# XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO III

**MARIA DE FATIMA RIBEIRO**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria – CONPEDI**
**Presidente** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
**Vice-presidente Norte/Centro** - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
**Secretário Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
**Secretário Adjunto** - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

**Representante Discente –** Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

**Conselho Fiscal:**
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

**Secretarias:**
**Relações Institucionais** – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
**Educação Jurídica** – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
**Eventos** – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
**Comunicação** – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

---

D598
Direito tributário e financeiro III [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UNICURITIBA;
Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro, Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-326-9
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: CIDADANIA E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: o papel dos atores sociais no Estado Democrático de Direito.
1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Congressos. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Curitiba, PR).

CDU: 34

---

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

# XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO III

## Apresentação

De forma abrangente a presente Coletânea examina temas relacionados com o Direito Tributário e o Direito Financeiro, destacando artigos sobre justiça fiscal, extrafiscalidade ambiental, políticas públicas e tributação, sanções políticas em matérias tributárias, prescrição, atuação do CONFAZ, imunidades, impostos diversos, orçamentos e intervenção do Estado no domínio econômico entre outros. A importância dos temas, ora publicados, estão demonstrados na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas.

Participam da obra docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país que apresentaram seus artigos no Grupo de Trabalho nº 24 - Direito Tributário e Financeiro III, durante o XXV CONGRESSSO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Curitiba - PR, entre os dias 07 a 10 de dezembro de 2016, em parceria com o Programa de Pós-graduação em Direito do Centro Universitário de Curitiba – UNICURITIBA.

Os artigos apresentados e aqui publicados propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento econômico e político brasileiro, envolvendo a temática central - Direito e Desigualdades: diagnósticos e perspectivas para um Brasil justo.

Neste Livro encontram-se 19 trabalhos rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e afim. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Ambiental destacadamente.

O CONPEDI, com as publicações dos Anais dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial redimensionada, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de

ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira internacional que estamos vivenciando, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Nossos cumprimentamos ao CONPEDI pela publicação destes escritos, agradecendo também aos autores pela exposição, debates e publicação de suas produções.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa – UNICAP

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro - UNIMAR

# ASPECTOS CONTRATUAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

# CONTRACTUAL ASPECTS OF TAX LAW

**Wallison Jackson de Magalhães**
**Carlos Victor Muzzi Filho**

**Resumo**

O objetivo do trabalho é, a partir da superação da distinção entre Direito Público e Direito Privado, investigar a utilização de mecanismos consensuais nas relações jurídicas tributárias. Afirma-se a redução da atuação unilateral do Estado e o incremento de procedimentos consensuais, permitindo-se ao contribuinte influir na formação, no desenvolvimento e na extinção da relação tributária. Propõe-se a releitura da importância da vontade do sujeito passivo na relação jurídico tributária, admitindo-se o uso de instrumentos peculiares ao Direito Privado, contribuindo para redução da litigiosidade tributária, sem que se configure ofensa aos princípios que pautam a atuação da Administração Pública.

**Palavras-chave:** Direito tributário, Direito público, Direito privado, Consenso e bilateralidade

**Abstract/Resumen/Résumé**

The objective is, from the overcoming of the distinction between public law and private law, to investigate the use of consensual mechanisms in tax legal relations. It is claimed to reduce the unilateral action of the state and the increase of consensual procedures, allowing to the taxpayer influence on the tax relationship. It is proposed to re-read the importance of the will of the taxpayer in tax legal relationship, assuming the use of peculiar instruments to private law, contributing to reduction in tax litigation, without being set offense to the principles of the Public Administration.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Tax law, Public law, Private law, Agreement and bilaterality

# 1 Introdução

O esmaecimento do modelo de Estado burocrático e autoritário (*Estado de Direito Liberal*), desde o século XX, ensejou, ao longo do tempo, maior sinergia entre o Direito Público e o Direito Privado. Isso porque o Estado arredou-se do posto de *provedor* de serviços públicos, ao qual foi elevado (*Estado Social de Direito*), passando a atuar não apenas com o auxílio da iniciativa privada (mediante a *privatização* de serviços públicos), mas mediante o uso de mecanismos jurídicos que prestigiavam a atuação concertada do Estado e dos cidadãos.

Isto não significou o abandono de categorias jurídicas tradicionais (atuação unilateral do Estado, mediante a edição de atos administrativos, por exemplo), pois que ainda remanesce o uso da distinção entre o chamado Direito Público e o Direito Privado, embora este uso se faça de modo muitas vezes *acrítico*, sem que se possa precisar, com clareza, a linha divisória entre eles. Isso porque, encerrar-se determinado instrumento jurídico em uma só categoria, não raras vezes, esteriliza a capacidade de apreender a complexidade dos institutos jurídicos e de se responder às demandas da sociedade.

As lições de Maria Tereza Fonseca Dias (DIAS, 2003), em especial, servem como marco teórico para a análise que aqui se faz, enfocando-se as relações jurídicas tributárias a partir também de posição teórica que prestigia procedimentos dialogais e paritários adotados por fisco e contribuinte. Ainda nesta linha Érico Andrade (ANDRADE, 2010) e Onofre Alves Batista Júnior (BATISTA JÚNIOR, 2007), oferecem embasamento teórico para a proposta aqui desenvolvida.

Como exemplos dessa noticiada alteração no modo de agir estatal, serão mencionados com maior constância, ao longo deste trabalho, as transações tributárias e o uso de regimes alternativos de tributação (que são *opcionais* para os contribuintes). Dentre os regimes alternativos de tributação, notadamente os assim chamados "regimes especiais de tributação" (nos quais a vontade do administrado se revela essencial para a concretização de forma alternativa de tributação, com modificação da própria obrigação tributária principal). Há, claro, outras formas de atuação concertada entre fisco e contribuinte, mas a limitação de páginas impede que o trabalho enverede por outros casos.

Neste contexto, é necessário melhor examinar as concepções teóricas que permitem reconhecer a contratualidade nas relações jurídicas tributárias, abordando-se, ainda que de modo inicial, as consequências desta contratualidade.

Metodologicamente, a vertente da qual se aproxima este estudo, nos termos propostos por Miracy B. S. Gustin e Maria Tereza Fonseca Dias, é a assim denominada vertente jurídico-dogmática, baseada em estudo bibliográfico, com ênfase nos "elementos internos ao ordenamento jurídico" (GUSTIN; e DIAS, 2006:21).

