



Vivian de Castro Morales Leal

A CONCRETIZAÇÃO PROGRESSIVA DA LEI NOS LIMITES (E POR EXIGÊNCIA) DA LEGALIDADE FISCAL: O CASO DOS APA'S E DOS ATR'S HOLANDESES

Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Políticas, na Menção em
Direito Fiscal, apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra
Orientadora Doutora Suzana Maria Calvo Loureiro Tavares da Silva

Coimbra, Outubro de 2014



UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Vivian de Castro Morales Leal

A concretização progressiva da lei nos limites (e por exigência) da legalidade fiscal: O caso dos APA's e dos ATR's holandeses

Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Políticas, na Menção em Direito Fiscal,
apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

Orientadora Doutora Suzana Maria Calvo Loureiro Tavares da Silva

Coimbra, Outubro de 2014.



UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Sumário

| | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 1. Introdução | 1 |
| 2. Concretização progressiva dos elementos essenciais do imposto pela atividade administrativa | 3 |
| <i>2.1 O papel preponderante da lei fiscal na definição dos elementos essenciais dos impostos e da diretriz política.....</i> | <i>3</i> |
| 2.1.1 A consolidação do princípio da legalidade fiscal (re)estruturado a partir de sua conjugação com outros princípios do Direito fiscal | 5 |
| 2.1.1.1 Determinação suficiente dos elementos essenciais do imposto..... | 6 |
| 2.2. <i>Atos normativos secundários da administração concretizadores da lei fiscal.....</i> | <i>8</i> |
| 2.2.1 Reconstrução em cascata das fontes normativas | 8 |
| 2.2.2 Fundamento na função administrativa de aplicação da lei fiscal | 9 |
| 2.2.3 Margem de atuação da administração fiscal: de apreciação, decisão ou ambas? 11 | |
| 2.2.3.1. Conceitos jurídicos (verdadeiramente) indeterminados | 13 |
| 2.3 <i>Restrição da regulamentação (e demais atuações) da administração fiscal aos aspectos de gestão do imposto</i> | <i>22</i> |
| 3. Classificação das (novas) atuações da administração fiscal nos momentos normativos secundários | 24 |
| 3.1 <i>Regulamentos ou “general rulings”</i> | <i>24</i> |
| 3.1.1 Função regulamentar | 24 |
| 3.1.2 Regulamentos externos..... | 27 |
| 3.1.2.1 Margem de tipificação administrativa | 30 |
| 3.1.2.2 Princípio da inderrogabilidade singular | 31 |
| 3.1.3 Autovinculação administrativa como fenômeno que se estende a todas as atuações da administração inclusive a regulamentar | 33 |
| 3.2 <i>“Advance rulings” ou “tailor made rulings”</i> | <i>35</i> |
| 3.2.1 Características gerais | 35 |
| 3.2.1.1 Conceito | 35 |
| 3.2.1.2 Discricionariedade administrativa | 39 |
| 3.2.2 Sistema informal de “advance rulings” | 43 |
| 3.2.3 Sistema formal de “advance rulings” | 45 |
| 3.2.3.1 Posicionamentos fiscais prévios autovinculativos..... | 47 |

| | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 4. Contratos fiscais prévios e sua consonância com o princípio da legalidade fiscal... | 49 |
| 4.1 <i>Contratos fiscais prévios</i> | 49 |
| 4.1.1 Delimitação do seu alcance | 51 |
| 4.1.1.1 Contratos fiscais de determinação ou fixação jurídica | 56 |
| 4.1.1.2 Espécie transacional..... | 57 |
| 4.2 <i>Análise dos contratos fiscais prévios sob a ótica do princípio da legalidade</i> | 61 |
| 4.2.1 Discricionariedade, vinculatividade ou momentos de alternância?..... | 64 |
| 4.3 <i>Notas a respeito da admissibilidade de contratualização fiscal a partir de uma legalidade inserida no contexto da “common law” norte-americana</i> | 65 |
| 4.3.1 Origem comum em uma concepção unitária do “rule of law” | 66 |
| 4.3.2 Habilitação genérica de contratar e sua consonância com uma legalidade modelada por parâmetros diversos | 69 |
| 5. Consolidação dos contratos fiscais prévios na figura dos “advance pricing agreements” e no sistema de “advance tax rulings” holandês | 72 |
| 5.1 <i>A problemática internacional dos preços de transferência</i> | 72 |
| 5.1.1 O parâmetro do “arm’s length” e os métodos de determinação de preços de transferência | 74 |
| 5.1.2 A insuficiência da metodologia tradicional e o desenvolvimento de métodos de lucros comparáveis bem como de métodos formulários específicos..... | 77 |
| 5.2 <i>A via dos APA’s como mecanismo de solução de controvérsias atinentes à determinação dos preços de transferência</i> | 80 |
| 5.2.1 Enquadramento jurídico | 80 |
| 5.2.1.2 Natureza transacional..... | 82 |
| 5.2.2 Ampliação do seu campo de atuação com a flexibilização do “arm’s length” ... | 85 |
| 5.3 <i>As particularidades das ATR’s na Holanda</i> | 87 |
| 5.3.1 O novo sistema de ATR’s implementado a partir de 2001 | 88 |
| 5.3.2 Qualificação legal como contratos determinativos transacionais..... | 89 |
| 6. Conclusão | 94 |
| 7. Bibliografia | 99 |
| 7.1 <i>Referências bibliográficas</i> | 99 |
| 7.2 <i>Referências bibliográficas eletrônicas</i> | 108 |

Agradecimentos

Durante todo o processo de desenvolvimento do presente trabalho, desde as primeiras ideias até o depósito da versão final da tese de mestrado, o apoio de determinadas pessoas foi imprescindível para a conclusão de mais uma etapa da minha vida acadêmica, razão pela qual manifesto os meus singelos agradecimentos.

À minha família, especialmente aos meus pais e ao meu irmão pelos momentos de compreensão e pelo “porto seguro” que representam, permitindo-me lançar sempre em novos desafios.

À minha orientadora, pela disponibilidade constante em esclarecer todas as minhas dúvidas, indicando-me obras indispensáveis à estruturação do meu raciocínio, e principalmente pela paciência na correção de inúmeros equívocos ao longo do meu trabalho.

Por fim a todos os meus amigos, que perto ou longe, ao me acompanharem na minha trajetória, demonstraram todo o seu afeto.

Lista de siglas e abreviações

APA's – Advance Pricing Agreements ou Advance Pricing Arrangements

ATR's – Advance Tax Rulings

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

DGCI – Direção Geral dos Impostos (designação anterior Direção-Geral de Contribuições e Impostos)

EU – European Union

IBFD – International Bureau of Fiscal Documentation;

IFA – International Fiscal Association;

IRC – Internal Revenue Code

IRS – Internal Revenue Service

MAP – Mutual Agreement Procedure

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development

UE – União Europeia

1. Introdução

“There is no such uncertainty as a sure thing”

(Robert Burns)

A equivocada compreensão do princípio da legalidade fiscal, decorrente do relevo preponderantemente garantístico que lhe era atribuído, em razão de um histórico de arbitrariedades por parte do Estado, ainda se estende sobre o Direito fiscal, influenciando a percepção de alguns institutos, apesar de lhe sobrepôr uma nova concepção da legalidade, reestruturada a partir de sua conciliação com outros princípios de idêntico valor, ou talvez de grau superior, como o da justiça fiscal.

É precisamente em razão de uma tal influência, exercida por um conceito já superado, que atuações da administração fiscal pautadas por contornos mais flexíveis, com o fim de uma melhor prossecução dos interesses públicos insertos na lei tributária, bem como os correspondentes instrumentos jurídicos que utiliza, são frequentemente ainda questionados, em termos de sua conformidade com o princípio da legalidade.

Tendo em conta que os regulamentos tipificadores, posicionamentos fiscais prévios autovinculativos ou “advance tax rulings” (majoritariamente na forma de atos administrativos) e os contratos fiscais, mormente os de carácter prévio, foram delineados a partir da ótica de uma legalidade reestruturada, cuja plasticidade, se coaduna tanto com ponderações de capacidade contributiva e igualdade, como com critérios de eficiência na gestão tributária, a sua admissibilidade há de ser aferida a partir do referido quadro, resultando, por conseguinte, no desprendimento definitivo de antigas ideias, formuladas em resposta a contextos diversos.

Com efeito, somente pela via de uma legalidade fiscal reconfigurada e devidamente compreendida, é possível a análise das diferentes vertentes da atuação da administrativa tributária, na condição de expressões do exercício da função que lhe é inerente na conjuntura da separação de poderes, a da aplicação da lei fiscal.

De modo que em nosso trabalho, ao elegermos como perspectiva o aludido princípio, nos moldes ilustrados, nos propomos a tratar das modalidades da atividade administrativa, direcionadas à concretização paulatina da lei fiscal, a fim de aplicá-la de maneira adequada em relação ao contribuinte.

Nos capítulos subsequentes, em consonância com o escopo assumido, abordamos desde a função regulamentar tipificante desempenhada pela autoridade tributária, além de atos administrativos e de suas atuações informais, até a celebração de contratos administrativos, em especial os contratos fiscais prévios, cujo destaque se justifica pelo alcance que assumem tanto a nível interno como externo, nomeadamente os acordos prévios de preços de transferência ou APA's – “advance pricing agreements” – que mobilizam e contribuem para uma consistência e uniformização no âmbito do sistema fiscal interno, bem como influem decisivamente na fixação e consolidação de “standards” de tributação internacional.

Ademais, dado o seu papel na mitigação das possibilidades de manipulação de preços e de outras práticas fiscais prejudiciais, com o fim de evitar distorções econômicas no cenário internacional, é que nos retemos nos capítulos finais a avaliar o seu atual campo de atuação, principalmente a admissibilidade de sua ampliação e inclusive de ajustamento, sob uma perspectiva da legalidade fiscal.

2. Concretização progressiva dos elementos essenciais do imposto pela atividade administrativa

“Vinculação e discricionariedade são pois apenas dois conceitos limites da realização do princípio da legalidade.” (Rogério E. Soares)

2.1 O papel preponderante da lei fiscal na definição dos elementos essenciais dos impostos e da diretriz política

O ponto de partida das discussões promovidas na realidade que encerra o Direito fiscal¹, é identificado no princípio da legalidade fiscal, que estabelece suas diretrizes e os alicerces que lhe são fundamentais, conquanto se expresse conjugado com outros princípios de igual relevo², tais como o da igualdade e o da capacidade contributiva, direcionados ao alcance da justiça fiscal.

Todavia, em um primeiro momento, a legalidade fiscal e, por via reflexa, o próprio Direito fiscal, foram concebidos sob uma perspectiva estritamente garantística³, em resposta ao histórico de atuações arbitrárias do Estado em relação ao contribuinte⁴.

¹. Em razão de uma abordagem ampla, a qual nos propomos ao longo do nosso trabalho, de forma a não nos retermos a um sistema jurídico específico de um país, pelo contrário, elegendo uma perspectiva ampla, traçada a partir do modelo europeu continental, e que acompanha as devidas considerações que julgamos pertinentes, acerca da sistemática da “common law”, adotamos as expressões Direito fiscal e Direito tributário como sinónimas, em semelhança com alguns ordenamentos jurídicos, a despeito de assumirem em tantos outros, uma série de particularidades e alcances diversos, que os diferenciam, tal como explica o professor José Casalta Nabais. Cf. **Contratos fiscais: (Reflexões acerca da sua admissibilidade)**. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 85, nota n. 212.

² A conjugação de tais princípios é condição imprescindível para a realização das finalidades públicas, que dão sentido à própria criação e existência do Direito fiscal.

³ Tal perspectiva que influenciou significativamente a construção do princípio da legalidade fiscal, e, por conseguinte, nas esferas de sua atuação, como na determinação normativa das leis fiscais e inclusive na própria compreensão das garantias dos particulares, é inspirada na legalidade penal, cuja lógica garantística perante a pretensão estatal de punir, é incompatível com as finalidades precípuas do Direito fiscal. De modo algum as competências atribuídas à administração tributária, a partir de um esquema de separação de poderes, são imbuídas de um propósito punitivo, materializado pela imposição tributária face ao contribuinte, conforme se pretendia, partindo de uma matriz penal, e que foi responsável pela fixação de concepções totalmente equivocadas que ainda resvalam alguns resquícios, refletidos na construção de uma legalidade fiscal rígida, fechada, identificada precisamente na letra da lei, e que, portanto, restaria extremamente insuflada ao dispor acerca de todos os aspectos atinentes ao imposto, e de modo pormenorizado, figurando como um mecanismo protetivo do contribuinte em relação à autoridade fiscal. Efetivamente, as funções de ordem tributária a ela incumbidas, correspondem ao dever fundamental do indivíduo em contribuir na medida das suas condições, para a manutenção da vida em sociedade, organizada em Estado. Logo, qualquer reprovabilidade deveria incidir não na exigência da prestação em si, que é imprescindível, mas sim no descumprimento da referida obrigação fiscal, conquanto imposta em conformidade com toda a estrutura principiológica do Direito fiscal, direcionada ao alcance da justiça fiscal. É a partir de tal pressuposto que o nosso trabalho há que ser desenvolvido, isto é, tendo em conta uma ideia de legalidade apartada de sua matriz

A partir de tal formulação do princípio da legalidade fiscal, sua composição integraria duas vertentes, a da precedência e a da reserva de lei especial⁵, que se afirmariam em termos absolutos⁶, e nesse sentido modelariam a totalidade do sistema fiscal, cuja disposição assumiria uma feição rígida e sobrecarregada de pormenorizações legais.

Ao contrário do escopo em abranger todas as manifestações de riqueza, passíveis de imposição tributária, sob a égide garantidora de uma segurança jurídica que supostamente decorreria de uma legislação tributária densa⁷, a lei fiscal idealizada nos moldes da concepção de legalidade então vigente, pautada pela imprecisão e incoerência, conduziu, por ocasião de sua aplicação, a tratamentos desiguais, e mesmo díspares de casos semelhantes⁸, e ainda, ao permitir lacunas legais, propiciou condições ideais à evasão e fraude fiscais.

A deficiência na consecução dos interesses públicos inerentes ao Direito Fiscal, atrelada a resultados opostos, que se agravavam progressivamente, inseridos todos esses

penal. Nesse sentido cf. NABAIS, José Casalta – **O dever fundamental de pagar impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 185-187 e ss., quanto ao dever fundamental de pagar impostos e MATOS, André Salgado de – Direito fiscal e Direito administrativo geral. In **Estudos em memória do prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches**. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. vol. III, p. 85-87, segundo o qual, o próprio Direito fiscal há que se integrar no Direito administrativo, na condição de um ramo relativamente autónomo a este, partilhando dos seus desenvolvimentos doutrinários, tais como o da legalidade administrativa. Para uma análise mais aprofundada da origem do princípio da legalidade fiscal na legalidade penal v. DOURADO, Ana Paula – **O princípio da legalidade: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 224-272.

