa* (embora não apenas dela), período no qual se fortificou o consensualismo, a manifestação de vontade dos indivíduos como fonte criadora de obrigações para as partes contratantes. CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA ensina que o “*princípio do consensualismo predominou em todo o século XIX e avançou pelo século XX*”, postulando que “o contrato nasce do consenso puro dos interessados, uma vez que é a vontade a entidade geradora” (PEREIRA, 1975, p. 20).

A teoria contratual, portanto, desenvolveu-se, mais modernamente, a partir das exigências da “*sociedade liberal*”, como mostra ENZO ROPPO, ao afirmar que a sociedade do século XIX elevou “o contrato a eixo fundamental da sociedade liberal, a protótipo dos seus valores e dos seus princípios (da livre iniciativa individual à concorrência entre os empresários no mercado, à procura ilimitada de lucro...)”, fazendo, pois, a contraposição ao “*modelo de organização do ‘antigo regime’, com os seus resíduos feudais, com seus vínculos e privilégios corporativos, com a sua economia fechada*” (ROPPO, 1988, p. 24). Nesse período, não se cogitava de interferência estatal, sendo muito ampla, sob o enfoque jurídico, a liberdade de contratar, notadamente no que se refere à definição do conteúdo do contrato. Não se considerava a circunstância de que, em muitas situações, não existia efetivamente a

igualdade das partes contratantes, dada a desigualdade das condições econômicas. De toda forma, acentua ENZO ROPPO (ROPPO, 1988, p. 35):

Liberdade de contratar e igualdade formal das partes eram portanto os pilares – que se completavam reciprocamente – sobre os quais se formava a asserção peremptória, segundo a qual dizer “contratual” equivale a dizer “justo” (“*qui dit contractuel dit juste*”).

Nesse modelo, pontua FLORIVALDO DUTRA DE ARAÚJO, não se cogitava da “*justiça substancial*” da relação contratual, encarecendo-se, sim, aspectos mais importantes “*para a ordem burguesa reinante: a previsibilidade e calculabilidade das operações econômicas*”, reforçando-se, pois, a importância do valor “*segurança*” (ARAÚJO, 2011, p. 115).

Todavia, esse modelo foi abalado pelas demandas sociais que resultaram na passagem do *Estado Liberal* para o *Estado Social*, firmando-se, então, nos dizeres de CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, a compreensão de que, “*se a ordem jurídica prometia a igualdade jurídica, não estava assegurando a igualdade econômica. O capitalismo desenvolvido, com a industrialização crescente, e a criação das grandes empresas, conduziu à defasagem dos contratantes*” (PEREIRA, 1975, p. 25)⁵³. O Estado, assim, paulatinamente, deixa de lado postura meramente negativa⁵⁴, iniciando-se o que, de modo geral, se define como “*dirigismo contratual, ou intervenção do Estado na vida do contrato, que conflita com as noções tradicionais da autonomia da vontade*” (PEREIRA, 1975, p. 25)⁵⁵. É evidente que esse dirigismo contratual não se fez de modo uniforme, havendo áreas em que se preservou mais a autonomia da vontade, outras em que ela foi bastante reduzida. De todo modo, nos casos em que o Estado interveio, mais ou menos incisivamente, reduziu-se o âmbito da autonomia da vontade.

⁵³ Pontua JOÃO BAPTISTA VILLELA que, em relação aos contratos, “*notou-se que em muitos casos o acordo era mais aparente do que real, porque vigorava a desigualdade econômica, e especialmente onde a necessidade se impunha, dificilmente se poderia falar de vontades livres*” (VILLELA, 1978, p. 29).

⁵⁴ FLORIVALDO DUTRA DE ARAÚJO registra que o “*abstencionismo estatal*”, peculiar à lógica do *Estado Liberal*, admite apenas a imposição de “*limites negativos*” à liberdade de contratar, com “*proibições que se deveriam reduzir ao mínimo. As prescrições positivas, que visassem a impor aos indivíduos certas condições de estipulação, eram fortemente rechaçadas*” (ARAÚJO, 2011, p. 115, “*passim*”).

⁵⁵ Na observação de FLORIVALDO DUTRA DE ARAÚJO, ocorre o “*reconhecimento de que essa vontade tem papel importante, mas não absoluto, pois o direito deve limitá-la em prol de interesses sociais, o que se reflete também na intervenção do legislador nos contratos*” (ARAÚJO, 2011, p. 118).

Três aspectos principais do modelo contratual liberal, segundo CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, são mais diretamente afetados pelo “*dirigismo contratual*”. Surge, em primeiro lugar, a obrigação de contratar, não sendo admitida, em determinadas circunstâncias, a recusa na formação do contrato⁵⁶; em segundo lugar, a exigência de constar dos contratos cláusulas obrigatórias, limitando-se a liberdade das partes em definir o conteúdo da relação contratual;⁵⁷ e em terceiro lugar, a possibilidade de o Estado-Juiz rever o contrato, fixando “*condições de execução, coativamente impostas, caso em que a vontade estatal substitui a vontade dos contratantes*” (PEREIRA, 1975, p. 26).

Destaque-se que essa mudança da teoria contratual não decorre apenas da constatação da “*defasagem dos contratantes*” (PEREIRA, 1975, p. 25), em razão de não existir, necessariamente, correspondência entre igualdade jurídica formal e igualdade no plano econômico. Não se trata, apenas, de se proteger a parte mais fraca, mas também de adaptar a teoria contratual às novas exigências da economia de massa.

JOAQUIM DE SOUSA RIBEIRO chama a atenção para o “*processo de objectivação do contrato*”, que implicou a superação das “*concepções voluntarísticas*”, com a “*progressiva perda de relevância do elemento volitivo, na intenção real e efectiva do declarante*” (RIBEIRO, 1990, p. 19). O desenvolvimento do sistema capitalista, notadamente na Europa Ocidental, resulta na chamada “*sociedade de massas*”, na qual as grandes corporações produzem em série e vendem em massa “*para um mercado anónimo, através de um número indefinido de actos, repetitiva e*

⁵⁶ CAIO MÁRIO exemplifica a *contratação obrigatória*, no caso brasileiro, com a Lei de Crimes contra a Economia Popular, Lei nº 1.521, de 26 de dezembro de 1951 (PEREIRA, 1975, p. 26). Ainda em vigor, referido diploma legal define como crime a recusa do comerciante à “*prestação de serviços essenciais à subsistência*”, bem como “*sonegar mercadoria ou recusar vendê-la a quem esteja em condições de comprar a pronto pagamento*” (artigo 2º, inciso I).

⁵⁷ Coincide com esse período o desenvolvimento do Direito do Trabalho, que se apoia no “*contrato de trabalho*”, o qual, na lição de EVARISTO DE MORAES FILHO, “*encontra-se regulado por todos os lados, devido à forte intervenção estatal nesta matéria. Fica de muito limitada a suposta e clássica autonomia da vontade do direito civil*” (MORAES FILHO, 1960, p. 419). E expondo a formação histórica do Direito do Trabalho, registra EVARISTO DE MORAES FILHO que, ainda no século XIX, a situação precária dos trabalhadores “*pedia a intervenção do Estado, justificava uma legislação especial de proteção e tutela aos mais fracos*” (MORAES FILHO, 1960, p. 73). FLORIVALDO DUTRA DE ARAÚJO observa que, com a “*expansão da interferência legislativa – vista pelos mais conservadores como negação da ‘liberdade’ e da ‘autonomia contratual’ – implicou no advento de nova figura jurídica e de novo ramo do direito: o contrato de trabalho e o direito do trabalho*”, impulsionando-se, assim, “*a revisão do próprio conceito de contrato, uma vez que ficara patente a insuficiência dos dogmas liberais*” (ARAÚJO, 2011, p. 117/118, “*passim*”).

mecanicamente celebrados” (RIBEIRO, 1990, p. 21). O modelo contratual liberal, fundado na autonomia da vontade, cede ante as alterações no modelo econômico, como registra JOAQUIM DE SOUSA RIBEIRO (RIBEIRO, 1990, p. 32/33):

No próprio processo de formação do acordo contratual não deixa de estar presente o fenômeno da massificação das trocas. Na verdade, a abertura e alargamento dos mercados, com a queda das barreiras geográficas, e a utilização dos modernos meios de comunicação social (televisão, rádio, imprensa, reclamos publicitários, etc.) possibilitaram técnicas de promoção de vendas através de ações comunicativas dirigidas não a um destinatário determinado (ainda que por identificar), mas ao público como colectivo, à generalidade indeterminada das pessoas.

Tem-se, então, o nascimento de novas figuras, que abalam sensivelmente a noção contratual clássica, a começar pelos contratos de adesão, definidos por CAIO MÁRIO como *“aqueles que não resultam do livre debate entre as partes, mas provêm do fato de uma delas aceitar tacitamente cláusulas e condições previamente estabelecidas pela outra”* (PEREIRA, 1975, p. 65)⁵⁸. Também ORLANDO GOMES elenca *“novas figuras jurídicas, irreduzíveis ao esquema clássico do contrato e insubmissas a princípios gerais do Direito das Obrigações”*, mencionando os *contratos normativo, coativo, tipo, de adesão* e o *contrato necessário* (GOMES, 1980, p. 17).

Diante de tão numerosas e intensas modificações, tornou-se corriqueira, já em meados do século XX, a alusão à *crise do contrato*, à *morte do contrato*, ou ainda a *desprestígio do contrato* (PEREIRA, 1975, p. 26). A teoria civilística, porém, reagiu a este suposto fim do contrato, sustentando, ao revés, ter ocorrido *“uma verdadeira ‘floração contratual’”* (VILLELA, 1978, p. 30).

III.2 – “O contrato é morto, viva o contrato!”

⁵⁸ CAIO MÁRIO sustenta que mais correta seria a expressão *“contrato por adesão”*, em vez da consagrada *“contrato de adesão”*, expressamente adotada pelo legislador brasileiro no artigo 54 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 (Código de Defesa do Consumidor).

GUSTAVO TEPEDINO, mencionando o debate entre GRANT GILMORE e FREDRIECK KESSLER, invoca a resposta de KESSLER – “*o contrato é morto, viva o contrato!*” – para rechaçar a tese de GILMORE, preconizada também por outros autores (PEREIRA, 1975, p. 26), de que já teria se dado a “*morte do contrato*” (TEPEDINO, 1999, p. 215)⁵⁹. Em realidade, o desmantelamento da teoria contratual do Estado Liberal se prestou, segundo inúmeros autores, a permitir a revisão de conceitos, preservando-se, pois, a ideia do contrato, ainda que regulamentado, ainda que sem ser o palco por excelência da livre manifestação de vontade. CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, nesse tom, afirma que as teorias que sustentam a morte do contrato contêm “*um desvio de perspectiva. Não é o fim do contrato, porém, um capítulo novo de sua evolução, já que, através de sua longa vida, tem ele passado por numerosas vicissitudes. Esta a fase atual. Outros ainda hão de vir [...]*” (PEREIRA, 1975, p. 26).

Em estudo fartamente apoiado em trabalhos divulgados nos meados do século XX, notadamente de MICHEL VASSEUR, LOUIS JOSSERAND e PAUL DURAND, JOÃO BAPTISTA VILLELA, pugna “*por uma nova teoria dos contratos*” (VILLELA, 1978), mas, muito longe de ver o fim do contrato, VILLELA aponta o *desenvolvimento do conceito contratual*, estendendo-se para muito além do Direito Civil (VILLELA, 1978, p. 31). Segundo JOÃO BAPTISTA VILLELA, em harmonia com o que se sustentou no Capítulo precedente, a atuação contratual já se impunha nos quadrantes do Direito Público, que saía da lógica do “*regulamento e do unilateral imposto*” para o “*domínio da aplicação do contrato e do bilateral negociado*” (VILLELA, 1978, p. 31), pontuando com apoio em VASSEUR: “*Hoje, e sem que seja preciso exagerar esse movimento, o contrato toma o lugar do regulamento ou, pelo menos, intervém para individualizar ou matizar aplicação do regulamento; o direito fiscal, unilateral por excelência, cede, ele próprio, à tentação contratual*” (VILLELA, 1978, p. 31).

É certo que o incremento da intervenção estatal produziu inegáveis modificações no modelo contratual muitas vezes afirmado como *clássico*, mas que era apenas o modelo vigente em determinada época (*Estado Liberal*). Ao longo do tempo,

⁵⁹ Não há espaço (e nem competência) para o aprofundamento deste debate, mas considerações resumidas a respeito dele podem ser encontradas em FLORIVALDO DUTRA DE ARAÚJO (ARAÚJO, 2011, p. 122/123) e em CHARLES FRIED, este com mais ênfase no sistema do “*Common Law*” (FRIED, p. 5/7).

alterações foram sendo produzidas, por exigências decorrentes do próprio meio social. Assim, cada vez mais aumenta a atividade econômica, com a introdução no comércio de bens e serviços que, antes inexistentes, reclamam novos instrumentos jurídicos para permitir sua circulação. E estes novos instrumentos não mais cabiam nos formatos tradicionais, definidos a partir de uma realidade econômica bem menos complexa. Este também o entendimento de ENZO ROPPO, ao pontuar que a *“multiplicação e complexidade das operações económicas, por sua vez determinadas pela crescente expansão das actividades de produção, de troca, de distribuição de serviços”*, resultou na multiplicação de *“regras jurídicas que disciplinam os contratos correspondentes àquelas operações económicas”* (ROPPO, 1988, p. 22, *“passim”*)⁶⁰.

Mas não apenas a proliferação de novos negócios, senão que também a postura intervencionista do Estado, em muitas ocasiões, produziu, novamente com ENZO ROPPO, *“particulares disciplinas contratuais introduzidas com a expressa finalidade de conseguir objectivos de política económica de dimensão mais ampla”* (ROPPO, 1988, p. 23). ORLANDO GOMES, ainda nesse tom, menciona vários casos de contratos coativos, que foram criados *“para que se atinjam objetivos de política económica do Estado, ou para facilitar sua ação financeira”*, mencionando, ainda, importantes regras obrigatórias introduzidas em contratos tradicionais, como a locação de imóveis, o contrato de transporte de passageiros, regras que alteraram sensivelmente tais figuras jurídicas (GOMES, 1980, p. 18, *“passim”*).

Nesse cenário de *“verdadeira ‘floração contratual’”*, decorrência do *“progresso da Economia”* (VILLELA, 1978, p. 30), JOÃO BAPTISTA VILLELA questiona a viabilidade de se tentar definir *“um regime jurídico comum”* que alcance *“as figuras contratuais clássicas e as novas práticas”* (VILLELA, 1978, p. 32). Ressalta JOÃO BAPTISTA VILLELA, contudo, que em todas essas figuras se reconhece a *“liberdade como substância do contrato”*, como *“verdadeiro denominador comum das diferentes concepções”* (VILLELA, 1978, p. 32, *“passim”*). E, ainda que o grau de liberdade se mostre variável, pois, em muitas situações, tem-se *“um mínimo de*

⁶⁰ Ainda JOAQUIM DE SOUSA RIBEIRO pontifica que *“a universalização do mercado, com sua progressiva extensão a todas as zonas da vida social – incluindo as da cultura e do lazer”*, resultaram não apenas em *“um enorme acréscimo do uso e da importância do instrumento contratual, como contribuem para a mudança de fisionomia”* (RIBEIRO, 1990, p. 17).

poder volitivo”, “*é na liberdade que reside a essência da idéia contratual*” (VILLELA, 1978, p. 32, “*passim*”).

Sublinhe-se o contraste entre a visão do Direito Público e a do Direito Privado. No Direito Público, como ressaltado no Capítulo anterior, ainda há resistência em reconhecer o “*bilateral negociado*”, em contraposição ao “*unilateral imposto*” (VILLELA, 1978, p. 31), malgrado sejam cada vez maiores os casos em que a atuação administrativa se desenvolva de forma consensual. Já no Direito Privado, as cada vez mais acentuadas intervenções estatais no âmbito contratual, com adoção do “*unilateral imposto*”, não impedem o reconhecimento da preservação da *essência contratual*, qual seja, a “*liberdade*”, ainda que com grau volitivo mínimo (VILLELA, 1982, p. 32). Nesse sentido, o Direito Privado faz-se mais próximo da realidade, e JOÃO BAPTISTA VILLELA pontua que “*a ‘desromanização’ do contrato e sua ‘adaptação ao mundo econômico e social do século XX’ constituem para JOSSEERAND o termo de uma crise de crescimento do conceito, expressa tanta pela incorporação de novos aportes, como pela reconquista de vitalidade*” (VILLELA, 1978, p. 34).

Não sucumbiu, pois, o contrato, mas, sim, determinada concepção sobre ele, concepção esta forjada ante uma realidade (a do *Estado Liberal*) que foi suplantada por modificações na própria estrutura socioeconômica. De toda forma, “*a liberdade e a autonomia contratuais permanecem, porém, vistas sob outra perspectiva*” (ARAÚJO, 2011, p. 126). E o exame atento da realidade, seja no âmbito jurídico-privado, seja no âmbito jurídico-público, aponta, como averba ENZO ROPPO, “*o processo da sempre crescente ‘contratualização’ das operações econômicas*”, processo que “*parece corresponder a uma linha de tendência histórica irreversível*” (ROPPO, 1988, p. 21).

III.3 – Manifestação de vontade e necessidades

Segundo CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, o “*mundo moderno é o mundo do contrato*”, pois “*qualquer indivíduo – sem distinção de classe, de padrão*

econômico, de grau de instrução – contrata” (PEREIRA, 1975, p. 14)⁶¹. No Capítulo I, anotou-se que, para a *teoria dos sistemas*, o contrato é uma das formas de acoplamento estrutural entre o sistema jurídico e o sistema econômico. NIKLAS LUHMANN demonstra que os contratos permitem efetivar a “*troca*” (“*cambio*”), possibilitando, então, a transmissão da propriedade dos bens, de modo que é possível traçar paralelo entre o desenvolvimento do contrato como instituição jurídica e como instituição econômica, o que ocorre com a consolidação do sistema capitalista (LUHMANN, 2005, p. 530/531, “*passim*”).

Também FLORIVALDO DUTRA DE ARAÚJO afirma que a “*burguesia in fieri*” foi encontrar no “*jus gentium*” romano a noção de contrato, notadamente do “*contrato executório, para a prática de certa ação no futuro e que serviu de base a todas as modernas transações comerciais. De início, cada promessa foi vista autonomamente, como ato unilateral. Depois, concebeu-se o contrato executório bilateral*” (ARAÚJO, 2011, p. 108, “*passim*”). Ainda MICHAEL E. TIGAR e MADELEINE R. LEVY veem no desenvolvimento dos contratos “*um esforço da burguesia para eliminar da esfera dos governos um conjunto de relações privadas*” (TIGAR; e LEVY, 1978, p. 158). Daí se origina, prosseguem TIGAR e LEVY, a afirmação do contrato como *lei entre as partes*, um dos principais “*fundamentos teóricos dos códigos burgueses: o papel do governo consistia em criar um conjunto de instituições que pudessem forçar as partes a cumprirem seus contratos ou a pagarem uma indenização por não fazê-lo*” (TIGAR; e LEVY, 1978, p. 158).

Aos civilistas, pois, não é estranha a afirmação do contrato como acoplamento estrutural entre Economia e Direito, o que se percebe mais vivamente na lição de ENZO ROPPO, quando registra ser lícito “*pensar que, enquanto sempre existiram operações econômicas (actos materiais de transferência de riqueza), os contratos, no sentido em que estamos habituados a entendê-los, [...] são, ao invés, matéria de aquisição mais recente*” (ROPPO, 1988, p. 15). Em suas origens, o conceito jurídico de contrato pretende “*resumir esta realidade complexa, não linear, de progressiva ‘captura’ das operações econômicas por parte do direito, assim como*

⁶¹ Outra não é a visão de CÉSAR FIUZA: “*O mundo moderno é o universo dos contratos. Celebramos contratos desde o momento em que nos levantamos até irmos dormir. Se o fenômeno contratual deixasse de existir, também o deixaria nossa sociedade*” (FIUZA, 2010, p. 24).

outros conceitos jurídicos exprimem, sinteticamente, fenômenos de expansão do direito a governar outros comportamentos humanos”, preenchendo, então, um espaço antes vazio de direito (ROPPO, 1988, p. 15/16, “passim”).

Em outra passagem, ENZO ROPPO, embora sem mencionar conceitos oriundos da *teoria dos sistemas*, discorre sobre a autopoiese do sistema jurídico, que assimila o contrato como instituição (também) jurídica, distinguindo-o do sistema econômico (ROPPO, 1988, p. 11)⁶²:

[...] a) que o contrato-conceito jurídico e o direito do contrato são instrumentais da operação econômica, constituem a sua veste formal, e não seriam pensáveis abstraindo dela; b) que, todavia, o contrato-conceito jurídico e o direito dos contratos não são exclusivamente redutíveis à operação econômica, mas têm em relação a esta uma certa autonomia, que se exprime de vários modos.

ENZO ROPPO confere especial destaque à natureza patrimonial das relações contratuais, certamente influenciado pela definição do Código Civil italiano, que conceitua o contrato como *“todo o ‘acordo de duas ou mais partes para constituir, regular ou extinguir, entre si, uma relação jurídica patrimonial’”*, razão pela qual, insiste ROPPO, *“o contrato opera exclusivamente na esfera do econômico”* (ROPPO, 1988, p. 11, “passim”). Esse conteúdo econômico deve ser aferido objetivamente, porque tal conteúdo não é excluído *“pela circunstância de quem a leva a cabo ser movido, subjectivamente, por impulsos e finalidades de ordem ideal”* (ROPPO, 1988, p. 12).

Objetivamente, continua ENZO ROPPO, há conteúdo econômico *“onde existe circulação de riqueza, actual ou potencial transferência de riqueza de um sujeito para outro”* (ROPPO, 1988, p. 13). Igual orientação professa CÉSAR FIUZA, ao incluir na definição de contrato a circunstância dele criar, modificar ou extinguir *“relações convencionais dinâmicas, de carácter patrimonial”*, sendo que *“importante*

⁶² Segundo CÉSAR FIUZA, o contrato cumpre três funções principais, quais sejam, a econômica, a pedagógica e a social, sendo que, sob o ângulo econômico, *“os contratos auxiliam no processo de circulação de riquezas. É por meio de contratos que os produtos circulam pelas várias etapas da produção: da mina à fábrica; desta à loja, chegando às mãos do consumidor”*, sendo o meio pelo qual *“satisfazemos nossas necessidades”* (FIUZA, 2010, p. 23, “passim”).

*para caracterizar a patrimonialidade é o contexto econômico em que se dá a prestação” (FIUZA, 2010, p. 15, “passim”)*⁶³.

Sob esse enfoque sistêmico, também as relações tributárias não seriam aprioristicamente opostas ao conceito civilista de contrato. Não há negar que, por intermédio da relação tributária, ocorre a transferência de riqueza de um sujeito (o contribuinte) para outro (o Fisco). A distinção entre a relação contratual e a relação tributária, porém, residiria na origem da relação tributária, que seria legal (obrigação “*ex lege*”), isto é, seu surgimento ocorreria independentemente da manifestação de vontade do contribuinte. Noutra passo, a obrigação voluntária (sintomaticamente qualificada como “*ex contractus*” ou “*ex voluntate*”) surgiria apenas a partir da manifestação válida de vontade dos contratantes. O tema será abordado com mais detalhes no subsequente Capítulo IV, mas, nesta quadra, algumas ponderações se mostram necessárias, de forma a melhor compreender a afirmação de que é a manifestação de vontade que dá origem ao contrato.

CÉSAR FIUZA entende que o contrato é ato jurídico lícito, de natureza patrimonial, que une duas ou mais pessoas que, “*em regime de cooperação, visam atender desejos ou necessidades individuais ou coletivas, em busca de satisfação pessoal*” (FIUZA, 2010, p. 15). Sustenta, contudo, que a concepção do contrato como “*fruto de um acordo de vontades*” diz muito pouco sobre o que é efetivamente o contrato, “*além de correr o risco de se descambar para um voluntarismo oitocentista cego, que vê o contrato como um mero fenômeno da vontade*” (FIUZA, 2010, p. 14, “*passim*”).

Fazendo referência ao “*avanço das ciências que estudam a mente humana, como a psicologia e a psicanálise*”, CÉSAR FIUZA ressalta que a formação do contrato não é, necessariamente, “*fruto da vontade livre e incondicionada*” (FIUZA, 2010, p. 14, “*passim*”). Ela decorre, no mais das vezes, de necessidades ou de desejos das partes contratantes (FIUZA, 2010, p. 15):

⁶³ Conforme CÉSAR FIUZA, a “*economicidade*” é um dos requisitos objetivos do contrato, de modo que o “*objeto de um contrato deve ter valor econômico, podendo ser avaliado em dinheiro. [...] A ausência desse requisito torna o contrato negócio jurídico inexistente. Não é contrato a combinação entre duas pessoas de se abraçarem todas as manhãs*” (FIUZA, 2010, p. 30).

É importante frisar, uma vez mais, que é a necessidade ou o desejo que impulsionam a vontade dos contratantes. Ninguém contrata a troco de nada, mesmo que seja para a satisfação de um desejo íntimo, relacionado à caridade, por exemplo. Em outras palavras, os contratos não resultam de vontade livre, incondicionada, o que não elimina o livre-arbítrio. É ele, o livre-arbítrio, que irá distinguir as necessidades reais das fictícias e nos levar a contratar ou não, baseados em nossas possibilidades.

Repare-se que a crítica de CÉSAR FIUZA volta-se contra a ideia de que, para existir contrato, deve haver uma manifestação de vontade livre e absoluta, o que se mostra irreal, pois que, no mais das vezes, é a necessidade que dita a formação do contrato. Em sentido oposto, contudo, FLORIVALDO DUTRA DE ARAÚJO critica a tese proposta por FIUZA, por entender “*que a voluntariedade na origem da avença permanece como elemento próprio e imprescindível ao contrato, sob pena de efetivamente tornar-se indiferenciável essa figura jurídica*” (ARAÚJO, 2011, p. 123). Adverte FLORIVALDO DUTRA DE ARAÚJO que sua posição não implica o retorno a um “*utópico (e nefasto) voluntarismo do pensamento liberal*”, pois ela pressupõe a “*vontade regrada e condicionada pelo ordenamento jurídico, em função de interesses sociais e do resguardo dos direitos fundamentais pós-liberalismo*” (ARAÚJO, 2011, p. 123)⁶⁴.

Não me parece, contudo, que a definição de contrato proposta por CÉSAR FIUZA exclua, de forma absoluta, a vontade dos contratantes. Em realidade, a definição por ele proposta apenas realça que essa vontade não é necessariamente *livre e incondicionada*. Quem contrata, na sociedade moderna, usualmente contrata por necessidade, porque não tem outro meio viável de atender a inúmeras necessidades (ou mesmo eventualmente desejos, como pontuado por CÉSAR FIUZA). Porém, “*é evidente que não basta a necessidade ou o desejo. Para satisfazê-los, é mister que declaremos nossa vontade*”, que, assim, converte-se em “*meio condutor*” (FIUZA, 2010, p. 14). Mais adiante, CÉSAR FIUZA desenvolve sua definição de contrato,

⁶⁴ FLORIVALDO DUTRA DE ARAÚJO, a esse respeito, afasta o chamado *contrato coativo* do âmbito contratual, na medida em que, na sua concepção, “*para que exista um contrato, há necessidade de manifestação voluntária de alguém, no mínimo, para dar aquiescência a condições já fixadas de antemão. E mais: sem que a recusa em estabelecer a avença traga-lhe qualquer sanção jurídica*” (ARAÚJO, 2011, p. 121).

detendo-se, especialmente, no princípio da liberdade de contratar, “*princípio informador do Direito Contratual, embora admita exceções*” (FIUZA, 2010, p. 25/26, “*passim*”):

Essa liberdade é, porém, muito relativa, diante de algumas necessidades vitais que todos nós possuímos. Em virtude delas, temos que contratar necessariamente. Como pode a classe média urbana viver sem telefone, sem luz elétrica, sem ir ao médico ou ao dentista, sem comprar nos supermercados ou farmácias?

Nessa mesma linha, e sem descuidar da importância da manifestação de vontade do contratante, CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA pontifica que o princípio da liberdade de contratar (PEREIRA, 1975, p. 21):

[...] é um tanto relativo, porque, se não há leis que imponham a uma pessoa a celebração de contratos, a não ser em circunstâncias de extrema excepcionalidade, a vida em sociedade, nos moldes de sua organização hodierna, determina a realização assídua e freqüente de contratos, que vão desde a maior singeleza (como adquirir um jornal em um quiosque) até a mais requintada complexidade. São, entretanto, exigências do comércio social, sem a imperatividade de alguma norma coercitiva. São reclamos da vida civil, que não negam à liberdade individual⁶⁵.

É utópico, sim, pensar que na sociedade moderna o cidadão tem a liberdade de não contratar, por exemplo, a compra de energia elétrica (no mais das vezes, vendida apenas por uma só empresa), ou o serviço de transporte urbano (no mais das vezes, também prestado por apenas uma única empresa, que atende a determinado bairro), e assim sucessivamente. A liberdade de contratar existe, nesse sentido, apenas no plano jurídico formal, ou em casos bem específicos, em que há maior capacidade econômica (pense-se, por exemplo, em condomínios residenciais de alto luxo, em que há geradores de energia elétrica, eólica, solar, etc.). Contudo, do ponto de vista prático, na residência

⁶⁵ ENZO ROPPO é outro autor que destaca que a autonomia e a liberdade contratual encontram “*limites não descuráveis no sistema do direito positivo*”, fazendo menção às limitações à “*liberdade de escolher se estipular ou não um determinado contrato*”, citando casos de contratos obrigatórios previstos no Direito Civil italiano, notadamente os casos de “*monopólio legal*” e de “*seguro obrigatório*” (ROPPO, 1988, p. 137/138, “*passim*”). Outro caso é o de prorrogação necessária de contratos de locação urbana, no qual se dá “*a manutenção pelo locador de uma relação contratual que já não é por ele querida*”, mas que “*persiste contra a vontade do locador*” (ROPPO, 1988, p. 138, “*passim*”).

do cidadão imaginado como exemplo, não é viável a alternativa de não se contratar a compra de energia elétrica, sendo também inviável que esse cidadão, que não possui recursos para adquirir e manter um automóvel, se desloque para o trabalho em uma bicicleta, ou caminhando, ou cavalgando, sem contratar a prestação de serviço de transporte urbano. A vida moderna, acentuadamente nas grandes cidades, aponta para a necessidade da celebração de inúmeros contratos, o que torna estéril eventual apego à afirmação de que, sem manifestação livre de vontade, contrato não haveria.

De resto, esse resquício do voluntarismo torna difícil a explicação, por exemplo, de obrigações tradicionalmente definidas como obrigações legais (“*ex lege*”), da qual é o exemplo mais ilustrativo a obrigação de prestar alimentos. Visto por outro ângulo, a prestação de alimentos se apresenta também como necessidade, mas em relação a ela há mais espaço para o consenso das partes envolvidas do que, por exemplo, em um contrato de compra de energia elétrica. Admite-se, com certo grau de liberdade, que cônjuges e filhos estabeleçam a forma de prestar alimentos, de modo que o “*quantum debeatur*” devido decorre mais diretamente do *acordo de vontades*, que fixa os valores e as condições para seu pagamento. Qual a liberdade, porém, teria o usuário que contrata com a concessionária de energia elétrica?

Assim, no “*mundo do contrato*”, a exigência de manifestação de vontade livre e absoluta é muito mais uma exigência formal, que não se concretiza no cotidiano das pessoas, no qual os contratos são firmados em razão de necessidades e desejos das partes. Consequentemente, é bastante relativa essa exigência da vontade, que, em muitos casos, limita-se apenas ao mero assentimento (e que, em casos mais extremos, chega a dispensar este mero assentimento).

Acrescente-se, por fim, que mesmo os autores que insistem na presença do acordo de vontades, como o faz CARLOS FERREIRA DE ALMEIDA, sublinham que tal acordo não será necessariamente “*acordo de vontades*”, mas mero “*acordo*”, “*no sentido de que altera as situações jurídicas pré-existentes e altera-as em conformidade com os termos desse acordo*” (ALMEIDA, 2008, p. 34). CARLOS FERREIRA DE ALMEIDA prefere, então, destacar a circunstância de o contrato ser “*acordo reflexivo*”,

porque, havendo interesses contrapostos ou não⁶⁶, o contrato “*reflecte-se sempre nas pessoas que nele são partes*” (ALMEIDA, 2008, p. 38).

Todas essas ponderações, embora estejam longe de revelar amplo consenso, apontam para importantes modificações produzidas na teoria contratual, que se mostra mais aberta a acolher as realidades que se impõem na vida moderna, embora escapem, tais realidades, dos tipos contratuais clássicos. Volte-se, então, à afirmação mais generalizante de CHEVALLIER, que também se mostra compatível com o Direito Privado: o “*termo ‘contrato’ remete menos a uma realidade jurídica exata do que invoca um novo estilo de relações, fundado sobre o diálogo e a procura do consenso, mais do que sobre a autoridade*” (CHEVALLIER, 2009, p. 161). Esse *estilo de relações* comporta muitas variações que dificilmente poderão ser encaixadas em um único regime jurídico, mas ainda assim denotam a “*floração contratual*”.

Dessa maneira, o contrato assume “*novos papéis*”, na expressão de ENZO ROPPO, que afirma “*a sua ‘vitória’ [do contrato] sobre a actividade da administração pública*”, porque, aí também, como já visto no Capítulo II, “*o contrato se apresenta como instrumento cada vez mais utilizado e necessário para as finalidades da acção administrativa*” (ROPPO, 1988, p. 342). Com outras peculiaridades, é certo, mas guardando aquele grau mínimo de liberdade contratual, entendidas a liberdade e a vontade não mais como liberdade e vontade amplas e irrestritas, mas “*na medida do reconhecimento que mereçam perante a ordem jurídica que regule o contrato*” (ALMEIDA, 2008, p. 34).

⁶⁶ CARLOS FERREIRA DE ALMEIDA explica que, em sua opinião a “*existência de interesses contrapostos ou divergentes, mas susceptíveis de composição convergente*” é característica apenas dos “*contratos com função de troca (compra e venda, empreitadas e outros contratos onerosos)*”, mas há outros contratos, “*cujas funções são a liberalidade (por exemplo, a doação) ou a cooperação (por exemplo, a sociedade, o mandato)*”, nos quais “*os interesses típicos não são contrapostos*” (ALMEIDA, 2008, p. 36/37, “*passim*”). CÉSAR FIUZA, por seu turno, ressalta que os contratos se desenvolvem “*em regime de cooperação*” (FIUZA, 2010, p. 15).

Capítulo IV – Obrigação tributária

IV. Obrigação tributária

Após exposto o fenômeno da *contratualização*, e reconhecida a *crise da legalidade*, com o incremento da atividade administrativa concertada, e ainda bem compreendido que a teoria contratual, no âmbito do Direito Privado, viveu e ainda vive profundas transformações, mostra-se necessário empregar esses dados no estudo da obrigação tributária. É necessário sair de acomodadas definições teóricas e, confrontando a teoria com a realidade prática, reconhecer que a atividade contratual, em maior ou menor escala, desenvolve-se também no âmbito tributário. Por isso a incursão no tema da obrigação tributária e, especialmente, na sua natureza “*ex lege*”.