## 2 Mitigação das distinções entre Direito Público e Privado e o reconhecimento da contratualidade nas relações tributárias

O Estado, sob o influxo das mutações experimentadas pela sociedade, altera o seu modo de relacionar com os cidadãos, adequando-se às demandas contemporâneas, o que impõe modificações de estruturas, inclusive das estruturas jurídicas. Aludidas transformações são implementadas paulatinamente e não advêm de um processo pré-concebido, o que faz com que o *novo* conviva com o *velho*, até que as inovações se assentem e sejam elucidadas pela doutrina e pela jurisprudência.

Historicamente, o Direito Administrativo (do qual deriva o Direito Tributário) assentou-se na distinção entre o Direito Público e o Direito Privado, até como forma de distinguir o Estado da sociedade civil. Maria Tereza Fonseca Dias, referindo-se ao paradigma do *Estado de Direito Liberal*, por ela denominada "paradigma do direito formal burguês (Estado de Direito)"[1], afirma que "a nitidez da distinção entre o direito público e o privado (e de que o primeiro é que deve se aplicar às atividades estatais), vislumbra-se quando o Direito Administrativo é criado como direito de exceção ao direito comum" (DIAS, 2003:119).

[1] A distinção entre os paradigmas do *Estado de Direito Liberal*, o *Estado Social de Direito* e o *Estado Democrático de Direito*, embora comporte muitas controvérsias, é aqui traçada com base na distinção feita por Almiro do Couto e Silva (SILVA, 2015: 254 e 264). Basicamente, no modelo do *Estado de Direito Liberal*, predominava a conduta absenteísta do Estado, cuja função seria assegurar o respeito aos princípios e garantias individuais. No modelo do *Estado Social de Direito*, o Estado assume, também, a implementação dos direitos sociais, exigindo-se, pois, variadas *prestações estatais* (saúde, educação, previdência, cultura, emprego, etc.). Finalmente, no modelo do *Estado Democrático de Direito*, àquelas prestações estatais (positivas e negativas), acrescenta-se a preocupação com o *"modus procedendi"*, que deve assegurar a necessária participação do administrado, como mecanismo de controle e legitimação da atuação do Estado. Tais distinções são inegavelmente esquemáticas, não havendo preocupação de se fazer distinções e ressalvas. Frise-se, por fim, a possibilidade de se refinar a proposta teórica, na linha de Jacques Chevallier, autor que aponta o advento do "Estado Pós-Moderno" (CHEVALLIER, 2009:16). Considerando as "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, 2009:16). 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, 2009:115). A riqueza do tema, insista-se, ultrapassa os limites deste trabalho, para o qual basta a distinção esquemática antes apontada.

Nesse mesmo passo, Gustavo Binenbojm, em tom crítico, pontua que, ao contrário da tradição do *"Common Law"*, a tradição formada no *"Civil Law"*, notadamente em França, no período que se seguiu à Revolução Francesa, permitiu conservar certa supremacia do Estado diante do cidadão, com o desenvolvimento de um *direito próprio* do Estado, distinto do *direito comum* aplicado às relações entre particulares:

> Enquanto a tradição do direito público anglo-saxão exigia, como elemento constitutivo do próprio Estado de direito (*rule of law*), que indivíduos e entes públicos fossem submetidos às mesmas leis e aos mesmos juízes ordinários – com a vedação genérica, em principio, a tratamentos privilegiados para o Poder Público –, na tradição continental o direito administrativo é definido, em sua própria natureza, como uma lei essencialmente desigual, que conferida à Administração, como condição para a satisfação do interesse geral, posição de supremacia sobre os direitos individuais. (BINENBOJM, 2008:16/17)

Maria Tereza Fonseca Dias traça, então, o percurso desta distinção entre Direito Público e Direito Privado, reconhecendo que a "nítida distinção entre o direito público e o direito privado no seio da doutrina administrativista passou por transformações e crises quando da mudança do paradigma do direito [...]" (DIAS, 2003:126). Não é necessário, para os fins deste trabalho, percorrer todo o caminho traçado por Maria Tereza, sendo bastante pontuar que houve inegáveis transformações nesta distinção entre Direito Público e Privado, seja no paradigma do *Estado Social de Direito*, seja no modelo do *Estado Democrática de Direito* (que se seguiram, *"grosso modo"*, ao *Estado de Direito Liberal*).

Segundo Maria Tereza Fonseca Dias, no *Estado Social de Direito*, em razão da maior intervenção estatal na ordem social, "provendo, distribuindo e administrando", a distinção entre Direito Público e Privado "apresenta-se, agora, como mera convenção e a distinção entre eles é tão-somente didática, e não mais ontológica" (DIAS, 2003:143/144, *"passim"*).

Já no *Estado Democrático de Direito*, "nem mesmo para a representação conceitual, para a compreensão histórica e para a enunciação de juízos de valor no vasto campo percorrido pelas teorias da sociedade e do Estado, a dicotomia ainda possa ser mantida" (DIAS, 2003:250)[2]. Todavia, enquanto o *novo* convive com o *velho*, ainda permanece o uso de conceitos e fórmulas gestados sob o paradigma do *Estado de Direito Liberal*.

De todo modo, a tradicional inserção do Direito Tributário no âmbito do Direito Público, não mais se presta a justificar a resistência na utilização, pelo Direito Tributário, de

[2] Na linha teórica de Jurgen Habermas, conclui Maria Tereza Fonseca Dias que a "relação de tensão entre as esferas públicas e privadas" resultam no fato de que "vários preceitos nos quais se funda o sistema administrativo devem ser repensados, e entre eles citamos as polêmicas questões do contrato administrativo e sua diferença em relação ao contrato privado" (DIAS, 2003:250, *"passim"*).

instrumentos consensuais, historicamente vinculados ao Direito Privado. Na observação de Érico Andrade:

> (...) o fenômeno da aproximação entre os direitos público e privado rompe as tradicionais fronteiras traçadas entre os dois ramos, entrando em crise a clássica distinção. O direito administrativo - antes entendido como direito especial do Poder Público, completamente separado do direito civil, no confronto ou separação direito público/direito privado - passa a se tornar, cada vez mais, uma mistura de público e privado. (ANDRADE, 2009:208)

A aproximação entre o Direito Público e o Privado mitigou as discrepâncias entre ambos os ramos, e o Direito público foi infundido por concepções próprias do Direito Privado, reduzindo-se ou eliminando-se as diferenças, como novamente registra Érico Andrade:

> (...) o novo contexto acarreta nítida e evidente penetração do direito privado no direito público: o Estado passa a atuar mediante mecanismos do direito privado, abre-se para a fluidez do direito privado, para as formas negociais. Como consequência direta, a Administração cada vez mais se descaracteriza como organização hierárquica, fincada na autoridade, e passa a atuar não mais mediante comandos, mas utilizando modelos negociais, contratuais. (ANDRADE, 2009:279)