⁴ Sua função apriorística de garantia individual decorre da ideia de autotributação ou consentimento à imposição tributária, designado tradicionalmente pelo “no taxation without representation”, essencial para o delineamento do esquema de separação de poderes. V., por exemplo, CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital – **Constituição da República portuguesa anotada**. 4ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, vol. I, p. 1088-1091; NABAIS, José Casalta – **Direito fiscal**. 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2008, p. 138-139 e PÉREZ ROYO, Fernando – **Derecho financiero y tributario: Parte general**. 22ª ed. Navarra: Thomson Reuters, 2012, p.75-76.

⁵ Utilizamos o termo lei especial, formal ou qualificada como aquela que decorre do órgão legislativo, cujo papel é o de representação popular. Não optamos então por designá-la como lei parlamentar, por exemplo, em razão da proposta de traçarmos uma abordagem compreendente do tema tratado, não nos atendo a um sistema jurídico em particular.

⁶ Nesse sentido cf. XAVIER, Alberto – **Manual de Direito Fiscal I**. Lisboa: Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, 1974, p. 110-128; MIRANDA, Jorge – **Funções, órgãos e actos do Estado: Apontamentos de lições**. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 1990, p. 281-283, que se posiciona por um legalidade rígida mesmo no âmbito administrativo.

⁷ A lógica adotada era a de que quanto mais determinada fosse uma lei fiscal especial, no delineamento dos contornos da obrigação fiscal, sua aptidão seria proporcional no alcance das situações fáticas, objeto de tributação, o que implicaria em um volume maior de receitas arrecadas, a par de uma certeza conferida ao contribuinte, em relação aos aspectos da obrigação tributária a qual seria sujeito, e à administração na prossecução da tarefa de aplicação da lei fiscal.

⁸ V. DOURADO, Ana Paula – **O princípio da legalidade...**p. 650.

fatores numa conjuntura cada vez mais consolidada, de transações empresariais desprovidas de fronteiras jurisdicionais fiscais⁹, propulsionaram a retomada do princípio da legalidade fiscal, com o fim de repensar a sua estrutura¹⁰.

2.1.1 A consolidação do princípio da legalidade fiscal (re)estruturado a partir de sua conjugação com outros princípios do Direito fiscal

A necessidade premente de um sistema tributário eficiente, apto a compreender a totalidade de situações fáticas que evidenciam uma aptidão contributiva, inseridas numa dinâmica própria, complexa e de traços eminentemente internacionais, a partir dos limitados recursos que lhe são conferidos, impôs à administração tributária e à doutrina tributarista, a exigência de (re)estruturação do princípio da legalidade fiscal, e de concepção de novos modelos de atuação administrativa¹¹, direcionadas ao seu cumprimento.

O que pressupõe a eleição de critérios de justiça fiscal, destinados à prossecução da sua vertente material, tais como o princípio da igualdade substancial e o da capacidade contributiva¹², que ponderados¹³, contribuem decisivamente para a atribuição de novos contornos à legalidade.

Tendo em conta que o alcance de tais finalidades, por ocasião da imposição tributária, não se perfaz na sua completude, sendo postergado a momentos normativos subsequentes, haja vista as inaptidões já apontadas quanto à lei fiscal, tanto a dimensão de

⁹ Em relação às quais era (e ainda é) oferecido um amplo leque de opções, com vista à redução da respectiva carga tributária, agravada pela multiplicidade e incompatibilidade de regimes fiscais nacionais, desde paraísos fiscais até jurisdições com regimes especiais ou de tributação reduzida.

¹⁰ Efetivamente, o princípio da legalidade deve ser apreendido na condição prevalente de instituição direcionada à concretização do interesse geral, a par de sua função garantística, e que, portanto, envolveria valores como o da democracia, igualdade e segurança jurídica, cuja atuação há que se ponderada outras exigências. PÉREZ ROYO, F. – **Derecho financiero...**p.75-76.

¹¹ Na verdade, tais modelos de atuação administrativa já existiam na realidade prática da autoridade tributária de diversos países, enquadrados no âmbito informal da atividade administrativa. Com o desenvolvimento dos sistemas de “advance rulings”, de modo a conformá-los com os respectivos ordenamentos jurídicos, mormente com princípios como o da legalidade e igualdade, a maior parte dos caracteres de tais sistemáticas foi reconduzida às demais categorias clássicas da atuação administração, em um contexto pautado por sua formalização progressiva, que se converteu em regra, a par de uma atividade informal da administração figurando então de modo complementar. Cf. posteriormente os tópicos 3.2.2 e 3.2.3 que tratam dos sistemas formais e informais de “advance rulings”, o tópico 3.1.2.1, referente aos regulamentos tipificantes, editados pela autoridade tributária, e os tópicos 5.2 e 5.3, atinentes a modelos de contratualização pública mais flexíveis, inclusive no Direito fiscal.

¹² Nesse sentido NABAIS, J. Casalta – **O dever fundamental...**p. 332-341.

¹³ Sob uma perspectiva da praticabilidade, exigida em razão do contexto de massas que condiciona a própria atuação administrativa.

precedência como a de reserva de lei qualificada, que constituem o princípio da legalidade fiscal, atuarão exclusivamente em relação aos chamados elementos essenciais do imposto¹⁴, que a par de outros aspectos, tornam a obrigação fiscal efetiva¹⁵.

2.1.1.1 Determinação suficiente dos elementos essenciais do imposto

No seu propósito de constituição da obrigação tributária, os elementos essenciais em relação aos quais, a reserva legal é direcionada, de um modo assente, tanto em regimes inspirados na “common law” como no modelo continental, se consubstanciam em termos gerais, no objeto do imposto, sujeito passivo, base tributável e alíquotas ou taxas¹⁶.

É que tais elementos, na verdade, refletem o princípio da tipicidade fiscal¹⁷, que os individualiza, sendo que o teor quantitativo que encerram, isto é, seu grau de

¹⁴ Enquanto para o professor Casalta Nabais a reserva de lei especial possui traços muito estritos, no tocante aos elementos essenciais do imposto, a autora Ana Paula Dourado entende que é possível no âmbito das autorizações legislativas, a concretização dos elementos essenciais do imposto, conquanto a orientação política seja estabelecida pelo Parlamento, órgão político-representativo. **O dever fundamental...**p. 344-345 e **O princípio da legalidade...**p. 485-487.

¹⁵ Tais aspectos se inserem em um conjunto de atuações e de procedimentos direcionados a converter uma obrigação fiscal já constituída, em efetiva, plena. A partir de uma análise dinâmica do tributo, o autor Fernando Pérez Royo integra tais momentos na esfera de aplicação dos tributos, entretanto, assim como Tulio Rosembuj e José Casalta Nabais, com o fim de tratarmos das margens de atuação eventualmente conferidas nas respectivas etapas, optamos por adotar a aceção ampla de gestão ou administração do imposto, ao nos referirmos a tais momentos, a despeito do atual sentido restrito de gestão fiscal, limitado designadamente em razão da implementação da autoliquidação pelo contribuinte. **Derecho financiero...**p. 221, 257 e 277-278; ROSEMBUJ, Tulio – La resolución alternativa de conflictos tributarios. In **Alternativas convencionales en el Derecho tributario: XX Jornada anual de estudio de la Fundación A. Lancuentra**. Madrid: Marcial Pons, 2003, p. 100 e NABAIS, José Casalta – **Direito fiscal...**2008, p. 354-360.

¹⁶ Dentre a doutrina consultada, cada qual apresenta uma abordagem distinta quanto aos elementos essenciais do imposto, em decorrência dos esquemas conceituais assentes em cada país. Partindo de um tratamento didático e mais amplo da matéria, o autor Casalta Nabais identifica três domínios normativos abrangidos pela reserva legal, quais sejam, o das normas fiscais que criam impostos, o das normas de incidência “lato sensu” e o das normas relativas às garantias dos contribuintes, sendo que aquele remetido às normas de incidência em sentido amplo – no qual nos centramos – encerram os seguintes elementos: o pressuposto de fato ou fato gerador (tributário), os sujeitos ativo e passivo da obrigação fiscal, o montante do imposto, em regra definido pela determinação em abstrato da matéria coletável, isto é, através do valor sobre o qual recai o imposto, conjugado com as taxas “ad valorem” ou específicas e com as eventuais deduções à coleta, e por fim, os benefícios fiscais. NABAIS – **O dever fundamental...**p. 362. V. ainda COSTA, J. M. Cardoso da – **Curso de Direito fiscal**. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 1972, p. 58; PÉREZ ROYO, F. – **Derecho financiero...**p. 78; URIOL EGIDO, Carmen – La discrecionalidad en el Derecho tributario: Hacia la elaboración de una teoría del interés general. **Instituto de Estudios Fiscales**. n. 29 (2002), p. 49.

Tendo em conta tais considerações, optamos por adotar a abordagem da professora Ana Paula Dourado, cuja abrangência se conforma com os propósitos insertos no nosso trabalho, atinentes ao desenvolvimento do tema eleito a partir de uma perspectiva global. Cf. Separation of powers in tax law. In **Estudos em homenagem ao prof. doutor Sérvulo Correia**. Coimbra: Coimbra Editora, 2010. vol. IV, p.127-128.

¹⁷ Nesse sentido, adotamos a posição da professora Ana Paula Dourado que autonomiza o princípio da tipicidade fiscal em relação ao da legalidade fiscal, entre outras razões, por identificá-lo em outros sistemas jurídicos tanto de matriz continental como na “common law”, através do cotejo dos elementos essenciais, que

determinação no bojo de uma lei especial, responsável pela sua fixação, é outra questão suscitada no domínio do princípio da legalidade fiscal.

A despeito dos resquícios remanescentes da antiga concepção de legalidade, o nível de determinabilidade dos elementos essenciais, há que se ajustar à ponderação de princípios como o da igualdade de tratamento e o da capacidade contributiva, para fins de se alcançar uma justiça material possível, com o da segurança jurídica, tendo em conta exigências de previsibilidade da norma fiscal, e ainda com o princípio da praticabilidade, que erige critérios de eficiência na atuação do fisco, sobretudo perante a consolidação do fenômeno da massificação das relações jurídico-fiscais¹⁸.

Nesse contexto, a lei especial, em respeito aos princípios da legalidade e tipicidade fiscais, deverá determinar de modo suficiente os elementos essenciais, denotando uma orientação política por parte do respectivo órgão legislativo de representação popular¹⁹, papel que lhe é inerente em um Estado Democrático de Direito, pautado pela separação (distribuição) de poderes.

A ideia de uma determinabilidade ponderada, ainda sob a ótica de um princípio da legalidade fiscal reestruturado, é compatibilizada e necessariamente complementada pelo uso difundido de técnicas legislativas em relação aos demais elementos do imposto²⁰, caracterizadas pelo emprego no corpo do texto normativo, de conceitos ou expressões relativamente indeterminados, vagos, cuja flexibilidade e plasticidade os habilitam a compreender a densidade da pluralidade de situações da vida, em relação às quais se identificam indicativos de capacidade contributiva, aferidos em cotejo com os referidos princípios mencionados há pouco, quando da fixação do grau de determinação legal.

em termos gerais, coincidem entre si. V. **O princípio da legalidade: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 284-285 e 765-766.

¹⁸ NABAIS, J.C. – **O dever fundamental...**p. 368-377 e DOURADO, A. P. – **Estudos em homenagem...**p. 127-133.

¹⁹ NABAIS, J.C. – **O dever fundamental...**p. 380-382 e DOURADO, A. P. – **O princípio da legalidade...**p. 328-329. A doutrina administrativista representada por Rogério Ehrhardt Soares de igual modo, aponta para um outro papel atribuído à lei, qual seja, o de atuar como um “instrumento diretor e ordenador duma decisão que cabe ao 2º poder”, e que, portanto, resta incompatível com a concepção tradicional da função legislativa face à administração executiva, representada pelas designadas “leis-actos-administrativo-feito-nas-nuvens à espera que o administrador as puxe à Terra”, que por sua vez, apenas lhes acrescentariam tempo, lugar e destinatário concretos. V. Administração pública e controlo judicial. **Revista de Legislação e de Jurisprudência**. n. 3845 (ano 127º 1994), p. 229.

²⁰ Tais elementos são afastados do âmbito da reserva de lei fiscal, eis que se remetem à gestão do imposto, aferida em uma acepção ampla. Logo, pelo fato de não afetarem a constituição propriamente dita da obrigação fiscal, são passíveis de disposição ou concretização, em momentos normativos posteriores. Dada a relevância na sua identificação, serão objeto de tratamento em tópicos seguintes.

Tais esquemas que emanam da reconstrução conceitual da legalidade, atinentes à determinação suficiente dos elementos componentes do cerne do imposto, e à maleabilidade quanto aos aspectos de sua gestão em uma acepção ampla, denotam uma concretização progressiva da lei fiscal, única via adequada à satisfação plena dos interesses públicos nela latentes.

2.2. Atos normativos secundários da administração concretizadores da lei fiscal

2.2.1 Reconstrução em cascata das fontes normativas

Contudo, a ideia de concretização paulatina da lei fiscal, que transcorre em momentos normativos secundários, tendo em conta uma concepção aperfeiçoada de princípios do Direito fiscal, exige que a própria disposição das respectivas fontes normativas seja alterada, no sentido de sua reconstrução em cascata.

De modo que nos diversos níveis normativos, as fontes superiores prevaleceriam em relação às demais, todavia, os espaços ou margens nelas atribuídos seriam preenchidos no bojo de fontes inferiores, que disporiam de poder normativo para tal²¹, conquanto se refiram a aspectos de gestão do tributo.

No tocante aos elementos essenciais do imposto, sua disciplina permanece reservada à lei especial, em respeito a princípios como o da segurança jurídica, da legalidade e tipicidade fiscais, que ademais, figura como a norma (superior) que habilita a concretização dos demais aspectos da imposição tributária, em momentos normativos posteriores²².

Na verdade, a conjuntura estabelecida é a de que no âmbito de uma mesma lei especial, os elementos essenciais do imposto sejam determinados de modo suficiente²³, enquanto que por meio de conceitos ou expressões relativamente indeterminados, a

²¹ Nesse sentido v. CANOTILHO, J. J. Gomes – **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 840-841 e DOURADO, Ana Paula – **O princípio da legalidade...**p. 764.