IV.1 – A função *conformadora* da obrigação tributária

O tributo é o objeto da obrigação tributária, como diz o artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), ao definir o tributo como “*prestação pecuniária compulsória*”. É evidente que este é apenas um dos vários significados atribuídos à palavra tributo, inegavelmente polissêmica⁶⁷. A definição legal, porém, serve para destacar a existência de uma obrigação tributária a vincular, de um lado, o fisco (sujeito ativo) e, de outro lado, o contribuinte (sujeito passivo)⁶⁸. Em outros dispositivos, aliás, o CTN volta a se referir à obrigação tributária, dedicando a ela todo o Título II do seu Livro Segundo.

Ao menos à luz de nosso ordenamento jurídico positivo, a existência da obrigação tributária é, assim, inegável, estando chancelada pela opinião de inúmeros

⁶⁷ PAULO DE BARROS CARVALHO observa que “o vocábulo ‘tributo’ experimenta nada menos do que seis significações diversas, quando utilizados nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência” (CARVALHO, 2007, p. 19), sendo que, no artigo 3º do CTN, o vocábulo é empregado como objeto da prestação obrigacional, ou, nos dizeres de PAULO DE BARROS CARVALHO, “como quantia em dinheiro” (CARVALHO, ob. cit., loc. cit.).

⁶⁸ O Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, distingue duas espécies de *sujeito passivo* (artigo 120, parágrafo único), referindo-se ao *contribuinte* (inciso I do parágrafo único do artigo 120) e ao *responsável* (inciso II do parágrafo único do artigo 121). Normalmente, porém, emprega-se, até mesmo em textos jurídicos, a palavra *contribuinte* como sinônimo de *sujeito passivo*. Também, aqui, salvo eventual ressalva, emprega-se “*contribuinte*” como sinônimo de *sujeito passivo*.

autores⁶⁹. Porém, a alusão ao nosso ordenamento jurídico positivo é necessária, porque a exata compreensão da obrigação tributária somente pode ser feita à luz de um determinado ordenamento jurídico. A esse propósito, SOUTO MAIOR BORGES nega que a relação entre “obrigação” e “dever jurídico” seja “*uma relação entre espécie e gênero*” (mas, sim, de “*forma e conteúdo*”), assinalando que “dever” é conceito lógico-formal, ao passo que “obrigação” é definição “jurídico-positiva” (BORGES, 1984, p. 23, “*passim*”). A obrigação, portanto, é “*construção de direito posto*”, de modo que “*é ao direito positivo que incumbe definir os requisitos necessários à identificação de um dever jurídico qualquer como sendo um dever obrigacional*” (BORGES, 1984, loc. cit.)⁷⁰.

Frise-se, todavia, que também em outros sistemas jurídicos positivos é reconhecida, sem maiores polêmicas, a existência da obrigação tributária, assinalando JUAN RAMALLO MASSANET, na Espanha, que “*és pacífico en la doctrina considerar que la naturaleza de la obligación tributaria se acomoda a la de las obligaciones ex lege*” (RAMALLO MASSANET, 1996, p. 220)⁷¹. E, embora haja entendimento divergente, negando a existência de vínculo obrigacional entre fisco e

⁶⁹ Assim, entre outros, ALIOMAR BALEEIRO, ao averbar que a “*obrigação constitui o núcleo do Direito Tributário, como Direito Obrigacional que é*” (BALEEIRO, 1999, p. 697); HUGO DE BRITO MACHADO, ao registrar que no “*Direito Tributário inegavelmente encontram-se as características do Direito Obrigacional*” (MACHADO, 2009, p. 52), sendo que a relação jurídica tributária “*é de natureza obrigacional*” (MACHADO, ob. cit., p. 121); LUCIANO AMARO: “[...] a obrigação tributária é uma obrigação de direito público [...]” (AMARO, 2012, p. 272); MISABEL DERZI, em nota de atualização à obra de BALEEIRO, ainda registra que “*o conceito de obrigação principal é, portanto, mais amplo do que o de tributo propriamente dito*” (DERZI, 1999, p. 701); e BERNARDO RIBEIRO DE MORAES: “*A essência da estrutura da obrigação é, portanto, uma única, não contendo a obrigação tributária elemento característico que distingue das demais obrigações. O conceito de obrigação, sem a menor dúvida, é um único, aplicável tanto para o direito privado como para o direito tributário*” (MORAES, 1994, p. 267).

⁷⁰ PAULO DE BARROS CARVALHO, tratando da relação jurídica, assinala que ela, relação jurídica, é criação do direito, pois “*emerge o vínculo, apenas e tão-somente por virtude da imputação normativa, indiferente à existência ou não de um laço de caráter sociológico, político, econômico, ético, religioso ou biológico, anterior à disciplina jurídica*” (CARVALHO, 2007, p. 316). Contudo, ressalta que, se a “*hipótese normativa está ligada à consequência pelo elo de imputação deontica, fixado ao talante do político, no tempo da elaboração da lei*”, o “*vínculo*” que se estabelece entre a hipótese e seu consequente “*decorre de imposições lógicas ante as quais o sistema não escapa*” (CARVALHO, 2007, p. 318).

⁷¹ KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG referem-se, por exemplo, à “*relação jurídica tributária*”, que “*consiste da relação obrigacional tributária [...] (relação jurídica tributária material) e nas adjacências normatizadas da relação processual tributária (relação jurídica tributária formal)*” (TIPKE; LANG, 2008, p. 349). E PASQUALE RUSSO registra ser “*convizione del tutto pacifica*” que a obrigação tributária, “*dal punto di vista ontológico e pur appartenendo al novero delle obbligazioni pubbliche (o di diritto pubblico), no si differenzi per nulla dalle obbligazioni di diritto privato [...]*” (RUSSO, 2007, p. 149).

contribuinte, é certo que, como adiante apontado, essa divergência não prejudica a argumentação aqui deduzida.

Interessa, em verdade, sublinhar que a compreensão do tributo como *obrigação* reflete a pretensão do Direito em *conformar* ou *enformar* o fenômeno tributário, pretendendo que ele deixe de ser apenas *relação de força* ou *relação de poder*, tornando-se essencialmente *relação jurídica*. Isso porque, por outros prismas, é possível ver o tributo como resultado de uma desigual relação de forças entre o Estado, sujeito ativo, e o contribuinte, que se vê compelido à entrega de parcelas de seu patrimônio para custear as despesas do poderoso *Leviatã*⁷². Juridicamente, porém, ao se afirmar a natureza obrigacional do tributo, busca-se afirmar, principalmente, a *igualdade jurídica* entre fisco e contribuinte, que se envolvem, então, em *relação jurídica*, e não mais em uma assimétrica *relação de força*, na qual o *poderoso* fisco poderia sempre oprimir o *frágil* contribuinte⁷³.

ALCIDES JORGE COSTA, nesse sentido, pontifica que “*a assimilação da relação Estado-contribuinte à relação obrigacional, conceito haurido no Direito Privado*”, representou uma “*reação*” à visão autoritária do Direito Tributário, entendido como “*relação de poder*” ou como relação de “*simples sujeição do contribuinte ao poder do Estado*” (COSTA, 1995, p. 215, “*passim*”). Reconhecer no tributo uma obrigação jurídica significa, ainda segundo ALCIDES JORGE COSTA,

⁷² JOÃO RICARDO CATARINO e LUCIANO GOMES FILIPPO observam que “*diferenças de mentalidade fiscal*” se traduzem até na denominação empregada, anotando que “*as palavras de origem latina (imposto, impôt e impuesto) suscitam a ideia de submissão, incluindo esferas distintas da puramente fiscal*”, ao contrário de expressões empregadas em outros países, como “*a palavra inglesa duty [...] associada à ideia de dever, contribuição. O termo tax, de origem normanda, é bem representado pela noção de carga. A palavra alemã steuer significa, em sua acepção etimológica, apoio ou ajuda*” (CATARINO; FILIPPO, 2011, p. 286).

⁷³ Cabe assinalar que, em muitas situações, não é absurdo afirmar a inversão desses papéis, isto é, o *poderoso* contribuinte define o que pagará ao *frágil* fisco. Basta cogitar, no caso brasileiro, da força política e econômica de grandes corporações, em relação a pequenos ou médios Municípios, em que a instalação ou desinstalação de uma indústria pode representar a redenção ou a ruína econômica do Município. A propósito, ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR, tratando, mais largamente, dos *Estados nacionais*, afirma que “*a ‘financeirização’ da economia e a globalização reduziram substancialmente a condição dos Estados nacionais de controlarem, regularem ou mesmo planejarem suas economias*”, de modo que eles ficam “*a mercê do capital internacional de horizonte planetário e do poder que dispuserem de captação de investimentos*” (BATISTA JÚNIOR, 2011, p. 328/329, “*passim*”). E referindo-se ao que se convencionou definir como *guerra fiscal*, ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR menciona ainda que, nos Estados em desenvolvimento, “*o fenômeno pode vir agravado pela fraqueza do pacto federativo e pela eventual tendência (histórica) centrípeta de um federalismo frágil de predomínio da União*” (BATISTA JÚNIOR, 2011, p. 337).

colocar fisco e contribuinte em “*pé de igualdade*”, sendo “*forma de proteção do contribuinte. Hoje, a noção de obrigação tributária está tão arraigada que sua origem histórica é esquecida*” (COSTA, 1995, loc. cit., “*passim*”).

Retomando discussões travadas no início do século XX, RUBENS GOMES DE SOUSA expõe o caminho percorrido pela ideia de obrigação tributária (SOUSA, 1960, p. 64, “*passim*”), explicando o argumento empregado por aqueles que não aceitavam a afirmação da existência dessa obrigação:

Alguns autores italianos, entre os quais ORLANDO, [...] negaram à obrigação tributária não só o caráter de uma obrigação de direito público, mas até mesmo a natureza de obrigação jurídica em geral: se a obrigação tributária é instituída a favor do Estado por uma lei que é pelo próprio Estado, essa situação, em que uma das partes pode impor à outra uma obrigação em seu próprio benefício, não é uma situação jurídica, porque esta pressupõe necessariamente a igualdade das partes; assim a obrigação tributária não seria uma relação jurídica ou de direito, mas uma simples relação de soberania ou de poder.

Note-se que a afirmação da natureza obrigacional da relação tributária não importa na negação da *soberania estatal*, manifestada na criação do tributo, o que é feito por meio da edição de leis. Os autores que primeiro sustentaram a natureza obrigacional do tributo sempre reconheciam a supremacia estatal, ressaltando, porém, que tal supremacia manifestava-se no momento da positivação do direito, isto é, no momento da *criação da lei*. Esta distinção remonta aos primórdios do Direito Tributário moderno (século XX), estando presente, por exemplo, nas lições de HANS NAWIASKY e ALBERT HENSEL.

RUBENS GOMES DE SOUSA, fiando-se em HANS NAWIASKY, observa que “*o Estado utiliza-se da sua soberania tão somente para fazer a lei; até esse ponto, trata-se efetivamente de uma relação de soberania, porque somente o Estado tem o poder de fazer leis*” (SOUSA, 1960, p. 65). Tratando-se, contudo, de Estado de Direito, a relação de poder se encerraria com a promulgação da lei, “*porque o Estado democrático, justamente por não ser autoritário, fica ele próprio submetido às leis que promulga*” (SOUSA, 1960, loc. cit.). Há que se distinguir, segundo HANS

NAWIASKY, o *Estado como autor do ordenamento jurídico* e o *Estado como sujeito jurídico portador de direitos e deveres* (NAWIASKY, 1962, p. 305). No primeiro sentido, o Estado se sobrepõe às demais pessoas, “*ya que impone unilateralmente obligaciones por medio de normas jurídicas*” (NAWIASKY, 1962, loc. cit.). Mas no segundo sentido, prossegue NAWIASKY, “*se encuentra el Estado sometido a su propio Ordenamiento jurídico y con ello situado al mismo nivel que los demás sujetos jurídicos, puesto que las normas jurídicas determinan derechos y deberes para uno y otros*” (NAWIASKY, 1962, p. 305).

Também HENSEL, fazendo a correlação entre Estado de Direito e a “*igual jerarquia de las partes*”, sustenta que a relação entre fisco e contribuinte é relação obrigacional, e não relação de poder, insistindo, pois, na distinção entre “*creación de la norma y actividad de ejecución del crédito*” (HENSEL, 2005, p. 108 e 154, “*passim*”). Por isso afirma que “*la mayor parte de los supuestos de hecho tributarios se tramitan de la manera más sencilla (de manera totalmente idéntica a la mayoría de las relaciones obligatorias cotidianas) mediante el pago, sin que ‘la soberanía estatal necesite en algún modo en escena’*” (HENSEL, 2005, p. 109).

E SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO sintetiza todo esse desenvolvimento teórico (COÊLHO, 2010, p. 354/355):

Com Nawiaski, Hensel e Blumenstein insinua-se a tese de que o dever de pagar tributos decorre de uma *obrigação* (teoria da igualdade entre as partes sob a égide da lei). É na Itália, entretanto, com Pugliese, Berliri e A. D. Giannini, que a tese de uma relação jurídica obrigacional entre o Estado e o contribuinte ganha foros de universalidade, numa tentativa consistente de pôr cobro às demaisias do *poder de tributar*, puxando-o para o campo civilista da Teoria da Obrigação.

Em seguida, conclui SACHA CALMON que o tributo não deve ser visto como imposição do poder soberano: “*Nada disso, o Direito Tributário traduz uma relação de direito cada vez mais justa e isonômica. O Direito Tributário regula a relação jurídica entre o Estado e o contribuinte, sob severos princípios e restrições*

positivados na Constituição [...]” (COÊLHO, 2010, p. 374/375, “*passim*”) ⁷⁴.

Repito que, como anotado no Capítulo I, o sistema jurídico, para superar o paradoxo de sua própria criação, não deve cogitar de uma supremacia estatal nem mesmo na “*creación de la norma*”, pois a ideia de que a lei é produto da *soberania estatal* ainda reflete o paradoxo que a Constituição procura encobrir. Na perspectiva jurídica do Estado Democrático de Direito, quem legisla não é propriamente o Estado, mas o *cidadão*, por intermédio de seus representantes. Desse modo, no plano legislativo, em vez de se cogitar de *soberania estatal*, há que se cogitar de *soberania popular*, sendo inegável, portanto, que, sob o ângulo político-jurídico, os tributos são consentidos pelos contribuintes, ainda que indiretamente, por intermédio dos representantes políticos desses contribuintes.

Supera-se, assim, com o *consentimento na lei*, a “*perplexidade*” apontada por RICARDO LOBO TORRES, quando observa que “*a teoria da relação obrigacional trouxe, contudo, algumas perplexidades. Não explicava, diante da questão da soberania, como o Estado poderia, no ato de legislar, se colocar em relação de igualdade com o contribuinte*” (TORRES, 2004, p. 232). Volta-se, aqui, ao *estigma absolutista*, que ainda atemoriza o Direito Tributário, pois a experiência histórica aponta para a constante luta pelo controle do *poder tributar*. E, se as relações entre Direito,

⁷⁴ SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, contudo, não deixa de fazer reparos à teoria do tributo como obrigação tributária, assinalando que essa “*teorização, nobre no intuito mas fraca no campo da pragmática, gerou críticas*” (COÊLHO, 2010, p. 355). Menciona, então, “*a Teoria da Principiologia Constitucional. A tributação ou o poder de tributar limitados pelos valores positivados da igualdade, da liberdade, propriedade, proporcionalidade e razoabilidade acima da relação jurídico-tributária*”, citando autores como MISABEL DERZI, RICARDO LOBO TORRES, KRUSE, TIPKE e BUCHANAN (COÊLHO, 2010, p. 355, “*passim*”). Nesse mesma linha, veja-se ainda a exposição feita por HELENILSON CUNHA PONTES, traçando o percurso da obrigação tributária, com as críticas que foram feitas, ao longo dos séculos XX e XXI, indo do “*poder tributário*” até a “*obrigação tributária ex constitutionis*” (PONTES, 2003, p. 100-116).

Corroborando, contudo, a função conformadora exercida pela teoria da obrigação tributária, ainda podem ser lembrados, por exemplo, BERNARDO RIBEIRO DE ORAES, sublinhando que o Estado, “*como qualquer sujeito ativo, é sujeito ativo porque a lei assim o considera. Em consequência, o Estado submete-se também à ordem jurídica, havendo posição de igualdade perante a lei em relação ao sujeito ativo e ao sujeito passivo (igualdade jurídica que se traduz pela estrita observância da norma legal)*” (MORAES, 1994, p. 267). Ainda HUGO DE BRITO MACHADO, que observa: “*O Estado, no exercício de sua soberania, tributa. Mas a relação de tributação não é simples relação de poder. É relação jurídica, pois está sujeita a normas às quais se submetem os contribuintes e também o Estado*” (MACHADO, 2009, p. 48). E VASCO BRANCO GUIMARÃES afirma ter “*dúvidas fundadas de que o poder de autoridade seja uma característica essencial do sujeito activo da relação jurídica de imposto. [...] Interessa-nos em sede de obrigação de imposto ter presente que é a lei que define quem é e quais são os poderes dos sujeitos activos*” (GUIMARÃES, 2008, p. 141/142, “*passim*”).

Política e Economia possuem muitos pontos de atrito, é certo que, sob o ângulo político-jurídico, a Constituição e também a lei já não devem ser compreendidas como manifestações da *soberania estatal*, mas da *soberania popular*, como visto no Capítulo I.

Dessa forma, e inegavelmente, o reconhecimento da existência da obrigação tributária serviu, ao longo da história, para colocar fisco e contribuinte no mesmo patamar jurídico, afastando qualquer laivo de arbitrariedade ou supremacia estatal, tornando jurídica a relação que vincula aquelas partes. Ao menos sob o prisma jurídico, frise-se mais uma vez.

IV.2 – A não consideração da vontade: obrigação “*ex lege*”

Nesse contexto, a fim de conferir segurança jurídica ao contribuinte, o Direito Tributário procura evitar qualquer interferência da vontade dos sujeitos ativo e passivo na formação e no desenvolvimento da obrigação tributária, sublinhando, pois, o caráter “*ex lege*” desta obrigação.

Essa peculiaridade, qual seja, o caráter “*ex lege*” da obrigação tributária, é, justamente, o principal fundamento da tese que nega a existência de obrigação tributária. Sustenta-se, em contraposição à teoria dominante (que preconiza a existência da obrigação tributária), que não existe vínculo obrigacional entre fisco e contribuinte, havendo, apenas, dever jurídico do contribuinte, que se submete ao poder estatal. A proposição remonta a OTTO MAYER, que equipara o “*poder tributário* (‘*die finanzgewalt*’)” ao “*poder de policía*”, asseverando que “*en uno o otro caso el poder público se exterioriza por médio de manifestaciones estrictamente unilaterales. Se limita a ordenar, imponer, obligar; cuando parece conceder algo, se trata a lo sumo de un relajamiento de su fuerza dominadora*” (MAYER, 1982a, p. 186).

Merece destaque, em razão de sua ênfase, a lição de AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO, ao sustentar que a relação entre fisco e contribuinte não pode ser

assimilada à obrigação civil, em razão de faltar à obrigação tributária o requisito da “*vontade das partes*” (SEIXAS FILHO, 2000, p. 15):

A vontade das partes na relação jurídica de natureza obrigacional, regida pelo direito privado, é fundamental para a formação e extinção do respectivo vínculo.

O *credor* da relação jurídica obrigacional é *dono de sua vontade*, podendo dispor da mesma, livremente, inclusive para perdoar o devedor do cumprimento de sua obrigação ou dever jurídico, enquanto a relação tributária nasce, e se forma, sem depender diretamente da vontade dos sujeitos participantes da mesma, que devem cumprir, isto sim, a vontade da lei.

AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO invoca vários autores, partindo de CLÓVIS BEVILAQUA⁷⁵, passando por MARÇAL JUSTEN FILHO, por RENATO ALESSI, por GIULIANI FONROUGE, por RAFAEL BIELSA, entre outros (SEIXAS FILHO, 2000, p. 10-15), destacando que, negar a natureza obrigacional à relação tributária não implica afirmar a existência de “*uma relação de poder*”, ou seja, “*não se trata de relações acima ou fora da lei*” (SEIXAS FILHO, 2000, p. 19). Em sua opinião, negar a natureza obrigacional é reconhecer, apenas, que a relação entre fisco e contribuinte está submetida a um “*regime de direito público, que informa integralmente a relação jurídica entre ambos*”, invocando ainda MARÇAL JUSTEN FILHO para concluir não haver utilidade no emprego do conceito civilístico de obrigação, dadas as mencionadas distinções entre a obrigação civil e a tributária (SEIXAS FILHO, 2000, p. 14 e p. 21, “*passim*”).

⁷⁵ CLOVIS BEVILAQUA, como outros civilistas, restringe o alcance da obrigação civil, retirando do seu âmbito os deveres jurídicos, como os que “*se originam das relações de família*”, ou os “*que vão prender suas raízes na organização social (como a de concorrer, por meio de impostos, para as despesas do Estado e do município [...])*” (BEVILAQUA, 2000, p. 26). No mesmo tom, CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA pontua que existem “*obrigações que decorrem exclusivamente da lei, como são os deveres políticos (ser eleitor), ou as determinadas para com o Estado (pagar tributos), ou ainda as pecuniárias na órbita familiar (alimentar os filhos). Mas todas elas não podem inscrever-se como obrigações em sentido técnico estrito, aqui considerado. São, antes, deveres jurídicos*” (PEREIRA, 1997, p. 29). Ainda conforme CAIO MÁRIO, nas obrigações legais (ou deveres jurídicos), o “*reu debendi é subordinado, independentemente de haver, neste sentido, feito uma declaração de vontade*”, ou seja, é a lei que estabelece diretamente a “*obrigação para o indivíduo, em face de comportamento seu, independentemente de manifestação volitiva*” (PEREIRA, 1997, p. 29/30, “*passim*”). Esta distinção, para os fins aqui propostos, não se revela importante, como exposto, mais adiante, no texto, até porque, no âmbito do Direito Civil, em razão do intervencionismo estatal, é de se duvidar da aplicabilidade de tal distinção, pois são cada vez maiores as exigências legais (cláusulas obrigatórias, por exemplo), que se impõem a despeito da concordância da parte obrigada (conforme Capítulo III, “*retro*”).

Ressalte-se que as divergências teóricas acerca da possibilidade de se definir a relação tributária como obrigação (ou como dever jurídico) escapam ao objetivo deste trabalho. Assume-se, aqui, a natureza obrigacional do vínculo jurídico que une fisco e contribuinte, tendo em vista a opinião doutrinária dominante, acrescentando-se que, como visto no Capítulo III, não causam estranheza ao Direito Privado as inúmeras restrições à *vontade* das partes que obrigam, havendo inúmeros casos de intensa restrição a tal *vontade*.

De toda maneira, como pontuado linhas atrás, essas divergências não prejudicam a tese aqui sustentada, pois que, no âmbito tributário, tanto os autores que negam a natureza obrigacional da relação tributária, quanto os que a reconhecem, mostram-se em harmonia ao afirmar que o consentimento do contribuinte se mostra irrelevante, no que se refere à formação da obrigação tributária (ou do dever tributário). Essa desconsideração da vontade do contribuinte, portanto, é comum às duas correntes teóricas (que sustentam e que negam a natureza obrigacional da relação tributária), cumprindo tal desconsideração o mesmo objetivo de proteger o contribuinte. Afirmar a natureza “*ex lege*” da relação tributária seria a maneira de afastar qualquer possibilidade de atuação arbitrária e prepotente do fisco, porque a relação tributária estaria rigidamente definida na lei tributária, em cujos limites estreitos não haveria espaço para atuação da vontade, fosse do fisco, fosse do contribuinte.

Assim, para ambas as correntes teóricas, é certo que o afastamento da vontade das partes, na relação tributária, é instrumento necessário à segurança jurídica, de modo que ambas as partes fiquem no mesmo plano jurídico, cercadas pelos rígidos contornos das normas tributárias (obrigação “*ex lege*”). VASCO BRANCO GUIMARÃES assim sintetiza esse vínculo entre a eliminação da vontade e a segurança jurídica (GUIMARÃES, 2008, p. 137-139):

Registramos, como todos os outros, que a eliminação do papel da vontade no sujeito activo surge, desde logo, como forma de salvaguarda do cidadão contribuinte na sua função de sujeito passivo. A história registra, em civilizações diferenciadas e em momentos históricos diversos, situações em que o imposto foi instrumento de poder e dominação e alavanca de processos de modificação histórica.

[...]

A noção de que o imposto é aprovado por norma e a norma é aprovada pelos representantes do Povo que paga os impostos (autotributação) elimina a discricionariedade e retira à vontade do sujeito activo qualquer papel na definição da obrigação tributária.

O mesmo deverá ser dito da definição do *an* e do *quantum* no que diz respeito ao sujeito passivo porquanto deverá assumir-se que a sua vontade em nada releva para a definição da obrigação de imposto porquanto o facto e o acto relevante fiscalmente deverão ter previsão legal e a consequência tributária deverá ser previsível pelas partes independentemente da vontade dos pagadores.

Também LUCIANO AMARO assinala que o conceito legal de tributo, expresso no artigo 3º do CTN, expressa a natureza compulsória do tributo, evidenciando que o tributo “*é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes que vão ocupar o pólo ativo e passivo da obrigação tributária, opondo-se, dessa forma, a compulsoriedade do tributo à voluntariedade de outras prestações pecuniárias*” (AMARO, 2012, p. 40).

A negação da vontade das partes, na obrigação tributária, dessa maneira, decorre da necessidade de afirmar o primado da legalidade, mostrando a submissão do credor e do devedor às normas legais, em um plano de igualdade jurídica, impedindo o Estado de se impor arbitrariamente perante o contribuinte. Daí a insistência dos tributaristas em realçar a natureza “*ex lege*” da obrigação tributária.⁷⁶ E essa afirmação

⁷⁶ Por exemplo, BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, que colaciona a opinião de vários juristas, afirma que “*a obrigação tributária é concebida como ‘obrigação ex lege’*”, é dizer, é obrigação cuja fonte é “*a lei unida à concretização de um pressuposto de fato, diferente da vontade de obrigar-se*”, (MORAES, 1994, p. 323, “*passim*”). Também RUBENS GOMES DE SOUSA: “*Causa da obrigação tributária é a própria lei*” (SOUSA, 1960, p. 77), assinalando ALIOMAR BALEEIRO que a “*causa da obrigação tributária*” é “*controvérsia*” que “*já não apresenta interesse no Direito brasileiro, mormente depois do CTN*”, porque “*principal ou acessória a obrigação tributária e sempre uma obligatio ex lege. Nasce da lei e só dela. A lei é causa da obrigação fiscal [...]*” (BALEEIRO, 1999, p. 697/698, “*passim*”). Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, as prestações tributárias “[...] *independem da vontade do sujeito passivo, que deve efetivá-la, ainda que contra o seu interesse. Concretizado o fato previsto na norma jurídica, nasce, automática e infalivelmente, o elo mediante o qual alguém ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária*”. E mais: “*Ao mencionar instituída em lei, de certo que se pretendeu [no artigo 3º do CTN] afastar as chamadas obrigações convencionais, que teriam fulcro, invariavelmente, numa convergência de vontade*” (CARVALHO, 2007, p. 25/26, “*passim*”). ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR, embora posteriormente admita a interferência da manifestação de vontade também nas relações tributárias, averba que “*tributos não são prestações de caráter contratual, e a compulsoriedade constitui sua característica marcante e essencial, não constituindo a vontade do contribuinte fator relevante na ‘instituição’ do tributo devido*” (BATISTA JÚNIOR, 2007, p. 207). Confirmam-se, também neste tom, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO (COÊLHO, 2010, p. 374), GERALDO ATALIBA (ATALIBA, 1998, p. 33), GIAN ANTONIO MICHELI (MICHELI, 1978, p. 89) e HÉCTOR VILLEGAS, destacando-se deste último a afirmação do caráter coativo ou unilateral da

da natureza “*ex lege*” da obrigação tributária, se, por um lado, prestou-se a conformar a relação tributária nos confins do Direito, por outro lado, conduziu à aniquilação, ao menos teoricamente, de qualquer laivo de manifestação de vontade na relação jurídica tributária, isolando-se o consentimento no plano da criação da lei. Nem por isso, entretanto, a manifestação de vontade deixou de ser relevante nas relações entre fisco e contribuinte, como apontado no posterior tópico IV.4.

IV.3 – Esclarecendo: a relação jurídica tributária é complexa

Nesse passo cumpre esclarecer que, neste trabalho, considera-se que contribuinte e fisco se relacionam de forma permanente no tempo, razão pela qual a ideia de uma obrigação tributária isolada cumpre função didática, mas não explica a complexidade da maior parte das relações tributárias⁷⁷. Há, entre contribuinte e fisco, um conjunto de obrigações e deveres, de forma que mais correto se mostra reconhecer a existência de relação jurídica complexa, tendo como centro gravitacional a obrigação tributária principal.

FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, com muita propriedade, assinala *um acontecimento de importância decisiva que não foi devidamente valorizado pela doutrina tributária*, referindo-se “*a lo que MAYER ha denominado la ruptura de ‘la conexión entre el derecho de consentir los impuestos y el derecho de presupuesto’*” (SAINZ DE BUJANDA, 1975, p. 328, “*passim*”). Essa *ruptura* entre o Direito

tributação: “*la coacción se manifiesta especialmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le será exigible. La ‘bilateralidad’ de los negocios jurídicos es sustituida por la ‘unilateralidad’ en cuanto a la génesis de la obligación*” (VILLEGAS, 1975, p. 67). Observe-se, de outro lado, que SACHA CALMON NAVARRO COELHO define taxas e contribuições como obrigações bilaterais, porque “*exigem uma atuação do Estado voltada ao contribuinte*”. É inegável, contudo, que a bilateralidade, nessa hipótese versada por SACHA, refere-se à *contraprestação* devida pelo Estado, e não ao momento da *formação da vontade* (COELHO, 2010, p. 375), aproximando-se, assim, da lição de ALFREDO AUGUSTO BECKER, que assinala, em relação às taxas, que apenas a “*utilização do serviço fica dependendo de sua vontade*”, isto é, da vontade do contribuinte (BECKER, 1972, p. 241).

⁷⁷ Nesse sentido, dispõe o CTN que a obrigação tributária (principal) surge com a ocorrência do fato gerador e se encerra com a extinção do crédito tributário (como definido pelo artigo 113, § 1º). A cada fato gerador, pois, corresponderia uma obrigação tributária, em relações jurídicas autônomas e independentes.

Financeiro e o Direito Tributário decorreu da crescente ampliação da atividade estatal, a partir de meados do século XIX, de modo que a exigência de recursos financeiros tornou-se permanente, sendo por isso mesmo necessário exigir tributos de forma constante. Consequentemente, já não se justificava a vinculação que havia, então, entre a previsão orçamentária e a arrecadação tributária. Embora longa, a transcrição da lição de SAINZ DE BUJANDA é importante para ressaltar esse *acontecimento* nem sempre percebido pela doutrina (SAINZ DE BUJANDA, 1975, p. 328/329):

La amplitud y permanencia de los servicios públicos a partir de la segunda mitad del siglo pasado no se acomodaba bien con un régimen financiero en que la cobranza de las contribuciones e impuestos se supeditaba al consentimiento anual de la representación popular. La vida del cuerpo político requería medios económicos crecientes y necesitaba, sobre todo, que los recursos afluyeran al Tesoro público con rigurosa puntualidad. Para lograrlo surgió una legislación tributaria permanente. Los recursos no serían en lo sucesivo concedidos; lo que se hacía era establecer unos impuestos y contribuciones que obligaban a los ciudadanos a realizar determinadas prestaciones pecuniarias al Estado, siempre que se produjeran ciertos hechos o situaciones que las leyes establecían con carácter general. Estas leyes tributarias permanentes no contenían, por tanto, ninguna limitación cuantitativa en materia de ingresos: el Estado podría recaudar todas las cuotas producidas por aplicación de los tipos de gravamen a los hechos imponibles.

A alteração do próprio papel exercido pelo Estado tornou perene, pois, a relação tributária, sendo esta, *em síntese, a origem do direito tributário dos nossos dias* (SAINZ DE BUJANDA, 1975, p. 329), o que resultou na *desconexão* entre o orçamento e as leis tributárias⁷⁸, como ainda pontifica SAINZ DE BUJANDA: “*El estado de ingresos se convirtió en una mera previsión*”, de forma que “*la aprobación del Presupuesto por el Parlamento dejó de implicar la aprobación de los impuestos: éstos estaban consentido para siempre y podían ser recaudados sin necesidad de confirmaciones periódicas*” (SAINZ DE BUJANDA, 1975, p 329, “*passim*”).

⁷⁸ No caso brasileiro, MISABEL DERZI, em nota de atualização à obra de BALEEIRO, reconhece que, “*no sentido clássico de autorização orçamentária à aplicação e cobrança das leis tributárias, o princípio da anualidade ficou inteiramente superado na ordem positiva brasileira. A lei orçamentária anual não interfere na existência, vigência, eficácia e aplicabilidade das leis tributárias, que têm vida própria*” (DERZI, 2010, p. 218).

Conseqüentemente, não se pode deixar de pensar nas relações entre fisco e contribuinte como relações permanentes, porque permanente também é a necessidade estatal de recursos públicos. Não se nega, por certo, a existência de relações episódicas entre o contribuinte e o fisco, relações que se mostram pontuais e isoladas e não se repetem ao longo do tempo. A compra e venda de um imóvel, que se sujeita, no caso brasileiro, em tese, ao imposto municipal sobre transações imobiliárias onerosas e ao imposto federal sobre lucro imobiliário, pode ser invocada como exemplo dessas relações episódicas, porque a aquisição de um imóvel costuma ser acontecimento excepcional na vida das pessoas naturais. Porém, para além de tais relações episódicas, os contribuintes, notadamente quando desenvolvem atividades econômicas, mantêm relações tributárias permanentes com o fisco, que melhor são compreendidas a partir do conceito de *relação jurídica tributária* (“*il rapporto giuridico d’imposta*”), sustentada por ACHILLE DONATO GIANNINI (GIANNINI, 1937). É clássica a seguinte passagem (GIANNINI, 1937, p. 25/26, “*passim*”):

Dall’ordinamento giuridico dell’imposta non scaturiscono soltanto l’obbligo di pagare ed il corrispondente diritto di esigere una somma determinata quando si verificano i presupposti di fatto da esso stabiliti, ma una serie di altri obblighi e diritti, così dell’ente pubblico come dei soggetti alla potestà statale, di vario contenuto e di varia natura. [...]

Cosicchè il rapporto giuridico d’imposta ha un contenuto *complesso*, in quanto da esso derivano, da un lato, poteri, diritti ed anche obblighi dell’autorità finanziaria, a cui corrispondono obblighi positivi o negativi, o anche diritti, delle persone soggette alla sua potestà, dall’altro, più specificamente, il diritto dell’ente pubblico di esigere ed il correlativo obbligo del contribuente di pagare la somma equivalente all’ammontare dell’imposta nei singoli casi dovuta.