Cumpre assentar, uma vez mais, que a desconstrução de uma rígida distinção entre o Direito Público e o Privado, tal como sustentada neste trabalho, não significa o abandono de todo o arcabouço tradicional do Direito Público, arcabouço este que enfatiza, na lição clássica de Celso Antônio Bandeira de Mello, os princípios da "supremacia do interesse público sobre o privado" e da "indisponibilidade, pela Administração, dos interesses públicos" (BANDEIRA DE MELLO, 2008:55). Há espaços, ainda, para atuação administrativa pautada por decisões unilaterais do Poder Público, mas, por outro lado, também não há negar o uso de decisões consensuais, resultantes de procedimentos pautados pela bilateralidade, que, sem dúvida, mitigam aqueles tradicionais princípios, tão caros a autores como Celso Antônio Bandeira de Mello, que os define como "as 'pedras de toque' do regime jurídico-adminIstrativo" (BANDEIRA DE MELLO, 2008:55)[3]. Nessa mesma linha, Érico Andrade novamente observa:

[3] Segundo Celso Antônio, "o Direito Administrativo, entroncado que está no Direito Público, reproduz, no geral, as características do regime de Direito Público, acrescidas àquelas que o especificam dentro dele", e o "regime de direito público" define "determinados interesses como pertinentes à sociedade e não aos particulares considerados em sua individuada singularidade" (BANDEIRA DE MELLO, 2008:55, "passim"). Daí, pois, a ênfase do Direito Público, e, por derivação, do Direito Administrativo, na afirmação da indisponibilidade do assim chamado interesse público, que ainda se apresenta indisponível para a Administração Pública, na lição de Celso Antônio.

> Certo, porém, que o uso das estruturas do direito privado e da forma de atuação baseada nesse direito, que permitem maior elasticidade no atuar administrativo, não implica o abandono das formas publicísticas e de autoridade do direito administrativo: o direito privado é adotado apenas como forma de atuação, de modo que as escolhas dos objetivos dessa atuação permanecem sob a responsabilidade do direito público. (ANDRADE, 2009:207)

Assim, no atual paradigma do *Estado Democrático de Direito,* em diversas áreas e situações, a Administração Pública e o administrado atuam em sistema de cooperação, e não mais, necessariamente, sob a ótica exclusiva da unilateralidade, com subordinação do administrado ante o *"ius imperii"* do Estado, havendo, pois, várias hipóteses de relação consensual e bilateral. O Direito Público, ao longo do tempo, introjetou concepções próprias do Direito Privado, que projeta atmosfera de maior sinergia entre as partes envolvidas em uma relação jurídica, em contraposição ao senso arbitrário que tantas vezes envolve os preceitos publicísticos, em sua concepção mais tradicional e vinculada ao paradigma do *Estado de Direito Liberal*.

Nestes termos, revela-se insustentável a distinção radical entre o Direito Público e Privado, pautada pelo poder estatal de imposição sobre os administrados, como também foi observado, sob o ângulo do Direito Privado, por João Baptista Villela:

> Desde há algum tempo, é frequente ouvir-se designar a evolução mais saliente que se processa no direito civil como sendo a sua publicização. Embora não se possa negar a ocorrência de uma constante absorção pelo Estado do campo antes deixado à autodeterminação das partes, a verdade é que esta fórmula, além de infeliz, só apanha um aspecto do fenômeno, que, por sinal, não é o mais relevante. Infeliz porque a imperatividade ou dispositividade não são critérios seguros para extremar ramos da Ciência Jurídica, sendo ainda de se notar a falácia de uma oposição rígida entre o público e o privado. Em lição muito clara e aqui bem a propósito, ensinou VALLE FERREIRA que "hoje em dia, quase ninguém admite uma fronteira tão nítida entre os dois campos; antes, o que se ensina é que o direito visa a um objetivo único, qual o de disciplinar a colaboração humana". Disse-se da fórmula ainda que é pobre em revelações. É que o sentido profundo das transformações por que passa o direito privado reside no seu progressivo dimensionamento social, que se traduz por melhor incorporação da pessoa humana na sua sistemática, pela substituição das idéias de concorrência e competição por aquelas mais humanas de colaboração e boa vontade, tornando-se, enfim, mais dúctil e funcional. Ora, *público* não é sinônimo de social, nem *privado* é sinônimo de individual. A publicização de um ramo do Direito não importa, assim, necessariamente, na sua melhor adequação aos valores sociais e humanos. Pode até exprimir uma direção inversa. Por isso é que se disse que a apregoada publicização não surpreende a evolução no que ela tem de mais importante. (VILLELA, 1978:32/33)

Nessa quadra histórica, abriu-se a possibilidade de que o Estado empregue estruturas contratuais na sua relação com os cidadãos, seja por uma necessidade operacional, seja ainda

como forma de legitimar sua atuação. Semelhante reflexão é alcançada também por Érico Andrade:

> Assim, o uso das formas do direito comum, das cláusulas gerais de direito comum, pela Administração, pouco vai se impondo ao direito público, abrindo brechas na sua especialidade.
> Não se pode deixar de destacar, como lembra Maria João Estorninho, que essas novas perspectivas de organização e atuação estatal suscitam dois tipos de problemas que necessitam ser atacados pela doutrina: a redefinição teórica das formas de atuação administrativa e a necessidade de estabelecimento de garantias para o cidadão no âmbito dessas novas formas de atividade regidas, em parte, pelo direito privado.
> A atividade consensual ganha, então, a Administração Pública: incentiva-se o uso das fórmulas consensuais, reduzindo-se o campo de utilização do poder de autoridade, e permitindo-se tratamento mais paritário, equilibrado, entre Estado e cidadão na perspectiva negocial. Perde significado o ato administrativo, como ato estatal imperativo, expedido no uso do poder de autoridade, e ganha espaço a atuação consensual, ajustada. Capitaliza cada vez mais espaço a atuação administrativa sob as vestes do direito privado.
> A Administração, desde sua origem, é certo, sempre se utilizou de figuras contratuais, do direito privado, ao lado do poder de autoridade. Todavia, toda a atenção doutrinário-legal girava em torno do fenômeno da autoridade. A perspectiva atual não objetiva dar destaque a essa antiga atividade contratual da Administração. O que se pretende, e aí reside a verdadeira novidade, é que a Administração, ao invés de usar seu poder de autoridade, regido exclusivamente pelo direito público, atue por fórmulas consensuais do direito privado. (ANDRADE, 2009:280/281)