²² A presença de tal lei fiscal habilitadora de atuações normativas secundárias, direcionadas à concretização de elementos que não correspondem aos que compõem o núcleo essencial do imposto, satisfaz a exigência do professor Gomes Canotilho, segundo o qual não bastaria apenas a Constituição a legitimar a competência normativa secundária à administração, sendo imprescindível uma lei que figura como intermediária entre ambos, o que não significa a necessidade de concessão de uma autorização legislativa caso a caso. Cf. **Direito constitucional e teoria...**p. 841.

²³ Segundo o professor Gomes Canotilho, a ideia é de que tão somente em razão de disposição constitucional acerca da reserva e precedência da lei, como é o caso do Direito fiscal, é que sua observância se faz necessária. **Direito constitucional e teoria...**p. 840.

densificação das matérias que envolvam a gestão do imposto, seja postergada a etapas normativas subsequentes, nas quais se verifica uma maior aptidão à prossecução da aludida tarefa.

2.2.2 Fundamento na função administrativa de aplicação da lei fiscal

A despeito do delineamento particular que a separação ou distribuição de poderes/funções²⁴ assumam em um Estado democrático de Direito, é atribuição inerente da administração tributária, a aplicação da lei fiscal²⁵, com vistas à consecução do interesse público nela intrínseco, cabendo aos tribunais o correspondente controle judicial²⁶.

Contudo, a tarefa desempenhada pela autoridade fiscal não implica na mera execução da lei, a partir da qual as correspondentes necessidades públicas heteronomamente definidas, resultam satisfeitas²⁷.

Pelo fato de envolver uma série de interesses contrapostos, tanto de caráter público, como particular, a serem ponderados pela administração tributária por ocasião da aplicação da lei fiscal, a função que lhe é atribuída no quadro de separação de poderes, converte-se na busca pelo equilíbrio de tais interesses, em razão do qual as finalidades públicas legalmente previstas, restam cumpridas²⁸.

²⁴ CANOTILHO, J. J. Gomes – **Direito constitucional e teoria...**p. 250-251.

²⁵ Nesse sentido, o professor Rogério Soares explica que o princípio da separação de poderes exige o reconhecimento à administração, de uma “liberdade” de preenchimento do sentido dos preceitos legais, com o fim de realização da ideia de Direito, conferida através da utilização dos chamados conceitos imprecisos tipo, eis que em tais, é atribuído um caráter discricionário à atuação administrativa. **Direito Administrativo I**. Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1981, p. 68-69. Ainda com o mesmo entendimento v. AMARAL, Diogo Freitas do – Curso de Direito administrativo. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2012, vol. 2, p. 97-98.

²⁶ Tendo em conta o sistema de freios e contrapesos que imprime um equilíbrio na atuação de cada poder, sujeita a controle pelos demais.

²⁷ A própria ideia de interesse público, que já não se identifica unicamente com o “bem comum”, concepção proposta por Vieira de Andrade, segundo o qual se trata de um interesse radicalmente objetivo, não individualizado ou individualizável, atinente a um grupo indistinto e que não se remete aos interesses próprios de eventuais membros, implicou, por conseguinte, na reformulação conceitual da função administrativa, que envolve a ponderação e conciliação de interesses diversos, imprescindível na tarefa de aplicação da lei fiscal e prossecução do interesse público nela inserto. V. Interesse publico. In Dicionário Jurídico da Administração Pública. Lisboa, 1993, vol. V, p. 275 e ss.

²⁸ SOARES, Rogério E. – **Direito administrativo I...**p. 52-53 e MONIZ, Ana Raquel Gonçalves – A recusa de aplicação de regulamentos pela administração com fundamento em invalidade: (Contributo para a teoria dos regulamentos). Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. 2011. Tese de doutoramento, p. 17-19.

Nesses termos, e tendo em conta um sistema jurídico cujos contornos sejam inspirados no modelo continental²⁹, a atuação administrativa é moldada por princípios do Direito administrativo, nomeadamente pela legalidade administrativa, que de início implica na necessária precedência de lei, a habilitar o exercício da função administrativa, bem como na reserva legal, a disciplinar todo o leque de atividades da administração, no desempenho do papel que lhe é atribuído pela ordem constitucional, isto é, o da prossecução do interesse público.

Entretanto, haja vista que o princípio da legalidade não se identifica com o mero respeito à lei no sentido formal ou material, se estendendo a todo o âmbito do Direito, as referidas vertentes da legalidade, tanto a que atua como limite como a que fundamenta a atividade administração³⁰, se reconduzem ao bloco da legalidade ou juridicidade³¹.

Nessa medida, os atos inferiores à lei, e que, por conseguinte, compõem o rol de atuações da autoridade pública, hão de se coadunar com o respectivo quadro, composto pela Constituição, princípios gerais de Direito e de Direito internacional, lei ordinária,

²⁹ A sistemática da administração pública em tais regimes, é configurada a partir da concepção de uma administração executiva, em contraposição a uma administração judiciária, integrante do modelo da “common law”, que de início era patente a sua distinção em razão principalmente da própria relação estabelecida entre os poderes executivo e judiciário, e, por conseguinte, das funções (e do seu âmbito) desempenhadas por cada qual. Todavia, no contexto atual, haja vista a permeabilidade entre sistemas jurídicos de matriz diversa, impulsionada pelo fenômeno da globalização, que permitiu primeiramente o intercâmbio entre tais modelos, seus caracteres distintivos foram paulatinamente reduzidos, estabelecendo-se uma tendência a uma relativa aproximação ou mesmo harmonização (ao menos em dados aspectos) entre ambos. V. por exemplo, ANDRADE, José Carlos Vieira de Andrade – **Lições de Direito Administrativo**. 2ª ed. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2011, p. 33-36. Acerca dos delineamentos do princípio da legalidade no modelo da “common law” cf. no capítulo 4, o tópico 4.3.

³⁰ Tal como elenca esquematicamente Marcelo Rebelo, a extensão da reserva de lei em relação à atividade administrativa, no contexto do Estado democrático de Direito, suscita posições diversas na doutrina constitucional e administrativista. Assim como o autor, julgamos que a questão da referida reserva que integra o princípio da legalidade, é atrelada ao grau de densidade normativa apresentado pela lei habilitadora da atuação administrativa, e, por conseguinte, à abertura do seu texto, incumbindo à administração pública o seu preenchimento e concretização. Conjugando o que já mencionamos em tópicos anteriores, é imprescindível uma prévia habilitação de lei especial no tocante à função exercida pela administração tributária, sendo o grau de sua densidade normativa maior ou menor, em conformidade com a essencialidade da matéria tratada. No âmbito do Direito fiscal, consoante se contemplem os elementos essenciais do imposto, o próprio princípio da legalidade exige uma determinabilidade suficiente da lei disciplinadora, ao contrário do que ocorre com os demais aspectos do tributo – cf. tópicos 2.1 e 2.3. V. SOUSA, Marcelo Rebelo de; MATOS, André Salgado de – **Direito administrativo geral: Introdução e princípios fundamentais**. Tomo I. Lisboa: Dom Quixote, 2004, p. 160-171.

³¹ ANDRADE, José Carlos Vieira de – O ordenamento jurídico administrativo português. In **Contencioso Administrativo**. Braga: Livraria Cruz-Braga, 1986, p. 39-40; OTERO, Paulo – **Legalidade e administração pública: O sentido da vinculação administrativa à juridicidade**. Coimbra: Almedina, 2003, p. 290-292; CANOTILHO, J. J. Gomes – **Direito constitucional e teoria...**p. 243 e ss., que ainda designam o referido bloco ou então o reformulado princípio da legalidade administrativa, como princípio da juridicidade.

regulamento, direitos decorrentes de contratos administrativos, de contratos de direito privado e de demais atos administrativos constitutivos de direitos³².

A par da reestruturação do princípio da legalidade, conforme previamente mencionamos, a própria lei que o integra, tem o seu papel reformulado, já que nem sempre refletirá um tratamento pormenorizado acerca de dada temática, haja vista a incapacidade de seu texto em encerrar a pluralidade de situações que se manifestam na dinâmica social.

E tendo em conta tal constatação, é que o legislador então utiliza conceitos ou expressões relativamente flexíveis³³, cuja plasticidade possibilita sua conformação em uma gama de situações, inseridas em diferentes contextos espaciais ou temporais³⁴.

Conforme a estrutura dos referidos conceitos jurídicos, isto é, do seu grau de indeterminação, caberá à autoridade tributária, no exercício de suas atribuições de aplicação da lei fiscal, concretizá-los, seja por meios interpretativos ou ainda no âmbito de uma margem de atuação, inserta na própria norma³⁵.

2.2.3 Margem de atuação da administração fiscal: de apreciação, decisão ou ambas?

³² A composição do referido bloco da legalidade não resta necessariamente em tal ordem, podendo haver inversões de patamares conforme, por exemplo, o grau de importância dos princípios gerais ou das normas de Direito internacionais. V. AMARAL, Diogo Freitas do – Curso de Direito administrativo...p. 58-60. Marcelo Rebelo acrescenta ainda como integrantes de tal quadro, não apenas o Direito internacional que designa por convencional, mas também o Direito internacional consuetudinário e as decisões de organizações internacionais, a par do Direito comunitário e o costume interno, de nível constitucional, legal ou regulamentar, nos casos em que a sua relevância seja admitida. Contudo, pelo fato de considerar desprovidos de normatividade os atos administrativos e os contratos administrativos, sendo, portanto, sujeitos à modificação do seu conteúdo ou mesmo como refere o autor, à destruição dos seus efeitos, não os inclui como parâmetros de conformação jurídica da atividade administrativa, com o que discordamos, haja vista o princípio da inderrogabilidade singular, próprio da função regulamentar, bem como os efeitos autovinculativos que emanam de toda atuação administrativa – cf. a tópicos 3.1.2.2 e 3.1.3 – inclusive de tais instrumentos, os quais somente são passíveis de desconsideração pela administração pública, na medida em que violam princípios como o da igualdade. V. **Direito administrativo geral...**p. 157.

³³ Tais conceitos não coincidem com os conceitos efetivamente indeterminados que conduzem a margens de apreciação ou de discricionariedade, a atividade administrativa, de que trataremos a seguir. Na verdade, dada a sua dimensão, podem ser inseridos juntamente com estes, numa categoria ampla de conceitos indeterminados.

³⁴ Cf. LARENZ, Karl – **Metodologia da ciência do Direito**. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 439-440. Ainda conforme o autor, mesmo conceitos relativamente fixos encerram alguma nota de indeterminação.

³⁵ Tratar-se-ia de uma espécie de concessão legislativa no sentido de atribuir poderes normativos à administração fiscal, a fim de que ela, no momento de aplicação da lei fiscal, concretize tais espaços, que ressalte-se, no domínio do Direito fiscal se restringem a aspectos de determinação e ou quantificação da matéria tributável, dada a reserva de lei constitucionalmente imposta, em relação aos elementos essenciais do imposto.

A questão que se suscita, a partir da adoção de uma lógica de concretização progressiva da lei fiscal pela administração tributária, é justamente em relação aos contornos que a sua atuação assumirá, no sentido de vinculada ou discricionária, e, por conseguinte, se tal se coaduna com o princípio da legalidade³⁶.

Em princípio, a atividade administrativa se consubstancia na interpretação da lei fiscal, com vistas à sua aplicação (vinculada)³⁷, envolvendo portanto, a compreensão seja de conceitos aparentemente fixos, porém que em dados casos, manifestam algum teor de indeterminação, ou então de expressões vagas, abertas, que em razão da textura porosa que conferem ao texto legal³⁸, exigem para fins de sua aferição, o recurso à experiência

³⁶ Isto porque é a partir da perspectiva do princípio da legalidade fiscal, atrelado, por conseguinte, ao princípio da legalidade administrativa, que analisamos as diversas atuações da administração fiscal, tanto aquelas enquadradas em uma das vertentes clássicas de exercício da atividade administrativa, ou integradas em novas categorias, que, eventualmente, após se consolidarem, serão reconduzidas a uma daquelas formas.

³⁷ Com efeito, Rogério Soares define como vinculação administrativa, além da fixação das condições objetivas de ação dos seus agentes, a determinação, com grau variado, do conteúdo dos atos, isto é, do conjunto de transformações jurídicas, a serem praticados pela administração, estabelecidos por lei. SOARES, Rogério E. – **Direito Administrativo I...**p. 57. Já para Sérvulo Correia, a opção do legislador em modular a conduta da administração em vinculada, decorre do fato de se considerar em melhor posição para eleger em abstrato, a partir de ponderações atinentes ao valor relativo dos possíveis comportamentos, a medida administrativa mais adequada à consecução do interesse público, de modo que ao conferir uma discricionariedade à administração pública, julga pela sua maior aptidão na apreciação da melhor via dentre as várias possíveis, direcionada à satisfação das necessidades públicas inseridas na lei. **Noções de Direito administrativo**. Lisboa: Editora Danúbio, 1982. vol. I, p. 175-176.

³⁸ Segundo o professor Vieira de Andrade, resta cada vez mais difícil a delimitação clara de atuações administrativas vinculadas e atuações discricionárias, haja vista a utilização recorrente pelo legislador de conceitos imprecisos ou vagos, a fim de indicar situações de interesse público, em razão do qual a atividade administrativa deve ser pautada, e que conferem uma “estrutura porosa” às normas nas quais estão inseridas, mormente àquelas que tratam da intervenção da administração no domínio social e econômico. Ademais, conforme destaca o autor, tal imprecisão conceitual não atribui em regra uma margem de livre apreciação, ou uma zona de discricionariedade à administração pública, o que implica na busca por parte da doutrina, de critérios que delimitem com precisão as situações nas quais se verificam espaços de conformação administrativa em face da lei. V. **O dever da fundamentação expressa de actos administrativos**. 2ª reimpr. Coimbra: Almedina, 2007, p. 366-367 e 370, nota n. 52.