GIANNINI ainda compara a relação jurídica tributária com a relação jurídica processual, invocando a lição de CHIOVENDA, que de forma análoga aponta o caráter complexo da relação processual, “*in quanto non comprende un solo diritto o obbligo, ma un insieme di diritti indefinito: ma tutti questi diritti coordinati ad uno scopo comune, che raccoglie in unità tutti gli atti processuali*” (GIANNINI, 1937, p. 26, nota nº 46). Mas essa complexidade não afasta a constatação de que a obrigação de pagar o tributo se constitui na parte essencial e fundamental da relação tributária (“*parte*

essenziale e fondamentale del rapporto”)⁷⁹, sendo o fim último a que se destina a relação tributária (GIANNINI, 1937, p. 26).

Embora haja polêmicas, a ideia de relação jurídica tributária, compreendendo todo o conjunto de obrigações e direitos que envolvem fisco e contribuinte, tendo como parte essencial o dever de pagar o tributo, é chancelada pela opinião de respeitados autores, lendo-se em HELENILSON CUNHA PONTES, que vai se estribar em autores como ANTONIO BERLIRI, que a relação tributária é “*relação complexa resultante do conjunto de obrigações tributárias, atuais ou eventuais, a favor de um mesmo sujeito ativo tributário e derivada direta ou indiretamente de uma determinada situação-base e de direitos, poderes e deveres com ela conexos*” (PONTES, 2003, p. 107). Registre-se, ainda, alusão que SACHA CALMON NAVARRO COELHO faz à lição de RICARDO LOBO TORRES (COELHO, p. 31):

Ricardo Lôbo Torres nos fornece um bom conceito do que seja relação jurídica tributária como objeto do Direito Tributário:

“A relação jurídica tributária é complexa, pois abrange um conjunto de *direitos* e *deveres* do Fisco e do contribuinte. A Fazenda Pública tem o direito de exigir do contribuinte o pagamento do tributo e a prática de atos necessários a sua fiscalização e determinação; mas tem o dever de proteger a confiança nela depositada pelo contribuinte. O sujeito passivo, por seu turno, tem o dever de pagar o tributo e de cumprir os encargos formais necessários à apuração de débito; mas tem o direito ao tratamento igualitário por parte da Administração e ao sigilo com relação aos atos praticados”.

VASCO BRANCO GUIMARÃES, no direito português, igualmente entende que “*a noção ampla de relação jurídica permite uma explicação coerente e integrada do fenómeno complexo do imposto porquanto integra, numa lógica relacional, todo um conjunto de deveres de diversa natureza*” (GUIMARÃES, 2008, p. 140). E baseando-se na lição de ALBERTO XAVIER, VASCO BRANCO GUIMARÃES reconhece, embora apontando a aversão de alguns autores a essa tese, que ao sujeito ativo também se impõem determinados deveres e obrigações, que não correspondem a “*um direito abstracto à legalidade que existe independentemente da*

⁷⁹ Na terminologia do CTN, a “*obrigação principal*” (artigo 113, § 1º), que se distingue da “*obrigação acessória*” (artigo 113, § 2º), mas que juntas compõem a relação jurídica tributária.

configuração da relação como obrigacional”, havendo, sim, direito subjetivo do contribuinte “*a um determinado comportamento que defina, em concreto, os direitos e deveres do sujeito passivo*” (GUIMARÃES, 2008, p. 145).

Afastando-me, pois, das polêmicas que ainda persistem sobre o tema, entendo razoável e justificada a adoção da tese que sustenta existir relação jurídica tributária entre fisco e contribuinte, na qual se inserem diversas obrigações e deveres, cujo núcleo é a chamada obrigação principal, isto é, a obrigação de pagar o tributo devido.

IV.4 – Participação da vontade do contribuinte na relação tributária

Escrevendo sobre contratos, transações e outros acordos no direito tributário alemão, ROMAN SEER mostra a resistência da doutrina alemã em aceitar a existência de tais institutos no direito público em geral e, especialmente, no direito tributário (SEER, 1996, p. 133-135). SEER faz alusão, entre outras, à observação feita por KURT MAASSEN, já em 1959, sobre a “*desfase entre la teoria y la práctica*”, clamando por “*una renovación jurídica del tema de los convenios en Derecho tributario*” (SEER, 1996, p. 134, “*passim*”)⁸⁰.

No direito espanhol, MARÍA ESTHER SÁNCHEZ LÓPEZ acentua que a eficácia da vontade das partes no âmbito tributário é uma daquelas matérias “*en que, como afirma SÁNCHEZ MORÓN, la elaboración teórica va por detrás de la realidad, incluso de los cambios normativos*” (SÁNCHEZ LÓPEZ, 2007, p. 11).

De fato, no âmbito da relação jurídica tributária, em ocasiões e graus de importância diversos, faz-se presente a manifestação de vontade do sujeito passivo, mas

⁸⁰ ROMAN SEER afirma que o direito tributário se apresenta como um dos últimos bastiões contra a admissão da existência de contratos de direito público (pactos administrativos em geral), mencionando a observação de JOSEF ISENSEE de que esses pactos são o *quarto fechado* do direito tributário, se inserindo na *penumbra jurídica* (SEER, 1996, p. 134 e nota 10 especialmente, com referência a vários outros autores alemães).

essa manifestação de vontade é, no mais das vezes, ignorada pela doutrina, como se se tratasse de uma deformidade que sequer devesse ser mencionada. Enfatiza-se, então, nessas circunstâncias, a natureza “*ex lege*” da obrigação tributária, desqualificando-se ou ignorando-se as formas de manifestação de vontade do contribuinte. Sustenta-se, na generalidade dos casos, que eventuais manifestações de vontade correspondem à mera aceitação, pelo sujeito passivo, de determinadas regras, reafirmando-se, pois, a unilateralidade da atuação do fisco. Basta ver que, nas lições citadas anteriormente, não há menção à vontade do sujeito passivo, mas, ao revés, há sempre a reafirmação de sua irrelevância.

Não se pense, porém, que essa desconsideração seja total, porque o tema da manifestação de vontade do contribuinte já é alvo de estudos que reconhecem (ou ao menos insinuam) a sua importância, especialmente na doutrina europeia. Averte-se, por exemplo, que GUSTAVO INGROSSO, embora também afirme ser *unilateral* a obrigação tributária, qualificando-a como *obrigação de direito público*, adverte que *normas jurídicas* prescrevem para a obrigação tributária, desde o seu nascimento até sua extinção, uma série de *formas, termos, controles*, que alcançam ambas as partes (fisco e contribuinte), formando, pois, um “*complesso di vincoli giuridici che attenuano il carattere unilaterale fondamentale della obbligazione tributaria*” (INGROSSO, 1937, p. 58/59, “*passim*”). Atenuações no caráter unilateral da obrigação tributária, portanto, já eram percebidas na primeira metade do século XX⁸¹.

Essa constatação, feita há mais de setenta anos, é contemporaneamente referendada por ROMAN SEER, ao observar que o fisco e os contribuintes “*celebran convenios de muy maneras; quizás incluso más frecuentemente que en otros ámbitos del Derecho administrativo especial*” (SEER, 1996, p. 134).

MICHEL BOUVIER, por outro lado, reconhece e aponta a existência de “*une culture de la contractualisation au sens large qui si développe considérablement en France et dans le monde depuis ces dernières années*”, apontando, dentre outras causas, a *impotência* ou *insuficiência* das respostas legislativas ou regulamentares,

⁸¹ Recorde-se considerações feitas no Capítulo II (item II.3), com base em ponderações de HARTMUT MAURER (MAURER, 2006, p. 405), e também no Capítulo I (item I.6).

abandonando-se, então, as *regras unilaterais*, para se “*fixer clairement, entre les parties concernées, les droits et les devoirs de chacun, administration et contribuable, dans le cadre d’un accord*” (BOUVIER, 2008, p. 55/56, “*passim*”).

A admissão da participação da vontade do sujeito passivo não se mostra apenas como manifestação de um ideário democrático de participação do administrado, mas se assenta, inegavelmente, em exigências práticas, dadas as dificuldades de se apurar o valor de determinados tributos, cuja base de cálculo envolva a apreciação de muitos dados fáticos a respeito das atividades do contribuinte (como, por exemplo, no caso brasileiro, os impostos sobre o consumo ou sobre a renda, que exigem a apuração de um grande número de fatos e dados econômicos). Nesse diapasão, FRITZ NEUMARK, discorrendo sobre a praticabilidade tributária (que prefere chamar de *factibilidadade* da imposição tributária), anota ser a colaboração do sujeito passivo o expediente que torna factível certos impostos (NEUMARK, 1994, p. 383):

La “obligación coactiva” es un principio inmanente a la naturaleza del impuesto moderno. Con todo, no se debe llegar a una aplicación drástica de ella, siendo suficiente más bien con que el individuo sepa que, en el caso de que no cumpla sus deberes, el fisco puede obligarle coactivamente a hacerlo – si fuera necesario con penas más o menos duras –. Independientemente de ello, es de resaltar que precisamente los impuestos hoy en día mas productivos y también más importantes económicamente hablando son impracticables sin una cierta colaboración voluntaria y basada en la razón de la mayor parte de los sujetos pasivos⁸².

Constatação semelhante é feita por JUAN RAMALLO MASSANET, ao registrar os cinco momentos em que a vontade das partes se mostra mais relevante na relação tributária (RAMALLO MASSANET, 1996, p. 235), acentuando especialmente o momento “*entre el hecho imponible y la exigibilidad*”, isto é, o momento da

⁸² Em um sentido mais amplo, JEFFREY OWENS, que foi professor na Universidade de Cambridge e diretor do Centro de Política Fiscal e Administração da OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – afirma que a complexidade dos sistemas fiscais decorre, principalmente, da definição da base de cálculo, assinalando, pois, que a simplificação na apuração do tributo é elemento essencial para as reformas fiscais efetuadas pelos países que compõem aquela organização (OWENS, 2010, p. 251). Ainda segundo OWENS, não é possível pensar em reforma fiscal sem se estender a reforma até à simplificação das administrações fiscais, tornando-as mais factíveis: “*O, dicho de outro: la viabilidad administrativa es un criterio fundamental para juzgar una reforma fiscal*” (OWENS, 2010, p. 271).

quantificação do valor devido (RAMALLO MASSANET, 1996, p. 238). E, realmente, é no momento da apuração do “*quantum debeatur*” que se mostra mais comum o recurso, por razões práticas, ao consentimento do sujeito passivo, dadas as dificuldades de se superar as *incertezas* relativas aos vários aspectos da norma tributária, mas notadamente as incertezas relativas ao aspecto quantitativo⁸³.

No mesmo tom, TIPKE e LANG mencionam a existência, no direito alemão, do “*chamado entendimento fático (tatsächlichen Verständigung) diretamente deduzido da boa fé*” e desenvolvido pela jurisprudência daquele país (TIPKE; e LANG, 2008, p. 244). Esse entendimento sobre a matéria de fato é ditado por “*necessidades práticas*”, e resulta do reconhecimento “*de que o direito tributário de nenhum modo é um Direito (ius strictum) por via legal plenamente programado, que a cada caso apenas admita uma única correta decisão*” (TIPKE; e LANG, 2008, p. 244). Desse modo, em casos de “*situação de fato mais complicada*”, admite-se o “*entendimento fático*”, que se torna “*vinculante de ambos os lados. Em observação mais precisa, o instituto jurídico do ‘entendimento fático’ criado pela jurisprudência não é todavia nada mais do que um contrato de direito público*” (TIPKE; e LANG, 2008, loc. cit.)⁸⁴.

Também nesse mesmo diapasão, JOSÉ CASALTA NABAIS, tratando do que denomina “*contratos relativos à determinação da matéria colectável*”, reconhece que as diversas modalidades de “*avenças*”, têm, como “*nota comum*”, a circunstância de buscarem uma fiscalização menos incômoda, fatigante e dispendiosa (NABAIS, 1994, p. 104/106, “*passim*”):

[...] a estrita aplicação do regime fiscal geral daria lugar a

⁸³ Segundo GERALDO ATALIBA, aspectos da hipótese de incidência são “*as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento. Daí designarmos os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária por: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal e d) aspecto espacial*” (ATALIBA, 1998, p.70). Ainda segundo ATALIBA, a base impositiva (ou base de cálculo) “*é um atributo do aspecto material da hipótese de incidência, mensurável de algum modo*” (ATALIBA, 1998, p. 97). Calha acentuar, entretanto, que outros autores, como PAULO DE BARROS CARVALHO, apontam a existência de cinco aspectos (ou critérios), a saber, material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo, sendo que o aspecto (ou critério) quantitativo “*há de vir sempre explícito pela conjugação de duas entidades: base de cálculo e alíquota, e sua pesquisa esperta inusitado interesse, posto que é de suma relevância para desvelar peculiaridades ínsitas à natureza do gravame*” (CARVALHO, 2007, p. 357).

⁸⁴ TIPKE e LANG anotam, ao encerrar as observações sobre o tema, que ele ainda se encontra “*provisoriamente vago*”, o que confirma a pouca atenção que a manifestação de vontade do contribuinte ainda desperta no Direito Tributário (TIPKE; LANG, 2008, p. 244.)

uma pluralidade de obrigações tributárias autónomas, cujo pagamento continuado e regular constituiria fonte de incómodos excessivos ou, dando origem a uma só obrigação, exigiria contudo uma fiscalização dispendiosa e fatigante. Justamente para evitar tais inconvenientes, a lei admite que a Administração e o contribuinte procedam, por acordo, à determinação antecipada e global ou sintética da prestação tributária, que prevêem seria hipoteticamente realizada se os factos tributários fossem, de harmonia com o regime geral, objecto de uma investigação analítica.

Outros autores, notadamente em Portugal, igualmente reconhecem relevância à manifestação de vontade do contribuinte, como se vê em VASCO BRANCO GUIMARÃES, quando averba que essa manifestação ocorre *“na definição, desenvolvimento e extinção da relação tributária porquanto em todas estas fases podemos detectar momentos em que a vontade tem um papel a desempenhar”* (GUIMARÃES, 2008, p. 156).

Ainda na tradição do direito português, SOARES MARTÍNEZ, ao tratar das *“especialidades da relação tributária”*, nega que a natureza *“ex lege”* seja uma característica especial desta relação, *“porque muitas outras obrigações, não tributárias, são igualmente ‘ex lege’”*. E acrescenta o Professor da Faculdade de Direito de Lisboa que, *“excepcionalmente embora, se nos deparam casos de obrigações tributárias cujo conteúdo é negocial, definido por acordo entre o Fisco e o contribuinte”*, razão pela qual lhe parecem (SOARES MARTÍNEZ, 1996, p. 174):

[...] excessivos, pois, os termos peremptórios pelos quais o Supremo Tribunal Administrativo definiu a obrigação tributária como obrigação *“ex lege”*, pelo que as relações entre o contribuinte e o Fisco não poderiam *“apresentar um carácter contratual”* [...]. Essa será a regra, mas que admite excepções.

Devem ser mencionadas, contudo, as muitas restrições que se fazem ao alcance dessas manifestações de vontade, ressalvas que são feitas também por aqueles autores que, eventualmente, reconhecem a existência de manifestação de vontade. MARÍA ESTHER SÁNCHEZ LÓPES deixa transparecer a tese de que a vontade do sujeito passivo assume carácter secundário, porque sua manifestação atua, de modo geral, *apenas* na quantificação do tributo (SÁNCHEZ LÓPES, 2007, p. 22). Assim, a vontade

do contribuinte não se manifestaria em relação ao que MARÍA ESTHER SÁNCHEZ LÓPES chama de *aspectos estruturais do tributo* (SÁNCHEZ LÓPES, 2007, p. 24).

Esse argumento, que de certa maneira procura atenuar a importância da manifestação de vontade do contribuinte nas relações tributárias, mostra-se equivocado, porque a quantificação do tributo é, sim, aspecto estrutural do tributo, sendo ponto nevrálgico da relação tributária. SACHA CALMON, aliás, ao tratar da “*complexidade das fórmulas de cálculo do tributo devido*”, adverte: “*Nem se duvide de que numa norma de obrigação, o mais importante é mesmo o valor da prestação. Aí se condensa a meta optata da norma. O que se quer, mesmo, é o pagamento e a quitação*” (COÊLHO, 2010, p. 366, “*passim*”). Por consequência, se a vontade do contribuinte pode interferir na definição do aspecto quantitativo, estabelecendo valor diferente daquele (inicialmente) previsto na lei, me parece mais do que evidente que a manifestação de vontade alcança, inequivocamente, *aspectos estruturais do tributo*, permitindo, inclusive, o reconhecimento da existência de obrigação tributária quantitativamente diversa daquela (inicialmente) prevista na lei.

ALBERTO XAVIER, embora advirta que o tema é “*terreno extremamente controvertido, que não é aqui possível explorar*” (XAVIER, 1978, p. 103), reconhece a existência de atos bilaterais, em matéria de lançamento tributário (“*acto tributário*”), nos quais “*o juízo avaliatório, com ser um acto jurídico unilateral da Administração carece, para produzir de pleno os seus efeitos, de um acto de aceitação ou adesão do particular*” (XAVIER, 1978, p. 98). Rejeita, então, ALBERTO XAVIER, a tese de que, nos acordos tributários, haveria, em verdade, ato unilateral do fisco, ainda que dependente de aceitação pelo contribuinte, afirmando que tal tese sustenta-se “*essencialmente em um ponto: o da indisponibilidade dos direitos tributários e sua consequente inidoneidade como objecto do contrato*” (XAVIER, 1978, p. 101)⁸⁵.

⁸⁵ A indisponibilidade do interesse público (entendendo-se que o interesse do Estado na arrecadação tributária também é interesse público) não é um dado absoluto, pois, como ensina CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, o “*princípio da legalidade explicita a subordinação da atividade administrativa à lei e surge como decorrência natural da indisponibilidade do interesse público*” (BANDEIRA DE MELLO, 2009, p. 75). Portanto, a disponibilidade do interesse público ocorre no espaço conferido pela lei, podendo se cogitar, pois, de *disponibilidade do interesse público nos termos da lei*, com o que se poderia admitir a disponibilidade dos interesses tributários, nos limites, claro, da lei tributária. Noutra linha de argumentação, que complementa o que se vem de dizer, ANTONIO BERLIRI aponta a indisponibilidade como característica da “*potestà tributaria*”, e não das funções de accertamento

Segundo ALBERTO XAVIER, não há confundir estrutura com função, de modo que (XAVIER, 1978, p. 101/103, “*passim*”):

[...] não pode recusar-se natureza contratual a um dado acto pela só razão de ele não desempenhar, ou não poder desempenhar, determinada função. Ora, encarando a realidade de um prisma puramente estrutural, fácil é verificar-se que a manifestação de vontade do particular na avença não é mera aceitação de um acto administrativo, simples requisito de eficácia de um acto unilateral da Administração, idóneo, em si mesmo, para a produção dos seus efeitos jurídicos típicos. [...]

Enfim, que a relevância da vontade do particular se coloca no plano da validade do acto e não apenas no da sua eficácia, como sucederia se de acto unilateral se tratasse, resulta de se dever ter por nula ou anulável a avença celebrada por incapaz ou em que a declaração do contribuinte se tenha formado com qualquer vício.

O reconhecimento da participação da vontade do contribuinte, na relação tributária, assim, não é tema de todo ignorado pela doutrina tributária, notadamente em outros sistemas jurídicos. Todavia, essa participação é, em grande medida, subestimada, reservando-se a ela função de mera aceitação de determinadas normas, como se ao contribuinte apenas coubesse aceitar certos atos unilaterais praticados pelo fisco. Esse menoscabo, contudo, não se afigura correto, sendo inegável que a participação da vontade do contribuinte, especialmente no sistema tributário brasileiro, faz-se necessária e imprescindível em vários momentos da relação jurídica tributária, inserindo-se como condição de existência e validade de atos bilaterais, não se confundindo, pois, com simples atos de aceitação, com função supostamente de atribuir eficácia a atos unilaterais (XAVIER, 1978, p. 101/102).

Convém observar, embora a observação pareça óbvia, que não se pretende afirmar que, no Direito Tributário, seria possível ao contribuinte escolher entre ser, ou não ser tributado. A exigência do tributo, mais do que exigência simplesmente jurídica, é também exigência social, econômica e política, porque, não se concebendo a

da obrigação tributária, em relação às quais a lei pode atribuir boa dose de disponibilidade (BERLIRI, 1957, p. 73 e 78, “*passim*”). Ver ainda, no Capítulo V, observações no item V.4, a propósito da transação e a indisponibilidade do crédito tributário.

supressão do Estado, o tributo é a forma que, nessa quadra histórica, se revela como necessária e indispensável à manutenção desse Estado⁸⁶. Logo, a manifestação de vontade não vai ao ponto de se poder recusar a tributação. Contudo, ainda que não seja concebível a mais ampla manifestação de autonomia de vontade, a partir da necessidade da tributação, pode-se conceber situações em que a manifestação de vontade se mostra relevante⁸⁷.

A afirmação da presença da manifestação de vontade, sob essa ótica, não implica a hipótese extrema de se decidir por pagar ou não pagar o tributo. Exemplos de casos em que a manifestação de vontade se faz presente serão examinados no Capítulo seguinte, mas, desde já, pode se afirmar que a manifestação de vontade não ocorre apenas de uma forma, assumindo, ao contrário, graus variáveis de importância, no âmbito da relação tributária.

Em algumas situações, a manifestação de vontade é decisiva, assumindo a relação jurídica tributária natureza inegavelmente contratual (no sentido clássico da expressão), pois até o seu conteúdo é diretamente definido pelas partes envolvidas, respeitados, obviamente, certos limites legais. Nesses casos, então, contribuinte e fisco definem aspectos estruturais da obrigação tributária, criando, dentre dos contornos permitidos pelo legislador, uma obrigação tributária distinta daquela obrigação “*ex lege*”. Geralmente, essa relação tributária insere-se em um contexto mais amplo, envolvendo investimentos privados e incentivos fiscais, como ocorre, no caso brasileiro (também estudado no próximo Capítulo), nas chamadas isenções condicionadas (ou contratuais). Assim, para atrair investimentos privados, as entidades federadas

⁸⁶ Volte-se aqui à concepção bem desenvolvida por RICARDO LOBO TORRES sobre o “*Estado Fiscal*”, que supera o “*Estado Patrimonialista*”, sendo “*projeção financeira do Estado de Direito*”, caracterizando-se pelo “*novo perfil da receita pública*”, fundada “*principalmente nos tributos – ingressos derivados do trabalho e do patrimônio dos contribuintes – ao revés de se apoiar nos ingressos originários do patrimônio do príncipe*” (TORRES, 2004, P. 8).

⁸⁷ De forma análoga, também nas obrigações civis não se atribui tamanha amplitude à manifestação de vontade, porque, assim como os Estados precisam da receita tributária, igualmente as pessoas precisam trabalhar, precisam de um lugar para morar, precisam se alimentar, enfim, precisam atender suas necessidades. Logo, a opção de não trabalhar, de não morar, etc., não é uma opção social e economicamente viável para a imensa maioria das pessoas. Ainda assim, reconhece-se a existência de autonomia da vontade, por exemplo, na celebração de um contrato do trabalho, na aquisição ou na locação de um imóvel residencial (embora, repita-se, a necessidade de trabalhar ou de morar, em si mesma, escape ao âmbito da autonomia da vontade). Confira-se o que se expôs no anterior Capítulo III, especialmente item III.3.

estabelecem condições negociais específicas para tais investimentos, inclusive no que tange às questões tributárias.

Na maioria das vezes, contudo, a vontade do contribuinte se manifesta no exercício do direito de optar por regimes tributários alternativos, instituídos para facilitar, quase sempre, a apuração do “*quantum debeatur*”. É bem verdade que, nessa grande maioria de situações, o consentimento do contribuinte limita-se à aceitação de determinado conjunto de regras (que substitui as *regras comuns*, cuja aplicação não dependeria do consentimento do contribuinte). Mas, mesmo nesses casos, não há negar a possibilidade de se assimilar a formação dessa obrigação tributária à formação do *contrato de adesão*, no qual o contratante também se limita a aceitar os termos propostos pela outra parte. E, como visto no Capítulo III, o fato de se tratar de mera aceitação não desmerece a manifestação de vontade, que continua sendo necessária e indispensável para a própria constituição de determinada relação jurídica.

Observe-se, contudo, que, em qualquer caso no qual a manifestação de vontade influencie a formação da relação tributária (ainda que limitada essa influência à adesão a determinado sistema opcional de tributação), é correto reconhecer o surgimento de outra relação tributária, distinta daquela relação jurídica que se formaria “*ex lege*”, caso não houvesse o consentimento do contribuinte. Essa relação tributária que se origina da manifestação de vontade do contribuinte (ainda que se trate de simples adesão, repita-se) é submetida a regras jurídicas distintas daquelas que compõem o que se poderia denominar de *regime geral* (ou *normal*) de apuração do tributo. Nesse sentido, a propósito, VÍTOR FAVEIRO, acentua a “*independência, na situação de contratos tributários, entre a obrigação fiscal normal, que é impedida, e a obrigação do contributo em espécie, que é constituída*” (FAVEIRO, 2002, p. 754). E averba que, nos casos em que a legislação tributária prevê opções para o contribuinte, aquela “*situação normal*” deixa de existir, sendo substituída “*por uma situação especial, concreta, efectiva e definitiva de obrigação de prestação em espécie*” (FAVEIRO, 2002, p. 754).

VÍTOR FAVEIRO acentua que, havendo a opção do sujeito passivo, a nova relação jurídica formada não deve ser confundida com aquela relação “*ex lege*”, porque

essa relação “*ex lege*” é “*impedida*”, razão pela qual (FAVEIRO, 2002, p. 755):

[...] se ocorrer o incumprimento do contrato, na totalidade, ou em parte, a situação jurídica que daí resulta não é a da aplicação automática da obrigação fiscal de prestação pecuniária, mas sim a dos efeitos directo de não cumprimento de uma obrigação contratual.

Esse, certamente, o principal efeito decorrente da admissão de que determinadas relações tributárias surgem em razão da manifestação de vontade do contribuinte. Nesses casos, o regime jurídico a ser aplicado não pode ser o mesmo regime previsto para as relações tributárias que surgem de forma unilateral, “*ex lege*”, independentemente de qualquer manifestação de vontade do contribuinte. Nas hipóteses em que a manifestação de vontade do contribuinte concorre, em maior ou menor grau, para a própria formação da relação jurídica tributária, impõe-se conferir especial proteção a essa manifestação de vontade.

Isso significa que, em muitas situações, mostra-se necessário perquirir a higidez da manifestação de vontade, cogitando-se, então, das regras jurídicas que protegem a formação válida da vontade, evitando que ela seja contaminada pelo erro, ou pelo dolo, enfim, pelos vícios que invalidam a própria formação da vontade. Mais do que isso, porém, a proteção a ser conferida à manifestação de vontade, à semelhança do que ocorre no Direito Privado, deve se estender para além do momento da formação da vontade, alcançando, pois, etapas posteriores, relativas ao desenvolvimento da relação jurídica tributária.

Com efeito, no plano do Direito Privado, como anota CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, são “*de duas categorias os defeitos que podem inquinar o ato negocial. Uns atingem a própria manifestação de vontade, perturbando a sua elaboração e atuam sobre o consentimento*” (PEREIRA, 1995, p. 324). Outros defeitos, segundo CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, são de ordem social, por implicarem em “*uma insubordinação da vontade às exigências legais, no que diz respeito ao resultado querido*” (PEREIRA, 1995, p. 325). O erro, o dolo e a coação, são vícios que atingem a própria manifestação de vontade, enquanto a simulação, a fraude e a lesão configuram vícios sociais (PEREIRA, 1995, p. 325).

Ora, a recusa em admitir a participação da vontade do contribuinte resulta na perversa prática de desprezar aspectos relativos à validade da manifestação de vontade. Ao se equiparar os casos em que concorre a manifestação de vontade do contribuinte (mesmo que *limitada* essa manifestação à *adesão*) aos casos em que a atuação do fisco é unilateral, fragiliza-se a posição jurídica do contribuinte, como estudado em casos concretos abordados no próximo Capítulo.

Portanto, reconhecer a existência de manifestação de vontade do contribuinte, nos variados graus de importância em que ela se manifesta, é condição necessária para, em primeiro lugar, se oferecer especial à própria formação dessa vontade. Mas, como se disse, a proteção jurídica ao contribuinte não deve se limitar ao momento da formação da relação jurídica tributária, devendo alcançar igualmente a *execução* dessa relação jurídica.

Volte-se à lição de ENZO ROPPO, autor que, examinando o contrato, afirma que todo contrato tem por objetivo “*realizar uma operação económica reconhecida e tutelada pelo direito*”, de modo que “*os efeitos do contrato, na verdade, representam precisamente a expressão e a formalização jurídica daquelas transferências de riqueza que constituem a substância de qualquer operação contratual*” (ROPPO, 1988, p. 210). Sob esse ângulo, não se pode recusar à relação jurídica tributária esse efeito de formalização jurídica da *transferência de riqueza*, o que denota certa compatibilidade da relação tributária com a ideia de contrato⁸⁸.

⁸⁸ É conveniente abrir parênteses para pontuar dois aspectos importantes decorrentes dessa analogia entre a relação tributária e o contrato. A ideia de contrato pressupõe a satisfação de interesses de ambas as partes, admitindo-se que tais interesses possam ser convergentes ou divergentes (recorde-se, a esse respeito, o que se expôs no Capítulo III, especialmente item III.3, no qual se explica que não é necessário que haja, sempre, divergência de interesses, podendo haver também a sua convergência). Quanto ao Direito Tributário, poder-se-ia questionar a existência de algum interesse (convergente ou divergente) que pudesse levar ao reconhecimento de um vínculo contratual entre fisco e contribuinte. De forma mais direta, poder-se-ia dizer que a relação tributária sempre seria unilateral, no sentido de que por ela apenas ocorre o empobrecimento do contribuinte, com o enriquecimento do fisco.

A esse questionamento, todavia, caberia lembrar, de forma mais genérica, a explicação imputada a OLIVER WENDELL HOLMES de que “*taxes are what we pay for a civilized society*” (ADAMS, 1994, p. XXI). Essa discussão, entretanto, ultrapassa os limites deste trabalho, razão pela qual é suficiente, aqui, a afirmação de que, em troca de tributos, a sociedade recebe todo um aparato que lhe garante segurança em sentido amplo. Ou, como sustentam STEPHEN HOLMES e CASS R. SUSTEIN, a “*liberdade depende dos tributos*”, não sendo *dons divinos* ou *frutos da natureza*, pois, “*private liberties have public costs*” (HOLMES; e SUSTEIN, 1999, p. 220, “*passim*”).

Frise-se, outrossim, que discussão similar se põe em torno do contrato de doação, no Direito Civil, contrato em que haveria o enriquecimento do donatário, com o empobrecimento do doador, sem que

Consequentemente, também há que se perquirir, então, o “*problema da funcionalidade do contrato*”, como novamente explica ENZO ROPPO (ROPPO, 1988, p. 221):

Mais concretamente, perante a constatação de que o contrato não é funcional à operação económica perseguida pelos contraentes, mas antes trai o seu sentido e espírito, põe-se o problema de avaliar se os efeitos do contrato devem igualmente produzir-se, ou não. Ainda mais em concreto, e vendo a coisa do ponto de vista dos próprios interessados, trata-se de saber se o contraente prejudicado pelas circunstâncias que perturbam o regular desenvolvimento da operação e que perturbam a sua economia [...] deve, ainda assim, cumprir os seus compromissos contratuais, ou se pode considerar-se desvinculado.

Tratando-se, pois, de relação jurídica tributária em que haja manifestação de vontade do contribuinte, o reconhecimento jurídico desta manifestação de vontade projeta efeitos concretos, não apenas no que se refere à exigência de manifestação válida da vontade, mas também no que se refere aos efeitos económicos esperados de tal

nenhum valor se agregasse ao património deste último. JOÃO BAPTISTA VILLELA, ao tratar do tema, observa que a “*contratualidade é suficientemente fecunda e flexível para comportar soluções que não sejam demarcadas pela correspectividade. O déficit não está no contrato, enquanto tal, mas na sua imperfeição, consistente em não suportar, confortavelmente, uma atribuição patrimonial gratuita ou, para usar uma feliz imagem do mesmo Camargo Penteado, uma atribuição que ‘caminha em um só sentido’, isto é, que na seja ‘uma via de mão dupla’*” (VILLELA, 2006, p. 261). Tem-se, pois, contrato de doação, ainda que não seja visível uma contrapartida do donatário em favor do doador.

No caso da relação tributária, também se poderia vislumbrar dificuldades em reconhecer aquela “*correspectividade*”, embora, em relação a algumas espécies tributárias, seja mais visível a contrapartida que o Estado oferece ao contribuinte. Daí porque, como já visto, autores do porte de SACHA CALMON NAVARRO COELHO referem-se a algumas espécies tributárias como *bilaterais*: “*Os impostos independem de o Estado fazer ou dar algo ao contribuintes. As taxas e as contribuições exigem uma atuação do Estado voltada ao contribuinte. No primeiro caso, obrigação unilateral. No segundo, obrigação bilateral*” (COELHO, 2010, p. 375; ver ainda, “*retro*”, nota nº 76).

Dessa analogia agora feita em relação à obrigação tributária e o contrato civil, porém, não se extraia a conclusão de que a tributação se fundamenta, no plano moral, no benefício oferecido pelo Estado ao contribuinte. Essa discussão, bem mais ampla, sobre os fundamentos da tributação, escapa ao objetivo deste trabalho, cabendo fazer remissão, entretanto, à discussão feita por MICHEL BOUVIER sobre as representações *liberais* e *comunitaristas* do tributo (BOUVIER, 2005, p. 215 e seguintes). Segundo BOUVIER, todas as teorizações acerca da razão da tributação podem ser resumidas em duas grandes correntes, quais sejam, a teoria do imposto-troca e a teoria do imposto-solidariedade (BOUVIER, 2005, p. 215), a primeira, de viés nitidamente liberal, ainda que com variações muitas, ao longo dos anos, dentre elas, especialmente, a “*dénommée théorie du beneficium, qui ‘assimile la prise de décision dans le cadre du secteur public à celle propre aux marchés’*” (BOUVIER, 2005, p. 217), a segunda, de inspiração socialista, que levou vários autores “*à privilégier l’aspect ‘sacrificiel’ de l’impôt et à la considérer comme un devoir nécessaire à l’établissement d’un lien social fondé sur l’idée de solidarité*” (BOUVIER, 2005, p. 220). Ao meu sentir, a ênfase dada ao princípio da capacidade contributiva conduz à conclusão de que a tributação se fundamenta em um genérico dever de solidariedade entre todos aqueles que compõem o corpo social, mas o tema é bem mais complexo e envolve trilhas variadas, que são bem exploradas por LIAM MURPHY e THOMAS NAGEL (MURPHY; e NAGEL, 2005), não se podendo, ao menos nesta tese, prolongar-se o debate.

relação jurídica tributária. Temas como a ocorrência de “*erro*” (artigo 138 do Código Civil) ou de “*lesão*” (artigo 157 do Código Civil), a existência de “*cláusula resolutiva*” (artigo 474 do Código Civil), ou a configuração de “*onerosidade excessiva*” (artigo 478 do Código Civil), devem passar a integrar o repertório do Direito Tributário, se constatada a existência de relação jurídica tributária em que houve a efetiva participação de vontade do sujeito passivo. Até porque, como bem pontuado por VÍTOR FAVEIRO, “*o que é indispensável é que, quando se recorrer ao meio contratual, a situação seja efectivamente tratada como contrato contributivo, e não como instituição de natureza mista, confusa e de mero expediente institucional*” (FAVEIRO, 2002, p. 755).