No Brasil, com o advento da Constituição da República de 1988 e, com ela, a opção pelo paradigma do *Estado Democrático de Direito*, a abertura do Direito Público para estruturas privadas é escancarada ainda mais, privilegiando-se a participação popular como forma de legitimação do poder estatal, reafirmando a pertinência da utilização de instrumentos consensuais pelo Estado. Reforça-se, assim, a percepção do declínio da autoridade unilateral do Estado, como ainda pontua Onofre Alves Batista Júnior:

> O Estado Democrático de Direito (eficiente, pluralista, participativo e infra-estrutural) permite a consolidação da idéia de uma "administração concertada", como "modo de administrar" pelo qual a Administração Pública, a principio, renuncia à imposição de seu próprio critério de forma imperativa e unilateral e se esforça por encontrar um ponto de equilíbrio adequado entre os interesses públicos que deve perseguir e os interesses particulares das pessoas físicas e jurídicas, sem o concurso de quem, mais dificilmente, pode atingir seus objetivos. (BATISTA JUNIOR, 2007:325)

É neste cenário que se cogita da existência de uma consensualidade também no âmbito das relações jurídico tributárias, mostrando-se a pertinência da aplicação dos institutos de Direito Privado, como abordado nos tópicos que se seguem.

# 3 Consensualidade nas relações jurídicas tributárias

Não obstante essa noticiada mitigação das estruturas de Direito Público, no âmbito do Direito Administrativo, a forma tradicional de atuação do Estado é por meio do ato administrativo, unilateralmente imposto pelas autoridades estatais, independentemente do consentimento do administrado. Como já se ressalvou, em diversas situações, a atuação estatal ainda ocorre de modo unilateral, sendo permitido ao administrado apenas se opor, eventualmente, mediante procedimentos recursais (na via administrativa, sempre ressalvando-se, claro, a possibilidade de acesso à função jurisdicional). Há hipóteses em que a atuação estatal pode ser precedida de procedimento dialogal, no qual o administrado é convidado a participar da decisão administrativa, sem que seu consentimento seja necessário para a prolação da decisão administrativa (por exemplo, consultas e audiências públicas).

Ocorre que a Administração Pública pode ainda se valer de estruturas consensuais nas relações com seus administrados, quando o ato administrativo (unilateral) não for uma exigência legal, em prestígio da celeridade e da efetividade da atuação estatal. Em *substituição* ao tradicional ato administrativo, a Administração Pública e o administrado formalizam algum tipo de ajuste (contrato, termo de acordo, termo de ajustamento de conduta, entre outros, porque a variedade de nomes é enorme nesta seara). E, se as partes não chegam ao acordo, permanece a possibilidade da ação unilateral e imperativa do Poder Público, como explica Onofre Alves Batista Júnior:

> A forma de atuação mais típica e usual é o ato administrativo, entretanto a Administração pública pode optar por estabelecer, no caso concreto, uma regulação consensual e celebrar com o administrado um contrato. O contrato administrativo alternativo é uma forma de a Administração Pública resolver determinados casos concretos, como alternativa a uma atuação unilateral, colocando-se como possível mecanismo (mais democrático) para a persecução otimizada do melhor interesse público possível. O fundamento de sua aplicação centra-se exatamente na possibilidade de maior eficiência da atuação administrativa quando desenvolvida com a colaboração do administrado.
> Mediante o manejo dos contratos administrativos alternativos, a Administração renuncia ao emprego de potestades de imposição unilateral e, buscando maior eficiência administrativa, persegue o melhor interesse público possível mediante o estabelecimento de solução concertada com o administrado. Parte-se, entretanto, do pressuposto de que, caso não seja possível o acordo, a solução escolhida será imposta unilateralmente pela Administração, fazendo uso de seus poderes que, para tanto, tenham sido outorgados pela lei. É com esse sentido que María Luisa González-Cuellar Serrano entende ser possível utilizar a terminologia alemã de "contrato de coordenação" – "contrato de subordinação", não assentando o critério, porém, na relação formal de igualdade ou desigualdade entre as partes, mas na possibilidade de a Administração exercer seus poderes de forma unilateral, na

> ausência de acordo. Mantém-se, porém, a necessidade de manifestação da vontade da contraparte para que se possa regular a matéria pela via contratual, não contando a Administração com poder suficiente para fazê-lo por si só. (BATISTA JUNIOR, 2007:325/326)

Tanto nas transações tributária, quanto nos assim chamados "regimes especiais de tributação", se evidenciam o uso de mecanismos não pautados pela unilateralidade da Administração Tributária, sendo imprescindível ato volitivo do administrado (contribuinte) para o seu aperfeiçoamento. Tais ajustes, por assim dizer, *substituem* a aplicação direta da regra legal tributária (cuja imposição se poderia fazer de modo unilateral). Legitimam-se, pois, a partir da manifestação de vontade feita pelo administrado.

De um lado, as transações administrativas se justificam como forma de solucionar ou prevenir conflitos sem se utilizar a potestade estatal, buscando-se solução dialogada e menos gravosa, por meio de acordo entre as partes, o que garante maior adequação e maior possibilidade de satisfação do ajustado. Explica novamente Onofre Alves Batista Júnior:

> Em linhas gerais, o contrato de transação administrativa é um contrato administrativo alternativo, pelo qual a Administração e os administrados, mediante concessões recíprocas, previnem ou terminam controvérsias, efetivas ou potenciais; portanto, é possível que tenha caráter preventivo ou terminativo, podendo realizar-se no curso de uma lide, perante o juiz, ou extrajudicialmente.
> A função precípua do contrato administrativo de transação não é apenas a extinção de deveres e obrigações, mas seu desiderato primeiro é prevenir ou terminar controvérsias judiciais ou extrajudiciais e, para tanto, muitas vezes, altera obrigações ou deveres) ou cria obrigações novas para com a outra parte ou mesmo para com terceiro, podendo até, mediante o estabelecimento de novo contrato, encerrar ou alterar contrato anterior. (BATISTA JUNIOR, 2007:328)

De outro lado, nos "regimes especiais de tributação", utilizados especialmente no âmbito do ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços). Atento à realidade do mercado, às peculiaridades e às circunstâncias das operações ou das prestações, o Estado concede ao contribuinte tratamento diferenciado em relação àquele definido nas normas ordinárias de tributação, propondo regras especificas de arrecadação, fiscalização e alterando a própria essência da obrigação tributária principal[4].