No mesmo sentido, de modo a justificar a utilização de conceitos indeterminados ou conceitos imprecisos-tipo – que podem conduzir a uma atuação administrativa discricionária – Rogério Soares aponta a incapacidade do legislador, seja na previsão de uma situação fática na sua integralidade, no âmbito hipotético, ou então quanto ao manuseio de fatos concretos perante um quadro determinável. O que denota que assim como os demais administrativistas, assume um conceito amplo de discricionariedade. **Direito Administrativo I...**p. 59. Por fim, tal como aponta Paulo Otero, a utilização de conceitos indeterminados, dentre eles, os conceitos que conferem discricionariedade à administração, incumbida de completar ou concretizar as propositadas aberturas normativas deixadas pelo legislador, além de indicar o escopo de conferir uma capacidade à lei de se adaptar a diversidade de situações da vida, busca a disposição e conciliação no corpo normativo de interesses contraditórios ou conflitantes, implicando em uma “normatividade conflituante”, de modo a conferir representatividade aos diversos setores sociais. **Legalidade e administração pública...**p. 160-162 e 893-899.

comum, a conhecimentos técnicos ou científicos³⁹, à prática administrativa, ou mesmo a considerações quanto às circunstâncias particulares do tempo ou local⁴⁰.

O que se contrapõe à antiga concepção que identificava o processo interpretativo como meramente subsuntivo⁴¹, a partir da qual foi desenvolvida a ideia de um princípio da legalidade rígido, cuja faceta materializada na tipicidade fiscal restaria absoluta e inflexível.

Entretanto perante conceitos ou expressões que emanam um teor de indeterminação maior, o simples emprego de métodos interpretativos não confere-lhes um sentido claro e preciso, isto é, não possibilita sua concretização, inviabilizando a aplicação da respectiva lei fiscal.

2.2.3.1. Conceitos jurídicos (verdadeiramente) indeterminados

³⁹ Designados pelo professor Rogério Soares de conceitos imprecisos descritivos empíricos. **Direito Administrativo I...**p. 59-61.

⁴⁰ Tais conceitos seriam integrados numa categoria autónoma, em relação aos conceitos descritivos empíricos trazidos por Rogério Soares, a par ainda de outro grupo de conceitos imprecisos, que apesar de remeterem a figuras jurídicas de limites elásticos, tais como “funcionário público” ou “legítimo possuidor”, são passíveis de serem preenchidas de modo objetivo pelo seu intérprete. Todos esses conceitos imprecisos, numa acepção abrangente, são qualificados pelo referido autor, como conceitos classificatórios ou imprecisos em um sentido amplo, que por remeterem a “situações individualizáveis, como constitutivas duma classe”, não conduziriam a uma atuação discricionária pela administração fiscal. Em contrapartida, os conceitos imprecisos tipo ou conceitos imprecisos em sentido estrito, desenvolvidos no tópico seguinte, na medida em que “invocam um tipo difuso de situações da vida, um domínio de factos ou valores, em relação ao qual os acontecimentos concretos se projectam apenas como manifestações ou expressões”, atribuem discricionariedade ao fisco, a despeito de se tratar de conceitos de significado diverso. **Direito Administrativo I...**p. 59-62. Em um sentido semelhante, v. ainda quanto ao grau de abertura normativa que diferenciaria as duas figuras, CORREIA, J. M. Sérulo – **Legalidade e autonomia contratual dos contratos administrativos**. Coimbra: Almedina, 2003, p. 332-334.

É importante destacar, em termos semelhantes aos de Freitas do Amaral, que a doutrina administrativista adota diferentes designações para remeter à mesma figura, tal como o faz o autor, contudo em razão da linha de raciocínio que desenvolvemos ao longo do trabalho, e principalmente da sua perspectiva fiscal, julgamos que a denominação de conceitos indeterminados tipo figura como a mais adequada – cf. no capítulo seguinte o tópico 3.1.2.1 –, pelo que não aludimos às demais expressões. Cf. Curso de Direito administrativo...p. 121-122 e 126. Inclusive, além da utilização de designações diversas pela doutrina, ainda quando se refere a uma mesma ideia, a questão dos moldes do controle judicial a ser exercido em relação à decisão dela decorrente, suscita posições diversas, tal como mencionamos posteriormente.

⁴¹ De modo que a interpretação deveria se ater ao sentido literal do texto legal, sendo nele perfeitamente enquadrável a situação fática submetida ao intérprete, o que caracterizaria uma atividade puramente lógico-dedutiva, de tal forma que qualquer outra atuação que se afastasse dessa configuração seria reconduzida à discricionariedade. Na verdade, tal como ressalta Vieira de Andrade, a atividade interpretativa não pode ser considerada de mera subsunção lógica, denotando sempre um caráter reconstrutivo e criativo, e, por vezes, conferindo um espaço de apreciação próprio da administração, conforme o grau de indeterminação conceitual. **O dever da fundamentação...**p. 367-370.

Isso porque o núcleo de tais conceitos efetivamente indeterminados⁴² resta diminuto em relação à sua auréola, que em contrapartida, assume uma grande dimensão, abrangendo, por conseguinte, o maior número de casos submetidos ao aludido conceito⁴³.

⁴² Tais conceitos, conforme já nos referimos, são designados de conceitos imprecisos tipo ou conceitos imprecisos em sentido estrito pelo professor Rogério Soares, eis que afastam a pretensão de se remeterem à totalidade do grupo de situações, refletindo apenas uma imagem significativa, o que é ilustrado pelo seu núcleo conceitual, “onde mais fortemente se afirmam as qualificações invocadas, e numa auréola que o rodeia e gradualmente se vai difundindo”. **Direito Administrativo I...**p. 62-63.

Apesar de consubstanciarem ideias distintas, ou precisamente por essa razão, os autores administrativos no tratamento amplo da temática da discricionariedade, na qual englobam tanto a margem de livre apreciação como de decisão, partem dos conceitos efetivamente indeterminados, os quais reconduzem àquela, como uma das modalidades de atribuição de discricionariedade. Além do referido autor, v., por exemplo, Vieira de Andrade, nas notas supra n. 38 e infra n. 45; AMARAL, Freitas do – Curso de Direito administrativo...p. 117-119 e 126 e CORREIA, J. M. Sérvulo – **Legalidade e autonomia contratual...**p. 318-326. Em contrapartida, o autor Marcelo Rebelo, a despeito de afirmar que ambas detêm fundamentos e consequências idênticas, englobando-as na margem de livre decisão, trata de modo separado a margem de livre apreciação e a discricionariedade. V. **Direito administrativo geral...**p. 176-190.

No atual estágio de desenvolvimento da doutrina administrativista, quanto à temática da discricionariedade, a grande maioria dos autores encerra no seu conceito as duas figuras, entendendo irrelevante em termos práticos, a sua diferenciação. Entretanto, no domínio do Direito fiscal, a distinção entre margem de livre apreciação e discricionariedade em sentido restrito, que apresentaremos a seguir, acompanhada das devidas razões, é imprescindível, principalmente para o desenvolvimento do tema que nos propomos a tratar ao longo do trabalho.

⁴³ Na verdade, todos os conceitos jurídicos possuem tal estrutura, entretanto nos conceitos determinados o núcleo ao assumir a maior dimensão, permite que a maioria dos casos apreciados seja a ele conduzido, restando à auréola uma porção pequena, que abrange apenas as situações que vez ou outra podem suscitar incertezas ou dúvidas, inerentes a qualquer conceito. Nesse sentido cf. DOURADO, Ana Paula – **O princípio da legalidade...**p. 437-438, 443-444 e 771.

Partindo de uma abordagem da estrutura dos conceitos jurídicos, a autora Uriol Egido aponta que a aplicação de um conceito jurídico indeterminado, possui caráter vinculado, ainda que atribua à administração tributária uma margem de livre apreciação. Isso porque a sua determinação envolverá sempre um processo interpretativo realizado pela autoridade fiscal, que na nossa perspectiva pode implicar, conforme o nível de indeterminação conceitual, em uma valoração de viés eminentemente subjetivo, o que não se identifica de modo algum com uma necessária concessão discricionária pela correspondente previsão legal. V. *La discrecionalidad en el Derecho tributario...*p. 26-28.

Por sua vez, na doutrina administrativista, Sérvulo Correia menciona a aludida estrutura conceitual, como uma concepção formulada pela doutrina alemã, que consiste no núcleo do conceito (“Begriffskern”), no qual se estende uma zona de certeza para a qual a matéria fática é integrada, bem ainda na auréola do conceito (“Begriffshof”), que reflete uma zona de incerteza, atribuindo uma margem de livre apreciação à administração pública, e por fim, uma zona de certeza negativa, que prima pela exclusão do conceito em cotejo com a situação analisada. Contudo, o autor não adota tal abordagem na diferenciação dos conceitos meramente imprecisos ou vagos, em relação aos conceitos efetivamente indeterminados, que atribuem uma margem de livre apreciação, sequer se referindo a ela, já que assume uma acepção ampla de discricionariedade, assim como a grande maioria dos autores administrativistas. A distinção que estabelece entre conceitos efetivamente indeterminados e os demais, suscetíveis de determinação pela via da interpretação, resta na necessidade de uma valoração subjetiva por parte do intérprete, a fim de determinar o sentido do conceito, a partir da atribuição que dele decorre, “à Administração [de uma] liberdade na escolha de alguns pressupostos”, segundo Sérvulo Correia, que se trata, em verdade, de uma margem de livre apreciação administrativa. Em contrapartida, não é dada à administração a escolha de tais pressupostos nas hipóteses em que o recurso a elementos objetivos é suficiente e preciso na compreensão do conceito indeterminado, em análise. **Noções de Direito administrativo...**p. 182-184.

Marcelo Rebelo de Sousa aponta ainda outros critérios na identificação da indeterminação conceitual, que habilita uma margem de livre apreciação à autoridade administração, contudo, ressalta que qualquer abordagem adotada há que partir dos fundamentos substanciais da referida margem, que se assentam em três

Cabe, portanto, à administração fiscal a tarefa de sua concretização, de modo a densificar o núcleo conceitual, reduzindo a correspondente auréola, o que implicará na recondução das situações fáticas analisadas, ao âmbito nuclear do conceito, então dilatado.

Todavia, conforme ressaltamos, a referida atividade concretizadora envolverá o recurso não apenas de meios interpretativos, mas já de valorações de ordem subjetiva, com o escopo de aferir o sentido de conceitos indeterminados numa acepção estrita⁴⁴.

Trata-se de fato, da concessão de uma margem de livre apreciação no bojo da lei fiscal⁴⁵, isto é, nos conceitos indeterminados que ela encerra, e que pressupõe ponderações próprias da atividade ou mesmo da posição que se encontra a administração tributária, não tanto objetivas, e cujo resultado, numa perspectiva exterior (a do fisco)⁴⁶, por vezes também não se apresenta como único⁴⁷.

aspectos: na impossibilidade ou inconveniência de uma definição exaustiva pelo legislador, dos pressupostos normativos do exercício da competência, na atribuição de uma margem de livre apreciação apenas nas hipóteses nas quais o controle integral pelo tribunais, em relação à concretização casuística dos conceitos indeterminados, implicasse no exercício de uma função que é própria do órgão administrativo, tendo em conta um quadro de separação de poderes, e por fim, na ponderação em concreto entre o aludido princípio e os direitos fundamentais dos particulares envolvidos pela decisão administrativa, e que eventualmente podem ser lesados, sendo que, nas palavras do autor “a prevalência dos últimos sobre o primeiro ditará a necessidade de controlo jurisdicional”, afastando qualquer margem de livre apreciação. **Direito administrativo geral...**p. 184-186.

Sob a ótica do Direito fiscal, julgamos que é imprescindível partir de uma abordagem que contemple a estrutura dos conceitos jurídicos, a fim de diferenciar a margem de livre apreciação e a discricionariedade propriamente dita, eis que em termos de controle judicial, efetivamente se verificam diferenças decorrentes das exigências da legalidade fiscal, cuja análise pelos tribunais há que se seguir quanto ao respeito pelo bloco da legalidade e aos limites próprios da função administrativa. O cumprimento a tal princípio, a ser verificado pelo órgão judicial, implica na ausência da incidência de tais margens de atuação em relação aos elementos essenciais do imposto, bem ainda na utilização de efetivos métodos interpretativos, e se de fato as referidas competências discricionárias foram atribuídas no bojo do preceito legal à administração tributária. Quanto à atribuição por conceitos indeterminados e cláusulas gerais, de uma margem de livre apreciação administrativa no âmbito fiscal, cf. SANCHES, J. L. Saldanha – A segurança jurídica no Estado social de Direito: Conceitos indeterminados, analogia e retroactividade no Direito tributário. **Ciência e Técnica Fiscal**. n. 310-312 (Out. – Dez. 1984), p. 296-302 e ss., que entretanto não especifica o plano de tais conceitos, designando-os apenas de “conceitos irredutivelmente indeterminados”.

⁴⁴ A partir da lógica de um processo dialético, que pressupõe a análise do caso concreto em cotejo com a correlata norma jurídica, para fins de sua interpretação e aplicação, a administração fiscal, no escopo de densificar e concretizar um conceito indeterminado, parte da situação fática que lhe é submetida, analisando suas particularidades, e, por conseguinte, ponderando as duas realidades. Preciso do sentido do conceito jurídico indeterminado, o que implica na densificação de seu núcleo e redução da correspondente auréola, o fisco prossegue para a sua aplicação (ou) não ao caso concreto. Em relação ao aludido processo de pensamento dialético, cf. LARENZ, Karl – **Metodologia...**p. 293-297 e 411.

⁴⁵ Quanto à atribuição de discricionariedade em um sentido amplo pela lei à administração, seja de modo expresso ou por interpretação cf. ANDRADE, J. C. Vieira de **O dever da fundamentação...**p. 395-396; AMARAL, Freitas do – **Curso de Direito administrativo...**p. 119-126 e SOUSA, Marcelo Rebelo de – **Direito administrativo geral...**p. 180-186.

⁴⁶ Tal como aponta Vieira de Andrade, a ausência de um critério inserto na lei, que determine uma solução única ao caso concreto, além de evidenciar a existência de momentos autônomos na interpretação e aplicação pela administração, de conceitos imprecisos ou como designamos, conceitos efetivamente indeterminados, situados na hipótese legal, sinaliza ainda uma atividade administrativa concretizadora, direcionada à

De modo que, densificado o núcleo do discutido conceito, em decorrência do exercício pela administração fiscal, de uma margem de livre apreciação, o redirecionamento a ele da situação fática, objeto de análise, resta isento de quaisquer incertezas, conduzindo a uma aplicação vinculada da correlata lei fiscal.

Contudo, na hipótese de persistirem dúvidas quanto à recondução do caso concreto, no sentido de se vislumbrar mais de uma alternativa admissível, que possibilite um enquadramento tanto no núcleo concretizado do conceito, como ainda na esfera de um conceito diverso, o fisco atuará já com uma margem discricionária.