É conveniente pontuar, ademais, que a manifestação da vontade a ser preservada, na relação jurídica tributária, é a do contribuinte, porque, no mais das vezes, será ele a parte mais frágil, sem condições efetivas de participar da definição do conteúdo da relação tributária. Assim, em linha de princípio, a parte a ser protegida, com invocação de regras que têm origem no direito privado, é a parte passiva da relação tributária, o contribuinte. Todavia, não se pode desprezar a possibilidade teórica de se discutir eventuais vícios em relação à parte ativa da relação jurídica tributária, mas essa discussão foge ao objeto da presente tese⁸⁹.

Todas essas considerações tecidas de forma mais genérica, como já anotado, serão concretamente aplicadas no Capítulo seguinte, ao se examinar situações que frequentemente ocorrem em nossa prática tributária, de forma a se explicitar as consequências da tese sustentada. Antes, porém, desta aplicação do que aqui se propõe, é necessário examinar se a admissão da vontade do contribuinte, na relação jurídica tributária, encontra limitações de ordem constitucional, ou, por outras palavras, se a Constituição Federal, no caso brasileiro, é obstáculo ao reconhecimento da manifestação de vontade do contribuinte.

⁸⁹ MISABEL DERZI sustenta que “*o princípio da proteção da confiança e da irretroatividade são princípios e direitos fundamentais individuais, que somente o privado pode reivindicar, em contraposição à Administração pública*”, por ser “*notável a relação de dependência do cidadão em face do Estado, em seus atos de intervenção e de regulação, de modo que o Ente estatal tem mais recursos, e muitos mais abrangentes, para se prevenir de uma decepção (a criação de novos tributos é apenas um exemplo entre outros)*” (DERZI, 2009, p. 604/605). Como proposição geral, a tese de MISABEL DERZI é inquestionável, mas há que fazer ressalva no que tange, notadamente em relação a Municípios e Estados, que grandes corporações tenham mais recursos e meios de se precaver contra decepções, como anotado, “*retro*”, na nota nº 73, item IV.1.

IV.5 – A manifestação de vontade e a Constituição Federal

Estando o Direito Tributário minuciosamente disciplinado pela Constituição Federal, havendo muitas *limitações constitucionais ao poder de tributar*, haveria possibilidade de adoção da atuação contratual também no âmbito tributário? Tomando-se como parâmetro o que já se estudou nos Capítulos anteriores (especialmente Capítulos I e II), é possível dizer que, sim, a atuação concertada entre fisco e contribuinte não encontra vedação nos princípios constitucionais que regem a tributação, ainda que essa atuação concertada não se desenvolva de forma absolutamente livre. O princípio da praticabilidade, conjugado com leitura mais atualizada do princípio da legalidade, aponta para a possibilidade de adoção de modelo consensual também no campo tributário, como um dos métodos de tornar mais prática a aplicação da lei tributária.⁹⁰

Ao que já se viu, porém, as maiores resistências ao reconhecimento da manifestação de vontade do administrado se localizam justamente no Direito Tributário⁹¹, mas, na expressão de JOÃO BAPTISTA VILLELA, “*como a vida nunca esperou pelo direito*” (VILLELA, 2006, p. 279), o *bilateral negociado* também se instalou no âmbito tributário. A celeuma provocada pelas situações nas quais há manifestação da vontade do contribuinte recomenda, contudo, que se insista na afirmação da compatibilidade desta manifestação de vontade com a Constituição Federal, notadamente em relação com os princípios da legalidade e da igualdade.

IV.5.1 – Ainda a legalidade e a praticabilidade: o acordo de vontades

O reconhecimento da manifestação de vontade do contribuinte, nas relações tributárias, não encontra obstáculo no princípio da legalidade. A manifestação de vontade do contribuinte deve ocorrer apenas no campo não proibido pela lei tributária, não se cogitando de manifestação de vontade “*contra legem*”. Está pressuposto, então,

⁹⁰ Conferir, especialmente, item I.V do Capítulo I.

⁹¹ Conferir, especialmente, neste Capítulo, item IV.4, e, ainda Capítulo II, item II.3, e Capítulo I, item I.6.

que o consentimento do contribuinte ocorre nos espaços em que o legislador admite ou não proíbe a sua manifestação, sempre com o objetivo de tornar mais legítima a relação entre fisco e contribuinte⁹².

Não há, pois, contraposição entre a admissão da manifestação de vontade do contribuinte e a legalidade, na medida em que a manifestação de vontade atua para suprir a incapacidade da lei tributária em prever todas as variáveis que podem se manifestar na relação jurídica tributária. A lei, pelo grau de generalidade que deve conter, não se mostra suficiente para regulamentar de modo eficiente todas as situações tributárias. Questões fáticas específicas, dificuldade probatórias, e mesmo questões hermenêuticas, que não podem ser previstas pelo legislador, tornam muito difícil a correta aplicação da norma jurídica⁹³.

A participação da vontade do contribuinte, dessa maneira, antes de negar a segurança jurídica oferecida pela legalidade, reforça esta mesma segurança, pois legitima a atuação estatal, que resulta da concordância de vontades entre fisco e contribuinte. Corroborando esse entendimento a afirmação de MICHEL BOUVIER de que *“les accords fiscaux sont bien source de sécurité juridique à la foi pour le contribuable et pour l’administration”*, , porque é a tentativa de se resolver uma quantidade muito grande de problemas, a partir *“d’une conception préventive et non répressive”* (BOUVIER, 2008, p. 56, *“passim”*).

KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, nessa toada, admitem a adoção da *“forma contratual”* em matéria tributária, observando que, *“contrariamente a opinião generalizada”*, *“o princípio da legalidade não exige por isso a inadmissibilidade da forma contratual, mas somente uma sanção eficaz, quando o contrato pelo conteúdo ofende a lei”* (TIPKE; LANG, 2008, p. 243/244). Assim, TIPKE e LANG entendem que não se pode afirmar *“nenhuma proibição geral de forma contratual”*, ao menos no direito alemão, havendo, sim, *“um vácuo jurídico”*, razão pela qual *“a forma jurídica*

⁹² Recorde-se o que se assinalou sobre a admissão do consentimento e a pretensa indisponibilidade do crédito tributário, conforme, *“retro”*, nota nº 85. Ver ainda, no Capítulo V, observações no item V.4, a propósito da transação e a indisponibilidade do crédito tributário.

⁹³ Assim BOUVIER pontua que *as questões de interpretação* são fonte de um *contencioso*, que pode ser evitado com soluções previamente acordadas (BOUVIER, 2008, p. 56).

do contrato público [...] não necessita de nenhuma autorização legal expressa” (TIPKE; LANG, 2008, p. 244).

Aqui, cabe reiterar o questionamento ao dogma resultante de uma visão estreita da legalidade, dogma que transparece na já citada lição de HELY LOPES MEIRELLES, sempre repetida na seara do direito público, de que “*na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa ‘pode fazer assim’; para o administrador público significa ‘deve fazer assim’*”. (MEIRELLES, 1989, p. 78). Como visto nos capítulos precedentes (especialmente Capítulo I), é virtualmente impossível ao legislador antecipar todos os fatos, e, mesmo que possível fosse antecipar tais fatos, a lei se tornaria tão casuística e contraditória, que ao invés de segurança jurídica e certeza, ela resultaria em insegurança e incerteza. Repetindo também a lição de HUMBERTO ÁVILA, nesse contexto, “*soluções tornam-se problemas. O paradoxo reside no fato de que o combate à insegurança contribui para a insegurança*” (ÁVILA, 2011, p. 44)⁹⁴.

Exigências de ordem prática impõem, então, a busca por soluções que, não estando diretamente previstas (ou antecipadas) na lei, também não contrariam diretamente o ordenamento jurídico, isto é, não são soluções proibidas, atuando os operadores do direito (no caso, contribuintes e fisco) naquele “*vácuo jurídico*” apontado por TIPKE e LANG, no qual a atuação estatal se dá independentemente da existência de “*autorização legal expressa*” (TIPKE; LANG, 2008, p. 244). vale dizer, se dá no espaço do *não proibido*.

IÑAKI BILBAO ESTRADA, por seu turno, reconhece que “*ante uma disciplina [legal] imprecisa e incompleta*”, tem-se o necessário “*ejercicio de facultades discrecionales*” pela Administração Tributária, de modo a tornar efetiva a aplicação das normas tributárias (BILBAO ESTRADA, 2006, p. 189, esclareci). Nesse contexto,

⁹⁴ Em sentido contrário, veja-se a crítica de IÑAKI BILBAO ESTRADA, ao afirmar que haveria uma clara diminuição dos princípios da segurança jurídica e da igualdade se fosse possível às partes declarar o nascimento ou não de uma obrigação tributária, independentemente do que estivesse estabelecido em lei (BILBAO ESTRADA, 2006, p. 174/175). Anote-se, porém, que BILBAO ESTRADA vai reconhecer a possibilidade de haver acordo de vontades no desenvolvimento da relação tributária, como forma de se alcançar “*un mejor cumplimiento del deber de contribuir, ya que no siempre la fijación mediante normas de Derecho necesario de la obligación tributaria asegura una mayor efectividad del mencionado deber*” (BILBAO ESTRADA, 2006, p. 189).

inegável na sociedade moderna, “ninguna garantía puede ser más satisfactoria para el contribuyente que la intervención directa em la formación de dichos actos” (BILBAO ESTRADA, 2006, p. 189). Ou, como anotado por MISABEL DERZI, em passagem já citada, “a declaração de vontade do contribuinte, caso a caso, deve substituir a vontade da lei” (DERZI, 2007, p. 357)⁹⁵.

MISABEL DERZI faz ainda correlação mais ampla entre a atuação concertada da Administração Pública e o processo democrático, observando que a “*formação do Direito e sua aplicação, em todas as áreas, inclusive no domínio tributário, parecem cada vez mais negociadas*”, citando, no caso tributário, “*a negociação, a transação e os acordos prévios de valorização das bases, além da arbitragem*” (DERZI, 2009, p. 464, “*passim*”). Na presente tese, como já pontuado, não se examina a questão da participação democrática na “*formação do Direito*”, para utilizar a expressão de MISABEL DERZI, mas especialmente na “*sua aplicação*”, isto é, na execução das normas tributárias.⁹⁶ No plano mais restrito da aplicação das normas tributárias, prossegue MISABEL DERZI, o “*Estado de Direito se faz exigente não somente de uma legalidade formal, mas de uma legitimidade plena de democracia participativa*”, que vai se refletir também “*nas relações da Administração Tributária como os cidadãos-contribuintes*” (DERZI, 2009, p. 464, “*passim*”).

Vem dessa orientação a constatação do “*reforço do consentimento*”, fiando-se MISABEL DERZI em estudos desenvolvidos pelo Conselho de Impostos da França, reconhecendo, assim, a “*profunda transformação por que passam, na hora presente, as relações do Estado com os contribuintes, antes fortemente impregnadas de opressão e unilateralidade*” (DERZI, 2009, p. 465). Nesse sentido, não há contraposição entre o princípio da legalidade e admissão do *bilateral negociado*. Ao contrário, se procura, “*em toda parte, reforçar legalidade com legitimidade, por meio de uma renovação sistemática do consentimento do tributo, cuja manifestação não se esgota mais na*

⁹⁵ Conforme Capítulo I, especialmente item I.5.1.

⁹⁶ Embora, a partir do *giro hermenêutico*, seja necessário entender essa aplicação “*cum grano salis*”, pois também o Judiciário e o Executivo criam o direito, visto o “*abandono da caduca concepção de uma aplicação da lei, como um silogismo lógico dedutivo, em favor de uma compreensão jurídica, parece uma aquisição definitiva*”, resultante da “*evolução da hermenêutica jurídica, desencadeada pelo impulso notável que lhe deu E. BETTI, [...] e, sobretudo, pela obra não menos fundamental de HANS GEORG GADAMER*” (DERZI, 2009, p. 93).

representação parlamentar tradicional” (DERZI, 2009, p. 465)⁹⁷.

E dentre as várias “*estratégias*” empregadas pela Administração Tributária para “*reforçar o consentimento ao tributo*” (DERZI, 2009, p. 466/472), que são relacionadas por MISABEL DERZI, destaque-se a “*busca do diálogo e do acordo, como técnicas de redução da litigiosidade e do grau de insatisfação dos contribuintes com a tributação*”, acordos que ocorrem “*antes de formalizado e determinado o crédito tributário, ou antes de ajuizada a cobrança*” (DERZI, 2009, p. 471/472). Esses acordos podem anteceder a apuração da base de cálculo do tributo, ou permitir “*formas de correção dos erros praticados pelos contribuintes*” (DERZI, 2009, p. 472). O princípio da praticabilidade, assim, é satisfeito com a utilização do consenso, sem que haja supressão das exigências da legalidade.

É claro que, nos casos em que a manifestação de vontade do contribuinte corresponder à simples adesão a determinado regime jurídico especial de apuração do valor devido, regime este cujo conteúdo já estiver fixado em normas tributárias, ter-se-á mais preservada a noção clássica de legalidade. Nesses casos, a atuação das autoridades fiscais se limita a fazer o que está definido na legislação tributária, porque a manifestação de vontade do contribuinte não interfere no conteúdo da relação tributária. Este conteúdo, repita-se, nessas hipóteses, encontra-se exaustivamente definido pela lei tributária. É o que ocorre, por exemplo, no Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), cujo regime de apuração pelo chamado *lucro presumido* merece minuciosa regulamentação legal,⁹⁸ como também ocorre em relação ao “*Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e*

⁹⁷ MISABEL DERZI assinala que, em alguns países, tem-se abandonado a expressão “*sujeito ao imposto*”, por ser “*ainda marcada pelo unilateralismo da Administração Pública*”, mas critica, com razão, a substituição da antiga expressão pelo termo “*cliente*”, que “*se refere a uma relação de mercado, implicando concorrência e liberdade de escolha, características diversas das relações tributárias*” (DERZI, 2009, p. 465, “*passim*”). De toda forma, conclui MISABEL, a questão da nomenclatura adotada ilustra “*o grau intenso de transformação por que passam as relações entre a Fazenda Pública e o cidadão contribuinte*” (DERZI, 2009, p. 466).

⁹⁸ Nesse sentido, confira-se especialmente a Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (arts. 44 e 45) e a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (arts. 25 a 27), que tratam do regime de apuração pelo “*lucro presumido*”, cuja aplicação depende da opção do contribuinte, com conteúdo exaustivamente fixado pela legislação tributária (e que se distingue do regime normal de apuração, denominado “*lucro real*”, aplicável às “*pessoas jurídicas obrigadas a tributação com base no lucro real (art. 36)*” e às “*pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44)*” (artigo 37 da Lei nº 8.981, de 1995). Maiores explicações são dadas, ainda, no Capítulo seguinte.

Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional”⁹⁹.

Todavia, em muitos casos, o legislador nada disciplina de forma específica, remetendo a definição do conteúdo da relação tributária para a autoridade fiscal, havendo, pois, espaço mais amplo para atuação da vontade das partes (contribuinte e fisco), visto que a autoridade fiscal não se limita a aplicar a norma jurídica, se não que a criar esta *norma individual*, com o necessário concurso da manifestação de vontade do contribuinte. Exemplo desse fenômeno pode ser apontado no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), visto que a legislação mineira prevê a existência de regimes especiais de tributação cujo conteúdo encontra-se definido na legislação tributária, ao mesmo tempo em que se permite às autoridades fiscais, com o consentimento do contribuinte, estabelecer outros conteúdos, distintos daqueles previamente definidos, e pertinentes às “*peculiaridades próprias de determinadas categorias de contribuintes*”¹⁰⁰. Equiparar, pois, essas situações aos casos de atuação unilateral do Poder Público é fragilizar a posição jurídica do contribuinte, enfraquecendo, pois, a segurança jurídica que deve pautar as relações entre fisco e contribuinte.

⁹⁹ Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (especialmente arts. 12 a 41). Maiores explicações no Capítulo seguinte.

¹⁰⁰ Nesse sentido, e como exemplo a ser mais explorado no Capítulo seguinte, o Regulamento do ICMS/2002, RICMS/2002, de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto Estadual nº 43.080, de 2002, dispõe em seu artigo 181, que os “*regimes especiais de tributação disciplinam, na forma estabelecida nos Anexos IX e XV, procedimentos a serem adotados pelos contribuintes, relativamente ao cumprimento de suas obrigações atinentes ao imposto*”. Os mencionados Anexos IX e XV do RICMS/2002, então, definem o conteúdo de vários regimes especiais, mas, nos termos do artigo 183, a “*Secretaria de Estado da Fazenda poderá instituir outros regimes especiais de tributação, tendo em vista as peculiaridades das operações de circulação de mercadorias ou das prestações de serviços de transporte ou de comunicação, próprias de determinada categoria de contribuintes ou atividade econômica, fixando critérios para sua adoção e vigência*”, permitindo-se até mesmo, no artigo 184, a concessão, “*em caráter individual*”, de “*Regime Especial de Interesse do Contribuinte, requerido na forma prescrita pela legislação tributária administrativa, consideradas as peculiaridades e as circunstâncias das operações ou das prestações que justifiquem a sua adoção*”.

Confira-se, ainda, o artigo 185 do mesmo RICMS/2002, dispondo que os “*regimes especiais, inclusive os concedidos em caráter individual, terão sua aplicação automaticamente suspensa com a superveniência de qualquer norma legal que os contrarie ou seja com eles incompatível*”. Tem-se, aqui, aplicação do que se afirma nesta tese, isto é, de que os limites normativos para atuação da manifestação de vontade, em muitos casos, serão limites negativos, sendo vedada apenas a adoção de condutas proibidas pelo ordenamento jurídico.

Em outros Estados, diferente não é a orientação dos Regulamentos do ICMS, podendo ser mencionados, “*brevitatis causa*”, artigo 479-A do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, aprovado pelo Decreto Estadual nº 45.490, de 30 de novembro de 2000, ou o artigo 218 e seguintes do Regulamento do ICMS do Estado do Rio de Janeiro, aprovado pelo Decreto Estadual nº 27.427, de 17 de novembro de 2000.

Fique claro, pois, que as propostas contidas nesta tese não pretendem negar o princípio da legalidade, mas compreendê-lo de modo adequado às exigências desta época, até para que não se tenha um insuperável hiato entre o direito e a realidade por ele regulada. Há muito a legalidade mostrou-se insuficiente, havendo, especialmente no Direito Público, inúmeras situações em que a atuação estatal ocorre, não de forma unilateral, mas essencialmente bilateral, não havendo, assim, incompatibilidade insuperável entre a exigência da legalidade e a adoção da “*forma contratual*”.

Também no âmbito tributário, a manifestação da vontade do contribuinte está a ocorrer, diariamente, nas relações tributárias que se desenvolvem em nosso sistema jurídico, e a visão clássica do princípio da legalidade (e suas derivações, como a legalidade estrita, a tipicidade) é insuficiente para explicar como isso pode ocorrer – e efetivamente ocorre, repita-se. A releitura que aqui se faz do princípio da legalidade mostra, assim, a solução que o sistema jurídico oferece para as *irritações* vindas do sistema econômico, de modo a manter a própria *autopoiese* do sistema jurídico. Na ponderação de MISABEL DERZI, não se pode descartar uma “*aplicação moderada da lei tributária, sem exageros irrealistas, de bom senso, evitando-se o formalismo excessivo, tudo voltado a ampliar o consentimento do contribuinte ao tributo e a pacificar as relações entre o contribuinte e a Administração Tributária*” (DERZI, 2009, p. 472).

Por outros termos, o apego à legalidade, em seu modelo clássico, é *exagero irrealista*, que não explica a realidade cotidiana das relações tributárias, razão pela qual o apego a esse modelo clássico resultaria na conclusão de que o sistema jurídico teria entrado em colapso, diluindo-se no ambiente, pois que as relações tributárias ocorreriam à margem dos comandos jurídicos oriundos diretamente da lei. Esta conclusão, porém, não é correta, de modo que as relações tributárias continuam a ser regidas pelo sistema jurídico, mas por outros meios além da legalidade em sua concepção clássica.

IV.5.2 – O acordo de vontades e a igualdade: exigência de controle

Noutro giro, a possibilidade de o contribuinte, com sua manifestação de vontade, interferir na formação e no conteúdo da obrigação tributária, provoca outra ordem de

problemas, relacionados, não com a forma jurídica assumida pela relação tributária, mas com a necessidade de se preservar os princípios da igualdade, da impessoalidade e da moralidade na atuação da Administração Tributária. O tema já foi tratado nos Capítulos I (itens I.3 e I.5.III) II (item II.4), mas outras considerações devem ser acrescentadas.

Sob o ângulo interno, vale dizer, considerando a relação tributária entre fisco e contribuinte, a necessidade do consentimento do contribuinte oferece segurança jurídica suficiente para que não se instaure o arbítrio na relação tributária. Repetindo MISABEL DERZI, “*a declaração de vontade do contribuinte, caso a caso, deve substituir a vontade da lei*” (DERZI, 2007, p. 357), assumindo esta declaração a função de garantia contra a atuação arbitrária do fisco.

Todavia, sob o ângulo externo, é necessário cogitar de agressões aos princípios republicanos que devem pautar a conduta da Administração Pública. A atuação bilateral não deve servir de instrumento para que fisco e contribuinte contornem exigências legais, criando privilégios e benesses que não poderiam ser estendidas a todos os contribuintes. Deve ser dada especial atenção, então, aos riscos provocados a terceiros que não participam da relação tributária, mas que eventualmente seriam prejudicados (basta pensar na questão da concorrência empresarial, que seria desequilibrada na medida em que um ou outro contribuinte recebesse tratamento especial e mais benéfico), ou ainda os riscos ao interesse público, em sua acepção mais ampla (o que seria exemplificado pela injustificada evasão de recursos tributários, em contradição com a exigência de tributação de acordo com a capacidade econômica). Todas essas questões, direta ou indiretamente, terminam por esbarrar, então, na proteção ao princípio da igualdade, que poderia ser desatendido com a atuação concertada da Administração Pública.

Em verdade, a partir das exigências de igualdade, duas espécies de dificuldades podem ser destacadas e confrontadas com a possibilidade de consenso na esfera tributária.

O primeiro desses problemas relaciona-se com a *igualdade de acesso ao fisco*, porque, sabidamente, não são todos os contribuintes que têm possibilidade de *dialogar*

com as autoridades fiscais, o que, via de regra, ocorre apenas com grupos econômicos mais fortes, que mantêm interlocução quase que permanente com as cúpulas dos órgãos fazendários.

Esse tipo de dificuldade surge nos casos em que a manifestação de vontade ocorre em grau mais acentuado. É claro que não há maiores problemas na aplicação da igualdade nas situações em que a manifestação de vontade do contribuinte limita-se à adesão a um regime jurídico especial de tributação, porque, nestas situações, o conteúdo da relação tributária já está previamente definido pela legislação tributária, atendendo-se, pois, à uniformidade de critérios. Os efeitos do regime jurídico são, nessas hipóteses, idênticos para todos aqueles que manifestem sua opção pelo regime especial, preservando-se, então, a igualdade de acesso ao fisco.

Maiores problemas, todavia, surgem quando o grau de participação da vontade do contribuinte é mais acentuado, porque, em tais hipóteses, há possibilidade de ocorrer distinções no conteúdo do regime jurídico tributário que será aplicado a determinado contribuinte. A dificuldade reside, pois, em conciliar a necessidade de adaptação do regime tributário a determinadas particularidades do contribuinte (ou de um grupo de contribuintes), sem que se configure, nesses casos, agressão à isonomia.

Nesse ponto, aliás, reside a crítica mais severa à adoção da transação em matéria tributária, crítica que pode ser estendida às outras formas de manifestação de vontade do contribuinte. PAULO RICARDO SOUSA CRUZ, por exemplo, afirma que o “*princípio da igualdade também é obstáculo para que a transação possa ser admitida como mecanismo de aplicação indiscriminada para a solução de conflitos tributários*” (CRUZ, 2004, p. 157), visto que a transação, “*na sua forma mais pura*”, está “*permeada de discricionariedade em grau elevadíssimo*”, razão pela qual somente poderia ser admitida “*a casos especiais*” (CRUZ, 2004, p. 159), e ainda assim mediante lei específica, que defina, “*rigorosamente, de forma impessoal os casos a serem objeto de transação e as concessões a serem feitas*” (CRUZ, 2004, p. 188). Respondendo a tais críticas, ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR busca a experiência norte-americana para propor a “*procedimentalização*” como forma de permitir, “*democraticamente, que todo e qualquer administrado tenha condições de propor à*

Administração a realização da transação”¹⁰¹, até porque, prossegue ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR, ainda quando as autoridades administrativas “*respeitem o princípio da isonomia e se disponham a receber quem quer que com elas queira falar, os mais humildes administrados se sentem intimidados em tentar esse contato, que, inevitavelmente, passa por um ‘ritual de secretárias, datas, horários [...]’*” (BATISTA JÚNIOR, 2007, p. 550)¹⁰².

Com efeito, a “*procedimentalização*”, isto é, a criação de mecanismos processuais que permitam ao contribuinte (qualquer contribuinte) manifestar sua vontade nas relações tributárias, é a forma mais adequada de se assegurar a igualdade de oportunidades, ainda que, desigualdades mais profundas não sejam sanadas com essa “*procedimentalização*”. Todavia, ao contribuinte a que faltam mínimas noções sobre seus direitos e deveres, a que faltam informações básicas sobre a legislação tributária, dificilmente se mostrará útil a existência de todo um processo que lhe permita acesso aos órgãos fazendários. Mas essa desigualdade de informações não se resolve por meio de mecanismos jurídicos, exigindo, inegavelmente, uma evolução cultural, um *processo civilizatório*, não bastando simplesmente a veiculação de regras ou manuais jurídicos. De todo modo, ainda que em um plano essencialmente formal, a existência de mecanismos procedimentais permite igualar a oportunidade de acesso ao fisco, “*aumentando o grau de informação e de conhecimento do contribuinte*” (DERZI, 2009, p. 466) e tornando possível a implementação de mecanismos consensuais, mesmo em relação aos “*mais humildes administrados*” (BATISTA JÚNIOR, 2007, p. 550)

¹⁰¹ Dentre as “*estratégias*” para reforçar o entendimento, já mencionadas no anterior item IV.5.1, MISABEL DERZI também destaca a necessidade de se aumentar “*o grau de informação e de conhecimento do contribuinte sobre as normas tributárias que deverá cumprir; sobre seus direitos e deveres, sobre os procedimentos mais adequados*” (DERZI, 2009, p. 466).

¹⁰² ONOFRE BATISTA ALVES JÚNIOR lembra, a esse propósito, o artigo 7º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Federal, determinando que os órgãos públicos elaborem “*modelos ou formulários padronizados para assuntos que importem pretensões equivalentes*” (BATISTA JÚNIOR, 2007, p. 550). Embora em outro contexto, HUMBERTO ÁVILA, ao tratar da igualdade no Poder Executivo, assinala que “*o princípio do devido processo legal estabelece um ideal de protetividade do contribuinte para a defesa de seus interesses e – no viés aqui privilegiado – para a manifestação das suas diferenças*” (ÁVILA, 2008, p. 188). Assim, HUMBERTO ÁVILA, após registrar que o devido processo legal exerce funções “*integrativa*”, “*interpretativa*” e “*bloqueadora*”, conclui que “*essas funções eficazes do devido processo legal são fundamentais para a realização da igualdade*”, porque são o meio necessário para o Poder Executivo “*possibilitar condições efetivas para que [...] sejam proporcionadas condições de o contribuinte demonstrar particularidade que possam afetar a aplicação da lei ao caso concreto*” (ÁVILA, 2008, p. 188/190, “*passim*”).

Além da questão relativa ao acesso do contribuinte ao fisco, o segundo problema que surge, no momento em que admitida a manifestação de vontade do contribuinte na relação tributária, refere-se à aplicação da igualdade no que tange ao conteúdo dessa relação tributária. Nesse ponto, torna-se mais difícil implementar a igualdade, porque a admissão da manifestação de vontade tem como pressuposto, justamente, a dificuldade de se estabelecer padrões normativos que possam atender às particularidades de todos os contribuintes (ou grupos de contribuintes). Esta dificuldade, porém, não pode ser vista como empecilho à admissão da vontade, até porque, como registra ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR, o *“princípio da igualdade correrá maior risco de lesão se a Administração celebrar acordos à margem do procedimento do que correria uma vez dentro dele”* (BATISTA JÚNIOR, 2007, p. 550). Por outros termos, as manifestações de vontade já vêm ocorrendo no cotidiano das relações tributárias, motivo pelo qual, admitir a existência dessas manifestações de vontade não aumentaria o risco de danos à isonomia, até porque, se há danos, eles vêm sendo causados há muito tempo¹⁰³.

A dificuldade, no que tange ao conteúdo das obrigações tributárias decorrentes da manifestação de vontade está em obter o ponto de equilíbrio entre a necessidade de se garantir isonomia, mantendo a eficiência proporcionada pelo ajuste adaptado à realidade de determinado contribuinte. É certo que, sob o ponto de vista do contribuinte, a adoção da forma bilateral visa atender essencialmente aos seus interesses privados, mas tais interesses não podem se opor, frontalmente, ao interesse público que existe na arrecadação de tributos. Volte-se, novamente, à lição de ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR quando assinala que as *“dúvidas e reticências que a introdução da transação administrativa tem suscitado se deve, em grande parte, à possibilidade de que esse instrumento seja utilizado indevidamente para dar cobertura jurídica a possíveis conluíus entre administrados e agentes públicos”* (BATISTA JÚNIOR, 2007, p. 553). Essas dúvidas e reticências, como igualmente assinala BATISTA JÚNIOR, existem igualmente nos casos em que a fisco opta pela atuação unilateral, independentemente do

¹⁰³ A esse respeito, consulte-se especialmente o Capítulo I, item I.6, cabendo lembrar a observação de PATRÍCIA BAPTISTA observa que *“a atividade consensual contribui, ainda, para aumentar a transparência das atividades administrativas”*, salientando ser *“preferível, por óbvio, que os interesses privados associados à Administração Pública sejam devidamente identificados em um acordo formal do que, como ocorre por vezes, acertados em prévias negociatas de bastidores”* (BAPTISTA, 2003, p. 266/267, *“passim”*).

consentimento do contribuinte (BATISTA JÚNIOR, 2007, ob. cit.). Portanto, há que se encontrar um ponto de equilíbrio, não se proibindo a ação concertada de fisco e contribuinte, ao mesmo tempo em que sejam efetivados parâmetros para a celebração de *acordos de vontade*, statuindo-se, ainda, mecanismos de controle (como apontado, recorde-se, nos Capítulos I e II).

E como já afirmado linhas atrás, admitir a manifestação de vontade do contribuinte, nas relações tributárias, não implica sustentar que tal manifestação ocorra à margem da lei, razão pela qual, pontifica ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR, “*a lei deve parametrizar e demarcar, de alguma forma, os limites e as possibilidades das transações administrativas*” (ALVES JÚNIOR, 2007, p. 552). Não se trata de fixar limites rígidos, o que tornaria pouco prático o acordo de vontades, mas de se demarcar parâmetros, de maneira que a atuação dos agentes públicos, na consecução do interesse público, apresente grau mínimo de objetividade, na tentativa de se evitar “*os riscos da subjetividade, perseguições, arbitrariedades ou favorecimentos por parte da Administração*” (ALVES JÚNIOR, 2007, p. 552). Riscos de abuso, porém, sempre há, não se prestando este risco a justificar o engessamento da atuação concertada¹⁰⁴, até porque, se como propõe PAULO RICARDO DE SOUZA CRUZ, for necessário que lei específica defina “*rigorosamente*” os termos do acordo de vontade (CRUZ, 2004, p. 188), inglória será a tarefa do legislador de plasmar todas as soluções possíveis para todos os problemas imagináveis.

Daí a necessidade de se conjugar a fixação de parâmetros legais mínimos com fórmulas de controle da atuação administrativa, controle a ser exercido por órgãos ou instituições que, obviamente, não tenham participado da elaboração do acordo de vontades. ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR, nesse diapasão, menciona as “*exigências de publicidade*”, que além de favorecer “*a interveniência de controladores*”, contribui para assegurar a isonomia, pois que permite que “*eventuais interessados (nas mesmas condições) possam usufruir igual tratamento*” (BATISTA JÚNIOR, 2007 p. 552).

¹⁰⁴ É ilustrativa a observação feita por JOÃO BAPTISTA VILLELA, a propósito do contrato de doação, sobre a afirmação de que, normalmente, ela – doação – decorre de “*gestos de generosidade desinteressada, com licença do pleonismo*”, embora não se desconheça “*o quanto a doação serve a fins escusos: corrupção, suborno, exploração dos incapazes, etc.*” (VILLELA, 2006, p. 253 e 261, “*passim*”). Essa comparação permite reafirmar que o vício não está no meio utilizado (atuação concertada da Administração Pública), mas na forma como ele eventualmente venha a ser utilizado.

A publicidade, certamente, é eficiente mecanismo de controle dos atos da Administração Pública. Todavia, em relação a acordos fiscais, as “*exigências da publicidade*” devem ser temperadas com os devidos cuidados, porque tais acordos envolvem, normalmente, questões relacionadas à proteção da concorrência e ao sigilo fiscal e comercial, que devem merecer tanta atenção quanto o interesse público. Melhor dizendo, a proteção da concorrência, no caso, é igualmente exigência do interesse público, devendo ser ponderada juntamente com a exigência de se garantir a lisura do acordo de vontade. Recorde-se que o Código Tributário Nacional “*veda a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades*” (artigo 198), estabelecendo hipóteses nas quais, excepcionalmente, se admite a divulgação de informações (§ 1º e § 2º do mesmo artigo 198). A legislação civil, igualmente, impõe restrições de acesso aos “*livros e papéis de escrituração*” (artigo 1.191, do Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002). Estas restrições atendem a princípios da ordem econômica, notadamente ao princípio da livre concorrência (artigo 170, inciso IV, da Constituição Federal), de modo que a proteção da concorrência impede que se confira ampla publicidade à situação fiscal das empresas. Mais correto cogitar, assim, de situações em que será exigida a *transferência do sigilo*, hipótese bem equacionada pelo artigo 198, § 1º, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Frise-se que o controle a ser exercido no plano da Administração Pública não exclui eventual atuação reparadora do Poder Judiciário, até porque a Constituição Federal consagra o princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional (artigo 5º, inciso XXXV). Entenda-se como ação reparadora a discussão sobre a extensão de determinado acordo a outros contribuintes não contemplados, bem como a discussão sobre a lisura dos termos do acordo, temas que escapam ao objeto desta tese.

Certo é, contudo, que seja administrativo, seja judicial¹⁰⁵, o controle a ser

¹⁰⁵ Havendo discussão judicial, anote-se ser necessário resguardar o sigilo processual, pois que, se o Código de Processo Civil, Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, assegura a publicidade dos atos processuais (artigo 155), é ressalvado o “*segredo de justiça*” nos casos “*em que exigir o interesse público*” (artigo 155, inciso I). Como anotado linhas atrás, o interesse público na proteção da concorrência impõe, em eventuais ações judiciais que discutam “*acordos*” entre fisco e contribuinte, a garantia do “*segredo de justiça*”.

exercido sobre as hipóteses em que ocorre manifestação de vontade há de se pautar por enfoque finalístico, vale dizer, deve se procurar garantir a isonomia na atuação do Poder Público, evitando-se, ainda, a prática de atos discriminatórios ou de favorecimentos indevidos. Dessa forma, o controle deve assumir função essencialmente repressiva, sob pena de se tornar pouco eficiente a atuação concertada de fisco e contribuinte.