[4] Por não se destinar este trabalho ao exame específico dos regimes especiais de tributação, vale, a título de esclarecimento, explicar, com amparo na lição de Paulo de Barros de Carvalho, que eles "se sustentam na medida em que criam critérios específicos, constituindo exceções às regras da sistemática ordinária de fiscalização e arrecadação. Representam formas para a 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. Ao mesmo tempo em que refogem das convencionais regras-matrizes, padronizadoras da incidência tributária, delineiam novas realidades jurídicas para atribuir eficácia ao aparato administrativo, no que tange a determinados cortes ou segmentos do tecido social" (CARVALHO, 1996:96)

A implantação de regimes diferenciados de tributação despontou, neste cenário de alternância de paradigmas, ora como uma alternativa de adequar a tributação à realidade fática do contribuinte, o que facilita a apuração do tributo devido e o exercício da fiscalização tributária, ora como forma de incentivo a determinados setores e segmentos da economia.

Seja nas celebrações de transações administrativas tributárias, seja na fixação de regimes especiais de tributação, o elemento que se destaca para a sua formação é o encontro de vontades na celebração de um ajuste, de um contrato, haja vista que as partes envolvidas, por meio da comunhão de vontades, criam ou modificam a relação jurídica tradicionalmente marcada pelo signo da legalidade e da atuação unilateral da Administração Tributária. Evidencia-se, assim, a essencialidade da vontade do sujeito passivo na formação, no desenvolvimento e na extinção da relação tributária.

## 4 Aplicabilidade das regras de Direito Civil

Cabe assinalar que, no Brasil, o direito tributário brasileiro, historicamente, assumiu posição de vanguarda em relação ao Direito Administrativo, no desenvolvimento de conceitos e soluções consensuais, talvez em virtude da elevada e sempre premente importância que se dá a atividade de arrecadação tributária.

O Código Tributário Nacional, Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, já previa, por exemplo, há cinquenta anos, a necessidade de a Administração Tributária respeitar "as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas" (artigo 100, inciso III), clara manifestação do princípio da boa-fé, oriundo do Direito Civil, e a decorrente proibição de comportamento contraditórios das partes (*"venire contra factum proprium"*). Também se encontra no Código Tributário Nacional a determinação de irretroatividade da interpretação adotada pelas autoridades fiscais, ao determinar a necessidade de se manter os "critérios jurídicos" empregados na realização do lançamento tributário (artigo 146), o que também é clara manifestação da preocupação com o respeito à boa-fé do contribuinte. Ademais, o Código Tributário Nacional cogita, expressamente, de isenção "prevista em contrato" (artigo 176) e da transação como forma de extinção do crédito tributário (artigo 171).

Não obstante, ainda que inegável a existência e a utilização de transações e regimes especiais, os estudiosos do Direito Tributário desapontam com sua timidez no que se refere à aceitação da índole contratual destes mecanismos. O que se observa é a renitência dos

tributaristas em aceitar a bilateralidade evidente em certas relações jurídicas tributárias, que se sujeitam, em maior ou menor grau, também à manifestação de vontade do administrado. Despreza-se a importância do consenso como fonte de obrigação tributária, insistindo-se em míope visão da realidade jurídica, com o argumento de que o contribuinte, quando muito, poderia *aderir* à proposta consubstanciada em um pretenso ato administrativo. Vasco Guimarães denuncia este conservadorismo:

> Falar de ***vontade*** na concretização da obrigação de imposto é uma *vexata questio* a que muito poucos se abalançariam. Aprende-se e ensina-se na Universidade que a obrigação de imposto é *ex-lege*, significando esta expressão que os direitos e deveres das partes estão definidos na norma não havendo lugar a qualquer papel da vontade das partes na sua génese, desenvolvimento e extinção. Mas será assim?
> Registamos, 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 regista, em civilizações diferenciadas e em momentos históricos diversos, situações em que o imposto foi instrumento de poder e dominação e alavanca de processo de modificação histórica.
> A não possibilidade de modificar a obrigação de imposto por via da vontade representa uma salvaguarda do cidadão contribuinte perante as situações historicamente registadas de apropriação com base em ***vontades*** do poder.
> 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 estar previsão legal e a consequência tributária deverá ser previsível pelas partes independentemente da vontade dos pagadores. (GUIMARÃES, 2008: 137/138)

A rejeição aos atos bilaterais, resultantes do acordo de vontade entre Administração Tributária e contribuinte, com insistência na visão unilateral da atuação fiscal, torna-se frágil e inadequada no paradigma do *Estado Democrático de Direito*. Não é só a experiência do período ditatorial que recomenda, no caso brasileiro, a cautela com o despotismo estatal, haja vista, na anotação de Ronaldo Brêtas de Carvalho Dias, o "perigo imanente a todo poder, qual seja, o de ser exercitado de forma degenerada, arbitrária ou abusiva*"* (CARVALHO DIAS, 2004:62), mas a própria figura do Estado Democrático de Direito recomenda a preservação da liberdade do indivíduo e o prestígio de sua participação nas decisões estatais.

Assinala Misabel Abreu Machado Derzi que, "na hora presente", busca-se "reforçar a legalidade com legitimidade, por meio de uma renovação sistemática do consentimento ao tributo, cuja manifestação não se esgota. mais na representação parlamentar tradicional" (DERZI, 2009:465). E, dentre as várias "estratégias" adotadas para "reforçar o consentimento ao tributo" (DERZI, 2009:466), pontua Misabel Derzi que a "busca do diálogo e do acordo,

como técnicas de redução da litigiosidade e do grau de insatisfação dos contribuintes com tributação, têm sido perseguidas de forma generalizada em diversos países", exemplificando com "acordos prévios relativos à base de cálculo e à sua apuração" (o que, no contexto brasileiro, alcança os regimes especiais de ICMS), "além dos casos de transação" (DERZI, 2009:471/471, *"passim"*).

Ao se cogitar da aplicabilidade de normas de Direito Privado aos acordos firmados entre fisco e contribuinte, se prestigia a tão citada aproximação entre o Direito Público e o Direito Privado, assim como a adoção de condutas comedidas, indo ao encontro da transformação dos paradigmas antes anotada.