É que tendo em conta o grau de indeterminação do conceito jurídico⁴⁸, condizente com o tamanho da auréola que apresenta em um primeiro momento, anterior a qualquer atividade densificadora, a situação fática submetida à apreciação da administração, situa-se ainda na auréola, porém numa zona conceitual limítrofe, que admite a condução do caso ao âmbito de um conceito diverso.

“descoberta da melhor aplicação normativa”, isto é, aquela que de maneira mais adequada prossiga o interesse público. Na verdade, conforme ressalta o autor, a administração é obrigada a escolher a melhor solução que se coadune com o interesse público inserto na norma, tendo em conta os princípios jurídicos aos quais está submetida quando do exercício de sua função administrativa, mormente o princípio da racionalidade na formulação da sua decisão, respeitando e assegurando os direitos e liberdades dos particulares, bem ainda a critérios de imparcialidade, justiça, igualdade e imparcialidade, que se reconduzem ao bloco da juridicidade, ao qual toda atuação administrativa, seja discricionária numa acepção ampla, ou vinculada, está adstrita. V. **O dever da fundamentação...**p. 370 e 374-375. No mesmo sentido, quanto à eleição da solução mais adequada à prossecução do interesse público, por parte da autoridade administrativa, no exercício das suas competências discricionárias, que lhe exigem uma “tensão criadora do direito do caso concreto”, seja na interpretação, isto é, na aferição do sentido da norma, seja na aplicação da lei ou definição do seu alcance. Cf. SOARES, Rogério E. – **Direito Administrativo I...**p. 56- 60 e 73-74. V. ainda CORREIA, J. M. Sérvulo – **Noções de Direito administrativo...**p. 175-176; AMARAL, Diogo Freitas do – **Curso de Direito administrativo...**p. 89 e Ana Raquel Gonçalves – A discricionariedade administrativa: Reflexões a partir da pluridimensionalidade da função administrativa. In **O Direito**. Coimbra: Almedina, 2012, ano 144, III, p. 609 e 613.

⁴⁷ Tais valorações de ordem subjetiva são primordialmente atreladas à consecução do interesse público, inserto na correspondente norma. Portanto, de forma alguma denotam um resquício de arbitrariedade por parte da autoridade tributária, no exercício de sua função administrativa, que em verdade, envolve uma margem de livre apreciação, submetida a um controle judicial modelado em conformidade com o grau de indeterminação do conceito legal que a atribui. De modo que além dos tribunais verificarem o respeito ao bloco da legalidade e os limites de tal competência, no âmbito interno se analisa se a decisão administrativa é defensável, na medida em que figure no leque de opções, passíveis de alcançar o interesse público inserto na lei fiscal, cujos limites restam no aludido quadro da juridicidade. DOURADO – **O princípio da legalidade...**p. 466-468, 763 e 773-774. No mesmo sentido, quanto à sindicabilidade das decisões administrativas que resultem do exercício de uma margem de livre apreciação, haja vista a concretização/interpretação dos respectivos conceitos indeterminados para fins de sua determinação, a par de uma valoração própria da autoridade tributária, cf. **Jurisprudência fiscal anotada: Supremo Tribunal Administrativo**. Coimbra: Almedina, 2001, p. 101-102.

⁴⁸ Que, entretanto, não inviabiliza a aplicação da correlata lei fiscal, eis que ainda se situa nos limites de indeterminação admitidos pelo Direito, nomeadamente o ramo fiscal, que exige uma maior determinabilidade, por força dos princípios da segurança jurídica, legalidade e tipicidade fiscais, conjugados com a justiça fiscal, igualdade e capacidade contributiva.

Assim, mesmo com a concretização do núcleo, subsistirá uma margem de escolha à autoridade tributária, que poderá reconduzir o caso a um ou outro conceito, consubstanciando uma aplicação discricionária em uma acepção estrita, da lei fiscal.

Tal discricionariedade é intrínseca ao exercício da função administrativa, da mesma forma que a margem de livre apreciação⁴⁹, sendo submetida a um controle judicial análogo⁵⁰.

Eis a razão dos autores administrativistas integrarem as duas figuras em uma concepção ampla de discricionariedade.⁵¹ Na verdade, o argumento principal é o de que, em razão de valorações em certa medida subjetivas, realizadas pelo fisco, no âmbito da margem de livre apreciação que lhe é atribuída na lei fiscal, com o escopo de concretizar um conceito efetivamente indeterminado, não há a precisão de um sentido único, de modo

⁴⁹ Cf. CORREIA, Sérvulo – **Noções de Direito administrativo...**p. 177.

⁵⁰ Tendo em conta que os autores administrativistas inserem tanto a margem de livre apreciação como a discricionariedade estrita em um conceito amplo de discricionariedade, a questão do controle judicial em relação à referida margem de atuação administrativa é tratada de modo abrangente.

Para Vieira de Andrade, a ausência de um controle judicial implícito, no tocante à atividade discricionária da administração pública, se justifica pela diferença qualitativa das composições de interesses no plano administrativo em relação à lei, em cotejo com a esfera de relações travadas entre o órgão administrativo e os tribunais. Ademais, segundo o autor, é a partir de um quadro normativo de separação de poderes, conjugado com o dever de fundamentação das decisões administrativas, mormente as de caráter discricionário, que ao destacar a imprescindibilidade de tal espaço de conformação administrativa, reafirma, por conseguinte, a necessidade de modulação do controle judicial, limitado a uma dimensão extrínseca. **O dever da fundamentação...**p. 390- 392 e 399. Quanto à impossibilidade de reapreciação pelo tribunal, do mérito da decisão administrativa, emitida no âmbito de suas atribuições discricionárias, restando o seu controle em relação à esfera da juridicidade, v. ainda SOARES, Rogério E. – **Direito Administrativo I...**p. 74; AMARAL, Freitas do – **Curso de Direito administrativo...**p. 126; SOUSA, Marcelo Rebelo de – **Direito administrativo geral...**p. 178-180 e MONIZ, Ana Raquel Gonçalves – A discricionariedade administrativa...p. 610-612.

⁵¹ Apesar de Vieira de Andrade por vezes se referir de forma autônoma às figuras da discricionariedade e da margem de livre apreciação, insere-as em um âmbito de conformação autônoma da administração, a partir de um contexto jurídico mais ou menos densificado, no qual resta imprescindível a concretização de conceitos legais imprecisos, para fins de aplicação da correlata lei, quer consistam em pressupostos reveladores da situação de interesse público, quer indiquem as medidas a adotar ou o parâmetro de decisão administrativa. Logo, tanto um como outro refletem uma “ponderação valorativa dos interesses no caso concreto”, o que envolve em regra uma complementação do correspondente quadro normativo, por parte da autoridade pública, alicerçada pela própria orientação que a norma confere, nomeadamente através dos aludidos conceitos legais. Nesse sentido, para o autor administrativista, a junção de ambos os conceitos em uma acepção ampla de discricionariedade se justifica pelo fato de restar entre tais institutos apenas uma diferença quantitativa, constituindo-se efetivamente uma sequência contínua, conforme o grau de abertura normativa, ou seja, a partir de dados conceitos indeterminados, segundo o seu teor de indeterminabilidade, é possível a atribuição de uma discricionariedade estrita à administração, que não se identifica com uma “zona de indiferença normativa”, consoante mencionamos há pouco, ao tratamos da estrutura dos conceitos jurídicos indeterminados. V. **O dever da fundamentação...**p. 372-373.

que, sob uma ótica externa à da administração⁵², se apresentariam duas ou mais possibilidades.

Logo, perante um leque de alternativas (igualmente) admissíveis quando da concretização da lei fiscal indeterminada, a partir de uma margem de livre apreciação, restariam, por conseguinte, um rol de opções também cabíveis quanto à aplicação da norma, caracterizando-a de qualquer forma como uma atuação discricionária⁵³.

Apesar da conjuntura apresentada no Direito administrativo não exigir em termos práticos, a diferenciação de ambas, no Direito fiscal a delimitação dos contornos de cada qual, é pressuposto de conformação aos princípios que lhe são próprios⁵⁴.

⁵² De modo que os tribunais podem entender que outro sentido igualmente possa ser atribuído ao conceito indeterminado em questão, em cotejo ao caso analisado. Todavia, haja vista o já mencionado critério da defensibilidade a dispor a favor da atuação administrativa, no contexto de uma margem de livre apreciação, desde que, destaque-se, exercida nos limites estabelecidos pela lei, com o fim de prossecução do interesse público, bem ainda em consonância com os demais critérios, tais como os princípios gerais e específicos do Direito administrativo, que imprimem contornos cada vez mais definidos às margens de atuação concedidas à administração tributária, a concretização legal por ela realizada, será mantida, inexistindo qualquer reexame da decisão pelo juiz. Em tais termos, o controle jurisdicional resta, portanto, limitado, ainda que da atribuição de uma margem de livre apreciação à administração pública decorra uma aplicação vinculada da lei, isto é, nos casos em que não se verifica na atuação administrativa, a atribuição de uma discricionariedade em sentido restrito. ANDRADE, J. C. Vieira de – **O dever da fundamentação...**p. 389-390.

⁵³ Numa acepção ampla, tal como entende a doutrina administrativista e inclusive uma parte dos autores no Direito tributário.

⁵⁴ V. DOURADO, Ana Paula – **O princípio da legalidade...**p. 429 e 772-773.

Ademais, a referida diferenciação entre as duas figuras é de significativa relevância no quadro de concretização progressiva da lei fiscal, efetivado pela administração tributária em momentos normativos secundários, abordados nos capítulos seguintes. É que a partir de tais concretizações, que envolvem uma margem de livre apreciação, a aplicação da correlata norma resta (auto)vinculada ao conteúdo concretizado e emitido. Em tais termos, é incompatível se referir a uma acepção ampla de discricionariedade nas aludidas hipóteses, que a despeito de pressuporem uma margem de livre apreciação, a fim de estabelecer uma compreensão clara da previsão legal analisada, ensejam uma aplicação vinculada da lei fiscal.

A despeito da concepção de uma legalidade rígida, Alberto Xavier diferenciava as duas figuras, inclusive admitindo a margem de livre apreciação, que entendia como a “esfera de liberdade que cabe ao órgão de aplicação do direito, na concretização de um conceito indeterminado ou na fixação e valoração dos fatos que constituem o objeto do processo tributário gracioso”, na qual incide o controle jurisdicional, apesar de a remeter a uma “liberdade científica, com o que não concordamos, haja vista os termos em que delineamos as hipóteses de atribuição de uma margem de livre apreciação. **Manual de Direito fiscal I...**p. 128-132.

Em sentido contrário, v. URIOL EGIDO, Carmen – *La discrecionalidad en el Derecho tributario...*p. 39-49, que apesar de diferenciar a margem de livre apreciação e a discricionariedade propriamente dita, considera inexistir razões práticas que justifiquem a distinção de ambas, tanto assim que remete posteriormente apenas ao termo discricionariedade, no âmbito tributário. Na verdade, a autora adota uma perspectiva predominantemente administrativista, o que a conduz a abranger em um conceito amplo as duas figuras, inclusive para fins de controle judicial. Além de desconsiderar a necessária modulação da análise dos tribunais em relação aos elementos essenciais do imposto, cuja suficiente determinação legal exige (ou deve) para fins de sua compreensão somente a eleição de métodos interpretativos, tratando-os como meros aspectos vinculados na previsão legal, não atenta para o fato de que a margem de livre apreciação, que decorre de conceitos efetivamente indeterminados, não implica necessariamente na atribuição de uma discricionariedade em sentido restrito à administração tributária, podendo ensejar uma aplicação vinculada da lei fiscal. Por fim, nem todos os conceitos imprecisos atribuem uma margem de livre apreciação, ainda que se identifiquem com elementos afastados do núcleo essencial do tributo, de modo que a partir do momento em que a sua

Isso porque o princípio da legalidade fiscal, na sua vertente reserva legal, ao estabelecer que os elementos essenciais do imposto sejam objeto de disciplina, por lei especial, sendo (obrigatoriamente) determinados de modo suficiente no seu texto, veda que em relação a tais, seja atribuída qualquer margem de livre apreciação, quiçá de discricionariedade, à administração tributária.

De modo que o seu sentido é aferido exclusivamente a partir de métodos interpretativos⁵⁵, que conduzem a uma aplicação vinculada da lei fiscal⁵⁶.

A par de tais elementos essenciais, em relação aos quais, a autoridade tributária atua de maneira vinculada, outros aspectos que delineiam os contornos do imposto constam nos pressupostos da lei fiscal, normalmente sob a forma de expressões vagas ou então de conceitos efetivamente indeterminados, a atribuir nesse último caso, reitera-se, uma margem de livre apreciação ou ainda de discricionariedade na sua aplicação.

Em um contexto de atuação difusa da administração fiscal⁵⁷, que exige na análise de uma mesma norma, momentos de alternância entre vinculação e margem de livre apreciação na tarefa de esclarecer o seu sentido integral, e promover uma adequada aplicação (vinculada ou não) da lei fiscal ao caso concreto, cabe um controle exercido pelos tribunais, coerente ao tipo de atuação administrativa que se manifesta⁵⁸.

indeterminabilidade é elucidada, com o recurso a métodos interpretativos ou a elementos objetivos, é admitido o seu controle pleno pelos tribunais.

⁵⁵ Na verdade, tal como dispõe Castanheira Neves toda aplicação do direito, na qual inclui o processo interpretativo, é pautada por “momentos emocionais-volitivos”, isto é, de cunho subjetivo, ainda que em menor intensidade – e amparados por uma carga criteriosa de objetividade maior – em relação ao plano de atuação administrativo que implica em uma margem de livre apreciação ou ainda de discricionariedade. V. **Digesta: Escritos acerca do direito, do pensamento jurídico, da sua metodologia e outros**. 1ª ed. reimp. Coimbra: Wolters Kluwer, 2010, p. 592 e 594.

⁵⁶ Ainda que se trate de conceitos relativamente indeterminados, atinentes aos elementos essenciais do imposto ou aos seus demais aspectos, a atuação administrativa resta vinculada, e, portanto, sindicável pelos tribunais. V. CÂMARA, Francisco de Sousa da; SANTIAGO, Bruno – Ac. TC n. 252/05 (preços de transferência e princípio da legalidade). **Jurisprudência Constitucional**. n. 11 (2006), p. 42.

⁵⁷ Tendo em conta que nenhuma atuação administrativa é totalmente vinculada ou discricionária. Nesse sentido, v. CORREIA, J. M. Sérvulo – **Noções de Direito administrativo...**p. 175 e 177; AMARAL, Diogo Freitas do – **Curso de Direito administrativo...**p. 86-88; SOUSA, Marcelo Rebelo de – **Direito administrativo geral...**p. 171 e MONIZ, Ana Raquel Gonçalves – A discricionariedade administrativa...p. 609.