Enfim, a Constituição Federal não é empecilho para o reconhecimento da manifestação de vontade no plano das relações tributárias, não havendo contradição entre esse reconhecimento e os princípios da legalidade e da isonomia. A atuação bilateral da Administração Pública enfrenta, no Direito Tributário, dificuldades análogas às enfrentadas no Direito Administrativo, mas somente um injustificado apego à concepção clássica da legalidade tributária permitiria afastar o reconhecimento de que, também no Direito Tributário, contribuinte e fisco atuam de forma consensual. E este reconhecimento da atuação consensual, muito antes de enfraquecer a segurança jurídica do contribuinte, a reforça, com a introdução de garantias próprias dos atos bilaterais, notadamente no que pertine ao desenvolvimento da relação tributária no tempo.

No Capítulo seguinte, então, são feitas observações sobre como a contratualização se manifesta no plano tributário, aplicando-se, assim, os argumentos teóricos até aqui desenvolvidos.

Capítulo V – algumas aplicações: situações em que há manifestação de vontade do contribuinte

V. Algumas aplicações: situações em que há manifestação de vontade do contribuinte

No presente Capítulo, passa-se ao exame de algumas situações em que a manifestação de vontade do contribuinte interfere na formação, no conteúdo, no desenvolvimento e na extinção da relação jurídica tributária. Não se tem, contudo, a pretensão de examinar todas as hipóteses em que há manifestação de vontade do contribuinte, mesmo porque, e a considerar apenas a legislação tributária brasileira, são muito numerosos os casos em que esta manifestação interfere nas relações tributárias, ainda que essa interferência ocorra em graus bem diversos de relevância.

O que se pretende é selecionar algumas situações práticas que permitam ilustrar e demonstrar o que se sustentou nos capítulos anteriores, examinando-se as eventuais decorrências do reconhecimento da manifestação de vontade na relação tributária. Essa seleção das situações é, certamente, arbitrária, visando apenas exemplificar, a partir da realidade tributária brasileira, a forma como se manifesta a vontade do contribuinte nas relações tributárias, com os efeitos daí decorrentes.

Por essa razão também não se examina, em profundidade, as situações invocadas como exemplo, até porque cada uma delas, em rigor, poderia se transformar em objeto de tese específica. Ainda que correndo o risco da exposição genérica e superficial, as situações são examinadas apenas no que concerne à participação da vontade do contribuinte, sem a pretensão de se estender o exame para outros aspectos.

Serão citados, ainda, precedentes jurisprudenciais, igualmente sem a pretensão de esgotar o exame das teses dominantes nos tribunais brasileiros. Preferencialmente, serão examinadas decisões dos tribunais superiores, Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ). Esses precedentes servirão para exemplificar como a jurisprudência brasileira, no mais das vezes, despreza a manifestação de vontade do contribuinte, examinando as situações litigiosas com base na ótica da unilateralidade da atuação administrativa. Consequentemente, serão apontados os equívocos havidos em tais decisões judiciais, equívocos resultantes da não

consideração da natureza consensual de certas relações tributárias, sugerindo-se, ainda, alternativas de interpretação que, ao final, contribuam para aumentar a segurança jurídica nas relações tributárias.

Dessa maneira, a partir do exame de algumas situações práticas, procura-se demonstrar a necessidade de se reconhecer a existência de manifestação de vontade do contribuinte também nas relações tributárias. Isso porque, nos casos em que há manifestação de vontade, o exame de eventuais conflitos de interesses entre o fisco e o contribuinte não pode desconsiderar aquela vontade, a interferir não apenas na formação, mas especialmente no desenvolvimento da relação tributária e, em certos casos, em sua extinção.

V.1 – Regimes alternativos de apuração da base de cálculo de tributos

No Direito Tributário brasileiro, sempre se encareceu a importância da base de cálculo, cuja função não é simplesmente quantificar o tributo devido. MISABEL DERZI ensina que (DERZI, 1999, p. 67):

[...] a base de cálculo compõe-se de uma ordem de grandeza (e método de conversão) a qual dimensiona um elemento material da hipótese normativa. Da conjugação desses dois fatores resultam as três funções por ela exercidas:

- . a quantificação do dever tributário;
- . a adaptação do dever à capacidade contributiva do sujeito passivo;
- . a definição da espécie tributária.

Também PAULO DE BARROS CARVALHO aponta essas três funções da base de cálculo (CARVALHO, 2007, p. 361), acrescentando que o “*espaço de liberdade do legislador, nesse ponto, é vastíssimo, deparando, apenas, o obstáculo lógico de não extrapassar as fronteiras do fato, indo à caça de propriedades estranhas à sua contextura*” (CARVALHO, 2007, p. 362). E GERALDO ATALIBA acrescenta que “*a base impositiva é um conceito-legal, a que fica preso o intérprete. (...) Insistimos*

em sublinhar o aspecto conceptual da base imponible, para afastar claramente a idéia de que se trate de algo ‘material’, inerente ao objeto a que o conceito legal ‘hipótese de incidência’ se refere” (ATALIBA, 1998, p. 98/99, “*passim*”). Desse modo, por não haver, na Constituição Federal, a definição da base de cálculo dos tributos, se reconhece ao legislador infraconstitucional certa liberdade para escolher a *ordem de grandeza* mais conveniente à medição do *fato gerador* (entendido como *aspecto material* da norma de incidência). RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, a esse propósito, salienta que “*a base de cálculo é uma das grandezas possíveis do fato gerador, mas não a grandeza dele*”, razão pela qual, “*dentre as grandezas possíveis, a base de cálculo é a grandeza legalmente escolhida e adotada para a quantificação da respectiva obrigação tributária*” (OLIVEIRA, 2008, p. 397, “*passim*”).

Essa liberdade de escolha dentro das “*grandezas possíveis*”, porém, não é total ou absoluta, porque a *ordem de grandeza* tem que cumprir aquelas três funções, isto é, além de dar cumprimento ao princípio da capacidade contributiva, adotando método que permita a quantificação do dever tributário, a escolha feita pelo legislador deve ainda confirmar a natureza específica do tributo, pois, novamente com MISABEL DERZI, “*a base de cálculo determina o retorno ao fato descrito na hipótese de incidência. Portanto, o fato medido na base de cálculo deverá ser o mesmo posto na hipótese*” (DERZI, 1999, p. 65)¹⁰⁶. Ainda nessa linha, RUBENS GOMES DE SOUSA adverte que “*a escolha, pelo legislador, de uma base de cálculo inadequada pode desvirtuar não só a natureza específica do tributo, transformando-o, por exemplo, de impôsto sobre a renda em impôsto sobre o capital, mas também a sua natureza genérica, transformando-o de imposto em taxa, ou vice-versa*” (SOUSA, 1970, p. 16).

Levada ao extremo, porém, a busca por aferir a real capacidade contributiva resultaria na criação de bases de cálculo inexequíveis, porque sua apuração envolveria

¹⁰⁶ Embora a Constituição Federal atribua à lei complementar a tarefa de, em relação aos impostos discriminados na própria Constituição, a definição das bases de cálculo (artigo 146, inciso III, alínea a), há autores que sustentam, como se colhe em ROQUE ANTONIO CARRAZZA (CARRAZZA, 2005, p. 72 e 90), que a Constituição já estipularia a “*base de cálculo possível*”, tanto do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPJ), quanto à do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ). Segundo CARRAZZA, “*sistematicamente interpretada, a Constituição Federal sinaliza que a base de cálculo possível do IRPJ é o lucro (receitas menos custos e despesas) obtido durante o exercício financeiro (ou período de apuração menor, desde que previsto em lei)*” (CARRAZZA, 2005, p. 90). E mais: “*Outra base de cálculo desvirtuaria o tributo, transportando-o para o inaceitável plano da inconstitucionalidade*” (CARRAZZA, 2005, p. 92).

tantas e tão minuciosas circunstâncias fáticas que o lançamento tributário tornar-se-ia virtualmente impossível. CÉSAR GARCÍA NOVOA, discorrendo sobre o desafio da simplificação dos sistemas tributários, observa que o afã de medir a capacidade econômica singular, inexoravelmente, produz complexidade no sistema tributário (NOVOA, 2006, p. 320). Ainda segundo CÉSAR GARCÍA NOVOA, “*la complejidad de los sistemas tributarios modernos es una realidad inherente al desarrollo del principio constitucional de capacidad económica y a las dificultades técnicas para su aplicación*” (NOVOA, 2006, p. 320)¹⁰⁷.

Por isso a invocação do princípio da praticabilidade, de modo a tornar exequível a quantificação do tributo, com a estipulação de certos padrões objetivos para a apuração do tributo¹⁰⁸. MISABEL DERZI, a esse propósito, observa que há “*necessidade de técnicas simplificadoras de execução das normas jurídicas*”, técnicas estas que (DERZI, 2007, p. 139, “*passim*”):

[...] vistas sob o ângulo da praticabilidade, têm como objetivo:

- . evitar a investigação exaustiva do caso isolado, como o que se reduzem os custos na aplicação da lei;
- . dispensar a colheita de provas difíceis ou mesmo impossíveis em cada caso concreto ou aquelas que representem ingerência indevida na esfera privada do cidadão e, com isso, assegurar a satisfação do mandamento normativo.

Nesse contexto, o legislador, não apenas no Brasil, mas na generalidade dos países, recorre à instituição de regimes alternativos de apuração da base de cálculo. Pondera CÉSAR GARCÍA NOVOA que o sistema tributário, em busca de solucionar o conflito entre “*la necesidad de aplicar las normas que se refieren o regulan magnitudes con relevancia tributaria – es decir, de hacer practicable dichas normas - y la imposibilidad material de llegar a un conocimiento perfecto o exacto de dichas*

¹⁰⁷ E como ainda adverte JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, “*la medicion exacta e indiscutible de la capacidad es imposible; y que el legislador, cuando elige bases y métodos de estimación, lo más que puede hacer es tratar de aproximarse, en la medida de lo posible y sobre la base de la argumentación más plausible, a dicha capacidad*” (FERREIRO LAPATZA, 2008, p. 38). Por mais que se aumente a complexidade das regras tributárias, a aferição absolutamente exata da capacidade não será jamais alcançada, havendo, sempre, maior ou menor aproximação.

¹⁰⁸ Retome-se, nesse sentido, ao que se expôs no Capítulo I, item I.V, e no Capítulo IV, item IV.4, a respeito da praticabilidade.

magnitudes”, opta pela simplificação, abandonando os métodos de *estimación direta*, com adoção de “*regímenes de estimación objetiva*” (NOVOA, 2006, p. 320/321, “*passim*”).

Assim, ao lado da base de cálculo ordinária (por assim dizer), que procura alcançar de forma mais completa a capacidade contributiva, o ordenamento jurídico ainda define outras bases de cálculo (ou outros métodos de apuração da base de cálculo), cuja apuração se mostre mais simples (ou menos complexa). Por meio destas bases de cálculo alternativas, procura-se tornar mais prática e menos custosa a cobrança do tributo, compensando-se o déficit no atendimento da capacidade contributiva com o ganho em segurança e eficiência na apuração do “*quantum debeatur*”. JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, nesse tom, afirma que os sistemas simplificados e objetivos apresentam ganhos de certeza, segurança, clareza e comodidade, valores que não seriam alcançados por sofisticados sistemas de apuração da base de cálculo, muito embora, repita-se, estes sistemas sofisticados se prestem a melhor retratar a capacidade contributiva (FERREIRO LAPATZA, 2008, p. 42).

Tenha-se, no caso brasileiro, a título de exemplo, o chamado *lucro presumido*, aplicável ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), ou a *declaração simplificada* do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF)¹⁰⁹, que são aplicados a milhões de contribuintes. Ainda podem ser apontados os chamados *regimes de estimativa*, aplicados ao Imposto Sobre Serviços (ISS) e ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)¹¹⁰, entre outros casos previstos na inesgotável

¹⁰⁹ O “*regime de tributação com base no lucro presumido*”, relativo às pessoas jurídicas, está autorizado pelo artigo 44 do Código Tributário Nacional, encontrando atualmente definição no artigo 44 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com redação dada pela Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. FÁBIO JUNQUEIRA DE CARVALHO e MARIA INÊS MURGEL registram que este regime “*não é novo, foi inicialmente previsto pela Lei nº 2.354, de 29.11.54*” (CARVALHO; e MURGEL, 1999, p. 87). FLORENCE HART aponta, contudo, que o regime de lucro presumido foi “*implantado em 1943, pelo Decreto-lei 5.844*” (HART, 2010, p. 634). Já o “*desconto simplificado, que substituirá todas as deduções admitidas na legislação*”, pertinente às pessoas físicas, está previsto no artigo 10 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, com a redação dada pela Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007.

¹¹⁰ A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, prevê a possibilidade de a lei estadual estabelecer regime de estimativa para apuração do ICMS (artigo 26, inciso III). Em Minas Gerais, o regime de estimativa é previsto na Lei Estadual nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975 (com alterações posteriores), embora assumindo caráter provisório, porque determinado o ajuste anual dos valores pagos (artigo 35, § 1º). Com relação ao ISS, embora não haja previsão expressa na Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, a legislação de Belo Horizonte, Lei Municipal nº 8.725, de 30 de dezembro de 2003, com alterações posteriores prevê o regime de estimativa (artigo 29 a artigo 32).

legislação tributária¹¹¹. Todos eles são formas simplificadas, mais objetivas e diretas, de apuração de tributos, eximindo os contribuintes de uma série de deveres formais e registros contábeis.

Todos esses regimes alternativos provocam, em maior ou menor grau, distorções no arquétipo legal do tributo. Como explicam PAULO ADYR DIAS DO AMARAL e LEONEL MARTINS BISPO, a respeito do sistema de apuração pelo lucro presumido no IRPJ, “*não há o cotejo entre receitas e despesas para se saber se houve lucro. O foco, no contexto do lucro presumido, é a receita*” (AMARAL; e BISPO, 2012, p. 48). Rigorosamente, então, os valores pagos não permitem, repetindo a lição de MISABEL DERZI, “*o retorno ao fato descrito na hipótese de incidência*”. Os regimes alternativos, normalmente, resultam na adoção de base de cálculo diversa daquela base de cálculo que, ordinariamente e com mais rigor, quantificaria o aspecto material da hipótese de incidência. Insista-se no exemplo do IRPJ pelo lucro presumido, em que o lucro (base de cálculo ordinária) é substituído pela receita (base de cálculo alternativa).

Por essa razão, aliás, ROQUE ANTONIO CARRAZZA afirma a inconstitucionalidade do regime de lucro presumido, anotando que “*não pode haver tributação sobre renda ‘fictícia’ ou apurada por meio de presunções, ficções ou ‘pseudocorreções monetárias’*” (CARRAZZA, 2005, p. 93). E MISABEL DERZI acrescenta que a “*estimativa de uma base de cálculo futura, em caráter definitivo, inexistindo a devolução do imposto excessivamente arrecadado, transforma o imposto sobre a renda em imposto sobre a receita do contribuinte ou seu patrimônio*” (DERZI, 2007, p. 361)¹¹².

No cotidiano tributário, porém, os regimes alternativos são adotados pelos contribuintes, que privilegiam suas vantagens práticas em detrimento de considerações teóricas sobre a justiça tributária e a capacidade contributiva, sendo inegável a

¹¹¹ Entre outros casos, para ilustrar, podem ser mencionados o “*Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação – Repes*”, ou o “*Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras – Recap*”, ambos previstos na Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005 (e alterações posteriores), e o “*Regime Especial Tributário do Patrimônio de Afetação*”, previsto na Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004 (e alterações posteriores), todos eles caracterizados por serem opcionais.

¹¹² Também GARCÍA NOVOA reconhece que regimes alternativos “*indirectamente están gravando un hecho imponible diferente al establecido por la ley*” (NOVOA, 2006, p. 325).

disseminação desses regimes alternativos¹¹³. Sublinhe-se que, doutrinariamente, a admissão desses regimes se fundamenta no fato de que eles somente são aplicados quando há o expresso consentimento do contribuinte. RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, a esse propósito, sustenta que a “*validade da base de cálculo presumida assenta-se em que ela se apresenta apenas como uma opção para o próprio contribuinte usar ou não, à sua descrição, sem lhe ser imposta*” (OLIVEIRA, 2008, p. 403). E mais: “*também no plano constitucional a validade da base presumida repousa essencialmente no fato de não ser mandatária, deixando ao contribuinte a faculdade de aderir a ela ou não*” (OLIVEIRA, 2008, p. 403).

Igualmente RAFHAEL FRATTARI, examinando os “*requisitos de validade da substituição tributária progressiva*”, destaca a importância do “*consentimento na adoção da técnica*”, bem como a “*participação do contribuinte na fixação da base de cálculo presumida*” (FRATTARI, 2010, p. 488). Esse modelo, prossegue FRATTARI, “*é compatível com o perfil da Administração Pública consagrado pela Constituição Federal de 1988, que remodelou a relação entre o Poder Público e os cidadãos*” (FRATTARI, 2010, p. 488)¹¹⁴. Assim, “*embora o surgimento da obrigação tributária independa da manifestação de vontade do contribuinte*”, FRATTARI esclarece que “*a imposição de regime jurídico que implique em adoção de presunção jurídica só pode ser admitida caso haja a participação efetiva do contribuinte*”, acrescentando FRATTARI que essa participação deve ser “*garantida legalmente e não de maneira*

¹¹³ Informações da Receita Federal do Brasil dão conta de que, em relação ao IRPF, das cerca de quase 24 milhões de declarações apresentadas em 2011, mais de 13,6 milhões optaram pelo desconto simplificado (dados disponíveis no “*site*” da Receita Federal, consulta realizada em 20 de novembro de 2012, <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/GrandesNumerosDIRPF2011.pdf>). E quanto ao IRPJ, informações relativas às declarações apresentadas em 2004 mostram que apenas 5,97% das empresas submeteram-se ao *figurino constitucional*, isto é, apuraram o Imposto de Renda com base no lucro real. Optaram pelo lucro presumido cerca de 22,84% das empresas que declararam o IRPJ, enquanto a grande maioria, 66,13% integrava o *Simples*, sistema alternativo aplicável às pequenas e às médias empresas, substituído pelo chamado *Simples Nacional*, objeto de considerações no tópico subsequente (<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/DIPJ2004.pdf>, consulta em 20 de novembro de 2012).

¹¹⁴ Na linha exposta ao longo desta tese, RAFHAEL FRATTARI acrescenta que “*a idéia de que os atos administrativos sempre prescindem da participação ou do aceite dos administrados foi compatível com o direito administrativo vigente em momento histórico no qual se pressupunha o apartamento entre sociedade civil e o Estado. Para entender melhor a questão, visite-se o direito administrativo*” (FRATTARI, 2010, p. 488). Fazendo menção a vários autores, alguns deles também já mencionados nesta tese, FRATTARI afirma que “*uma leitura adequada do Texto Constitucional deixa evidente que o Estado Democrático de Direito nele prescrito exige uma Administração Pública concertada*” (FRATTARI, 2010, p. 491).

informal” (FRATTARI, 2010, p. 492, “*passim*”)¹¹⁵.

O legislador, dessa maneira, abre espaço para que o consentimento do contribuinte se manifeste no plano concreto da relação tributária, ainda que em momento bem definido (ou, pelo menos, não fecha espaço, é dizer, não proíbe), qual seja, o de apuração do valor devido (mantendo-se a atuação unilateral em outros momentos da relação tributária). A segurança jurídica representada pela lei tributária, assim, é complementada pela manifestação de vontade do contribuinte, que exerce a opção por modelo menos custoso sob o ângulo financeiro, pois, afinal, o contribuinte “*somente fará a adesão quando lhe convier, ou seja, quando a margem de lucro real do seu negócio for superior à margem presumida pela lei, ou quando outras razões (como o custo oneroso de controlar e comprovar o lucro real) justificarem a opção*” (OLIVEIRA, 2008, p. 404).¹¹⁶

Registre-se que essa manifestação de vontade do contribuinte também é invocada por vários precedentes jurisprudenciais para legitimar regimes alternativos, como se vê em situação muito comum no âmbito do ICMS, em que são oferecidos regimes simplificados de apuração de créditos e débitos escriturais, os quais acabam por afastar a aplicação do princípio da não-cumulatividade¹¹⁷. Como explica SACHA

¹¹⁵ A substituição tributária progressiva, de modo geral, foi autorizada pelo artigo 150, § 7º, da Constituição Federal (acrescentado pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993). Em relação ao ICMS, esta regulamentada pelos artigos 5º a 10 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Em relação à base de cálculo a ser adotada para as “*operações ou prestações subsequentes*”, fixado o artigo 8º, inciso II, alíneas *a* a *c*, da Lei Complementar nº 87, de 1996, as parcelas que devem ser computadas, dentre elas a “*margem de valor agregado*” (letra *c*). O § 4º do referido artigo 8º abre oportunidade para a intervenção do contribuinte, por intermédio de “*entidades representativas*”, na apuração da “*margem de valor agregado*”. O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar Recurso Especial nº 1.157.342/CE, Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJe, 11 de maio de 2010, afirmou ser legítima a adoção de base de cálculo, que não se confundiria com a adoção de “*pauta fiscal da fixação da base de cálculo (preço da operação ou prestação de serviço) por operação presumida*”, visto que a pauta fiscal, “*repudiada pela jurisprudência desta Corte, impõe arbitrariamente o valor da base de cálculo do tributo em caráter geral*”, enquanto que a base de cálculo “*utilizada no regime de substituição tributária progressiva pressupõe procedimento administrativo legitimante, controle do contribuinte e adequação aos critérios instituídos na LC 87/96*”. Novamente, pois, realçou-se a importância da manifestação do contribuinte para legitimar a adoção de base de cálculo estimada.

¹¹⁶ Nesse sentido, ainda, conferir, no Capítulo anterior, o item IV.5.1. Também LEONARDO SPERB DE PAOLA afirma que a “*base alternativa*” não pode ser imposta, legitimando-se pela “*opção*” do contribuinte (PAOLA, 1997, p. 254).

¹¹⁷ A não-cumulatividade é prevista na Constituição Federal para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e para o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) (respectivamente, no artigo 155, § 2º, inciso I, e artigo 153, § 3º, inciso II). Discute-se, teoricamente, se ela é princípio ou regra, discussão que não se mostra pertinente ao propósito desta tese. Confirma-se, a respeito do tema, a lição de ANDRÉ MENDES MOREIRA, que afirma ser a não-cumulatividade “*o princípio constitucional*”

CALMON NAVARRO COELHO, em relação ao ICMS, “o princípio da não-cumulatividade integra a norma de tributação do ICMS. Está ‘dentro’ dela e não ‘fora’” (COELHO, 2010, p. 367)¹¹⁸. Ocorre que a operacionalização da não-cumulatividade se mostra muito complexa, o que conduz à adoção, nas legislações estaduais, de sistemas alternativos de apuração do “*quantum debeatur*”, com a concessão de créditos escriturais presumidos, vedando-se ao contribuinte o aproveitamento de quaisquer outros créditos escriturais, em inegável redução do alcance do princípio da não-cumulatividade¹¹⁹. Todavia, como assinalado, decisões judiciais confirmam tais regimes alternativos de apuração do ICMS devido, sem que se configure violação ao princípio da não-cumulatividade, justamente porque esses regimes pressupõem a prévia opção do contribuinte¹²⁰.

que mais se aproxima de uma regra, pois parte de valores superiores (a neutralidade tributária, v.g.) para, então, prescrever uma conduta (abatimento do montante cobrado nas operações anteriores) que permitirá o alcance das finalidades propostas” (MOREIRA, 2010, p. 239).

¹¹⁸ ANDRÉ MENDES MOREIRA, em posição intermediária, assinala que “a não-cumulatividade poderá integrar ou não a estrutura da norma tributária em função do modelo de regra-matriz adotado pelo exegeta” (MOREIRA, 2010, p. 90). Divergindo de SACHA CALMON, PAULO DE BARROS CARVALHO sustenta que a não-cumulatividade “se aloja na planície dos meios de apuração da dívida, nada dizendo como elemento estrutural, como categorema, enfim, da figura impositiva. O princípio da não-cumulatividade é fato exógeno à regra-modelo desse tributo”, sendo, ainda, “tema pobre para o Direito. Opera no plano meramente arrecadatório, consoante regime específico de configuração do montante relativo a cada período de recolhimento” (CARVALHO, 1991, p. 351 e 353, “passim”). Esta discussão também foge ao objetivo desta tese, razão pela qual, “*brevitatis causa*”, adota-se a proposição sustentada por SACHA CALMON NAVARRO COELHO.

¹¹⁹ Confirma-se a crítica de HUGO DE BRITO MACHADO sobre as “*graves inconveniências da não-cumulatividade*”, notadamente a sua “*complexidade*”, que conduz a “*intermináveis atritos na já difícil relação fisco-contribuinte*” (MACHADO, 1997, p. 164 e 170/171, “passim”). SACHA CALMON NAVARRO COELHO, em estudo mais antigo, ao concluir pela legitimidade da concessão de créditos escriturais presumidos, relativamente ao antigo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), pontua que este mecanismo foi adotado “em nome do interesse nacional e da unidade econômica do país. Ao sabor das peculiaridades da vida econômica, das necessidades da nação e dos problemas da lei complementar, com espírito pragmático – o que aliás está nos planos do Constituinte – foi adequado o exercício da não-cumulatividade aos reclamos da realidade (Não dizia Rubens Gomes de Souza que a vida era a seiva do Direito, que junto dela vivia, que dela afastado morria?)” (COELHO, 1982, p. 92).

¹²⁰ No Supremo Tribunal Federal, veja-se, entre outros o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 465.236/RS, Segunda Turma, Relator Ministro Joaquim Barbosa, DJe, 23 de abril de 2010: “*Situação peculiar. Regime alternativo e opcional para apuração do tributo. Concessão de benefício condicionada ao não registro de créditos. Pretensão voltada à permanência do benefício, cumulado ao direito de registro de créditos proporcionais ao valor cobrado. Impossibilidade. Tratando-se de regime alternativo e facultativo de apuração do valor devido, não é possível manter o benefício sem a contrapartida esperada pelas autoridades fiscais, sob pena de extensão indevida do incentivo*”. No mesmo sentido, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 228.355/RS, Primeira Turma, Relator Ministro Dias Toffoli, DJe, 10 de novembro de 2011: “*Regime alternativo de tributação. Redução da base de cálculo. Benefício fiscal. Vedação de creditamento do valor pago na entrada. Possibilidade. Opção do contribuinte. Precedentes. 1. Esta Corte firmou posicionamento no sentido de ser indevido o registro de créditos de ICMS quando se tratar de benefício fiscal concedido pelo Fisco e livremente aceito pelo contribuinte que, em contrapartida, consentiu com a vedação do mencionado creditamento*”.

ANDRÉ MENDES MOREIRA, nessa toada, menciona decisão do Superior Tribunal de Justiça que havia afirmado ser “*ilegítima a restrição ao aproveitamento dos créditos regulares do imposto por parte do transportador optante pela utilização de benefício fiscal*”, concluindo aquele Tribunal pela “*possibilidade de cumulação do benefício com o sistema regular de apuração do imposto*” (MOREIRA, 2010, p. 356, nota nº 706, “*passim*”). Entretanto, ANDRÉ MENDES MOREIRA critica o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, realçando a circunstância de que, na hipótese, afastou-se a não-cumulatividade a partir de “*acordo*” firmado entre as partes (MOREIRA, 2010, p. 357, nota nº 706):

Data venia, entendemos que o STJ se equivocou no acórdão em comento. Somente haveria ferimento à não-cumulatividade se o contribuinte fosse obrigado a sair do regime débito-crédito do ICMS. Todavia, no caso era oferecida uma alternativa ao sistema regular da não-cumulatividade que, se eleita, teria como consequência a vedação do aproveitamento de crédito do imposto como contrapartida à redução da base de cálculo. Trata-se, portanto, de um *acordo* oferecido pelo Fisco aos contribuintes, que somente fariam a opção se esta, financeiramente, fosse mais vantajosa.

Analisando o mesmo convênio, o STF chegou a conclusão distinta do Superior Tribunal de Justiça, arrimado no fato de ser o benefício uma opção colocada à disposição do contribuinte, e que implicaria, como consequência válida, a exclusão do regime de apuração de débitos e créditos. Com razão, a nosso sentir, o STF¹²¹.

Inegável, pois, que a vontade do contribuinte participa, decisivamente, na

¹²¹ Confira-se, ainda sobre esse tema, a decisão proferida no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 26.497/MT, Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJe, 21 de outubro de 2008, na qual se fez alusão ao debate travado no precedente citado por ANDRÉ MENDES MOREIRA (MOREIRA, 2010, p. 356). A Ministra Eliana Calmon referiu-se, então, a outro precedente do Superior Tribunal de Justiça, Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 23.333/MT, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki DJe, 12 de junho de 2008, no qual havia sido validado regime alternativo instituído pelo Estado do Mato Grosso, justamente porque se tratava de “*incentivo fiscal facultativo, mas sujeito a contrapartidas, cabendo ao contribuinte a opção de utilizá-lo ou não, segundo suas conveniências; por isso, não há como reconhecer o direito ao benefício sem a assunção dos correspondentes ônus*”. Malgrado não se tenha assumido, no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 23.333/MT, a natureza contratual do “*incentivo*”, é patente o reconhecimento do seu caráter sinalagmático, com a presença de vantagens e desvantagens. A Ministra Eliana Calmon, contudo, no mencionado Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 26.497/MT, desconsiderou o acordo de vontade, adotando o entendimento de “*não ser possível ao Fisco retirar do contribuinte o favor fiscal constitucionalmente contemplado no princípio da não-cumulatividade do ICMS, fazendo-o abrir mão de um benefício instituído por lei para, em um segundo momento impor a cumulatividade, ao não permitir o creditamento das exações que antecederam a última operação de incidência do ICMS*”.

formação dos regimes alternativos de apuração da base de cálculo, embora não seja ainda dada a devida importância a essa manifestação de vontade. Por isso, os regimes alternativos continuam a ser tratados, no mais das vezes, sob o signo da unilateralidade, como se se tratasse de *ato administrativo carecido de colaboração*, no qual a falta de manifestação de vontade resultasse na nulidade do ato (SÉRVULO CORREIA, 2003, p. 346).¹²² Consequentemente, são privilegiadas interpretações que ressaltam o poder de império do Estado, desconsiderando-se o fato decisivo de que o regime alternativo somente se instala por conta do “*acordo*” entre fisco e contribuinte (MOREIRA, 2010, loc. cit.). Privilegia-se, assim, a visão tradicional da relação tributária, marcada pelo signo da unilateralidade.

É certo que os regimes alternativos, geralmente, têm o conteúdo prefixado pelo legislador, não permitindo ajustes sobre o conteúdo deles. Ainda assim, não há muita dificuldade em inserir esses regimes no modelo dos contratos de adesão ou, talvez mais propriamente, como afirma FLORIVALDO DUTRA DE ARAÚJO, no modelo dos contratos regulamentados, que são aqueles “*cujo conteúdo, no todo ou em parte, encontra-se previamente fixados em disposições normativas de caráter geral, às quais as partes contratantes limitam-se a submeter-se*” (ARAÚJO, 2011, p. 119). Ainda assim, há “*acordo*”, não sendo correto desconsiderar o caráter voluntário dos regimes alternativos, e muito menos deixar de perceber as importantes consequências que decorrem dessa atuação concertada entre as partes da relação tributária.

Exemplo da distorção provocada pela visão calcada na unilateralidade não é difícil de ser encontrado. Comumente, as normas legais que disciplinam os regimes alternativos determinam a irrevocabilidade da opção feita pelo contribuinte, fixando prazo certo para a aplicação do regime alternativo (o ano fiscal, por exemplo). Em relação ao IRPJ, FABIO JUNQUEIRA DE CARVALHO e MARIA INÊS MURGEL afirmam, com base na legislação tributária, “*que a opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo ano-calendário*” (CARVALHO; e MURGEL, 1999, p. 89)¹²³. E justamente porque ainda predomina a tese de que a imposição dos regimes alternativos decorre de ato unilateralmente praticado pela

¹²² Conferir Capítulo II, especialmente considerações tecidas no item II.2.

¹²³ No mesmo sentido JOÃO FRANCISCO BIANCO: “*Esta opção é definitiva para todo o ano e não pode ser alterada no curso do período*” (BIANCO, 2006, p. 323).

Administração Tributária, é firme a orientação jurisprudencial que não reconhece ao contribuinte a possibilidade de se retratar de sua opção, seja em relação ao IRPJ¹²⁴ e ao IRPF¹²⁵, seja ainda em relação a outros tributos, mesmo quando apontado eventual erro na opção exercida pelo contribuinte¹²⁶.

Em casos esparsos, a jurisprudência ainda se esforça para, ainda dentro da ótica unilateral, desenvolver arranjos de argumentação que permitam sacar do texto normativo alguma possibilidade de interpretação que admita a retratação. Nesse tom, no Superior Tribunal de Justiça, veja-se o Recurso Especial nº 172.519/RS, Primeira Turma, Relator Ministro Milton Luiz Pereira, DJ, 30 de abril de 2001:

Constituindo-se a tributação pelo lucro presumido favor fiscal ditado para o Imposto de Renda, modificadas as suas condições normativas básicas, e com efeitos retroativos beneficiando o contribuinte, é possível a reconsideração anterior opção, considerada gravosa aos seus interesses. Afinal, o direito não pode ser desajustado ou injusto.

¹²⁴ No Superior Tribunal de Justiça (STJ), afirmou-se que, “*efetuada a apuração do imposto de renda por meio do lucro presumido, com a entrega da Declaração Simplificada de Rendimentos e Informações, resta impossibilitada a sua retificação posterior, com a opção pelo lucro real, ante a verificação de prejuízos por parte do contribuinte, porquanto o regime tributário eleito, de livre escolha, tornou-se definitivo. Inteligência dos arts. 13, caput e § 2º, e 18, inciso III, da Lei nº 8.541/92*” (Recurso Especial nº 751.389/RS, Primeira Turma, Relator Ministro Francisco Falcão, DJ, 07 de maio de 2005).

¹²⁵ Quanto ao Imposto de Renda da Pessoa Física, também no STJ, afirmou-se que, “*consoante decidiu esta Turma, ao julgar o REsp 860.596/CE (Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 21.10.2008), a opção pela declaração na forma completa ou simplificada é exclusiva do contribuinte, sendo possível alterar a escolha até o fim do prazo para entrega da declaração. Ultrapassado esse prazo, a escolha menos favorável não constitui motivo para a retificação. No caso, o Tribunal de origem não contrariou os arts. 97, incisos II, III, IV e VI, e 114, do Código Tributário Nacional, e 8º, caput e incisos I e II, alíneas a, b e f, da Lei n. 9.250/95, ao decidir que, nos termos dos arts. 18 da MP n. 2.189-49/2001, 54 da IN/SRF n. 15/2001 e 5º da IN/SRF n. 185/2002, o contribuinte que opta por apresentar a declaração de imposto de renda pelo modelo simplificado não pode, após o prazo de entrega, retificá-la através do modelo completo*” (Recurso Especial nº 1.213.714/PR, Segunda Turma, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, DJe, 22 de março de 2011).