Ainda que revestida de matizes decorrentes das peculiaridades da natureza tributária, não se pode negar que as relações contratuais originadas no âmbito do Direito Tributário se devem orientar também pelas disposições do Direito Privado, notadamente do Direito Civil. Neste sentido, uma vez mais, Onofre Alves Batista Júnior, embora se referindo, mais genericamente, às transações administrativas:

> As transações administrativas, por terem a natureza de contrato administrativo, atraem a aplicação de diversas normas de direito administrativo aplicáveis aos contratos administrativos, tais como as normas da LLC, em especial as regras postas nos seus arts. 58 a 62, que se aplicam por analogia. Portanto, a transação administrativa está sujeita, em linhas gerais, a regime jurídico distinto daquele aplicável à transação privada, razão pela qual pode-se afirmar que a transação administrativa não é a mesma do Direito Privado. Entretanto, à transação administrativa aplicam-se, supletivamente, as normas de direito privado.
> A transação é uma categoria jurídica universal e perene, capaz de abranger situações tanto do Direito Público como do Direito Privado. Os traços básicos da transação são os mesmos para todos os ramos do Direito. A teoria da transação, entretanto, foi moldada nos cadinhos do direito privado, portanto não seria razoável tentar reconstruir uma transação administrativa absolutamente emancipada e distinta da transação privada. Nesse sentido, as normas de direito privado devem ser aplicadas supletivamente à transação administrativa, observadas, porém, suas peculiaridades e as normas de direito público especificas que já disciplinam algumas espécies de transação administrativa. (BATISTA JUNIOR, 2007:327)

É necessário rever posições teóricas antigas, que se distanciam do paradigma do *Estado Democrático de Direito*, passando-se a reconhecer, não apenas a bilateralidade de certas relações tributárias, bem como a possibilidade de aplicação de normas de Direito Civil, cuja aplicação, seja no âmbito da Administração Pública, ou ainda na esfera do Poder Judiciário. Destarte, vivenciamos um estágio em que os instrumentos consensuais devem ser prestigiados, não se devendo abominar a incidência de institutos de Direito Privado nas relações jurídico-tributárias. Priorizar a otimização de soluções e resultados deve ser o cerne do atuar administrativo em detrimento de burocracias e conservadorismo.

Cumpre averbar que não se cogita da revogação de princípios que denotem a imperatividade do Estado, mas, uma vez eleita a forma de relação contratual, que sempre se prestigie soluções adequadas à bilateralidade dos ajustes, atentas a funcionalidade econômica do modelo consensual adotado, em detrimento de condutas unilaterais e autoritárias.

Por outro lado, não se desconsidera a possibilidade, *"de lege ferenda"*, da edição de normas jurídicas específicas para regulamentar os acordos tributários feitos pelo Estado e pelo contribuinte, nas suas mais variadas possibilidades.

Mencione-se, em rápido exemplo, a minuciosa regulamentação existente na Espanha, na *"Ley General Tributaria"*, Lei nº 58, de 17 de dezembro de 2003, sobre as *"actas con acuerdo"* (artigo 155), que definem, a partir de ajuste feito entre a Administração Tributário e o sujeito passivo, aspectos quantitativos da obrigação tributária (em figura próxima da transação). Também pode ser lembrado o exemplo português, cuja vigente Lei Geral Tributária, Decreto-Lei n.º 398, de 17 de dezembro de 1998, propõe, em seu preâmbulo, a consagração expressa "da audiência prévia no procedimento tributário, cuja aplicação efectiva pode reduzir significativamente os litígios", mediante, dentre outros mecanismos, "a substituição das actuais comissões de revisão por um diálogo directo entre o Fisco e o contribuinte, que é susceptível de conferir maior eficácia e independência ao sistema". Por isso, em seu artigo 92º, a Lei Geral Tributária portuguesa define o "Procedimento de revisão", que visa, na literalidade do item 1 do aludido artigo 92º, "o estabelecimento de um acordo, nos termos da lei, quanto ao valor da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação".

Esclareça-se, ademais, que, no caso brasileiro, embora haja no vigente Código Tributário Nacional dispositivos compatíveis com o recolhimento da bilateralidade de certas relações tributárias, faltam regras mais específicas que, efetivamente, disciplinem as relações tributárias bilaterais (ou consensuais). Nesse contexto, ainda não havendo tal regulamentação específica, as regras do Direito Privado se mostram mais adequadas, porque reconhecem a existência do acordo de vontades, oferecendo mecanismos de assegurar o devido respeito a este acordo.

Portanto, a existência de normas de Direito Público, que regulamentam a conduta unilateral da Administração Tributária, não obsta a incidência de normas de Direito Privado, em relação à conduta bilateral, afastando-se estas normas de Direito Privado somente naquilo em que as normas de Direito Público se mostrem cogentes. Semelhante lógica de pensamento é adotada também por Érico Andrade:

> Os acordos ou especificamente os contratos fechados pela Administração podem ter a formação do direito privado. Sem embargo, isso não significa que a Administração agiu como os privados, com a liberdade ou autonomia que caracteriza o atuar do seu jeito privado. O fato de a Administração atuar sob o direito privado não lhe dá autonomia privada, pois é sempre vinculada à função administrativa (atividade de quem não é dono, já apontava o clássico Rui Cirne Lima) que lhe é constitucionalmente destinada.
> A forma é de direito privado, mas a Administração, mesmo na perspectiva privada, não perde as características de sujeito público, vinculada a certos princípios de direito público, que derrogam as disposições privadas em alguns pontos, em decorrência da principiologia constitucional que rege a atividade do Estado, seja ela sob o regime público ou privado. (ANDRADE, 2009:290/291)

# 5 Implicações práticas da releitura das relações jurídico-tributárias

Nesta toada de idéias, é necessário ponderar acerca de alguns aspectos práticos decorrentes do uso de instrumentos contratuais no âmbito das relações jurídico tributárias.

A primeira implicação prática gira em torno da postura inflexível da Administração Fazendária na condução dos regimes especiais tributários, como se tais regimes houvessem que ser pautados pela unilateralidade, de modo que, havendo o descumprimento de qualquer requisito ou condição, a solução alvitrada é, apenas, o cancelamento do regime especial.

Exemplos vários podem ser encontrados na jurisprudência e que revelam a vitalidade da problemática. Assim no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, já se decidiu que:

> 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. (Recurso Especial nº 1.213.714/PR, Segunda Turma, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, DJe, 22.mar.2011)

> 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.abr.2008)

Já na esfera do Tribunal Regional Federal – 4ª Região já se posicionou no sentido de que:

> 2. A retratação da sistemática de apuração do imposto de renda - pessoa jurídica - do lucro real para o lucro presumido não pode ser exercida a qualquer tempo e sim até a entrega da Declaração Simplificada de Rendimentos e Informações. 3. Quando da

> opção pelo lucro presumido, supõe-se que o contribuinte está ciente e convicto desta escolha, bem como das conseqüências que daí advirão, não se mostrando razoável que, tornada definitiva a tributação, pleiteie-se a revisão do procedimento. (Apelação Cível nº 39.878/RS - Processo 2001.71.00.039878-8, Primeira Turma, Relator Desembargador Federal Wellington Mendes de Almeida, DJ, 20.out.2004).