⁵⁸ Nesse sentido é que a autora Ana Paula Dourado assevera que no contexto atual, não há uma contraposição entre atividade discricionária e vinculada, o que efetivamente se apresenta é um “esquema graduado de maior ou menor vinculação e de maior ou menor densidade no controlo judicial, tal como defendida pela teoria jurisprudencial da essencialidade”. V. **O princípio da legalidade...**p. 494. Com uma posição semelhante, cf. VALEGA, César M. Gamba – **Breves apuntes sobre la discrecionalidad en el derecho tributario**. (2000), p. 107-108 e 114-115. [Acesso em 25 de Setembro de 2014]. Disponível na Internet: http://www.ipdt.org/editor/docs/03_Rev37_CGV.pdf.

Compete ao órgão judicial, no tocante aos elementos essenciais do imposto, dispostos na lei fiscal, precisar se em relação a tais, o fisco faz uso exclusivamente de métodos interpretativos, em respeito a princípios como o da legalidade e tipicidade fiscais. Na hipótese uma margem que no caso não lhe é atribuída, sua atuação será substituída por ocasião do controle judicial materializado⁵⁹.

Em contrapartida, tratando-se de outros aspectos insertos na norma fiscal, atinentes à gestão do imposto, quando expressos por conceitos (verdadeiramente) indeterminados, que remetem a uma margem de livre apreciação, e por vezes, de discricionariedade, o controle judicial cinge-se à verificação dos limites em que tais foram exercidos, representados pelo bloco da legalidade, e à avaliação da atuação administrativa exercida a partir de tais margens, exclusivamente sob a ótica do critério da defensibilidade⁶⁰.

A propósito, a questão do controle judicial direcionado nomeadamente à análise do cumprimento da legalidade fiscal, e a exigir, portanto, a diferenciação de tais figuras insertas no âmbito de uma margem de livre decisão administrativa, é sinalizada pela técnica de atribuição de discricionariedade numa acepção ampla, à autoridade fiscal para fins de prossecução da sua função administrativa.

Ao tratarmos do mecanismo pautado nos conceitos efetivamente indeterminados, imprescindíveis nomeadamente em razão das já referidas deficiências do legislador, não afastamos que competências discricionárias estritas recorrentemente são conferidas à administração tributária, viabilizando o desempenho do seu papel no quadro de separação de poderes⁶¹.

⁵⁹ No caso, o órgão judicial delimitará o seu âmbito, com vistas a excluir dele qualquer espaço que não fora atribuído no bojo da lei fiscal, e então promoverá sua adequada interpretação, isto é, consentânea com o escopo legal e com os princípios próprios do ramo fiscal, tais como o da legalidade e tipicidade fiscal.

⁶⁰ Cf. nota 47.

⁶¹ No contexto do esquema de atribuição de competências discricionárias, formulado por Rogério Soares, nos referimos às hipóteses de concessão direta pelo legislador à administração tributária, de uma “faculdade de ação”, remetendo-a a duas ou mais escolhas, isto é, de uma discricionariedade estrita, que por não suscitar questionamentos a partir da perspectiva da legalidade, não fora até então mencionada no nosso trabalho. A fim de ilustrar tais situações, nas quais a discricionariedade nos moldes aludidos, se manifesta diretamente, tendo em conta uma habilitação legal expressa, o professor Casalta Nabais assinala os casos previstos no CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas – nos quais à autoridade tributária ou mais precisamente à DGCI – Direção Geral dos Impostos –) cabe a autorização prévia, aceitação ou reconhecimento prévio da utilização de critérios de reintegração e amortização especiais (art. 28, n. 3), da consideração como custos ou perdas do exercício os gastos com realização de utilidade social (art. 38, n. 1), da dedução aos lucros tributáveis da nova sociedade, dos prejuízos fiscais das sociedades fundidas, ou aos lucros tributáveis de uma das sociedades cindidas, dos prejuízos fiscais da sociedade extinta por cisão (art. 62, n. 5 e 6), entre tantas outras hipóteses previstas em demais diplomas fiscais. O autor ainda elenca

Entretanto, tais hipóteses denotam uma habilitação legal expressa quanto ao exercício de atribuições discricionárias pelo fisco, delimitando precisamente o seu âmbito de atuação, o que não suscita quaisquer problemáticas em relação à sua legalidade⁶².

Em contrapartida, a utilização da técnica dos conceitos indeterminados para a concessão de discricionariiedade em um sentido amplo, à administração fiscal, provoca questionamentos, mormente quanto ao respeito do princípio da legalidade, em razão da sua própria indeterminabilidade.

Tendo em vistas as incertezas e eventuais controvérsias incutidas por tais conceitos, de início é difícil precisar se deles emana uma indeterminação passível de elucidação exclusivamente pelo recurso a mecanismos interpretativos, ou então se envolvem a habilitação de uma margem de livre apreciação e eventualmente de discricionariiedade à autoridade tributária.

Constatada a impossibilidade de determinação do conceito jurídico indeterminado através da interpretação, ou dos já mencionados elementos objetivos (conhecimentos científicos, experiência comum, entre outros)⁶³, sua elucidação para fins de possibilitar a

exemplos de disposições legais que atribuem uma margem de livre apreciação à administração fiscal, decorrente da utilização de conceitos efetivamente indeterminados, ou que empregam expressões meramente imprecisas, tais como “manifesto interesse cultural” (art. 56, n. 2, al. c do CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado), “custos padrões que conduzem a desvios significativos (art. 25, n. 2 do CIRC), “preços (...) praticados em condições normais” (art. 25, n. 3 do CIRC), respectivamente. Por fim, se refere aos conceitos indeterminados, nos quais é concedida uma margem de livre apreciação e de discricionariiedade, tal como mencionados ao tratarmos da estrutura dos conceitos jurídicos indeterminados, designando-os de preceitos mistos, acoplados ou copulativos, exemplificados pelo art. 1 do CIVA, segundo o qual, sempre que as respectivas isenções (isenções que envolvam a prestação de serviços efetuada por cooperativas, que não seja de produção agrícola, por exemplo) ocasionem distorções significativas da concorrência, o Ministro das finanças poderá determinar a sujeição a imposto, de algumas das atividades isentas no art. 9, n. 36 e 37 do CIVA. **Direito Administrativo I...**p. 71 e **O dever fundamental...**p. 378-379.

⁶² Para um tratamento da discricionariiedade propriamente dita, no Direito tributário, cf. VALEGA, César M. Gamba – **Breves apuntes sobre la discrecionalidad...**p. 106 e ss.

⁶³ O professor Sérvulo Correia, dentre outros autores, reconduz os juízos técnicos ou científicos, efetivados pela autoridade pública, em relação a conceitos vagos ou imprecisos, que enquadrados como conceitos imprecisos em sentido amplo, à designada discricionariiedade técnica, na qual também inclui os juízos de prognose ou probabilidade, justificando a sua concepção em razão da dificuldade de controle judicial das decisões administrativas, resultantes de tais avaliações, a despeito da objetividade na sua formulação. **Noções de Direito administrativo...**p. 178-180.

Dada a contradição na própria composição da aludida figura, que não se insere sequer em um conceito amplo de discricionariiedade, segundo a nossa perspectiva, optamos por não fazer outras menções que remetam a tal construção jurídica, ao longo do nosso trabalho.

Em contrapartida, o autor Freitas do Amaral entende que em tais casos, que envolvam decisões de natureza técnica, a par da liberdade probatória administrativa e da justiça burocrática (notação de funcionários, classificação de provas de aptidão profissional ou de exames escolares), há efetivamente uma discricionariiedade por parte da administração, eis que ela própria não equivale em uma escolha livre dentre várias soluções possíveis. Nas referidas hipóteses caberia à autoridade pública a eleição da única solução, que figuraria como a mais adequada, pelo que não seria admitida aos tribunais a substituição de suas decisões, isto é, não poderia exercer um controle de mérito. Curso de Direito administrativo...p. 92-94.

sua aplicação, implica em valorações subjetivas por parte da administração, conforme previamente mencionamos, e que consubstanciam o exercício de uma margem de livre apreciação.

É no âmbito da referida margem que se verifica a habilitação a uma atuação administrativa discricionária, que de modo algum resta como uma consequência automática, eis que na maior parte dos casos, dos conceitos efetivamente indeterminados decorre uma aplicação vinculada da lei fiscal pela autoridade tributária.

A partir de tal perspectiva, aliada à necessidade do controle da legalidade pelos tribunais⁶⁴, é que se reafirma a imprescindibilidade ao menos de uma autonomização básica de cada conceito, consubstanciada em um espaço conferido à administração na apreciação dos pressupostos de fato da norma, e por outro lado, em um âmbito de escolha do agir administrativo⁶⁵.

Esclarecida a razão de distinção entre os dois institutos, a partir de diferentes abordagens que se entrecruzam, e enfatizado de maneira recorrente que eles se encerram nos aspectos relacionados à gestão do imposto, é necessária a identificação de tais aspectos, para fins de delimitação do âmbito de ação da administração tributária, na tarefa de concretização da lei fiscal, em etapas normativas subsequentes.

2.3 Restrição da regulamentação (e demais atuações) da administração fiscal aos aspectos de gestão do imposto

Tendo em conta a análise do imposto sob uma perspectiva dinâmica, sua trajetória se divide em dois momentos distintos, o de sua instituição, criação ou incidência, no qual é

A partir da perspectiva do Direito fiscal, no qual nosso trabalho é centrado, julgamos que, pelo fato de ser suficiente o recurso a elementos objetivos na compreensão de situações de caráter técnico ou científico, ou inclusive daquelas mencionadas na nota supra n. 44, expressas em previsões legais, na forma de expressões imprecisas, não resta efetivamente uma atribuição de margem de livre apreciação ou de discricionariedade à administração tributária, na medida em que se denota justamente o caráter objetivo revelado na determinação do conceito apreciado. Apesar de considerarmos a autoridade tributária em melhor posição para interpretar tais conceitos aparentemente indeterminados, cabe ao tribunal o controle de tais decisões administrativas, mantendo-as no caso de julgar que foram formulados em respeito ao dever de imparcialidade. No mesmo sentido v. SOUSA, Marcelo Rebelo de – **Direito administrativo geral...**p. 181.

⁶⁴ Controle que, reitera-se, não se restringe à verificação do respeito pelo bloco da legalidade ou juridicidade por parte da administração, no âmbito de sua atuação discricionária, se estendendo ao exercício da margem de livre apreciação, cujos limites são aferidos, a par ainda da análise quanto à atribuição efetiva de tal competência, cuidando-se para que não resvale em elementos essenciais do imposto.

⁶⁵ Para algumas definições de discricionariedade, cf., por exemplo, CORREIA, J. M. Sérvulo – **Noções de Direito administrativo...**p. 177-180 e 184; AMARAL, Freitas do Amaral – Curso de Direito administrativo...p. 88-92.

definido o “an” (se) e o “quantum” do tributo, a partir dos elementos que lhe são essenciais, e, portanto, sujeitos à reserva de lei fiscal, e numa etapa subsequente, a sua aplicação, efetivação ou gestão⁶⁶.

É no momento da gestão do imposto, consubstanciado tradicionalmente nas operações de seu lançamento, liquidação e cobrança que eventualmente é atribuída uma margem de apreciação ou de decisão à autoridade tributária⁶⁷, por meio dos já elucidados conceitos efetivamente indeterminados, insertos da lei fiscal⁶⁸.

Contudo, dentre tais operações de identificação do contribuinte, determinação da matéria tributável, bem como da correlata taxa ou alíquota, aplicação da taxa à matéria tributável, eventuais deduções do valor resultante, e do prosseguimento à sua cobrança, há de se delimitar as tarefas, que na maioria dos impostos, são incumbidas aos contribuintes, e aquelas que remanescem ao encargo do fisco.

Enquanto que, em regra, cabe ao particular a liquidação e a cobrança (pagamento) do imposto, haja vista a difusão e consolidação da autoliquidação nos diversos sistemas tributários⁶⁹, à administração fiscal compete na maior parte dos casos, o papel de fiscalização quanto à aplicação da lei fiscal pelo contribuinte⁷⁰, o que ressalta a sua função de intérprete da legislação tributária, nomeadamente nas hipóteses que suscitam controvérsias, e que lhe exigem a sua concretização, seja por meios interpretativos ou ainda quando lhe é conferida, através de uma margem de atuação, em momentos normativos secundários, tais como na via regulamentar.

⁶⁶ Referida abordagem, adotada pelo autor Casalta Nabais, em razão do seu caráter amplo, se coaduna com o propósito do nosso trabalho, que reitera-se, é pautado pelo desenvolvimento da lógica de uma concretização progressiva da lei fiscal pela administração tributária, a partir de uma perspectiva ampla, que abranja sempre que possível, sistemas jurídicos de inspiração na “common law” e na “civil law”, haja vista a paulatina aproximação que se verifica entre ambos. V. **Direito fiscal...**p. 38-40.

⁶⁷ V. ROSEMBUJ, Tulio – La resolución alternativa...p. 100; NABAIS, José Casalta – **Direito fiscal...**p. 354-360 e COSTA, J. M. Cardoso da – **Curso de Direito fiscal...**p. 58-61, segundo o qual a identificação da base do imposto ou o cálculo da matéria coletável reconduzem muitas vezes “a uma zona de mais ou menos livre apreciação por parte da Administração fiscal”, tratando-se de “insuprimíveis momentos de liberdade”, que envolvem a interpretação das normas pela autoridade tributária, ou então a fixação dos fatos que serão os pressupostos de sua atuação, em regra, vinculada.

⁶⁸ Conforme destaca o professor Casalta Nabais, apesar dos aludidos aspectos do imposto serem excluídos da reserva de lei fiscal, tais são submetidos às exigências do princípio da legalidade administrativa, contudo, na medida em que impliquem na restrição de direitos fundamentais dos correspondentes sujeitos passivos, mormente nas etapas de liquidação e cobrança, podem ser objeto de outras reservas legais e ainda submetidos a requisitos que sopesem tais restrições jusfundamentais, conforme a tutela constitucional conferida ao contribuinte. **Direito fiscal...**p. 141-142 e 359-360.

⁶⁹ SANCHES, José Luís Saldanha – **A quantificação da obrigação tributária: Deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa**. Lisboa: Centro de Estudos fiscais, 1995, Cadernos de Ciência e técnica fiscal, p. 120-122.