¹²⁶ Relativamente ao IPI, ainda no STJ: “*O contribuinte tem o direito de optar pelo regime que lhe seja mais favorável. Realizada a opção, não poderá retificá-la dentro do mesmo ano-calendário ou, ainda, em relação a exercícios anteriores. O fato de ter optado por um regime mais oneroso, mesmo que por desconhecimento, não gera o direito à aplicação retroativa da sistemática mais vantajosa. O pagamento feito corretamente, com base na opção exercida não gera pagamento indevido e, portanto, não dá direito a qualquer compensação*” (Recurso Especial nº 1.002.855/SC, Segunda Turma, Relator Ministro Castro Meira, DJe, 15 de abril de 2008). Destaque-se que o “*desconhecimento*” é vício da vontade, no plano do Direito Civil, cabendo lembrar a lição de CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA de que, “*quando o agente, por desconhecimento ou falso conhecimento das circunstâncias, age de um modo que não seria a sua vontade, se conhecesse a verdadeira situação, diz-se que procede com erro*” (PEREIRA, 1995, p. 326). Todavia, como não se reconhece manifestação de vontade na opção, também não se reconhece o vício nesta manifestação de vontade.

Embora não se tenha abordado a questão sob a ótica contratual, a referência à circunstância de ter se tornado mais “*gravosa*” permitiria conduzir a argumentação a partir de temas como a onerosidade superveniente, ou o erro, como abordado logo adiante.

Há, outrossim, a tese de que, submetendo-se o Direito Tributário ao princípio da legalidade, se não estiverem configurados todos os aspectos da hipótese de incidência, o contribuinte não poderia ser obrigado a pagar tributo apenas porque havia optado por determinado *regime alternativo*. ROQUE CARRAZZA, a esse propósito, sustenta que “*a pessoa jurídica não pode ser impedida de recolher o imposto pelo lucro real ou de eximir-se da tributação demonstrando haver sofrido prejuízo no ano-calendário*”, porque, nesta hipótese, o imposto, “*ao arrepio do figurino constitucional, deixará de ser sobre a renda auferida, para transformar-se em teratológica exação ex voluntate, nascida de um pacto irretratável entre o Fisco e o contribuinte e – pior – capaz de sobrepor-se à verdade real*” (CARRAZZA, 2005, p. 95, “*passim*”). Também HUGO DE BRITO MACHADO afirma que “*a impossibilidade de voltar atrás na opção pelo regime do lucro presumido descaracteriza o imposto, que deixa de ser uma obrigação ex lege e passa a ser uma obrigação contratual*” (MACHADO, 2003, p. 446). Prossegue HUGO DE BRITO MACHADO afirmando que, em se vedando a retratação, ter-se-ia “*obrigação de origem ‘contratual’*”, que “*não existe em nosso sistema jurídico*”, pois a obrigação tributária nasceria, “*não do fato renda, mas do fato manifestação de vontade*” (MACHADO, 2003, p. 446, “*passim*”).

A tese sustentada por ROQUE CARRAZZA e HUGO DE BRITO MACHADO, negando qualquer relevância à manifestação de vontade do contribuinte, conduz ao resultado extremo de que, a prevalecer sempre aquele *figurino constitucional*, nenhum regime alternativo se sustentaria, pois, como adverte RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, “*também é um direito do fisco lançar o tributo sobre a base real de acréscimo patrimonial ao contribuinte, pois este é o verdadeiro substrato econômico que se constitui no fato gerador do imposto*” (OLIVEIRA, 2008, p. 402). Assim, se o contribuinte não pudesse ser tributado de outra forma, que não pelo lucro real (por imposição do *figurino constitucional*), ao fisco também não restaria outra opção se não exigir o tributo também e sempre com base no lucro real, porque o legislador

infraconstitucional e o fisco não poderiam deixar de cumprir aquele *figurino constitucional*. Mostra-se contraditória, pois, a afirmação feita por HUGO DE BRITO MACHADO que a possibilidade de adoção do regime alternativo do lucro presumido seja *inovação elogiável*, por ser “*vantajosa*” para o contribuinte, “*sem prejuízo do interesse da Fazenda. Os custos com serviços de contabilidade são evitados. Reduz-se burocracia. Ganham o contribuinte e o Fisco*” (MACHADO, 2003, p. 446, “*passim*”).

Ora, é justamente a existência de “*acordo*” entre as partes envolvidas na relação tributária que permite a adoção de regime alternativo (o lucro presumido ou qualquer outro regime análogo), substituindo-se o consentimento expresso em lei pelo consentimento manifestado diretamente pelos interessados, que o fazem em razão de ser mais *vantajosa*, com menos custos e litígios. Necessário, então, reconhecer o óbvio, que não é reconhecido pelo excessivo apego a uma concepção unilateral das relações entre fisco e contribuinte.

Há manifestação de vontade nas *opções por regimes alternativos* de fixação de base de cálculo, *regimes* estes que se legitimam exatamente porque alicerçados na manifestação de vontade, permitindo que os tributos a que se aplicam desbordem do *figurino constitucional*. Não reconhecer essa obviedade seria admitir que a tributação, em larga escala, estaria se desenvolvendo à margem do sistema jurídico, com adoção de critérios de eficiência e comodidade hauridos diretamente do sistema econômico¹²⁷.

E reconhecida a existência de manifestação de vontade, a relação tributária não pode ser tratada como se a *opção* fosse ato unilateral. Trata-se, sim, de *acordo*, de modo que eventuais conflitos de interesses entre as partes devem ser resolvidos com auxílio dos princípios e regras pertinentes aos contratos, à atuação concertada. Melhor seria, obviamente, que existissem regras específicas sobre esses “*acordos*” no âmbito tributário, mas, faltando regras específicas, mostra-se perfeitamente válido o recurso aos princípios e regras de natureza contratual.

¹²⁷ Além dos dados já mencionados, acrescente-se que informações colhidas pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), dão conta de que, em 2012, mais de sete milhões de micro e pequenos empresários estavam vinculados, por opção, ao Simples Nacional (<http://www.mpedata.com.br/Paginas/mpeinternet.aspx>, consulta em novembro de 2012).

A irretratabilidade das opções feitas pelo contribuinte, nesse diapasão, deve ser reconhecida, por força do chamado “*princípio da obrigatoriedade contratual*” (FIUZA, 2010, p. 35), porque os ajustes obrigam ambas as partes e “*devem ser cumpridos como se fossem lei. Costuma-se traduzir esse princípio em latim por pacta sunt servanda*” (FIUZA, 2010, p. 35). HIROMI HIGUCHI, FÁBIO HIROSHI HIGUCHI e CELSO HOROYUKI HIGUCHI observam que a “*faculdade de mudar a opção de regime tributário não tinha sentido porque só prejudicava a arrecadação de tributos*”, visto que ela somente ocorria quando o contribuinte pretendia pagar menos tributo: “*Nenhuma empresa mudava de opção para pagar mais tributo. Além do prejuízo na arrecadação, a mudança prejudicava o controle da conta corrente pela diferença de código de recolhimento*” (HIGUCHI; HIGUCHI e HIGUCHI, 2011, p. 57). Assim, a opção do contribuinte cria legítima expectativa também para a Administração Tributária, não sendo compatível com a lógica contratual a possibilidade de uma das partes, a qualquer momento, ao seu alvedrio, desistir do contrato.

Daí não se pode inferir, contudo, que o *acordo* jamais pudesse ser revisto. Havendo vícios na formação da vontade, possível seria a revisão da opção, cabendo o ônus da demonstração à parte que invocasse eventual vício. Assim, seria possível eventual retratação se demonstrado, por exemplo, o desconhecimento da realidade, ou a sua incorreta incompreensão, a provocar o erro, que vicia a manifestação da vontade, tornando inválida a opção exercida.

De outra parte, como a relação tributária se prolonga no tempo, também se pode cogitar de alterações imprevistas, que justificassem a revisão do ajuste¹²⁸. Como

¹²⁸ Averbe-se, nesse passo, que os instrumentos próprios do Direito dos Contratos não afrontam o princípio constitucional da capacidade econômica (ou capacidade contributiva). A capacidade econômica é obrigatória “*não apenas para o legislador, como também para o intérprete e aplicador da lei*” (DERZI, 2010, p. 1.091), embora sua aplicação diretamente pela autoridade fiscal encontre limites na vedação legal à dispensa do tributo devido a partir de considerações de equidade (conforme artigo 108, § 2º, do Código Tributário Nacional). Nesse contexto, ao legislador, precipuamente, incumbe dar aplicação ao princípio da capacidade econômica, escolhendo fatos geradores, bases de cálculo, alíquotas, etc., que efetivamente alcancem as manifestações de riqueza do contribuinte. Ocorre que, como visto, os regimes alternativos constituem-se, sob esse ângulo, em simplificações na forma de apurar o “*quantum debeatur*”, e, por isso, não permitem aferir, em toda a profundidade a capacidade econômica do contribuinte. Assim, aqueles instrumentos desenvolvidos pelo Direito Privado, especialmente a onerosidade superveniente, prestam-se como mecanismos para ajustar a aplicação da norma tributária ao caso concreto, em cumprimento ao princípio da capacidade econômica. São, por essa mirada, meios que permitem corrigir distorções que afetem a capacidade econômica.

explica CÉSAR FIUZA, tratando-se de ajustes para “*execução futura*”, podem ocorrer fatos posteriores que recomendem a revisão do que havia sido ajustado (FIUZA, 2010, p. 66). Ao Direito Civil não são estranhos institutos como a “*onerosidade superveniente*”, ou a “*lesão*”, ou figuras semelhantes, que impliquem a necessidade de alterações no que havia sido pactuado (FIUZA, 2010, p. 52 e seguintes). HUGO DE BRITO MACHADO cogita da possibilidade da adoção pelo regime alternativo do lucro presumido se transformar “*em verdadeira armadilha*”, imaginando hipótese em que “*as perspectivas de negócio no início do ano*”, supostas por determinada empresa, não se concretizassem, de modo que a empresa poderia ser ver “*não contingência de, mesmo tendo prejuízo, pagar Imposto de Renda*” (MACHADO, 2003, p. 446, “*passim*”). Para essa possibilidade, há todo um arcabouço de mecanismos pertinentes ao Direito dos Contratos que legitima a revisão do ajuste, sem ser necessário desqualificar a manifestação de vontade e o acordo dela decorrente.

Registra CÉSAR FIUZA que “*somente à Justiça cabe proceder à revisão, cabendo ao interessado interpellá-la, sendo-lhe defeso fazer ele mesmo as modificações, a não ser que a outra parte consinta*” (FIUZA, 2010, p. 69). Na esfera tributária, todavia, não seria absurdo na “*procedimentalização*” da eventual revisão do que havia sido objeto de atuação bilateral, na linha proposta por MISABEL DERZI para revisão de lançamento tributário (DERZI, 2009, p. 470/471). São tradicionais, no Direito Tributário, os Conselhos de Contribuintes, órgãos de composição paritária (fisco e contribuinte), que bem poderiam exercer atribuições de rever os “*acordos*” firmados entre fisco e contribuinte, sem prejuízo, obviamente, de eventual ação judicial sobre o tema.

Pontue-se que também ao Direito Administrativo não causa espécie a necessidade de ajustes posteriores ao que havia sido objeto do contrato administrativo, lembrando-se, mais uma vez, a afirmação de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, já citada no Capítulo II¹²⁹, de que “*um traço imprescindível*” do contrato administrativo é o “*resguardo dos interesses do contratante, designado, a cotio, direito ao equilíbrio econômico-financeiro*” (BANDEIRA DE MELLO, 2009, p. 616, “*passim*”), conferindo-se ao administrado “*integral proteção*” com relação às

¹²⁹ Conferir especialmente item II.4.

“*aspirações econômicas que ditaram seu ingresso no vínculo e se substanciaram, de direito, por ocasião da avença*” (BANDEIRA DE MELLO, 2009, p. 617, “*passim*”). Conquanto tenha em mente o contrato administrativo por meio do qual a Administração Pública busca obter bens e serviços, a mesma lógica mostra-se mais adequada para resolver eventuais conflitos decorrentes de *acordos* celebrados entre fisco e contribuinte.

Portanto, ainda que o contribuinte houvesse validamente optado por regime alternativo de apuração, fatos posteriores, que ocorressem no exercício fiscal, poderiam determinar a revisão do ajuste, visto que *acordos* devem ser cumpridos “*rebus sic standibus*”, “*figura implícita em todo contrato de execução futura, segundo a qual os contratantes estão adstritos a seu cumprimento rigoroso, no pressupostos de que as circunstâncias do ambiente conservem-se inalteradas no momento da celebração*” (FIUZA, 2010, p. 53).

O reconhecimento da natureza contratual de regimes alternativos de apuração da base de cálculo dos tributos, muito antes de enfraquecer, reforça a proteção jurídica do contribuinte, sendo este reconhecimento premissa necessária para se buscar, no âmbito do Direito dos Contratos, mecanismos jurídicos capazes de evitar injustiças, ao mesmo tempo em que se legitima mecanismos mais práticos e eficientes. Como anota HUGO DE BRITO MACHADO, “*ganham o contribuinte e o fisco*” (MACHADO, 2003, p. 446).

V.2 – O *Simples Nacional* e a adoção de tributo voluntário

Destaque especial merece o chamado *Simples Nacional*, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (artigos 12 a 41, inseridos no Capítulo IV da referida lei complementar). A Lei Complementar nº 123, de 2006, foi editada após alteração constitucional promovida pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, que atribuiu à lei complementar tributária a “*definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de*

pequeno porte” (artigo 146, parágrafo único, inciso III, alínea *d*, da Constituição Federal), permitindo-se a instituição de “*regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios*” (artigo 146, parágrafo único, da Constituição Federal).

Embora a Constituição Federal já determinasse, em seu artigo 179, que os entes federados dispensassem às micro e pequenas empresas “*tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias*”, faltavam regras uniformes para as três esferas da Federação. Assim, cada ente federado instituíu seu próprio regime simplificado, o que não atendia à simplificação buscada pela Constituição Federal, dada a multiplicidade de regimes tributários (federal, estadual ou distrital, e municipal). Como registra SILAS SANTIAGO, “*quando existia o Simples Federal, essa aglutinação era permitida – mas de forma facultativa, e acabou não se efetivando. Para que a unificação fosse possível, era necessária uma reforma constitucional, o que veio a acontecer por meio da Emenda Constitucional nº 42*” (SANTIAGO, 2011, p. 25). Assim, todas as microempresas e empresas de pequeno porte puderam ser submetidas a um único regime tributário, aplicável não apenas a tributos federais, mas também a tributos estaduais, distritais e municipais.

A literalidade das normas constitucionais e infraconstitucionais provoca a impressão de que, em realidade, o *Simples Nacional* se constituiria em mero “*regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios*” (parágrafo único do artigo 146 da Constituição Federal), a ser aplicado conforme opção do contribuinte (inciso I do parágrafo único do artigo 146 da Constituição Federal). Desse modo, optando pelo *Simples Nacional*, o contribuinte estaria obrigado ao “*recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação*”, dos oito tributos elencados no artigo 13 da Lei Complementar nº 123, de 2006, a saber, Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição para o PIS/PASEP, Contribuição Patronal Previdenciária (CPP), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Nesse sentido, JAIME MARINS e MARCELO BERTOLDI pontuam que o *Simples Nacional* “*não é tributo novo, mas forma nova de arrecadar tributos velhos, caracterizada por ser sistema opcional de apuração (por estimativa objetiva), fiscalização (compartilhada), lançamento (unificado) e arrecadação (conjunta)*” (MARINS; e BERTOLDI, 2007, p. 74).

Análise mais detida, contudo, mostra que a opção pelo *Simples Nacional* não implica a adoção apenas de recolhimento unificado de oito tributos distintos. Isso porque o cálculo do tributo devido toma como critério a “*receita bruta*” da microempresa ou da empresa de pequeno porte (artigo 18, § 3º, da Lei Complementar nº 123, de 2006). Esta base de cálculo única para os oito tributos não permite confirmar a natureza específica de nenhum dos oito tributos abrangidos pelo *Simples Nacional*.

CARLOS RENATO CUNHA, que examina detalhadamente os oito tributos, comparando o aspecto material de cada um deles com a base de cálculo adotada pela Lei Complementar nº 123, de 2006 (CUNHA, 2011, p. 347/380), afirma que, excetuadas a COFINS, a CPP e a Contribuição para o PIS/PASEP, “*todo o restante da forma escolhida para o recolhimento unificado, no SIMPLES nacional, que se refere ao IRPJ, ao IPI, à CSLL, ao ICMS e ao ISS, não se amolda aos limites constitucionais*” (CUNHA, 2011, p. 380). Também CAROLINE SAID DIAS, estudando o anterior *Simples*, instituído pela Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, anota a ausência de “*paralelo direto entre a obrigação tributária e a ocorrência do fato gerador*”, visto que o ICMS, o ISS e o IPI seriam “*cobrados levando-se em conta a renda bruta da empresa tributada, e não as operações de circulação de mercadorias, prestação de serviços ou produção de bens*” (DIAS, 2000, p. 22, “*passim*”).

É bem verdade que, em relação a outros tributos que são submetidos a bases de cálculo alternativas, se faz presente esse afastamento do figurino constitucional, como anotado no item anterior. Em relação ao *Simples Nacional*, todavia, esse afastamento é ainda mais radical, pela circunstância de que o pagamento efetuado pelo contribuinte *substitui*, por assim dizer, o pagamento relativo a tributos bem distintos. Conseqüentemente, a base de cálculo adotado no *Simples Nacional*, a “*renda bruta*”, não permite aquele “*retorno ao fato descrito na hipótese de incidência*”, razão pela

qual o “*fato medido na base de cálculo*” não é “*o mesmo posto na hipótese*” (DERZI, 1999, p. 65, “*passim*”). Há, pois, um corte radical separando o montante devido pelo contribuinte optante do *Simples Nacional* dos aspectos materiais do ICMS, do IPI, do ISSQN, da CPP, tributos supostamente embutidos naquele montante¹³⁰.

Efetivamente, não é possível identificar *aspecto material* que justifique o pagamento efetuado pelo contribuinte optante do *Simples Nacional*. PAULO DE BARROS CARVALHO (que prefere a expressão “*critério material*”, em vez de *aspecto material* da hipótese de incidência), afirma que ele se constitui no “*núcleo, pois é o dado central que o legislador passa a condicionar quando faz menção aos demais critérios*” (CARVALHO, 1981, p. 75). E, ainda com PAULO DE BARROS CARVALHO, “*esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento*”, de modo a alcançar o “*comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbos que exprimem ação), como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer etc.)*” (CARVALHO, p. 76, “*passim*”).

A opção do contribuinte pelo *Simples Nacional* resulta no descolamento do valor devido pelo contribuinte dos *atos geradores* do IRPJ, do IPI, do ICMS, do ISS, etc., pois não é mais necessário apurar se o contribuinte, efetivamente, auferiu renda, realizou operação de industrialização, ou de circulação de mercadorias, ou prestou serviços. Nesse contexto, em relação à microempresa optante do *Simples Nacional*, qual o “*comportamento humano*” faz nascer a obrigação de pagar o tributo devido?

Não se diga que esse comportamento seria auferir receita bruta, porque a receita bruta é o dado econômico escolhido para quantificar o valor devido, constituindo-se, pois, na base de cálculo do *Simples Nacional* (artigo 18, § 3º, da Lei Complementar nº 123, de 2006). O “*comportamento humano*” é, justamente, o ato do

¹³⁰ Registre-se que a Lei Complementar nº 123, de 2006, fixa em seus *anexos* critérios para distribuição (rateio) entre os entes federados dos valores arrecadados via *Simples Nacional*. Mas os percentuais definidos cumprem função nitidamente financeira, permitindo a partilha da receita tributária, em obediência ao determinado pelo artigo 146, parágrafo único, incisos III e IV, da Constituição Federal, não havendo nenhuma correlação entre tais percentuais e os aspectos materiais do IRPJ, da CSLL, da COFINS, do ICMS, do ISS, etc.

contribuinte de optar pela sua inclusão no *Simples Nacional*, o que resulta na obrigação de pagar determinado tributo, cujo cálculo toma em conta a receita bruta auferida no mês, pouco importando que o contribuinte tenha auferido renda, ou realizado operações de circulação de mercadorias, ou prestado serviços, ou qualquer outro dos “*comportamentos humanos*” definidos como aspecto material dos tributos substituídos pelo *Simples Nacional*. Sem a opção, isto é, sem a manifestação de vontade do sujeito passivo, não se pode exigir do contribuinte o pagamento de percentuais incidentes sobre a receita bruta, cabendo aos fiscos federal, estadual e municipal, no âmbito de suas competências, exigir o pagamento do IRPJ, ou da CSLL, ou do ICMS, ou do ISS, etc., em se constatando, obviamente, a ocorrência dos fatos geradores de tais tributos¹³¹.

A adoção de base de cálculo alternativas, como salientado no item anterior, já implica a alteração do *figurino constitucional* do tributo, pois o valor pago pelo contribuinte, nos regimes alternativos, não se ajusta à hipótese de incidência tradicional. Em relação ao *Simples Nacional*, essa alteração fica escancarada, pois que oito tributos diferentes são *substituídos* por outro tributo, cujo fato gerador é a opção do contribuinte pelo *Simples Nacional*, e a base de cálculo é a receita bruta auferida em determinado período.

Note-se, contudo, a resistência da doutrina em reconhecer a importância da manifestação de vontade, insistindo, assim, na afirmação de que o *Simples Nacional* seria apenas uma forma unificada de recolhimento dos tributos relacionados no artigo 13 da Lei Complementar nº 123, de 2006. SILAS SANTIAGO, por exemplo, manifesta apreciação pela ideia de que o *Simples Nacional* se caracterizaria como “*um novo tributo*”, mas rejeita a conclusão, ao argumento de que a Constituição Federal apenas permitiu a criação de “*um regime unificado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos*”, sem alterar “*as competências originárias de cada ente federado*” e sem conceder “*permissão para a criação de novos tributos*” (SANTIAGO, 2011, p. 39,

¹³¹ Em sentido oposto, tratando do antigo *Simples*, disciplinado pela Lei nº 9.317, de 1996, ELIUD JOSÉ PINTO DA COSTA afirma que “*o critério material do imposto simples é ‘auferir receita bruta’, assim definida no § 2º do art. 2º da Lei nº 9.317/96, pouco importando a renda auferida pela pessoa jurídica no ano-calendário ou as vendas de produtos industrializados*” (COSTA, 1997, p. 58). O argumento é equivocado porque a microempresa pode até auferir receita bruta, mas terá que se submeter ao IRPJ, à CSLL, ao ICMS, ao ISS, etc., caso não faça a prévia opção pelo *Simples Nacional*. A receita bruta, então, revela-se como critério para quantificar o valor devido, sendo, pois, base de cálculo do tributo.

“*passim*”). Haveria, segundo SILAS SANTIAGO, “*mero deslocamento da base de cálculo de cada um dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional*” (SANTIAGO, 2011, p. 39). Também DEBORA SOTTO pontua que a Lei Complementar nº 123, de 2006, “*apenas alterou os consequentes das regras-matrizes de incidência dos tributos, abarcados pelo regime unido de arrecadação, sem chegar ao extremo de criar novos tributos*” (SOTTO, 2007, p. 134).

E CARLOS RENATO CUNHA faz remissão a vários outros autores que, nessa mesma linha, comungam da cômoda tese de que, adotado o *Simples Nacional*, apenas se altera a forma de apuração dos tributos abrangidos pelo regime unificado (CUNHA, 2011, p. 290/291). Entretanto, o próprio CARLOS RENATO CUNHA, conquanto também rejeite a existência de um novo tributo (CUNHA, 2011, p. 301), reconhece que o “*critério material*” da hipótese de incidência do *Simples Nacional* é “*realizar opção pelo SIMPLES. Trata-se de manifestação de vontade da pessoa jurídica, realizada na forma regulamentada pelo Comitê Gestor do SIMPLES nacional*” (CUNHA, 2011, p. 299). Nenhum dos tributos *substituídos* pelo *Simples Nacional*, todavia, tem o ato de “*realizar opção*” como aspecto material de sua hipótese de incidência, o que apenas ressalta que, em verdade, o *Simples Nacional* é muito mais do que um regime unificado de recolhimento de tributos.

Trata-se, sim, de imposto novo, com hipótese de incidência e base de cálculo diversas das hipóteses e bases do IRPJ, do IPI, do ICMS, do ISS, da CSLL, da CPP, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, pressupondo, sim, o consentimento direto do contribuinte, manifestado por via da opção pelo ingresso no próprio sistema alternativo. Essa circunstância já havia sido percebida, em relação ao antigo *Simples*, por ELIUD JOSÉ PINTO DA COSTA, ao concluir que a lei federal “*criou a regra matriz de incidência de imposto novo*” (COSTA, 1997, p. 59), malgrado apontasse a inconstitucionalidade deste “*imposto novo*”, em razão de se afrontar as regras constitucionais para a criação dos chamados impostos residuais (artigo 156, inciso I, da Constituição Federal)¹³².

¹³² O vício de inconstitucionalidade apontado por ELIUD JOSÉ PINTO DA COSTA, contudo, restou superado com a edição da Emenda Constitucional nº 42, de 2003, que efetuou as alterações necessárias para a instituição do *Simples Nacional*, por meio de lei complementar.

Igualmente CAROLINE SAID DIAS, também sobre o anterior *Simples*, salienta que “a nova forma de tributação consistiria em uma nova espécie tributária, com novo fato gerador, novos contribuintes e novas alíquotas”, de modo que “os microempresários e empresários de pequeno porte estariam isentos do pagamento dos tributos englobados pelo *Simples*, tendo somente a nova obrigação tributária, que seria o *Simples*” (DIAS, 2000, p. 23, “*passim*”).

Acrescente-se que o corte entre o *Simples Nacional* e os tributos por ele substituídos fica ainda mais profundo quando se examina a figura do “*Microempreendedor Individual – MEI*”, previsto no artigo 18-A da Lei Complementar nº 123, de 2006 (acrescentando pela Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008), e que poderia ser apresentado como o *simples do Simples Nacional*. O *microempreendedor*, que vem a ser o empresário individual com receita bruta anual de até trinta e seis mil reais (“*caput*” do mencionado artigo 18-A), ao optar pelo *Simples Nacional*, fica obrigado ao recolhimento de “*valores fixos mensais, independentemente da receita bruta por ele auferida no mês*” (artigo 18-A, “*caput*”). Ressalta-se, assim, a importância da manifestação de vontade, porque os “*valores fixos mensais*” não têm nenhuma relação com os fatos geradores dos impostos substituídos pelo *Simples Nacional*.

Por fazer a opção pelo *Simples Nacional*, o *MEI* se torna obrigado ao recolhimento de determinado valor mensal, sendo absolutamente irrelevante apurar se ele praticou os fatos geradores do IRPJ, da CSLL, da PIS/PASEP, da COFINS, do ICMS, etc., sendo até mesmo irrelevante apurar a receita bruta auferida por esse microempreendedor.

Portanto, a manifestação de vontade do contribuinte, que é relevante e decisiva para a aplicação de regimes alternativos de apuração da base de cálculo, na hipótese do *Simples Nacional* apresenta-se ainda mais relevante e decisiva, por resultar no surgimento de tributo novo, completamente distinto do IRPJ, do IPI, da CSLL, da COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP, da CPP, do ICMS e do ISS. Apenas a resistência em reconhecer a existência de manifestações de vontade do contribuinte conduz a equivocadas conclusões de que, no *Simples Nacional*, há apenas “*forma nova*

de arrecadar tributos velhos” (MARINS; e BERTOLDI, 2007, p. 74). Os valores devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte não dependem da realização da hipótese de incidência daqueles tributos *substituídos* pelo *Simples Nacional*, mas, sim, da opção das microempresas e empresas de pequeno porte pela adesão ao *Simples Nacional*, o que ressalta o caráter voluntário do tributo¹³³.

Reconhecida, assim, a manifestação de vontade do contribuinte, todos os aspectos discutidos no tópico anterior têm inteira pertinência também em relação ao *Simples Nacional*, seja no que se refere à hígidez da opção pelo contribuinte, seja no que toca à preservação das condições econômicas que conduziram ao exercício da opção.

Frise-se que o *Simples Nacional* se legitima a partir da Constituição Federal, não apenas pela determinação de tratamento diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte (artigo 179), ou pela possibilidade de adoção do “*regime único de arrecadação de impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios*” (artigo 146, parágrafo único), mas especialmente pelo fato de que o *Simples Nacional* “*será opcional para o contribuinte*” (inciso I do parágrafo único do artigo 146). Retoma-se, assim, o consentimento (direto) do contribuinte, a legitimar a instituição de tributo que, escapando completamente do figurino constitucional pertinente ao IRPJ, ao ICMS, ao ISS, etc., tem o aspecto material de sua hipótese de incidência alojada na opção do contribuinte. Por isso, parafraseando CAROLINE SAID DIAS, se o *Simples Nacional* (DIAS, 2000, p. 23):

[...] traz mais melhorias e resguardos aos outros direitos constitucionais dos contribuintes, pode-se prever que as cortes nacionais optarão por legitimar a cobrança, politicamente, e afastar-se da rigidez jurídica, como em tantas outras oportunidades já fizeram.

Rigorosamente, faça-se o reparo, não se tratar de “*afastar-se da rigidez*”

¹³³ Reiterando-se que a liberdade de contratar, aqui, não é total, até porque não é correto imaginar que essa liberdade absoluta exista, nem mesmo no Direito Privado, como abordado no Capítulo III (especialmente item III.3). Assim, se não optar pelo *Simples Nacional*, o microempresário estará obrigado a recolher todos aqueles tributos, desde que, é claro, realize o fato gerador deles. Ele estará obrigado a pagar os percentuais incidentes sobre a receita bruta, definidos na Lei Complementar nº 123, de 2006, se, e apenas se, houver feito a opção por pagar tais percentuais.

jurídica”, mas se desapegar do modelo centrado na atuação unilateral do fisco, reconhecendo-se, então, a existência, na seara tributária, de atos bilaterais, nos quais a manifestação de vontade do contribuinte é inegável. O *Simples Nacional*, em suma, é exemplo paradigmático da relevância da manifestação de vontade do contribuinte nas relações tributária, prestando-se esta manifestação de vontade como instrumento para tornar mais prática a aplicação das regras tributárias, confirmando, desse modo, o que se vem expondo nesta tese.

V.3 – Os regimes especiais do ICMS e do IPI: manifestação de vontade na definição do conteúdo da relação tributária

As situações ventiladas nos tópicos anteriores mostram casos que bem se assimilam, como já registrado, a *contratos regulamentados*, dada a impossibilidade de o contribuinte (ou mesmo o fisco) interferir no conteúdo da relação tributária, que é integralmente estipulado pelas normas tributárias pertinentes. Para além dessas situações, contudo, as legislações de determinados tributos preveem a possibilidade de fisco e contribuinte entabularem acordos que vão alcançar o próprio conteúdo da relação tributária, alterando substancialmente o cumprimento das obrigações principal e acessória. Tradicionalmente, utiliza-se o nome *regimes especiais* para denominar esses acordos¹³⁴.

RICARDO FERREIRA BOLAN, em obra específica sobre o tema, aborda os regimes especiais relativos ao IPI e ao ICMS, definindo-os “*como um plexo de regras que constituem exceções às normas gerais atinentes ao ICMS e ao IPI*”, acentuando que estas regras “*têm por escopo imprimir maior operacionalidade à arrecadação e fiscalização desses impostos, significa dizer, visam a facilitar ou compelir a observância da legislação tributária*” (BOLAN, 2004, p. 77, “*passim*”).

¹³⁴ Conferir no anterior Capítulo IV, a nota nº 100, que faz menção aos regimes especiais do ICMS, com indicação da legislação pertinente ao ICMS de Minas Gerais, São Paulo e Rio de Janeiro. Em relação ao IPI, a previsão genérica para instituição está contida, atualmente, no artigo 387 do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, segundo o qual “*a Secretaria da Receita Federal do Brasil poderá autorizar a adoção de regimes especiais para a emissão e escrituração de documentos e livros fiscais, emitidos por processo manual, mecânico ou por sistema de processamento eletrônico de dados*”.

Seguindo a linha proposta por PAULO DE BARROS CARVALHO (CARVALHO, 1996), BOLAN acrescenta que os regimes especiais seriam de duas espécies, “*regimes especiais consensuais*” e “*regimes especiais de ofício (estes existentes tão-somente no âmbito do ICMS)*” (BOLAN, 2004, p. 78). Os regimes especiais de ofício, em realidade, configuram-se como *regimes especiais de fiscalização*, havendo grande polêmica ainda a respeito de sua constitucionalidade, mas esta discussão desborda do objetivo desta tese¹³⁵. Pertinentes com o presente trabalho, porém, são os “*regimes especiais consensuais*”.

Como anotado no Capítulo IV, a legislação tributária de Minas Gerais, aqui usada como exemplo, prevê no Regulamento do ICMS/2002, aprovado pelo Decreto Estadual nº 43.080, de 2002, que os “*regimes especiais de tributação disciplinam, na forma estabelecida nos Anexos IX e XV, procedimentos a serem adotados pelos contribuintes, relativamente ao cumprimento de suas obrigações atinentes ao imposto*” (artigo 181). Ainda segundo o Regulamento do ICMS/2002, outros regimes especiais de tributação podem ser estabelecidos, “*tendo em vista as peculiaridades das operações de circulação de mercadorias ou das prestações de serviços de transporte ou de comunicação, próprias de determinada categoria de contribuintes ou atividade econômica*” (artigo 183), com admissão, ainda, “*em caráter individual*”, de “*Regime Especial de Interesse do Contribuinte, requerido na forma prescrita pela legislação tributária administrativa, consideradas as peculiaridades e as circunstâncias das operações ou das prestações que justifiquem a sua adoção*” (artigo 184).

PAULO DE BARROS CARVALHO, considerando as previsões da

¹³⁵ Confirmam-se, sobre o tema, as ponderações de RICARDO FERREIRA BOLAN (BOLAN, 2010, p. 179 e seguintes), bem como a anotação de PAULO DE BARROS CARVALHO de que tais regimes de fiscalização assumem “*nítidas conotações sancionatórias*” (CARVALHO, 1996, p. 97). O Superior Tribunal de Justiça, julgando o Recurso em Mandado de Segurança nº 16.493, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ, 22 de agosto de 2006, afirmou que o “*regime especial de arrecadação do ICMS*” não deve ser confundido “*com o Regime Especial de Fiscalização (art. 52 da Lei Mineira 6.763, de 26.12.1975), imposto aos contribuintes que se encontram em situação de reiterada inadimplência como o Fisco e cuja ilegitimidade foi declarada pelo STF por impor a certos contribuintes condições mais gravosas no recolhimento da exação ou de cumprimento de obrigações acessórias, em função do descumprimento de obrigações tributárias*”. Mais recentemente, contudo, vem sendo apontada alteração na jurisprudência do STJ, como se pode ver no Recurso Especial nº 1.236.622/MG, Primeira Turma, Relator Ministro Benedito Gonçalves, DJe, 16 de março de 2012: “*Mais recentemente, todavia, o STJ vem admitindo a imposição do regime especial aos contribuintes que comprovadamente sejam reincidentes na prática de infrações tributárias, como meio inerente ao poder de polícia e necessário para que a Administração Tributária possa prevenir novos prejuízos aos cofres públicos*”.

legislação tributária paulista, mas que, fundamentalmente, são análogas às de Minas Gerais (e às de outros Estados), pontifica que o “*regime consensual*” é “*de iniciativa do sujeito passivo (regra geral), pressupõe o diálogo entre fisco e contribuinte, que chegam a um entendimento sobre modos mais simples e operativos de consignar a incidência e solver o débito*” (CARVALHO, 1996, p. 97). Observa PAULO DE BARROS CARVALHO que a “*relação meio-fim*” autoriza, no Direito Tributário, a adoção de certas presunções, tendo em vista o “*custo da fiscalização e despesas de arrecadação em confronto com os valores que ingressam nos cofres públicos*” (CARVALHO, 1996, p. 96, “*passim*”). Assim, os regimes especiais, segundo PAULO DE BARROS CARVALHO (CARVALHO, 1996, p. 96):

[...] se sustentam na medida em que criam critérios específicos, constituindo exceções às regras da sistemática ordinária de fiscalização e arrecadação. Representam formas para otimização dos fins das normas tributárias, aparecendo como flexibilizações que permitem a melhor adequação do direito à complexidade da vida social, outorgando maior rendimento ao corpo de preceitos que regem a atividade de gestão tributária.