Como observa, todavia, Carlos Victor Muzzi Filho, baseando-se a relação tributária em prévio consentimento do sujeito passivo, esse dado já é suficiente para que eventuais percalços sejam examinados por enfoque diferente, que considere, justamente, a existência desse prévio consentimento:

> Mesmo nos casos mais simples, em que o consentimento do contribuinte se limita à adesão ao regime alternativo, o não reconhecimento deste consentimento provoca dificuldades em caso de litígio entre as partes. Negar a existência de consentimento, em tais situações, implica reforçar a visão autoritária e unilateral da relação tributária, o que enfraquece a segurança jurídica do contribuinte. (MUZZI FILHO, 2014:54)

Uma vez que se faça a adesão a regimes especiais de tributação, por exemplo, o descumprimento de obrigações acessórias, de reduzida importância perante o conjunto de interesse envolto na relação jurídica, não deve propiciar o extermínio compulsório da relação contratual. Há que se buscar preservar o núcleo do ajuste, fazendo-se os acertos necessários, sem que o cancelamento unilateral do regime seja visto como única solução possível para o problema.

Nesse mesmo diapasão, não apenas na execução, mas também na própria formação da relação tributária bilateral, há que se buscar preservar a higidez da manifestação de vontade do contribuinte. Novamente Carlos Victor Muzzi Filho aponta a resistência da Administração Pública em admitir a correção de eventuais erros na formação da relação contratual, guiada, ainda, pela ótica unilateral da atuação estatal:

> Exemplo de dificuldade se encontra na natureza irretratável da opção pelo regime de lucro presumido no Imposto de Renda. Por não considerar a natureza consensual da opção, a jurisprudência tende a impedir qualquer revisão da opção, ressaltando a visão unilateral da relação tributária. Eventualmente, a jurisprudência até se esforça para, ainda dentro da ótica unilateral, desenvolver argumentos que permitem alcançar, de modo bem casuístico, alguma fórmula para justificar a retratação, sem perceber que a admissão da natureza consensual do regime alternativo, além de ser a tese mais correta, oferece soluções mais adequadas para eventuais atritos entre Fisco e contribuinte. (MUZZI FILHO, 2014:54)

O exemplo do erro na eleição de um regime especial de tributação encontra extensa margem de solução no âmbito do Direito Civil, que tutela de forma mais adequada os problemas de uma relação jurídica bilateral, bastando lembrar as regras que disciplinam os

vícios do consentimento e vícios sociais, bem como as regras civilísticas sobre revisão contratual (em decorrência, por exemplo, de onerosidade excessiva). Nesta linha de raciocínio seguem os apontamentos de Carlos Victor Muzzi Filho:

> Havendo vício na formação da vontade, impõe-se a revisão da opção, cabendo o ônus da demonstração à parte que invocar o vício. Desse modo, justificar-se-á eventual retratação com base, por exemplo, no erro do contribuinte (em razão do desconhecimento da realidade ou de sua incorreta incompreensão), que é vício de consentimento e invalida a opção.
> Além disso, como a relação tributária se prolonga no tempo, também se pode cogitar de alterações imprevistas, que justifiquem a revisão do ajuste inicial. O Direito Civil trata da onerosidade superveniente, da lesão e de figuras semelhantes, que permitem alterar o que havia sido pactuado (Fiuza, 2002: 52,66). Hugo de Brito Machado cogita da hipótese de a opção pelo lucro presumido se transformar "em verdadeira armadilha", por conta de eventuais desajustes econômicos que afetem "as perspectivas de negócio no início do ano", podendo o contribuinte se ver "na contingência de, mesmo tendo prejuízo, pagar Imposto de Renda" (Machado, 2003: 446). Para essa possibilidade, todavia, há mecanismos pertinentes ao Direito dos Contratos que legitimam a revisão do ajuste, sem ser necessário desqualificar a manifestação de vontade e o acordo dela decorrente. (MUZZI FILHO, 2014:54 e 55)

A aceitação de uma margem de disponibilidade da Administração Pública em questões tributárias, que lhe permite, inclusive, firmar contratos ou ajuste com os contribuintes, deve conduzir, também, à admissão do uso de instrumentos tradicionalmente vinculados ao Direito Privado para a resolução de conflitos ou aperfeiçoamento da relação jurídica tributária[5]. Os instrumentos forjados no Direito Privado, justamente porque consideram a existência de manifestação de vontade das partes, são melhor vocacionados para preservar o consenso havido, preservando, pois, a própria segurança jurídica buscada pelas partes – fisco e contribuinte – envolvidas na relação jurídica tributária.

Não se pode deixar de registra que também no Direito Administrativo há esse uso de mecanismos típicos do Direito Privado, no que concerne ao tema dos contratos

[5] Pode ser assinalada, nesse passo, a interessante e atual discussão sobre o emprego, nos litígios tributários, de meios alternativos de solução de conflitos. Não se olvida a renitência de se conceber a possibilidade da utilização de meios transacionais de resolução de conflitos em se tratando de Direito Tributário, contudo, se não bastasse a natureza jurídica bilateral de algumas relações jurídico tributárias e a nítida celeridade dos meios transacionais a recomendar o seu emprego, o desembaraço dos meios alternativos de solução de controvérsia ensejam maior especialização e transparência, além de viabilizar reflexões racionais acerca das opções jurídicas para a melhor solução do conflito. Em favor da possibilidade de utilização da arbitragem no cenário tributário, sustenta Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy: "Fomenta instância administrativa dotada de maior celeridade. Visa realizar o principio da eficiência, plasmado como regra constitucional, nos termos do art. 37 da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de junho de 1988. A abrangência do instituto é ampla, alcança várias matérias, inclusive tributária, não obstante eventuais senões, em nicho de estrita legalidade, mas que não resistem à previsão dos resultados que as câmaras suscitam. É uso intuitivo de regra que vai ao encontro das premissas da análise econômica do Direito, e que matiza opção, à luz de tema não menos caro à Economia, e relativo ao regime de escolhas racionais". (GODOY, 2010:133/134). Ademais, a alteração feita, em 2015, na Lei n° 9.307, de 23 de setembro de 1996, que dispõe sobre a arbitragem, em especial no que se refere ao seu artigo 1° que trata da possibilidade de emprego da "arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis", corrobora a relevância de figuras contratuais na seara tributária.

administrativos. Celso Antônio Bandeira de Mello, autor que ainda muito enfatiza os princípios clássicos da Administração Pública, no paradigma do *Estado de Direito Liberal*, observa que, durante muito tempo, no âmbito do contrato administrativo, reconheceu-se a possibilidade de o Poder Público "instabilizar o vínculo", impondo unilateralmente alterações em seu conteúdo, sob a justificativa de proteção do interesse público (BANDEIRA DE MELLO, 2009:609). Entretanto, doutrinária e legalmente, foram buscados mecanismos capazes de garantir a posição jurídica do administrado, em respeito à bilateralidade do vínculo, sendo notável exemplo a utilização da antiga regra do Direito Civil de invocação da *"exceptio non adimpleti contractus"*, explicando Celso Antônio Bandeira de Mello, embora se acostumasse "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 [...]" (BANDEIRA DE MELLO, 2009:623).