⁷⁰ NABAIS, J. C. – **Direito fiscal...**p. 354-356.

3. Classificação das (novas) atuações da administração fiscal nos momentos normativos secundários

“Therefore, an increasingly important role is assigned to the administration, which has to concretise, clarify, and specify-not just state-the norms of the general law. Of course, discretionary powers are often conferred upon the administration. However, even in the absence of discretionary powers the administration inevitably has some lawmaking power, as is the case in tax matters.” (Hans Gribnau)

3.1 Regulamentos ou “general rulings”

3.1.1 Função regulamentar

A atividade regulamentar, na condição de um dos mecanismos utilizados pela administração tributária na prossecução do seu papel de (concretização e) aplicação da lei fiscal, na medida em que consubstancia uma das manifestações (clássicas) da atuação administrativa, pressupõe uma análise inicial a partir da concepção de função administrativa.

Tendo em conta os contornos que assume o interesse público⁷¹, o que reflete na própria ideia de atividade administrativa, cuja configuração é delineada de modo a possibilitar e priorizar a sua consecução, o papel desempenhado pela administração pública adota um viés dinâmico e inclusive inovador da ordem jurídica⁷², ao contrário de uma prévia compreensão, que restringia a função administrativa a uma singela execução da lei, amparada por um estrito princípio da legalidade⁷³.

Em tais termos, a atuação administrativa é exercida a partir de um quadro moldado pelo princípio da juridicidade, cujo desenvolvimento é resultado das graves deficiências constatadas por ocasião da assunção de uma acepção restrita de legalidade⁷⁴, a qual a autoridade administrativa era então submetida.

⁷¹ Quanto à concepção de interesse público, que não se reconduz propriamente ao chamado bem comum, integrando interesses de particulares, cf. no capítulo 2 o tópico n. 2.2.2.

⁷² Nesse sentido, conforme a autora Ana Raquel Gonçalves Moniz, o reconhecimento de um âmbito de atribuições mais abrangente, e com maiores exigências, implica na outorga de mecanismos adequados para tal, isto é, de formas de atuação que viabilizem o cumprimento do papel da administração fiscal de concretização e aplicação da lei fiscal, tais como os regulamentos. V. A recusa de aplicação...p. 95-96.

⁷³ MONIZ, Ana Raquel Gonçalves – A recusa de aplicação...p. 16-18.

⁷⁴ A despeito de tratarmos da crise do princípio da legalidade exclusivamente sob a ótica do Direito fiscal, no capítulo 2, por uma ordem de razões diversas, de fato, sua extensão percorreu todos os ramos do Direito, inclusive o Direito administrativo, intimamente vinculado ao primeiro, o que ensejou a reformulação do teor

A partir do aludido princípio, a função administrativa, a despeito de envolver um âmbito de atribuições dilatado, resta sujeita a um leque de limitações cujas dimensões se assentam em todo o Direito, e não unicamente no conteúdo legal⁷⁵.

Por conseguinte, quaisquer formas pelas quais se exteriorizem a atividade administrativa, dentre tais, a regulamentar⁷⁶, se cingem ao princípio da juridicidade ou então a uma legalidade estruturada a partir dele.

Partindo de uma disposição atinente à separação de poderes, estabelecida sob a lógica do modelo europeu continental, o poder regulamentar cujo exercício compete à administração pública, decorre de uma delegação expressa ou implícita por parte do órgão legislativo, ao constatar sua inaptidão em disciplinar dadas matérias ou a inconveniência em pormenorizá-las⁷⁷.

Trata-se, portanto, de uma função normativa compreendida em um patamar secundário no quadro de fontes normativas⁷⁸, cujo fundamento (e limite) se consubstancia, conseqüentemente, no princípio da legalidade, haja vista sua sujeição ao escalão superior de fontes normativas⁷⁹.

da função administrativa, que não seria então adstrita à mera execução da lei, e, por conseguinte, o repensar do esquema vigente que envolvia o quadro da separação de poderes.

⁷⁵ Trata-se do designado bloco da legalidade ou juridicidade. Nesse sentido cf. Ana Raquel Gonçalves – A recusa de aplicação...p. 22-23 e no capítulo anterior, o tópico 2.2.2 e as notas n. 31 e 32.

⁷⁶ Toda atividade administrativa é heterônoma, sendo que no modelo continental ela é (relativamente) dividida na edição de regulamentos, na prática de atos administrativos e na celebração de contratos administrativos, em um contexto de atuações jurídicas formais da administração pública. V. ANDRADE, José Carlos Vieira de Andrade – **Lições de Direito Administrativo...**p. 31, 35-36 e 111-112.

⁷⁷ SOARES, Rogério E. – **Direito Administrativo I...**p. 84-88; QUEIRÓ, Afonso – Teoria dos regulamentos. In **Estudos de Direito público**. Coimbra: Universidade, 2000, vol. 2, tomo 1, p. 180; MEIRELLES, Hely Lopes – **Direito administrativo brasileiro**. 14^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 108-109 e 154-155; ANDRADE, Vieira de – **Lições de direito administrativo...**p. 115-116; AMARAL, Diogo Freitas do – **Curso de Direito administrativo**. 2^a ed. Coimbra: Almedina, 2012, vol. 2, p. 177-180 e CANOTILHO, J. J. Gomes – **Direito constitucional e teoria...** p. 737 e 833-834.

⁷⁸ Não se trata aqui do fenômeno da deslegalização, que percorre diversos setores da administração pública, com o propósito de flexibilizar a sua atuação e possibilitar uma dinamização da ordem jurídica, conquanto as matérias nas quais incida, estejam afastadas da reserva legal. Isso porque, além da exigência pela legalidade fiscal de uma determinação suficiente dos elementos essenciais do imposto, no âmbito de uma lei especial, sendo, portanto, abrangidos pela reserva legal, os demais aspectos do tributo devem assumir ao menos a forma de conceitos indeterminados, em tal plano normativo, para fins de atribuição de uma competência discricionária (ampla) à autoridade tributária, que em momentos normativos posteriores, concretiza tais elementos. Para o desenvolvimento da ideia da deslegalização, no contexto da função regulamentar, cf. MONIZ, Ana Raquel Gonçalves – A recusa de aplicação...p. 60-65; e de um modo mais genérico, v. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. – **Curso de Derecho administrativo I...**p. 269; CANOTILHO, J. J. Gomes – **Direito constitucional e teoria...**p. 841-842 e OTERO, Paulo – **Legalidade e administração pública...**p. 899-903.

⁷⁹ Trata-se de uma abordagem sob uma ótica exclusiva dos regulamentos externos, cujas razões serão elucidadas no tópico seguinte. Tal como ressalta Rogério Soares o “material normativo que se abrange pela designação de regulamentos é só terminologicamente homogêneo”, sendo que a fundamentação e natureza dos regulamentos externos diferem daquelas apresentadas pelos regulamentos internos. V. **Direito**

Na verdade, referida definição se identifica com os regulamentos externos, apesar de compartilharem papéis semelhantes com os regulamentos internos, ao menos no domínio do Direito fiscal, ao viabilizarem a aplicação da lei fiscal, através da sua interpretação ou inclusive densificação, o que enseja a abrangência de tais mecanismos por uma figura comum⁸⁰.

Administrativo I...p. 85- . No mesmo sentido MONIZ, Ana Raquel Gonçalves – A recusa de aplicação...p. 31-34.

Afonso Queiró identifica como limites ao exercício do poder regulamentar, os princípios jurídicos fundamentais não escritos, os princípios constitucionais escritos, os princípios gerais de direito administrativo, a lei, em relação a qual o grau de subordinação do regulamento varia, conforme seu tipo, sendo que no domínio fiscal, tais fontes normativas estão intimamente vinculadas. Ainda, como decorrência natural, a reserva de lei estabelece restrições à referida função administrativa, assim como a regra da irretroatividade. O autor também aponta como limitação à atividade regulamentar os regulamentos hierarquicamente superiores, entretanto, tendo em conta que em matéria fiscal eles são editados pela administração fiscal superior, tal restrição não se impõe. A despeito dos termos genéricos a partir dos quais traça as restrições à função regulamentar, Afonso Queiró trata por fim de estabelecer o fundamento jurídico, tanto dos regulamentos externos, alicerçados na lei, como dos regulamentos internos, cuja base restaria no poder inerente, próprio da Administração, e que não necessitaria, por conseguinte, de autorização legislativa para o seu exercício. Cf. Teoria dos regulamentos...p. 231-243.

Numa perspectiva fiscal, o autor Saldanha Sanches entende que a atividade de aplicação da lei fiscal constitui uma forma específica da atividade administrativa, sendo, portanto, enquadrável por regras e princípios inerentes ao conjunto de atuações administrativas, bem como circunscrita por princípios específicos do Direito Fiscal, haja vista as particularidades inerentes à sua função, direcionada à obtenção de receitas públicas, “mediante uma decisão legal sobre a distribuição dos encargos tributários”. Tais limites especiais determinam um papel da administração fiscal, compatível com um princípio da legalidade mais exigente em relação ao que rege o Direito Administrativo, que além de disciplinar juridicamente a intervenção administrativa reiterada, na esfera jurídica do contribuinte, impõe uma reserva de lei formal parlamentar. Ainda, a atividade da administração fiscal é submetida e direcionada por princípios materiais de Direito constitucional, que asseguram a sistematização das normas fiscais, possibilitando a concretização da justiça fiscal, nomeadamente em um contexto de administração de massas. V. **A quantificação da obrigação...**p. 111-114.

⁸⁰ De acordo com Rogério Soares, é pelo fato de invocarem a tutela jurídica externa em dadas hipóteses, que os regulamentos internos são incluídos no mesmo conjunto que se inserem os regulamentos externos. O que se verifica de forma patente no Direito fiscal, na figura designada como orientações administrativas, ou ainda como regulamentos técnicos e recomendações técnicas, em sistemas que adotam o modelo da “common law”, tais como a Nova Zelândia e os Estados Unidos, respectivamente. V. **Direito Administrativo I...**p. 86 e ROMANO, Carlo – **Advance tax rulings and principles of law: towards a European tax rulings system**. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2002, p. 139.

Tendo em conta o seu fundamento no poder de soberania da administração, ou sob uma perspectiva diversa, no seu poder de direção, os regulamentos internos – na forma de circulares, ofícios, instruções, despachos normativos, pareceres e tantos outros – emitidos pelo dirigente máximo do serviço, são direcionados a aspectos da organização interna da administração, ou então estabelecem a interpretação de dadas leis, em razão de alguma problemática no seu conteúdo, o que denota o seu escopo de uniformização e simplificação da função administrativa fiscal, resultando na sua dinamização e maior eficácia. Haja vista as dimensões que assumiram, principalmente as orientações administrativas de viés interpretativo, em termos de influência sobre a esfera jurídica dos particulares, ao explicitarem ou desenvolverem preceitos legais, ainda que desprovidas de efeitos vinculativos em relação ao contribuinte e aos tribunais, apenas vinculando a administração na sua estrutura interna, por força do princípio da hierarquia administrativa, questiona-se a atual disposição das fontes normativas, reconhecendo-se a necessidade de sua revisão. Cf. SANCHES, J. L. Saldanha – **A quantificação da obrigação...**p. 203 e 206-214; AMARAL, Freitas do – **Curso de Direito administrativo...**p. 200-204; NABAIS, J. Casalta – **Direito fiscal...**p. 198-201 e MONIZ, Ana Raquel Gonçalves – A recusa de aplicação...p. 36-37.

3.1.2 Regulamentos externos

Em termos gerais, os regulamentos externos são diferenciados dos regulamentos internos⁸¹, em razão do seu âmbito de eficácia, que se estende não apenas aos órgãos da administração, mas de igual modo aos particulares, obrigando-os ao preceito normativo que erigem, ao contrário dos atos regulamentares de eficácia unilateral, cujos efeitos se restringem ao interior da organização administrativa, não repercutindo a princípio, de modo direto nas relações jurídico-tributárias estabelecidas entre o fisco e o contribuinte⁸².

A despeito da relevância que assumiram os regulamentos internos em matéria fiscal, para fins de orientação e inclusive de planejamento financeiro por parte do sujeito passivo, seja elucidando o conteúdo de leis fiscais, seja desenvolvendo-o, esclarecendo quaisquer dúvidas atinentes à sua aplicação, pelo fato de não figurarem na condição de normas jurídicas, são desprovidos de efeitos vinculativos em relação aos tribunais, que por sua vez, não exercem sobre tais atuações administrativas, qualquer controle direto de legalidade⁸³.

De modo que, haja vista a proposta de análise da pluralidade de manifestações da atividade administrativa, em diálogo com os demais poderes, direcionadas à concretização e aplicação da lei fiscal, sob a ótica de um princípio da legalidade reestruturado, os aludidos regulamentos internos, pela impertinência imediata em termos de legalidade, são preteridos da nossa abordagem, cujo foco se assenta exclusivamente sobre os regulamentos externos⁸⁴.

Tais regulamentos ou então “public rulings”, na condição de função normativa que desempenham, refletem uma atividade administrativa de caracteres, em regra,

⁸¹ Apesar da dualidade, representada pelos regulamentos externos e internos, a que a doutrina se refere, consoante destaca a autora Ana Raquel Moniz, o regulamento enquanto ato normativo pode abranger normas de caráter interno e externo, o que o reconduz aos chamados regulamentos mistos, que exigem uma análise individual das normas que os integram, apesar de serem referidos, em regra, simplesmente como regulamentos e não como normas regulamentares. *A recusa de aplicação...*p. 179.

⁸² QUEIRO, Afonso – Teoria dos regulamentos...p. 218-219. Constatada a insuficiência do referido critério formal na atual conjuntura, para fins de distinção entre os regulamentos externos e os regulamentos internos, a autora Ana Raquel Moniz propõe um parâmetro complementar de diferenciação entre ambos, o do destinatário direto das normas, inculcando na figura dos regulamentos externos, aqueles direcionados à “afetação de um círculo de interesses próprios do destinatário”. *A recusa de aplicação...*p. 180-181.

⁸³ Nesse sentido cf. nota n. 80.

⁸⁴ Apesar de abrangidos na figura das “public rulings”, tanto os regulamentos de eficácia externa como os de eficácia interna, mormente em virtude do seu caráter compreensivo, conforme esclarece Carlo Romano, em qualquer referência que fizermos ao aludido termo, consideramos somente as atuações regulamentares de alcance externo, pela ordem de razões acima expostas. *Advance tax rulings...*p. 139.

unilaterais, gerais e abstratos⁸⁵, em oposição às “advance tax rulings”, pautadas por um viés individual e concreto⁸⁶.