É importante destacar que esses regimes especiais não se destinam apenas a redefinir as chamadas obrigações acessórias, isto é, os deveres instrumentais formais a que são submetidos (em número cada vez maior) os contribuintes. Como assinala PAULO DE BARROS CARVALHO, é possível separar os regimes especiais consensuais em *regimes adjetivos* ou de *primeiro grau* e *regimes substantivos* ou de *segundo grau* (CARVALHO, 1996, p. 97). Enquanto “*os regimes adjetivos permanecem circunscritos ao setor dos deveres instrumentais ou formais*”, podendo haver, por exemplo, alteração do momento em que deve ser realizado o pagamento do tributo, nos regimes substantivos “*há sensíveis mutações no liame obrigacional*” (CARVALHO, 1996, p. 97). A obrigação tributária decorrente do regime especial, portanto, é diversa da obrigação tributária original, afastando-se, pois, do *figurino constitucional* do tributo.

RICARDO FERREIRA BOLAN reconhece que os “*regimes consensuais materiais estabelecem critérios específicos, os quais resultam na criação de uma norma individualizada de incidência do ICMS, a qual difere da norma geral e abstrata de*

incidência (regra-matriz de incidência) desse imposto”, havendo hipóteses em que ocorre até mesmo a alteração do sujeito passivo do imposto estadual, com o emprego do diferimento (BOLAN, 2004, p. 99/100, “*passim*”). E embora largamente empregados na prática tributária brasileira, RICARDO FERREIRA BOLAN aponta a insustentabilidade desses regimes especiais “*em face dos princípios constitucionais que regem a tributação no Brasil*” (BOLAN, 2004, p. 100).

Novamente, pois, percebe-se a dificuldade em aceitar a manifestação de vontade na relação tributária, havendo excessivo apego à legalidade clássica, como se o consentimento manifestado pelo contribuinte, como instrumento da praticabilidade, não fosse suficiente para legitimar a exigência tributária, complementando, então, a insuficiência da lei para prever todas as peculiaridades das relações comerciais e econômicas submetidas à tributação. Já tendo sido debatida a compatibilidade do princípio da legalidade com alternativas tributárias voluntárias, convém insistir no exame de duas outras questões que, embora também já examinadas, põem-se em maior evidência no estudo dos regimes especiais do ICMS.

A primeira delas, pertinente à relação entre fisco e contribuinte, refere-se ao desenvolvimento e à extinção dos regimes especiais, visto que o cumprimento do que foi ajustado se prolonga no tempo, e várias situações podem ocorrer, inclusive eventual inadimplemento parcial ou total.

Normalmente, os regimes especiais são fixados a prazo certo, embora existam regimes que, repetidamente, vão sendo prorrogados, assumindo a configuração de regimes especiais por prazo indeterminado. Todavia, é comum a previsão, na legislação tributária, da possibilidade do regime especial ser cancelado por conveniência exclusiva da Administração Tributária, a qualquer tempo, realçando-se, assim, a sua pretensa unilateralidade.¹³⁶ Ocorre que, reconhecendo-se a natureza bilateral do regime especial de tributação, não se pode admitir a prevalência dessa hipótese de rescisão unilateral, por fragilizar o vínculo entre as partes, submetendo sua existência ao arbítrio de um dos contratantes, em cláusula que se afigura como abusiva ou leonina.

¹³⁶ Nesse sentido, por exemplo, o artigo 182 do RICMS/2002, dispõe que o “*enquadramento de contribuintes ou de categoria de contribuintes em determinado regime previsto no Anexo IX poderá ser suspenso, a qualquer tempo, quando o mesmo se revelar prejudicial aos interesses da Fazenda Pública*”.

Poder-se-ia admitir, como já assinalado, em situações excepcionais, que o Poder Público invocasse a excessiva onerosidade, ou a alteração da base contratual (em aplicação da cláusula “*rebus sic standibus*”), mas estas situações haveriam de ser devidamente comprovadas, não se podendo admitir a simples afirmação de *prejuízo* para os interesses da Fazenda Pública. Inadmissível, contudo, seria a mera rescisão unilateral, pois, como assinala CÉSAR FIUZA, o distrato (ou rescisão) unilateral é “*raríssimo*”, e ainda quando admitido, “*se a parte prejudicada pelo distrato unilateral tiver feito investimentos consideráveis para sua execução, a denúncia só poderá ser efetuada após o transcurso de prazo razoável, que seja compatível com o vulto dos investimentos*” (FIUZA, 2010, p. 195, “*passim*”).

É bem verdade que, por outra via, se poderia conferir proteção ao contribuinte, invocando-se o devido processo legal e a garantia de ampla defesa como forma de evitar a atuação imotivada do Poder Público. Recorde-se, aqui, a afirmação de HELY LOPES MEIRELLES, já mencionada no Capítulo III, a respeito dos atos negociais, que, em regra, geram “*direitos subjetivos para o seu destinatário, e quando isso ocorre não pode ser sumariamente extinto por anulação, cassação ou revogação. Seus efeitos devem ser suportados pela administração que os expediu*” (MEIRELLES, 1984, p. 15 e 17, “*passim*”). Todavia, esta proteção se limita, no mais das vezes, ao aspecto meramente formal, para garantir o respeito ao contraditório e à ampla defesa, mas não permite que sejam examinados temas relacionados ao mérito da revogação em si¹³⁷. O reconhecimento da natureza bilateral do regime especial permite, assim, que sejam examinados aspectos concernentes à *justiça contratual* (FIUZA, 2010, p. 195), como forma de expressão da capacidade econômica.

Admitida, outrossim, a lógica contratual do regime especial, discussões sobre a configuração de eventual inadimplemento do contribuinte e sua extensão (parcial ou total), não poderiam resultar na imposição pura e simples do *figurino*

¹³⁷ Nesse sentido, no Supremo Tribunal Federal, embora não especificamente sobre matéria tributária, veja-se o Recurso em Mandado de Segurança nº 25.856/DF, Segunda Turma, Relator Ministro Eros Grau, DJe, 14 de maio de 2010, afastando a tese de invalidade da revogação de benefício concedido a servidor público, ante a constatação da “*inexistência de violação dos princípios do contraditório e da ampla defesa. Todos os recorrentes apresentaram defesa no processo administrativo e a decisão da Comissão Interministerial contém todos os elementos inerentes ao ato administrativo perfeito, inclusive fundamentação pormenorizada para a revogação do benefício*”.

constitucional, com exigência do tributo e seus consectários legais, desprezando-se o que havia sido ajustado entre as partes. A jurisprudência tende a afirmar que, descumpridas as cláusulas do regime especial, impõe-se o desfazimento deste regime, com a exigência do tributo devido, calculado com base no regime normal de apuração, inclusive com a imputação ao contribuinte de todas as sanções previstas na legislação tributária¹³⁸.

Tratando-se, todavia, de ajuste bilateral, não é correto o retorno ao *regime normal*, pois, repetindo VÍTOR FAVEIRO, se descumprido, total ou parcialmente, o que havia sido ajustado, “*a situação jurídica que daí resulta não é a da aplicação automática da obrigação fiscal de prestação pecuniária, mas sim a dos efeitos directos de não cumprimento de uma obrigação contratual*” (FAVEIRO, 2002, p. 755). A obrigação tributária que decorre do regime alternativo (e consensual) é independente da obrigação normal, que VÍTOR FAVEIRO afirma ser “*impedida*”, exatamente para ressaltar a “*independência*” entre a “*obrigação fiscal normal*” e a obrigação decorrente do regime especial (FAVEIRO, 2002, p. 754, “*passim*”)¹³⁹. E é “*indispensável*”, prossegue VÍTOR FAVEIRO, que essa obrigação independente, porque marcada pela característica da bilateralidade e do consenso, “*seja efectivamente tratada como contrato contributivo, e não como instituição de natureza mista, confusa e de mero*

¹³⁸ No Tribunal de Justiça de Minas Gerais, colhe-se o entendimento de que, comprovado o descumprimento das “[...] *obrigações tributárias assumidas no Memorando, ensejou-se ao fisco a cobrança do imposto sem observância da circunstância especial ali estabelecida, ou seja, no prazo e condições normais, pois, as infrações nele estipuladas tornou sem efeito o benefício questionado, legitimando a ação da fiscalização fazendária*” (Apelação Cível nº 1.0000.00.135.768-0/000 ou 1357680-16.2000.8.13.0000, Terceira Câmara Cível, Relator Desembargador Aloysio Nogueira, Minas Gerais, 27 de outubro de 2000).

Na mesma trilha, e ainda ressaltando a necessidade de se conferir interpretação “*literal e restritiva*” ao regime especial, exigindo-se “*o cumprimento de todas as condições previstas para o gozo das vantagens dele decorrentes*”, e não aceitando a tese de que “*mera irregularidade*” não permitiria o desfazimento do regime especial, confira-se Apelação Cível nº 1.0702.05.215.597-6/001 (ou 2155976-84.2005.8.13.0702), Oitava Câmara Cível, Relatora Desembargadora Teresa Cristina da Cunha Peixoto, Minas Gerais, 20 de abril de 2007.

Também pode ser conferida a afirmação de que o contribuinte fica sujeito “*à regra geral de tributação*”, porque comprovado o fato de que as operações de circulação de mercadorias foram “*efetuadas em desacordo com o referido Regime*” (Apelação Cível nº 1.0000.00.185.525-3/000 ou 1855253-86.2000.8.13.0000, Quinta Câmara Cível, Relator Desembargador José Francisco Bueno, Minas Gerais, 20 de abril de 2001).

¹³⁹ Precisa é a observação de VÍTOR FAVEIRO: “*Certo como é que, nos contratos tributários, ocorre, na generalidade, a substituição da situação potencial de obrigação fiscal de prestação pecuniária por uma situação especial concreta, efectiva e definitiva de obrigação de prestação em espécie, obviamente que ao realizar-se o contrato, aquela situação potencial de obrigação fiscal pecuniária desaparece da ordem tributária ficando a subsistir unicamente a situação ou relação de obrigação contratual do contributo em espécie*” (FAVEIRO, 2002, p. 754).

expediente institucional” (FAVEIRO, 2002, p. 755, “*passim*”). Portanto, a solução para eventuais litígios decorrentes do inadimplemento deve ser buscada nas regras que regem “*as relações contratuais de direito comum e administrativo*” (FAVEIRO, 2002, p. 713).

Consequentemente, configurando-se o inadimplemento, há que se perquirir sobre o seu caráter fortuito, culpável, ou ainda da ilicitude do inadimplemento (FIUZA, 2010, p. 158/159), buscando-se a solução mais compatível com a falha ocorrida. Não se mostra correta, justamente por ignorar a bilateralidade do regime especial, a mera desconsideração do que havia sido concertado, com a aplicação – e em caráter retroativo – do *regime normal*. Necessário e recomendável seria que o próprio *termo de ajuste* previsse as sanções por eventuais descumprimentos, prevendo ainda as possibilidades de repactuação do que fora convencionado, em razão de alterações fáticas porventura sobrevindas. Ademais, caberia ao legislador tributário até mesmo cogitar da fixação de regras gerais, que viessem a ser aplicadas aos atos tributários bilateralmente formados, de modo a se preservar a segurança jurídica do contribuinte¹⁴⁰.

Para além da relação direta entre fisco e contribuinte, outra questão suscitada pelos regimes especiais refere-se à possibilidade de haver estipulação de benefícios indevidos. Esta questão mostra-se mais relevante em relação ao ICMS, dadas as limitações federativas à concessão de benefícios fiscais a contribuintes do ICMS¹⁴¹. A estipulação de regimes especiais pode esbarrar em limitações legais, pertinentes à concessão de vantagens fiscais, motivo pelo qual se reconhece até ao Ministério Público legitimidade processual para questionar eventuais acordos celebrados entre fiscos

¹⁴⁰ Em Minas Gerais, existe o *Código de Defesa do Contribuinte*, insculpido na Lei Estadual nº 13.515, de 7 de abril de 2000, mas a concepção do referido diploma legal ainda se baseia no pressuposto de que a Administração Tributária apenas atua de forma unilateral, nada se prevendo, especificamente, com relação a atos bilaterais firmados entre fisco e contribuinte.

¹⁴¹ Nos termos do artigo 155, § 2º, inciso II, alínea g, da Constituição Federal, compete à lei complementar “*regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados*” em sede de ICMS. A Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, com modificações posteriores, faz essa regulamentação. Assinala ROQUE ANTONIO CARRAZZA, “[...] *as isenções de ICMS não são concedidas unilateralmente, pelas próprias pessoas políticas tributantes, mas sim por meio de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal*”, acrescentando que, “*no fundo, no fundo, como já estamos percebendo, é o interesse nacional – mais do que o simples interesse regional – que norteia a concessão de isenções de ICMS*” (CARRAZZA, 2006, p. 449/450, “*passim*”).

estaduais e contribuintes.¹⁴² Ter-se-ia, no caso, espécie de *vício social*, a contaminar eventuais acordos que extrapolassem os limites determinados pelo caráter nacional do ICMS, desrespeitando o pacto federativo.

A possibilidade de haver eventuais ilegalidades, a propósito, abre outra linha de discussão. Em relação aos regimes especiais celebrados pelo Distrito Federal e diversos contribuintes, alvo de incontáveis ações judiciais¹⁴³, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS afirma sua legalidade, negando a esses regimes especiais a natureza de “*incentivo fiscal*”, porque seriam “*sistema de apuração, centralização, fiscalização e especificação de controles*”, que permitiria à empresa “*abrir mão de todos os seus créditos acumulados por crédito equivalente e compensatório, pré-estabelecido, que corrija a condenável prática do ‘Estado aético’ na recuperação de tributos*” (MARTINS, 1999, p. 98, “*passim*”). HUGO DE BRITO MACHADO e HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO, também negando a natureza de incentivo fiscal, afirmam que o regime especial “*implica tão-somente a adoção de outros critérios no cálculo do ICMS, que geralmente ensejam o afastamento da não-cumulatividade (não-utilização de créditos) e uma correspondente redução da alíquota do imposto*” (MACHADO; e MACHADO SEGUNDO, 2005, p. 132).

Segundo os autores mencionados, com a adoção do regime especial, há “*uma simplificação no cálculo do imposto devido, tornando mais fácil a sua apuração e mais cômoda a sua fiscalização*”, sem que seja “*necessariamente reduzida a sua carga tributária. Ao revés, em certas circunstâncias, a não utilização dos créditos de ICMS pode implicar a majoração do imposto*” (MACHADO; e MACHADO

¹⁴² Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, como “*leading case*”, confira-se o Recurso Extraordinário nº 576.155-DF, Pleno, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, DJe, 25 de novembro de 2010: “*AÇÃO CIVIL PÚBLICA. LEGITIMIDADE ATIVA. MINISTÉRIO PÚBLICO DO DISTRITO FEDERAL E TERRITÓRIOS. TERMO DE ACORDO DE REGIME ESPECIAL - TARE. POSSÍVEL LESÃO AO PATRIMÔNIO PÚBLICO. LIMITAÇÃO À ATUAÇÃO DO PARQUET. INADMISSIBILIDADE. AFRONTA AO ART. 129, III, DA CF. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. I - O TARE não diz respeito apenas a interesses individuais, mas alcança interesses metaindividuais, pois o ajuste pode, em tese, ser lesivo ao patrimônio público. [...] III - O Parquet tem legitimidade para propor ação civil pública com o objetivo de anular Termo de Acordo de Regime Especial - TARE, em face da legitimação ad causam que o texto constitucional lhe confere para defender o erário. [...]”.*

¹⁴³ Esses regimes especiais foram objeto de várias ações civis públicas ajuizadas pelo Ministério Público do Distrito Federal, tendo o Supremo Tribunal Federal, nestas ações, reconhecido a legitimidade ativa do Ministério Público, como assinalado na nota anterior.

SEGUNDO, 2005, p. 132). Por isso, o contribuinte deve fazer necessária ponderação para verificar “*se a redução da complexidade compensa o possível aumento no ônus total representado pelo imposto*”, nos casos em que não há redução do “*quantum debeat*” (MACHADO; e MACHADO SEGUNDO, 2005, p. 130).

Sejam ou não definidos como incentivos fiscais, os regimes especiais também se subordinariam às regras de ordem pública, não se prestando como instrumentos para contornar estas regras. Assim, poderiam operar apenas no espaço permitido (ou não proibido), sem servir de atalho para soluções contrárias às limitações jurídicas, notadamente de ordem federativa.

Os regimes especiais, dessa maneira, são exemplos de atuação concertada da Administração Tributária e do fisco, nos quais a importância da manifestação de vontade mostra-se ainda mais relevante, seja para afastar o *figurino constitucional*, seja para fixar nova obrigação tributária, com “*sensíveis mutações no liame obrigacional*” (CARVALHO, 1996, p. 97). Reconhecer a natureza bilateral deste ajuste, além de aumentar o grau de segurança jurídica do contribuinte, resulta na adoção de soluções mais corretas, notadamente em se configurando litígio entre as partes, justamente porque se poderia permitir o emprego de regras e princípios contratuais, reforçando-se, então, a segurança jurídica dos contribuintes.

V.4 – Transações e isenções onerosas: contratos fiscais

Encerrando este capítulo, algumas observações devem ser feitas sobre duas situações mais estudadas na área tributária, nas quais a manifestação de vontade do contribuinte é menos negada, conquanto persistam muitas reservas. Nessas situações, se não há consenso absoluto sobre a existência de manifestação de vontade, não é possível camuflar com tanta facilidade sua existência. Refiro-me às transações e às isenções onerosas (ou condicionadas, ou contratuais), figuras díspares, mas que têm ponto em comum na maior presença da autonomia da vontade, sendo, talvez por isso, mais estudadas e debatidas.

A transação é expressamente prevista no artigo 171 do Código Tributário Nacional, sendo, na definição do legislador, causa de extinção do crédito tributário (conforme previsto no artigo 156, inciso III, também do CTN). Já o Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, a elenca entre as várias espécies de contratos (artigos 840 a 850)¹⁴⁴, pontuando CÉSAR FIUZA que, a transação “*é, segundo a doutrina dominante, negócio jurídico bilateral, sendo, portanto, de natureza contratual. É hoje tratada como contrato, pelo Código Civil*” (FIUZA, 2010, p. 394).

É no mínimo curioso que a legislação tributária admita a extinção de obrigação tributária por intermédio de um contrato, de um negócio jurídico bilateral, o que permite afirmar a interferência da vontade do contribuinte para influenciar, decisivamente, a relação tributária, podendo conduzir à sua extinção. Como observa BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, “*à primeira vista, não pode existir transação no direito tributário, posto que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória*”, contudo, “*na prática tributária a transação tornou-se necessária*” (MORAES, 1994, p. 457).

Porém, até mesmo quando o direito positivo tributário se utiliza de uma figura contratual, há dificuldades para se aceitar e compreender a possibilidade da relação tributária ser extinta (ou substituída) por um contrato, no qual não há negar a existência de manifestação de vontade do contribuinte. Veja-se que EDUARDO MACIEL FERREIRA JARDIM, apegando-se à suposta unilateralidade da relação tributária, nega a possibilidade do emprego da transação em matéria tributária, averbando que “[...] *a transação é indubitavelmente inaplicável na orbe da tributação*” (JARDIM, 1998, p. 403). Segundo EDUARDO MACIEL FERREIRA JARDIM, por ser “*ato tipicamente bilateral e decorrente de um acordo de vontades entre o exercente da função administrativa e o contribuinte*”, a transação contrariaria “*a cláusula derradeira do art. 3º do CTN, que preconizou a atividade vinculada como uma de suas premissas*

¹⁴⁴ Embora o Código Civil anterior, Lei nº 3.701, de 1º de janeiro de 1916, incluísse a transação entre as formas de extinção das obrigações (artigos 1.025 a 1.036), afirma CÉSAR FIUZA que, em realidade, ela somente seria causa de extinção quando fosse “[...] *novatória. Se não for, a obrigação sobre a qual se transigiu não se extinguirá. Caso o devedor não cumpra os termos da transação, a dívida antiga será reprimada*” (FIUZA, 2010, p. 393).

maiores no campo da tributação” (JARDIM, 1998, p. 403, “*passim*”).

ALIOMAR BALEEIRO, também negando natureza contratual à transação, afirma que, no Direito Tributário, a transação é “*ato jurídico, porque modifica e extingue obrigações preexistentes, e não contrato, apesar de prestigiosas opiniões em contrário, porque não cria tais obrigações*” (BALEEIRO, 1999, p. 905). Ainda que se tratasse de ato jurídico, haveria que se reconhecer que esse ato jurídico exige o consentimento do contribuinte, porque o texto legal exige, na transação tributária, “*concessões mútuas*” do fisco e do contribuinte (artigo 171 do CTN)¹⁴⁵.

Como apontado no Capítulo anterior (especialmente item IV.5.2), a maior resistência à admissão da transação tributária decorre da possibilidade de seu mau uso, como mecanismo para prejudicar o interesse público, beneficiando de forma ilícita determinados contribuintes. Esta, como visto, a principal preocupação de PAULO RICARDO SOUSA CRUZ, ao criticar a transação à luz do princípio da isonomia (CRUZ, 2004, p. 157). Ocorre que o tratamento desigual também pode ocorrer a partir de atos unilaterais, não sendo a forma contratual veículo mais ou menos predisposto a *tenebrosas transações*. Aliás, o enrijecimento das regras aplicáveis à Administração Pública, em maior ou menor grau, justificou-se sempre pela necessidade de melhor controlar a atuação da Administração, evitando os abusos e favorecimentos indevidos. A unilateralidade, contudo, não impediu a ocorrência de malfeitos na esfera pública.

A utilização da transação, em matéria tributária, deve ocorrer apenas para encerrar o “*litígio*” (artigo 171 do CTN), não se prevendo a sua utilização preventiva, ao contrário do que ocorre no Direito Privado (COELHO, 2010, p. 739; e CARVALHO, 2007, p. 498). Ao termo “*litígio*”, porém, se confere sentido mais amplo, abrangendo discussões na esfera judicial e também na esfera administrativa (CARVALHO, 2007, p.

¹⁴⁵ Afastando-se da polêmica, SACHA CALMON NAVARRO COELHO afirma que a transação “*é modus faciendi, tem feição processual, preparatório do pagamento. Por meio de uma transação, muitas vezes ocorre o pagamento em moeda consorciado a pagamento por compensação, a aplicação de remissões e anistias, ou mesmo a dação em pagamento de coisa diversa do dinheiro*” (COELHO, 2010, p. 739). Contudo, ressalta a importância da manifestação de vontade, ao pontificar que “*o certo é que a transação exige concessões recíprocas, como, v.g., renúncia a honorários. Se apenas uma parte cede, não há transação, senão que ato unilateral capaz de comover ou demover a outra parte*” (COELHO, 2010, p. 739). Confirma-se, então, o caráter bilateral da transação tributária, que, obviamente, exige o consentimento do contribuinte.

498).

Sendo o crédito tributário dotados de liquidez e certeza, sendo indisponível pela autoridade fazendária, ainda se poderia afirmar que não haveria espaço para dúvidas no Direito Tributário.

A questão da indisponibilidade do crédito tributário já foi objeto de explicação no Capítulo IV, nota nº 85, mas vale acrescentar, aqui, a observação de JOÃO BAPTISTA VILLELA a respeito da transação no Direito do Trabalho, ramo jurídico que, à semelhança do Direito Tributário, também estaria supostamente marcado pelo signo da indisponibilidade. Pondera VILLELA que *“todos os direitos positivados na ordem jurídica padecem, por assim dizer, e no que respeita à sua garantia estatal, de uma dubiedade intrínseca e imanente, que se manifesta sempre que alguém se opõe ao seu prevailecimento”* (VILLELA, 1993, p. 158). Por isso, prossegue VILLELA, há que se propugnar *“em favor de uma admissão ampla da transação no espaço do processo”*, atribuindo-se à expressão *“res dubia”* um *“significado muito mais amplo do que simplesmente o de coisa duvidosa”*, lembrando o Código Civil alemão, que equipara, para fins de transação, *“a incerteza sobre a relação de direito e a insegurança de atendimento da pretensão”* (VILLELA, 1993, p. 158/159, *“passim”*).

Dessa forma, ainda que constituído regularmente o crédito tributário, a possibilidade de o contribuinte impugnar este crédito (na via administrativa e, especialmente, na via judicial) lança sobre ele a dúvida, a incerteza, afastando-se, pois, a presunção que antes existia e, claro, instaurando-se o *“litígio”*, o qual permitirá a utilização da transação como forma consensual de extinguir o débito tributário. Obviamente que a incerteza e a dúvida poderão assumir graus diversos, cabendo ao agente público, dentro de suas competências legais, aquilatar esses graus de incerteza e dúvida, para, então, fixar as concessões que poderão ser feitas pela Administração Tributária. Nesse passo, como pontuado no Capítulo IV, e mais uma vez invocando a lição de ONOFRE ALVES BAPTISTA JÚNIOR, ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR, *“a lei deve parametrizar e demarcar, de alguma forma, os limites e as possibilidades das transações administrativas”* (ALVES JÚNIOR, 2007, p. 552). Fixar parâmetros, todavia, não pode significar estabelecer limites rígidos, que engessem as

possibilidades de concessões mútuas. A tarefa não é fácil, porém, está longe de se qualificar como impossível ou incompatível com a relação jurídica tributária.

Outra situação em que a existência de bilateralidade já é reconhecida pelo legislador é a prevista no artigo 176 do Código Tributário Nacional, que emprega até mesmo o vocábulo contrato, ao se referir às isenções. Segundo o dispositivo legal, “*a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração*”. Acrescenta o artigo 178 do CTN, “*a contrario sensu*”, que a isenção concedida por prazo certo e sob determinadas condições não pode ser modificada por lei posterior¹⁴⁶.

As normas do CTN, inegavelmente, visam disciplinar aquelas isenções tributárias estipuladas com o intuito de alavancar o desenvolvimento econômico de determinada região, estabelecendo-se, assim, um complexo de obrigações recíprocas, entre fisco e contribuinte. O CTN as qualifica como contratuais, sendo ainda denominadas *isenções condicionadas* (AMARO, 2012, p. 315) ou *isenções onerosas* (MACHADO, 2009, p. 234)¹⁴⁷. Nessas situações, o legislador entendeu necessário resguardar a posição jurídica do contribuinte, evitando que o fisco pudesse romper o que havia sido ajustado¹⁴⁸.

C. A. LÚCIO BITTENCOURT, em estudo desenvolvido ainda nos anos 1940, já reconhecia a existência de isenções tributárias que assumiam, “*formalmente*”, a estrutura contratual, mas afirmava que tais isenções não se constituíam em contratos, porque “*passíveis de revisão ou supressão a todo momento, pois não revestem o caráter de uma obrigação contratual. Não seria mesmo possível admitir que um ‘poder*

¹⁴⁶ Calha pontuar que até mesmo o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal, em seu artigo 41, ao determinar a reavaliação de “*todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor*” (“*caput*”), ressaltou “*os direitos que já tiverem sido adquiridos [...] em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo*” (§ 2º do mencionado artigo 41).

¹⁴⁷ Segundo SEABRA FAGUNDES, emprega-se a expressão *isenção contratual* “*por simplificação e imprópriamente*” (SEABRA FAGUNDES, 1959, p. 5).

¹⁴⁸ Após narrar o processo legislativo que culminou no CTN, RUBENS GOMES DE SOUSA afirma que o objetivo da regra contida no artigo 178 foi afirmar “*o direito adquirido à isenção condicionada, enquanto estejam presentes as condições a que ela se subordina; ou seja, enquanto o beneficiado cumpra a sua parte na relação jurídico bilateral, estabelecida entre êle e o poder público*” (SOUSA, 1967, p. 262).

do Estado' – o poder de tributar – fôsse objeto de transações contratuais” (BITTENCOURT, 1945, p. 667). Vê-se, na tese sustentada por LUCIO BITTENCOURT, a dificuldade em se reconhecer a bilateralidade de determinadas isenções, porque, ao seu ver, impossível seria a atuação contratual do Estado, notadamente em matéria tributária.

Em linha semelhante, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES afirma que o Código Tributário Nacional, “ao lado das isenções condicionais, incondicionais, por prazo certo ou indeterminado, reconhece as isenções contratuais”, que seriam concedidas “sob a forma de contrato de direito público, celebrado pelo Executivo, no exercício de uma competência plenamente vinculada a critérios estabelecidos na lei autorizadora” (BORGES, 2001, p. 87, “passim”). Ainda segundo SOUTO MAIOR BORGES, “se a isenção decorrente de lei é reconhecida em ato contratual, não poderá lei posterior revogá-la, antes do seu termo final de vigência” (BORGES, 2001, p. 87), o que configura importante distinção decorrente da natureza bilateral desta espécie de isenção tributária.

Ainda impressionado, porém, com a suposta incompatibilidade do Direito Tributário com a prática de atos bilaterais (contratuais), JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES refuta a “posição original” de ANTONIO BERLIRI, segundo a qual “nada impede que, em determinadas situações, a vontade do particular adquira indiretamente relevo para o nascimento, redução ou isenção total da obrigação tributária” (BORGES, 2001, p. 339). A partir de observações de SAINZ DE BUJANDA, SOUTO MAIOR BORGES procura desconsiderar a manifestação de vontade do contribuinte, mesmo nas isenções contratuais, reduzindo o “requerimento do contribuinte” a “mera condição legal para o desfrute da isenção, porém não a fonte desta última, que somente pode encontrar-se na lei” (BORGES, 2001, p. 340, “passim”). Saliente-se que esta “mera condição legal” torna o vínculo estabelecido entre contribuinte e fisco mais estável, como o próprio JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES havia reconhecido, confirmando, então, a relevância que a manifestação de vontade do

contribuinte assume, notadamente no que se refere ao posterior desenvolvimento da relação jurídica estabelecida.

Noutra toada, porém, RUBENS GOMES DE SOUSA, rebatendo diretamente as observações de LÚCIO BITTENCOURT, ressalta que, “*nas relações bilaterais, o que importa para comprometer as partes é aquela reciprocidade de direito e obrigações, e não pròpriamente a fonte de que ela se origina*” (SOUSA, 1967, p. 259). Mais importante, ainda, é a afirmação de que a “*fonte*” da isenção – lei ou contrato – não seria o mais relevante, havendo que se ressaltar, sim, o caráter bilateral dessa isenção: “*Esta conclusão, baseada na equivalência da lei e do contrato como fontes de direitos e obrigações recíprocas para o poder público e para o particular, encontra apoio nos autores nacionais que estudaram o problema da isenção condicionada*” (SOUSA, 1967, p. 259, “*passim*”)¹⁴⁹.

Acrescenta RUBENS GOMES DE SOUSA, após narrar o processo legislativo que culminou na redação final do artigo 178 do CTN, que o objetivo buscado foi o de afirmar “*o direito adquirido à isenção condicionada, enquanto estejam presentes as condições a que ela se subordina; ou seja, enquanto o beneficiado cumpra a sua parte na relação jurídico bilateral, estabelecida entre êle e o poder público*” (SOUSA, 1967, p. 262). Nitidamente, pois, a lógica própria do “*princípio da obrigatoriedade contratual*”, que “*se baseia no princípio da confiança. Baseado no valor social da aparência (Betti), o contrato vincula por razões sociais, ou seja, as partes têm que ter a segurança ou a confiança de que o contrato será cumprido, mesmo que à força*” (FIUZA, 2010, p. 35/36, “*passim*”).

Se a segurança jurídica, em favor do cidadão, alcança atos unilaterais praticados pelo Poder Público, por maior razão haverá de alcançar os atos bilaterais, formados pelo consenso entre fisco e contribuinte, porque, como observado por HARTMUT MAURER, estes atos bilaterais possuem “*uma firmeza de existência maior do que atos jurídicos estatais promulgados unilateralmente*”, notadamente “*no plano*

¹⁴⁹ Também SEABRA FAGUNDES entende que “*o que importa nas relações bilaterais, para comprometer ambas as partes, é essa reciprocidade, e não pròpriamente a fonte de que ela se origina*” (SEABRA FAGUNDES, 1959, p. 5).

da regulação situada na frente”, com o que se confere “*uma firmeza de existência intensificada*” (MAURER, 2006, p. 448, “*passim*”)¹⁵⁰. Dessa forma, como também já anotado no Capítulo II, com base na lição de MARIA JOÃO ESTORNINHO que, “*se tradicionalmente havia grandes diferenças entre acto e contrato, [...] hoje a tendência é para atenuar ou mesmo eliminar essas diferenças*” (ESTORNINHO, 1990, p. 52/53)¹⁵¹.

Certamente que há isenções tributárias cuja concessão prescinde da vontade do administrado, ou cuja concessão depende em grau mínimo desta vontade (no mais das vezes, o contribuinte tem ao menos que requerer a concessão da isenção). Outras há, porém, que exigem intensa negociação entre fisco e contribuinte, ainda que, ao final, a formalização deste pacto se dê por meio de um ato unilateral. Quanto maior o grau de intensidade da manifestação de vontade, maior a assimilação da isenção aos atos bilaterais, aos atos contratuais, permitindo a invocação de todo o arcabouço teórico próprio dos contratos.

Segundo ANDRÉ DE LAUBADÈRE, o Direito Econômico reconhece que, a partir de uma “*política de incitamento económico*”, o Estado, “*mais do que obrigar, [...] procura levar os agentes económicos a comprometerem-se em determinadas direcções. Emprega hoje em dia, para isso, e bastante largamente, o processo de acordo convencional*” (LAUBADÈRE, 1985, p. 428, “*passim*”). Aponta, então, que, além da “*outorga desencadeada por uma autorização unilateral*”, que se qualifica como “*acto-condição*”, em muitos outros casos “*a outorga do benefício fiscal comporta além disso um acordo, a que a lei chama algumas vezes ‘convenção’ (por ex., lei de 27 de dezembro de 1963) e que deu origem à expressão ‘contratos fiscais’*” (LAUBADÈRE, 1985, p. 432, “*passim*”).