Dessa forma, uma vez que constatada a presença e a importância do consenso na formação da relação tributária, por igual razão há que se reconhecer como perfeitamente adequado o uso de instrumentos tradicionalmente vinculados ao Direito Privado como fonte normativa para se solucionar eventuais problemas jurídicos surgidos em tal relação jurídica. Não mais se justifica a invocação de suposta incompatibilidade entre Direito Público e Direito Privado como fundamento para se afastar, do âmbito tributário, soluções adequadas e pertinentes a problemas surgidos em relações tributárias formadas sob o signo da bilateralidade.

É claro que o uso de tais mecanismos próprios do Direito Civil deverá se pautar pelo grau de importância do consentimento na formação da relação tributária. Se o consentimento é mínimo, como, por exemplo, nos casos em que o contribuinte se limite a *aderir* a um regime tributário alternativo, a incidência de todo o arcabouço normativo do Direito Civil se fará em menor nível de profundidade. Todavia, se o consentimento é manifestado de forma mais decisiva, inclusive para determinar o conteúdo da relação jurídica tributária (como ocorre nas transações tributárias e nos regimes especiais de tributação, mais profunda deverá ser a inserção nos meandro do Direito Civil.

# 6 Conclusão

A sociedade está em constante transformação, o que demanda a adequação de suas instituições, princípios e, notadamente, do Direito, enquanto ramo dedicado à regulamentação das condutas em sociedade.

Nas últimas décadas, vem sendo evidenciada a mitigação entre a clássica distinção do Direito Público e do Direito Privado, haja vista que, neste período, houve a mitigação da autoridade insofismável do Estado, assentando-se inúmeras relações jurídicas entre a Administração Pública (Estado) e administrados em procedimentos nos quais se derroga a autoridade incontrastável do Estado e, consequentemente, se ressalta a bilateralidade e o consenso.

A valorização da vontade do administrado nas relações deste com o Estado e, principalmente, nas relações jurídicas tributárias, deve implicar a transformação na forma de se pensar o Direito e propor soluções para os conflitos surgidos no seio desta relação.

Deve-se explorar soluções comedidas e harmônicas perante as controvérsias ou infrações dos termos ajustados, em apreço ao caráter cooperativo e bilateral que reveste estruturas como a transação administrativa tributária e os regimes especiais de tributação, o que, longe de consistir uma fraqueza do Estado, implica a realização dos preceitos erigidos pelo *Estado Democrático de Direito* e a adoção de medidas mais efetivas e compatíveis com a natureza do vínculo. É necessário abdicar da compreensão de que a imperatividade do Estado seja intrínseca a todas as relações jurídicas de que ele, Estado, participa, em injustificada aversão à essencialidade do consentimento do administrado.

O uso de instrumentos e regras típicos do Direito Civil, empregados, claro, com a devida razoabilidade e justificação, preserva a segurança jurídica das relações existente, que, justamente em busca da segurança jurídica e da eficiência, pautaram-se pelo consenso, reconhecendo-se a importância da manifestação de vontade do contribuinte.

## Referências

ANDRADE, Érico. **O mandado de segurança: a busca da verdadeira especialidade: (proposta de releitura à luz da efetividade do processo)**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo.** 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007.

BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização**. 2. ed. Rio de Janeiro: São Paulo: Recife: Renovar, 2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.213.714/PR**, Segunda Turma, Rel. Ministro Mauro Cambpell Marques, julgado em 15.mar.2011, DJe 22.mar.2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.002.855/SC**, Segunda Turma, Relator Ministro Castro Meira, DJe, 15.abr.2008.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). **Apelação Cível nº 39.878/RS – Processo nº 2001.71.00.039878-8**, Primeira Turma, Relator Desembargador Federal Wellington Mendes de Almeida, DJ, 20.out.2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. O ICMS e os "regimes especiais". In: **Revista dialética de direito tributário.** São Paulo: Dialética, vol. 8, 1996.

CARVALHO DIAS, Ronaldo Brêtas de Carvalho. **Responsabilidade do estado pela função jurisdicional.** Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

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.

CHEVALLIER, Jacques. **O estado pós-moderno**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

DIAS, Maria Tereza Fonseca. **Direito administrativo pós-moderno: novos paradigmas no direito administrativo a partir do estudo da relação entre o estado e a sociedade**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003.

FRATTARI, Rafhael. 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.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual.** Belo Horizonte: Fórum. 2010.

GOMES, Júlio César Vieira. Tributação e consensualidade: um novo paradigma para a constituição do crédito tributário. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento,** 2015.

GUIMARAES, 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 crédito tributário" in SARAIVA FILHO, Osvaldo Othon de Pontes;

GUIMARAES, Vasco Branco, **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso.** Belo Horizonte: Forum, 2008.

GUSTIN, Miracy B. S.; DIAS, Maria Tereza Fonseca. **(Re)pensando a pesquisa jurídica.** 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. Segurança jurídica e praticabilidade: o consentimento do contribuinte na relação tributária.* In: BREYNER, Frederico Menezes (Org.). **Segurança Jurídica e Proteção da Confiança no Direito Tributário: Homenagem à Professora Misabel Derzi**. Belo Horizonte: Initia Via, 2014.

NABAIS, José Casalta. **Contrato fiscais (reflexões acerca da sua admissibilidade)**. Coimbra: Coimbra, 1994.

REZENDE, Renato Horta de; PAULA, Virgilio Queiroz de. A consensualidade como instrumento da Administração Pública a auxiliar na redução da litigiosidade tributária. In: CONPEDI; UFMG; FUMEC; Dom Helder Câmara. (Org.). **Direito Tributário e Financeiro** I. 24 ed. Florianópolis: Conpedi, 2015.

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

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

VILLELA, João Baptista. Por uma nova teoria dos contratos. In: **Revista Forense.** Rio de Janeiro: Forense, vol. 261, janeiro-março, 1978.