CASALTA NABAIS cita os “*agrémentis fiscaux*”, do direito francês, como espécie de contrato fiscal moderno, traduzindo-se “*no desagravamento total ou parcial dos impostos de um contribuinte que se comprometa a prosseguir determinados objectivos ou a realizar investimentos que sejam reconhecidos conformes com os objectivos e recomendações do plano*” (NABAIS, 1994, p. 179). Segundo CASALTA

¹⁵⁰ Conferir, especialmente, item II.4, Capítulo II.

¹⁵¹ Conferir especialmente item II.3, no Capítulo II.

NABAIS, essa “*técnica fiscal*” já era utilizada desde 1948, permitindo ao Estado dirigir o desenvolvimento econômico do país, conjugando esforços com a iniciativa privada (NABAIS, 1994, p. 179).

Em verdade, as isenções condicionadas, em muitos casos, constituem cláusulas de contratos mais abrangentes, firmados pelo Poder Público e o contribuinte, envolvendo planos de desenvolvimento econômico (com inserção de outras variadas cláusulas, relativas à geração de emprego, ao aumento do índice de nacionalização dos insumos empregados, à sustentabilidade ambiental, etc.). Com razão, pois, CASALTA NABAIS, ao afirmar que tais contratos extrapolam o âmbito do Direito Tributário, devendo ser objeto do “*direito económico fiscal*”, definido como (NABAIS, 2005, p. 401):

[...] o conjunto de normas jurídicas que regula a utilização dos instrumentos fiscais, isto é, dos impostos e dos benefícios fiscais, com o principal objectivo de obter resultados extrafiscais, mormente em sede de política económica e social. Ou, por outras palavras, a disciplina jurídica da extrafiscalidade.

As isenções condicionadas, portanto, quando inseridas dentro de um contexto mais amplo de políticas de incentivo fiscal, não podem ser examinadas, na observação de MARCOS ANDRÉ VINHAS CATÃO, “*sob a ótica exclusivista do direito tributário*”, sob pena de se chegar “*a uma autonomia sobrevalorizada, que de há muito já se nega*” (CATÃO, 2004, p. 37). Se é correta, então, a assertiva de que os princípios tributários não podem ser descurados na análise das isenções condicionadas, não é menos correta a constatação de que “*tais princípios podem ser sopesados, balanceados por outros princípios constitucionais de natureza não tributária*” (CATÃO, 2004, p. 42).

Nos casos, pois, em que a isenção tributária insere-se em uma relação jurídica mais ampla, não há negar a bilateralidade da relação jurídica que se forma, justamente porque tal relação cria, a partir do consenso das partes envolvidas, obrigações recíprocas e onerosas, não se tratando de simples benesse fiscal. Admitida, então, a bilateralidade e, especialmente, a onerosidade da relação jurídica formada,

raciocínios calcados na suposta unilateralidade da Administração Tributária não mais servem para regular a relação jurídica formada, sendo necessário aplicar regras e princípios próprios do direito contratual, de modo a ampliar a segurança jurídica do contribuinte.

Repita-se que não é estranha a invocação, perante a Administração Pública, de instrumentos como a garantia do contraditório, da ampla defesa, da proibição de comportamento contraditório, entre outros, mas esta invocação tem em mira, quase sempre, atos unilaterais praticados pela Administração Pública, oferecendo proteção de natureza formal. MISABEL DERZI, por exemplo, estriba no princípio da irretroatividade a afirmação de que “*benefícios fiscais onerosos (que dependem de gastos e investimentos em contrapartida) [...], estão protegidos pela boa-fé do contribuinte e não podem ser anulados quer direta ou indiretamente*” (DERZI, 1999, p. 948). Ultrapassar o dogma da unilateralidade, então, é condição necessária para que a proteção jurídica ao contribuinte se estenda para o próprio conteúdo da relação jurídica, de maneira a se garantir a própria *justiça contratual* desta relação.

Dessa maneira, seja em relação à transação, seja em relação à isenção condicionada, cumpre destacar a relevância da manifestação de vontade do contribuinte, tornando bilaterais (ou contratuais) esses institutos, que, assim, melhor são compreendidos a partir de uma nova ótica, que não reduza a análise à pressuposição de que haveria, nos dois casos, apenas atos unilaterais. A lógica contratual, devidamente compreendida, oferece muito mais segurança jurídica ao contribuinte.

Conclusão

O princípio da legalidade, em suas origens, notadamente na área tributária, expressava o consentimento popular, de forma que somente haveria tributação com a prévia aprovação do povo, por seus representantes. Ao longo da história, esse princípio se fortaleceu como mecanismo para garantir segurança ao contribuinte, exigindo-se, além da forma legal, que o conteúdo da relação tributária fosse exaustivamente disciplinado pela lei.

Todavia, em razão da cada vez maior complexidade da sociedade, o princípio da legalidade passou a se mostrar insuficiente para conferir segurança jurídica, dada a virtual impossibilidade de o legislador tratar de todos os aspectos da tributação. A essa insuficiência acrescentou-se a falência, ainda que parcial, do modelo de representação política, configurando-se, então, a *crise da legalidade*, com a descrença no legislador como veículo para expressar o consentimento do contribuinte.

Paralelamente, o Estado, por assumir tarefas cada vez mais numerosas e diversificadas, caracterizando-se, não mais como *Estado-Polícia*, mas, sim, como *Estado Providência*, passou a demandar um constante fluxo de recursos financeiros. Essa mudança provocou importante efeito na tributação, porque a exigência de recursos para custear as atividades estatais se avolumou e se perenizou. Consequentemente, houve a dissociação entre o orçamento e a tributação, tornando-se permanentes também as relações entre fisco e contribuinte.

Nesse contexto, a relação jurídica tributária, congregando uma série de obrigações formais e materiais, foi também se tornando cada vez mais complexa, o que gerou, no sistema jurídico, irritações provindas, especialmente, do sistema econômico. Daí a busca por soluções mais práticas e menos onerosas.

Fenômeno semelhante ocorreu no Direito Administrativo, pois que a intervenção estatal gerou normas jurídicas cada vez mais minuciosas, alcançando grande número de atividades econômicas, o que também desaguou na busca por

soluções consensuais nas relações jurídicas entre Administração Pública e administrado. Daí o florescimento do fenômeno da contratualização também na esfera do Direito Administrativo.

Já no Direito Privado, fonte original do Direito dos Contratos, o desafio foi reconhecer a sobrevivência do contrato, marcado por novas características, distintas daquelas que prevaleceram no *Estado Liberal*, mas adaptadas à época em que se intensificava a interferência estatal no campo econômico. Nesse passo, a autonomia da vontade perdeu muito de sua importância, pois, cada vez mais, o conteúdo dos contratos prescindia da concordância de ambas as partes, quando não era a própria formação do contrato que prescindia dessa autonomia. Ainda assim, porém, preservou-se a noção de contrato como decorrência do valor liberdade.

Retornando ao plano tributário, as soluções práticas e menos onerosas encontram justificativa jurídica no princípio da praticabilidade, que orienta a busca por soluções capazes de tornar mais exequíveis as normas tributárias. E no contexto específico da execução ou aplicação das normas tributárias, o consentimento direto do contribuinte, aquele pequeno consentimento, manifestado diretamente na relação tributária, se mostra como mecanismo muito comumente utilizado para buscar soluções mais práticas e cômodas e menos onerosas.

Assim, no Direito Tributário, a unilateralidade igualmente deixou de ser, de fato, a forma exclusiva de atuação da Administração Tributária, sendo cada vez mais comuns as situações que exigem a manifestação direta de vontade do contribuinte, já no desenvolvimento da relação tributária. Essa realidade é inegável, cabendo ao Direito Tributário, ante as *irritações* vindas do sistema econômico, justificar as soluções consensuais também a partir de critérios jurídicos.

A manifestação de vontade do contribuinte, é certo, não vai ao ponto de evitar a tributação, até porque o tributo revela-se necessário à própria sobrevivência do Estado, não se cogitando, na sociedade moderna, da extinção do Estado. Diante, porém, dessa necessidade, a manifestação de vontade do contribuinte, no desenvolvimento da relação tributária, legitima a exigência tributária, explicando a busca por formas

alternativas de tributação que atendam às exigências da praticabilidade, da eficiência, da comodidade e do menor custo, com redução dos litígios entre fisco e contribuintes.

Cabe pontuar que a manifestação de vontade do contribuinte, no âmbito da relação tributária, assume graus diversos de importância. Em muitos casos, a manifestação se limita à mera adesão do contribuinte a determinado regime alternativo de tributação, sem interferir, contudo, no conteúdo desse regime alternativo. De toda forma, sem a adesão do contribuinte, não se estabelece o regime alternativo. Destaque-se, notadamente, a hipótese do *Simples Nacional*, em que a manifestação de vontade do contribuinte, optando por este regime, resulta no pagamento de um tributo diferente daqueles *substituídos* pelo *Simples Nacional*, com adoção de base de cálculo que destoa do *figurino constitucional* relativo aos tributos substituídos.

Em outros casos, entretanto, a manifestação de vontade assume maior relevância, porque o acordo entre fisco e contribuinte alcança o próprio conteúdo da relação tributária, estabelecendo-se cláusulas que modificam substancialmente o *figurino constitucional do tributo*. Essa relevância, notadamente nas chamadas isenções condicionais, permite sustentar até o deslocamento da questão para o plano do Direito Econômico, dadas as injunções entre as regras tributárias e as regras pertinentes ao desenvolvimento de atividade econômica estimulada pelo Estado.

De outro norte, o reconhecimento da existência de manifestação de vontade produz importantes consequências na análise das situações em que ela se faz presente. Não é correto examinar tais situações sob a ótica exclusiva da unilateralidade, sendo indispensável a introdução de raciocínio fincado na lógica própria dos ajustes bilaterais ou contratuais. Assim, deve ser examinada a higidez da manifestação de vontade, ante a possibilidade de configuração de vícios na formação da vontade (erro, dolo, etc.). Também devem ser ponderadas as circunstâncias nas quais se desenvolve a relação tributária, que, por se prolongar no tempo, de forma permanente, sujeita-se aos mecanismos próprios para revisão das relações jurídicas bilaterais (*onerossidade excessiva*, não permanência das condições iniciais do ajuste, etc.), até como meio para preservação da capacidade econômica do contribuinte. Inadmissíveis, ademais, regras que eventualmente permitam a uma das partes da relação, o fisco, extinguir

unilateralmente o ajuste bilateral, baseando-se apenas em sua conveniência, dado o princípio da obrigatoriedade do vínculo bilateral.

Não menos importante, ainda, a constatação de que eventuais inadimplementos devem ser apreciados também sob aquela lógica contratual, sendo equivocado retomar-se a aplicação da regra unilateral, que seria aplicada caso não houvesse a introdução do instrumento consensual. Configurando-se eventual inadimplemento, não é correto restabelecer a obrigação unilateral, de forma retroativa. É preciso resolver o inadimplemento, com soluções próprias dos ajustes bilaterais, podendo, sim, se cogitar do retorno à obrigação unilateral, mas a partir do momento em que extinta a relação bilateral.

E não se pense que a tese aqui proposta implica o enfraquecimento das garantias jurídicas do contribuinte. Bem ao contrário, reconhecer a bilateralidade que se faz presente em muitas relações jurídicas tributárias é passo necessário para se ampliar a segurança jurídica do próprio contribuinte, afastando-se a lógica da atuação imperativa e unilateral do Estado. Se, sob o ângulo formal, já existem muitos mecanismos jurídicos que controlam a ação estatal, estes mecanismos não são capazes de garantir o conteúdo da relação tributária, que exige outros meios jurídicos capazes de preservar ou recuperar a *justiça contratual*.

Por outro lado, o reconhecimento da consensualidade nas relações tributárias (mas não apenas nelas), coloca em pauta outras questões, relativas ao controle da Administração Pública, dados os riscos e inconveniências que a atuação consensual pode apresentar. Existe risco de que o consenso entre fisco e contribuinte seja utilizado para fraudar a legislação, prejudicando outros contribuintes ou o próprio erário. Porém, este risco não é exclusivo da atividade consensual da Administração Pública, fazendo-se presente ainda quando a atuação administrativa ocorre de modo unilateral. Necessário é que sejam também desenvolvidas novas formas de controle, visto que o controle baseado em uma *legalidade estéril* não se mostra útil ou eficiente para o exame de atos bilaterais.

Sendo inegável a existência concreta de acordos entre o fisco e o

contribuinte, o sistema jurídico não deve fechar os olhos para essa realidade, cabendo ao jurista, desde logo, reconhecer esta realidade. Em seguida, ultrapassando dogmas jurídicos que têm origem na forma tradicional de atuação do Poder Público, muito marcada pela imperatividade e unilateralidade, o jurista deve avançar na busca por fórmulas que, atentas à bilateralidade, ampliem o rol de garantias do contribuinte, com o emprego de meios jurídicos adequados à nova realidade da Administração Tributária, eis que insuficiente a legalidade formal.

Enfim, a partir de uma releitura do princípio da legalidade, que recupera o sentido original de *autotributação*, o consentimento do contribuinte, manifestado diretamente na relação tributária, se mostra como mais uma técnica de aplicação do princípio da praticabilidade, que não se revela incompatível com a legalidade. A adoção de fórmulas tributárias mais práticas e menos onerosas tem no consenso, assim, mecanismo que reforça a segurança jurídica do contribuinte, pois incrementa, em última análise, o valor liberdade, que está na base de todo Estado Democrático de Direito.

Referências bibliográficas

- ADAMS**, Charles. *For good and evil – The impact of taxes on the course of history*. Lanham: Madison Books, 1994.
- AKAOUI**, Fernando Reverendo Vidal. *Compromisso de ajustamento de conduta ambiental*. 4ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.
- ALARCÓN**, Pietro de Jesús Lora. *Ciência política, Estado e Direito Público - Uma introdução ao Direito Público da contemporaneidade*. São Paulo: Verbatim, 2011.
- ALMEIDA**, Alberto Carlos. *O dedo na ferida: menos imposto, mais consumo*. Rio de Janeiro: Record, 2010.
- ALMEIDA**, Carlos Ferreira de. *Contratos I – Conceito. Fontes. Formação*. 4ª edição. Coimbra: Almedina, 2008.
- AMARAL**, Paulo Adyr Dias do; e **BISPO**, Leonel Martins. *Imposto sobre a renda – Fundamentos e contradições*. Belo Horizonte: Del Rey, 2012.
- AMARO**, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ANDRADE**, Alberto Guimarães. *Do regime único dos contratos da Administração Pública*. 1989. 154 fls. Dissertação (Mestrado em Direito Público) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 1989.
- ANDRADE**, José Carlos Vieira de. *Lições de direito administrativo*. 2ª edição. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2011.
- ARAÚJO**, Florivaldo Dutra de. *Motivação e controle do ato administrativo*. 1ª edição. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.
- _____. *Negociação coletiva dos servidores público*. 1ª edição. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2011.
- ATALIBA**, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª edição – 7ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 1998.
- ÁVILA**, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 6ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006.
- _____. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.
- _____. *Segurança jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª edição – atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. *Direito tributário brasileiro*. 11ª edição – atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009.

BAPTISTA, Patrícia. *Transformações no Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A “governamentalização” do poder de decisão tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coordenador). *Direito tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 393-427.

_____. Por que a “guerra fiscal”? Os desafios do Estado na modernidade líquida. In: *Revista brasileira de estudos políticos*. Belo Horizonte: Faculdade de Direito da UFMG, nº 102, jan/jun, 2011, p. 305-341.

_____. *Transações administrativas*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. *O contrato administrativo alemão como alternativa ao ato administrativo*. Inédito, 2012.

_____. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. 2ª edição. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2012a.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972.

BERLIRI, Antonio. *Principi di diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 1957, vol. II, tomo I.

BEVILAQUA, Clovis. *Direito das obrigações*. Campinas: Red Livros, 2000.

BIANCO, João Francisco. Imposto de Renda da Pessoa Jurídica: uma visão geral. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; e MOSQUERA, Roberto Quiroga (coordenadores). *Tributação das empresas*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

BILBAO ESTRADA, Iñaki. *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva Lei General Tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2006.

BITTENCOURT, C. A. Lúcio. Comentário a decisão do Ministério da Justiça e Negócios Interiores: isenção tributária – quando pode prevalecer. In: *Revista de direito*

administrativo. Rio de Janeiro: sem editora, abril, 1945, vol. I – fasc. II, p. 661-667.

BOBBIO, Norberto. Sociedade civil. In: BOBBIO, Norberto; MATEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco (organizadores). *Dicionário de política*. Tradução brasileira de Carmen C. Varriale “*et alii*”. 7ª edição. Brasília: Editora UNB, 1995, p. 1.206-1.211.

BOLAN, Ricardo Ferreira. *Regimes especiais – IPI e ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária – uma introdução metodológica*. São Paulo: Saraiva, 1984.

_____. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2001.

BOUVIER, Michel. Nouvelle gouvernance fiscale et “accords fiscaux préventifs”. In: *Revista internacional de direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, vol. 10, julho/dezembro, 2008, p. 55-65.

_____. *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l’impôt*. 7ª edition. Paris: LGDJ, 2005.

CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal: conceito e aplicação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; e TÔRRES, Heleno Taveira. *Princípios de Direito Financeiro e Tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 503-540.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *ICMS*. 11ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Fábio Junqueira de; e **MURGEL**, Maria Inês. *IRPJ – Teoria e prática jurídica*. São Paulo: Dialética, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). *Caderno de Pesquisas Tributárias n° 3 – O fato gerador do ICM*. São Paulo: Resenha Tributária, 2ª tiragem, 1991, p. 321-358.

_____. *Teoria da norma tributária*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

_____. O ICMS e os “regimes especiais”. In: *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo: Dialética, vol. 8, 1996, p. 94-98.

CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

CATARINO; João Ricardo; e **FILIPPO**; Luciano Gomes. Consentimento ao imposto: do positivismo à desumanização. In: *Revista de direito tributário e de finanças públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, vol. 97, 2011, p. 265-294.

CHEVALLIER, Jacques. O Estado pós-moderno. Tradução brasileira de Marçal Justen Filho. Belo Horizonte: Dialética, 2009.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Atividade legislativa do Poder Executivo*. 3ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. *ICM: Competência exonerativa: Convênios de Estado, imunidades, isenções, reduções e diferimentos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

COSTA, Alcides Jorge. Obrigação tributária. In: SILVA MARTINS, Ives Gandra (coordenador). *Curso de direito tributário*. 4ª edição. Belém : CEJUP; Centro de Extensão Universitária, 1995, vol. I, p. 215-222.

COSTA, Eliu José Pinto da. As complicações jurídicas do Simples (Lei federal nº 9.317/96). In: *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo: Dialética, vol. 25, outubro, 1997, p. 52-59.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária – Exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007

CRUZ, Paulo Ricardo Sousa. *A transação no direito tributário*. 2004. 235 fls. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2004.

CUNHA, Carlos Renato. *O Simples Nacional, a norma tributária e o princípio federativo: Limites da praticabilidade tributária*. Curitiba: Juruá, 2011.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. Anotações. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª edição – atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. Anotações. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário*.

11ª edição – atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 4ª edição. São Paulo: Atlas, 1994.

DIAS, Caroline Said. Considerações sobre o Simples: sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições das microempresas e empresas de pequeno porte. *In: Revista dialética de direito tributário*. São Paulo: Dialética, vol. 54, março, 2000, p. 18-25.

ESTORNINHO, Maria João. *Requiem pelo contrato administrativo*. Coimbra: Almedina, 1990.

_____. *A fuga para o Direito Privado*. Coimbra: Almedina, 1996.

FAVEIRO, Vítor. *O estatuto do contribuinte – A pessoal do contribuinte no Estado Social de Direito*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Informe sobre la simplificación del ordenamiento tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2008.

FILIPPO; Luciano Gomes; e **CATARINO**; João Ricardo. Consentimento ao imposto: do positivismo à desumanização. *In: Revista de direito tributário e de finanças públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, vol. 97, 2011, p. 265-294.

FIUZA, César. *Contratos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

FRATTARI, Rafael. Requisitos de validade da substituição tributária progressiva: Consentimento na adoção da técnica e participação do contribuinte na fixação da base de cálculo presumida. *In: DERZI, Misabel Abreu Machado (coordenadora). Separação de poderes e efetividade do sistema tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 473-497.

FRIED, Charles. *Contrato como promessa: uma teoria da obrigação contratual*. Tradução brasileira de Sérgio Duarte. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; e **FERNANDÉZ**; Tomás-Ramón. “*Curso de derecho administrativo*. 8ª edición. Madrid: Editorial Civitas, vol. I, 1998.

GARRIDO FALLA, Fernando. *Tratado de derecho administrativo*. 12ª edición. Madrid: Editorial Tecnos, 1994, vol. I.

GIANNINI, Achille Donato. *Il rapporto giuridico d'imposta*. Milano: Giuffrè, 1937.

GOMES, Orlando. *Transformações gerais do direito das obrigações*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

GRINOVER, Ada Pellegrini; **GOMES FILHO**, Antonio Magalhães; **FERNANDES**, Antonio Scarance; e **GOMES**, Luiz Flávio. *Juizados Especiais Criminais – Comentários à Lei 9.099, de 26.09.1995*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

GUIMARÃES, Vasco Branco. O papel da vontade na relação jurídico-tributária (contributo para a compreensão da possibilidade técnico-legal da conciliação e transação como forma de extinguir o débito tributário). In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; e GUIMARÃES, Vasco Branco (organizadores). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista da Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 137-166.

HART, Florence. *Teoria e prática das presunções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2010.

HENSEL, Albert. *Derecho tributário*. Tradução espanhola de Andrés Báez Moreno, María Luisa Gonzáles-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle. Madrid: Marcial Pons, 2005.

HIGUCHI, Hiromi; **HIGUCHI**, Fábio Hiroshi; e **HIGUCHI**, Celso Horoyuki. *Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática*. 36ª edição. São Paulo: IR Publicações, 2011.

HOLMES, Stephen; e **SUSTEIN**, Cass R. *The cost of rights – why liberty depends on taxes*. New York: Norton & Companhia, 1999.

HOUAISS, Antonio; e **VILLAR**, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

INGROSSO, Gustavo. *Istituzioni di diritto finanziario*. Napoli: Jovene Editore, 1937, vol. II.

IZUZQUIZA, Ignacio. Introducción. In: LUHMANN, Niklas. *Sociedad y sistema: la ambición de la teoría*. Tradução espanhola de Santiago López Petit e Dorothee Schmitz. 1ª reimpressão. Barcelona: Paidó, 1997.

JARDIM, Eduardo Maciel Ferreira. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (coordenador). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998, vol. 2.

LANG, Joachim; **TIPKE**, Klaus. *Direito tributário*. Tradução brasileira de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

LAUBADÈRE, André. *Direito público económico*. Tradução portuguesa de Maria Teresa Costa. Coimbra: Almedina, 1985.

LOCKE, John. *Segundo tratado sobre o governo civil e outros escritos*. Tradução brasileira Magda Lopes e Marisa Lobo da Costa. 4ª edição. São Paulo: Vozes; Editora Universitária São Francisco. 2006.

LUHMANN, Niklas. *Sociologia do direito*. Tradução brasileira de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983, vol. I.

_____. *Sistemas sociales – Lineamentos para una teoría general*. Tradução espanhola de Silvia Pappe e Brunhilde Erker. Barcelona: Anthropos; México: Universidad Iberoamericana; Bogotá: CEJA, 1998.

_____. *El derecho de la sociedad*. Tradução de Javier Torres Nafarrate. 2ª edición. Ciudad de Mexico: Herder, 2005.

_____. La costituzione como conquista evolutiva. In: **ZAGREBELSKY**, Gustavo; **PORTINARO**, Pier Paolo; **LUTHER**, Jörg (organizadores). *Il futuro della costituzione*. Tradução italiana de Leonardo Ceppa, Fabio Fiore e Gabriella Silvestrini. Torino: Einaudi, 1996, p. 83-128.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. *Aspectos fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2003, vol. I.

MACHADO, Hugo de Brito; e **MACHADO**, Schubert de Farias. *Dicionário de direito tributário*. São Paulo: Atlas, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito; e **MACHADO SEGUNDO**, Hugo de Brito. ICMS: regime especial de tributação. Natureza jurídica (parecer). In *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo: Dialética, vol. 115, abril, 2005, p. 128-132.

MACHADO, Schubert de Farias; e **MACHADO**, Hugo de Brito. *Dicionário de direito tributário*. São Paulo: Atlas, 2011.

MAGALHÃES, Juliana Neuenschwander. Constituição e diferença. In: **SARMENTO**, Daniel. *Filosofia e teoria constitucional contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Juris,

2009, p. 285-308.

MARINS, James; e **BERTOLDI**, Marcelo. *Simples Nacional: Estatuto da microempresa e da empresa de pequeno porte*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; e **CYMBALISTA**, Tatiana Matiello. Os acordos substitutivos do procedimento sancionatório e da sanção. *In: Revista brasileira de Direito Público*. Belo Horizonte: Editora Fórum, vol. 31, out/dez, 2010, p. 51-68.

MARTÍNEZ GARCÍA, Jesús Ignacio. Para leer a Luhmann: avisos para juristas. *In: LUHMANN*, Niklas. *El derecho de la sociedad*. Tradução de Javier Torres Nafarrate. 2ª edición. Ciudad de Mexico: Herder, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A hipótese de imposição do ICMS – Constitucionalidade do acordo coletivo de regime especial nº 1/98 do Distrito Federal (parecer). *In: Revista dialética de direito tributário*. São Paulo: Dialética, vol. 41, fevereiro, 1999, p. 86-103.

MAURER, Hartmut. *Direito administrativo geral*. Tradução brasileira de Luís Afonso Heck, a partir da 14ª edição alemã. Barueri: Manole, 2006.

MAYER, Otto. *Derecho administrativo alemán*. Tradução argentina de Horacio H. Heredia e Ernesto Krotoschin. 2ª edición. Buenos Aires: Depalma, 1982, tomo I.

_____. *Derecho administrativo alemán*. Tradução argentina de Horacio H. Heredia e Ernesto Krotoschin. 2ª edición. Buenos Aires: Depalma, 1982a, tomo II.

MEDAUAR, Odete. Ato administrativo: origem, concepções, abrangência. *In: MEDAUAR*, Odete; e **SCHIRATO**, Vitor Rhein (coordenadores). *Os caminhos do ato administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 11-36.

_____. *Direito administrativo moderno*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 16ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

_____. Formação, efeitos e extinção dos atos administrativos negociais. *In: Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: FGV, vol. 158, out/dez, 1984, p. 15-19.

MICHELI, Gian Antonio. *Curso de direito tributário*. Tradução brasileira de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Júnior. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de direito tributário*. 2ª edição. Rio de

Janeiro: Forense, 1994, vol. 2.

MORAES FILHO, Evaristo. *Tratado elementar de direito do trabalho*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1960, vol. I.

MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Apontamentos sobre a Reforma Administrativa*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

MURPHY, Liam; e **NAGEL**, Thomas. *O mito da propriedade*. Tradução brasileira de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. *Neutralidade tributária e custos de conformidade: interferências na atividade econômica*. Inédito, 2012.

NABAIS, José Casalta. *Contratos fiscais (reflexões acerca de sua admissibilidade)*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

_____. *Direito fiscal*. 2ª edição – 3ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2005.

NAWIASKY, Hans. *Teoria general del derecho*. Tradução espanhola da segunda edição alemã de Jose Zafra Valverde. Madrid: Ediciones Rialp, 1962.

NEGREIROS, Teresa. *Teoria do contrato – Novos paradigmas*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Tradução espanhola de Luís Gutiérrez Andrés. 2ª edição. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994.

NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

_____. *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

NOVOA, César García. El reto de la simplificación de los sistemas tributarios. In: **PIRES**, Adilson Rodrigues; e **TÔRRES**, Heleno Taveira. *Princípios de Direito Financeiro e Tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 319-344.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de. Governança Pública e parcerias do Estado: a relevância dos acordos administrativos para a nova gestão pública. In: *Revista Brasileira de Direito Público – RDPB*. Belo Horizonte: Editora Fórum, vol. 23, out/dez, 2008, p. 137-144.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier

Latin, 2008.

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

OWENS, Jeffrey. Una perspectiva internacional de la reforma fiscal en los países de la OCDE. Tradução espanhola de Jesús Ruiz-Huerta. In: RUIZ-HUERTA, Jesús; e VILLORIA, Manuel (organizadores). *Gobernanza democrática y fiscalidad: una reflexión sobre las instituciones*. Madrid: Tecnos, 2010, p. 215-272.

PAOLA, Leonardo Sperb de. *Presunções e ficções no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

PAREJO ALFONSO, Luciano. El artículo 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre: el pacto, acuerdo, convenio o contrato en el procedimiento administrativo. In: PISARIK, Gabriel Elorriaga (coordinador). *Convención y arbitraje en el derecho tributario*. Madri: Instituto de Estudios Fiscales e Marcial Pons, 1996, p. 21/76.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 3ª edição. Rio de Janeiro, 1975, vol. III.

_____. *Instituições de direito civil*. 18ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1995, vol. I.

_____. *Instituições de direito civil*. 15ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1997, vol. II.

PONTES, Helenilson Cunha. Revisitando o tema da obrigação tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (organizador). *Direito tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa*. Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2003, vol. I, p. 95-116.

RAMALLO MASSANET, Juan. La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias. In: PISARIK, Gabriel Elorriaga (coordinador). *Convención y arbitraje en el derecho tributario*. Madri: Instituto de Estudios Fiscales e Marcial Pons, 1996, p. 219/245.

RIBEIRO, Guilherme Wagner. *Informação, aprendizagem e inovação nas Câmaras Municipais de Minas Gerais*. 2010. 231 fls. Tese (Doutorado em Ciências Sociais) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (Programa de Pós-Graduação em Ciências Sociais), Belo Horizonte, 2010.

RIBEIRO, Joaquim de Sousa. *Cláusulas contratuais gerais e o paradigma do contrato*. Coimbra: Almedina, 1990.

ROCHA, Sergio André. *A deslegalização do direito tributário brasileiro*

contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da Administração Pública. *In*: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sérgio André (coordenadores). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 219-264.

ROPPO, Enzo. *O contrato*. Coimbra: Almedina, 1988.

RUSSO, Pasquale. *Manuale di diritto tributario – parte generale*. Nuova edizione. Milão: Giuffrè Editore, 2007.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda e derecho – Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975, vol. I.

SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther. Principio de reserva de ley y técnicas convencionales en el ámbito tributario. *In*: GONZÁLEZ, Saturnina Moreno; GARCÍA, Gemma Patón; SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther; e DÍAZ-PALACIOS, José Alberto. *Técnicas convencionales en el ámbito tributario – Perspectivas de derecho interno, comparado y comunitario*. Barcelona: Atelier Fiscal, 2007, p. 11-47.

SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso. *Principios de derecho administrativo general*. 2ª edición. Madrid: Iustel, 2009, vol. II.

SANTIAGO, Silas. *Simples Nacional: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHIRATO, Vitor Rhein; e **PALMA**, Juliana Bonacorsi de. Consenso e legalidade: vinculação da atividade administrativa consensual ao direito. *In*: *Revista Brasileira de Direito Público – RDPB*. Belo Horizonte: Editora Fórum, vol. 27, out/dez 2008, vol. 27, p. 67-93.

SCHMIDT-ASSAMANN, EBERHARD. *La teoría general del derecho administrativo como sistema – Objeto y fundamentos de la construcción sistemática*. Tradução espanhola de Mariano Bacigalupo “*et alii*”. Madrid: Marcial Pons, 2003.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 1ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

SEABRA FAGUNDES, Miguel. *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*. 5ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1979.

_____. Revogabilidade das isenções tributárias. *In*: *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: FGV, vol. 58, out/dez, 1959, p. 1-10.

SEER, Roman. *Contratos, transacciones y otros acuerdos en derecho tributario alemán*. Tradução espanhola de María Luisa Gonzáles-Cuéllar Serrano. *In*: PISARIK, Gabriel Elorriaga (coordenador). *Convención y arbitraje en el derecho tributario*.

Madri: Instituto de Estudios Fiscales e Marcial Pons, 1996, 133-159.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Estudos de procedimento administrativo fiscal*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2000.

SÉRVULO CORREIA, José Manuel. *Legalidade e autonomia contratual nos contratos administrativos*. Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003.

SILVA, Almiro do Couto e. Atos jurídicos de direito administrativo praticados por particulares e direitos formativos. In: *Revista da Procuradoria Geral do Estado*. Porto Alegre: PGE, vol. 27(57), 2004, p. 75-91.

_____. O princípio da segurança jurídica (proteção da confiança) no Direito Público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9.784/99). In: *Revista brasileira de Direito Público*. Belo Horizonte: Editora Fórum, vol. 6, jul/set, 2004a, p. 51-68.

_____. Privatização no Brasil e o novo exercício de funções públicas por particulares. In: *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)*. Salvador: IBDP, nº 16, dez/jan/fev, 2009, p. 1-33, disponível na Internet: <<http://www.direitodoestado.com.br>>, acesso em 06 de setembro de 2012.

_____. Princípios da legalidade da Administração Pública e da segurança jurídica no Estado de Direito contemporâneo. In: *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, vol. 84, outubro/dezembro, 1987, p. 46-63.

SILVA, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da. *Em busca do ato administrativo perdido*. Coimbra: Almedina, 1996.

SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. Tradução portuguesa de Alexandre Amaral Rodrigues e Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2003, vol. 2.

SOARES MARTÍNEZ, Pedro Mário. *Direito fiscal*. 8ª edição – reimpressão. Coimbra: Almedina, 1996.

SOTTO, Debora. *Tributação da microempresa e da empresa de pequeno porte*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SOUSA, Rubens Gomes. *Compêndio de legislação tributária*. 3ª edição. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1960.

_____. Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM. In: *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, vol. 11 (III), 1970, p. 13-33.

_____. Isenções fiscais – Substituição de tributos – Emenda Constitucional nº 18 – Ato Complementar nº 27 – Imposto de vendas e consignações. Imposto sobre circulação de mercadorias (parecer). In: *Revista de direito Administrativo*. Rio de Janeiro: FGV, abril/junho, 1967, vol. 88, p. 253-269.

TEPEDINO, Gustavo. *Temas de Direito Civil*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TIGAR; Michael E.; e **LEVY**, Madeleine R. *O direito e a ascensão do capitalismo*. Tradução brasileira de Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Zahar, 1978.

TIPKE, Klaus; **LANG**, Joachim. *Direito tributário*. Tradução brasileira de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica – Metodica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. 1ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 11ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

_____. O poder de tributar no Estado democrático de direito. In: **TORRES**, Heleno Taveira (coordenador). *Direito e poder nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos – Estudos em homenagem a Nelson Saldanha*. Rio de Janeiro: Manole, 2005, p. 460-504.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Tradução brasileira de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 5ª edición. Buenos Aires: Depalma, 1995.

VILLELA, João Baptista. Por uma nova teoria dos contratos. In: *Revista Forense*. Rio de Janeiro: Forense, vol. 261, janeiro-março, 1978, p. 27-34.

_____. Contrato de doação: pouca luz e muita sombra. In: **PEREIRA JÚNIOR**, Antonio Jorge; e **JABUR**, Gilberto Haddad (coordenadores). *Direito dos Contratos*. Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2006, p. 249-283.

_____. Sobre renúncia e transação no Direito do Trabalho. In **BARROS**, Alice Monteiro de. *Curso de Direito do Trabalho: Estudos em memória de Célio Goyatá*. 2ª tiragem. São Paulo: LTr, 1993, vol. I, p. 149-167.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1997.