Apesar de seu fundamento (e limite) se assentar no princípio da legalidade, por conta da referida reformulação nele operada, mormente pela concepção da juridicidade, a atividade regulamentar se vincula à lei a partir de graus de intensidade variados⁸⁷, contudo, ao menos o papel de disciplina inicial da matéria caberá imprescindivelmente à fonte normativa superior.

Sob a perspectiva do Direito fiscal, cuja legalidade assume maiores exigências, enquanto que à lei formal cabe a determinação suficiente dos elementos essenciais do imposto, aos regulamentos são remetidas nomeadamente a disposição e o desenvolvimento de aspectos atrelados à gestão da imposição tributária, em relação aos quais, detêm um campo maior de atuação.

Trata-se, pois, da ideia das fontes normativas em cascata, que aludimos no capítulo 1, cuja configuração se identifica com a reserva legal do núcleo essencial do imposto, a ser disposto nos patamares superiores, competindo aos níveis subsequentes, que correspondem às atuações secundárias da administração, dentre tais, o regulamento, o tratamento dos demais elementos do tributo, prescindindo de disciplina prévia pela lei formal.

De fato, o regulamento desempenha um papel fundamental na concretização e aplicação da lei fiscal, seja na sua interpretação ou através da sua densificação.

⁸⁵ V. as ressalvas feitas por Afonso Queiró, Vieira de Andrade e Freitas do Amaral, respectivamente, acerca da abstração e generalidade dos regulamentos. Teoria dos regulamentos...p. 214-216; ANDRADE, José Carlos Vieira de – O ordenamento jurídico...p. 59-60 e **Curso de Direito administrativo**...p. 196-198.

⁸⁶ É nesse sentido que as “public rulings” são distinguidas das “advance rulings” ou “private rulings”, isto é, na medida em que, possuindo efeitos gerais perante o universo de contribuintes, vinculam o fisco em relação a todos que as invoquem, nos limites fáticos dispostos em suas proposições, ao contrário das últimas, que, em regra, implicam na vinculatividade da autoridade fiscal, tendo em conta não somente o contexto fático nelas exposto, mas ainda o sujeito em relação ao qual, tais são endereçadas. Cf. **IBFD International tax glossary**. 6th ed. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation. 2009, p. 332.

⁸⁷ Nessa medida é que os regulamentos são qualificados como executivos, complementares, autônomos e independentes. QUEIRÓ, Afonso – Teoria dos regulamentos...p. 214-216; MONIZ, Ana Raquel - A recusa de aplicação...p. 54 e ANDRADE, José Carlos Vieira de – O ordenamento jurídico...p. 62-63.

No âmbito do Direito fiscal, Hugo de Brito Machado, um dos poucos autores a enquadrar os regulamentos a partir de tal tipologia, os reconduz tão somente à figura dos regulamentos executivos, atribuindo lhes uma acepção estrita. **Curso de Direito tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 91-92. Em contrapartida, a autora Ana Paula Dourado admite a disciplina regulamentar em matéria fiscal, tanto por regulamentos executivos como por regulamentos complementares, tendo em conta o seu escopo direcionado à concretização e aplicação da lei fiscal, a refletir o exercício da própria função administrativa. **O princípio da legalidade**...p. 146-147.

Na sua primeira função, a atividade regulamentar consubstancia a interpretação, tanto de elementos essenciais do imposto⁸⁸, que eventualmente suscitem dúvidas, como no de demais aspectos tratados na norma tributária.

Em regra, tais componentes de gestão do imposto são dispostos sob a forma de termos vagos, ou então dos já mencionados conceitos efetivamente indeterminados, sendo que, enquanto o conteúdo daqueles é esclarecido pela via regulamentar com o recurso à experiência comum, a conhecimentos técnicos ou científicos, ou ainda à prática administrativa, em contrapartida, os conceitos com um grau de indeterminação majorado acionam o papel densificador do regulamento.

Conforme previamente aludimos, é a partir da sua estrutura conceitual indeterminada que se verifica a atribuição legal à administração fiscal de uma margem de apreciação ou ainda de discricionariedade, e que se consubstancia na edição do correspondente regulamento.

Na verdade, referidos conceitos, designados por alguns autores de conceitos (indeterminados) tipo⁸⁹, sinalizam uma técnica de simplificação empregada tanto pelo legislador, como pela administração e pelos tribunais, nomeadamente por razões de praticabilidade, princípio que permite uma ponderação do grau de determinabilidade exigido pela legalidade, no âmbito da lei fiscal, coadunando-a com princípios como o da eficiência e com critérios de justiça fiscal, tais como o da capacidade contributiva⁹⁰.

Em termos gerais, a tipificação consiste na formulação de tipos legais pelo órgão legislativo⁹¹, que refletem a situação típica, desprezando eventuais diferenciações e

⁸⁸ Respeitada a reserva legal em relação aos elementos essenciais do imposto, ao regulamento compete a disposição, isto é, a densificação dos demais aspectos do tributo. V. NABAIS, J. Casalta – **Direito fiscal...**p. 195-196 e Ana Raquel Gonçalves – **A recusa de aplicação...**p. 117-122, que parte da mesma concepção do núcleo essencial da matéria a ser determinado de forma suficiente pela lei fiscal, permitindo ao regulamento o tratamento dos demais elementos.

⁸⁹ Tais como Rogério Soares, Vieira de Andrade – que na verdade menciona as diversas designações atinentes aos conceitos tipos ou indeterminados – Freitas do Amaral, José Casalta Nabais e Ana Paula Dourado, que a propósito estabelece um estudo mais aprofundado da matéria, partindo de uma diferenciação entre o tipo e as subdivisões em tipos legais, empíricos, normativos, entres outros, e os conceitos de classe, e a seguir, identifica os tipos legais a partir de uma dada perspectiva, com os conceitos efetivamente indeterminados, na medida em que conclui que o tipo legal é em regra indeterminado, requerendo, portanto, o recurso a instrumentos hermenêuticos, com o fim de interpretá-lo ou densificá-lo, a partir de um tipo empírico. Cf. nota n. 44; **Direito Administrativo I...**p. 61-62; **O dever da fundamentação...**p. 370-371, nota n. 52; **Curso de Direito administrativo...**p. 126; **O dever fundamental...**p. 375-378 e **O princípio da legalidade...**p. 542-547, 550 e ss.

⁹⁰ NABAIS, J. Casalta – **O dever fundamental...**p. 373-376.

⁹¹ Segundo Ana Paula Dourado, o legislador fiscal utiliza a técnica dos tipos legais ou tipificações, para fins de tornar mais clara a ligação entre o tipo legal e o “Tatbestand” de imposto. É por tais razões, esclarece a autora, “que muitos autores utilizam a palavra tipo (“Typus”) e não “Tatbestand”, para falar de tipos legais”.

singularidades de casos concretos, assumindo-a como regra, por ocasião da impossibilidade por parte do legislador de considerar todas essas particularidades, quando da edição de uma lei especial⁹².

3.1.2.1 Margem de tipificação administrativa

A par da tipificação pelo legislativo, o seu recurso pela administração fiscal no exercício da função regulamentar, é de fundamental importância na tarefa de concretização da lei fiscal, simplificando a sua aplicação, e contribuindo decisivamente para a dinamização da atuação da autoridade fiscal.

O próprio contexto de administração de massas, no qual prossegue nomeadamente a atividade de gestão do imposto, e da fiscalização das receitas fiscais arrecadadas, exige o exercício de suas funções de modo célere, o que é incompatível com uma análise singular

Para a professora, a noção de “Tatbestand” se remete à fronteira da legalidade fiscal, isto é, ao conjunto dos elementos do imposto, que espelham o “Tatbestand” de garantia, bem ainda à sistematização do procedimento que conduz ao montante do imposto a pagar, sendo, portanto, “uma construção doutrinária, com base legal-formal, que incorpora tipos legais (tipos legais de rendimentos, por exemplo), os quais, por seu turno, devem basear-se em tipos empíricos; por outro lado, embora o “Tatbestand” de garantia ou sistemático deva ter por base tipos legais, mesmo que mediatos, a função do “Tatbestand” diferencia-se da do tipo, e, portanto, as duas figuras são conjungáveis, mas não se sobrepõem.”.

Quanto à definição de tipo, que se opõe ao conceito geral e abstrato – o conceito de classe – ele se manifesta em diversas vertentes, com conceituações diversas, consoante o objeto relevante para as diferentes ciências, quais sejam, os tipos empíricos, tipos reais, tipos ideais, tipos frequentes, tipos médios e tipos normativos. **O princípio da legalidade...**p. 551 e 539. Conforme Karl Larenz, o tipo corresponde a “um fenômeno da vida que se manifesta de modo semelhante – não todavia do mesmo modo – e que se não deve separar da regulação que lhe é adequada. É dado antecipadamente ao legislador, mesmo quando este procura regulá-lo mais em pormenor ou delimitá-lo.” De modo que para o autor, é inviável qualquer tentativa de definição conceitual do tipo, o que o conduz à distinção de ambos. Assim, na medida em que “um conceito está fixado por meio da sua definição, de tal modo que haja de aplicar-se a um evento concreto ou à situação de fato – só quando e sempre que – se possam nele encontrar o conjunto das notas características da definição”, na figura do tipo, as “características indicadas na descrição do tipo não precisam, pelo menos algumas delas, de estar todas presentes; podem nomeadamente ocorrer em medida diversa (...) o que é decisivo é, em cada caso a sua conexão com a realidade concreta”. **Metodologia...**p. 189-190 e 302-308.

É a referida distinção entre ambas que, ao denotar a plasticidade do tipo, autoriza a sua utilização pelo legislador e inclusive pela administração (e tribunais), para fins de disposição das situações da vida, que evidenciam uma capacidade contributiva passível de tributação e, por conseguinte, para a adequada aplicação da correlata lei fiscal.

⁹² Nesse sentido Casalta Nabais, que ressalta ainda as limitações a que o legislador é submetido na sua atividade tipificadora, impostas pelo princípio da igualdade, nas suas diversas vertentes, e pelo respeito aos direitos fundamentais. Ademais, é imprescindível que o legislador preveja a possibilidade de dispensa da administração à observância do tipo legal erigido, nas hipóteses em que a igualdade formal nele insere, conduza a situações de manifesta iniquidade, pelo fato de desconsiderar as particulares então relevantes do caso concreto. **O dever fundamental...**p. 376-378.

dos casos submetidos ao fisco⁹³, tal como ocorre com o legislador, justificando a tipificação por ambos.

Outrossim, a atividade tipificadora pela administração fiscal, se reafirma em razão da possibilidade do enquadramento de tais situações fáticas, sob a égide de um tipo regulamentar, conquanto seus aspectos relevantes em termos jurídicos, coincidam ou se assemelhem a tal ponto de permitir a desconsideração das particularidades do caso concreto e, por conseguinte, a sua abrangência pelo tipo inserto no regulamento.

Contudo, cabe ressaltar que a tipificação administrativa somente é admitida ao fisco, pela via dos referidos conceitos verdadeiramente indeterminados⁹⁴, eis que, na medida em que atribuem uma margem de livre apreciação à autoridade fiscal, habilitam-na à formulação de tipos, na forma de preceitos regulamentares, isto é, à tipificação do conteúdo de normas legais indeterminadas⁹⁵, que concretizados, viabilizam a aplicação das correlatas leis, numa conjuntura de relações jurídico-tributárias massificadas.

Pelo fato de tais tipificações se materializarem em regulamentos externos, são sujeitas a um controle judicial, exercido em conformidade com o caráter discricionário, numa acepção ampla, que modela a atividade administrativa, sendo, portanto, pautado pelos já referidos critérios de defensabilidade⁹⁶.

3.1.2.2 Princípio da inderrogabilidade singular

⁹³ De modo que é por razões de praticabilidade, que se assenta o exercício de uma margem de livre apreciação à administração, em um sentido tipificante, constatada como a regra, preterindo a sua manifestação em situações individualizadas. DOURADO, Ana Paula – **O princípio da legalidade...**p. 436 e 509.

⁹⁴ Constatado pelo legislador fiscal a sua inaptidão na disposição de todas as situações da vida, que evidenciam uma capacidade contributiva, objeto de tributação, é que ele faz uso dos tipos legais indeterminados e os insere nos preceitos de leis formais, competindo aos aplicadores da lei, a concretização progressiva de tais conceitos indeterminados, estabilizando-os, com o recurso aos tipos empíricos subjacentes, isto é, os tipos médios ou frequentes, o que inclusive é exigido pelo princípio da legalidade fiscal. DOURADO, Ana Paula – **O princípio da legalidade...**p. 549.

É a partir das referidas atividades de concretização, densificação e estabilização conceitual, que se verifica o exercício da margem de livre apreciação concedido à administração, para fins de tipificação, no âmbito de conceitos efetivamente indeterminados.

⁹⁵ Conforme aponta Ana Paula Dourado, no Direito fiscal, cujas exigências de determinação legal restam a princípio, majoradas, os tribunais tendem a reconhecer uma margem de livre apreciação na tipificação dos pressupostos de grupos específicos de normas legais indeterminadas, tais como as dos códigos de imposto sobre o rendimento, que preveem a dedução de despesas ou custos e que, contudo, não concretizam os montantes de dedução admissível. Ainda, segundo a autora, referida margem de livre tipificação pode ser tácita ou expressamente reconhecida com base na teoria da defensabilidade. **O princípio da legalidade...**p 468.

⁹⁶ DOURADO, Ana Paula – **O princípio da legalidade...**p. 509.

A opção da administração fiscal pelo exercício da margem de livre apreciação, que lhe é atribuído pela lei fiscal, através da tipificação pela via regulamentar, preterindo qualquer mecanismo de viés individual, e que implique numa análise casuística, reduz o seu espaço de decisão do caso concreto, tendo em conta que resta então vinculada ao regulamento emitido, conquanto o tipo nele inserto, abranja a situação fática apreciada⁹⁷.

Nessa medida, o regulamento editado no âmbito das atribuições discricionárias – num sentido amplo – conferidas à autoridade fiscal, mitiga tais margens quando da apreciação da situação concreta pelo fisco, que por sua vez, aplicará a lei fiscal de modo vinculado.

Isso porque, além de figurarem na condição de normas jurídicas em um patamar secundário no quadro de fontes normativas, o que implica na vinculação de seus destinatários, os regulamentos externos são regidos pelo princípio da inderrogabilidade singular⁹⁸, por força do qual a administração fiscal resta, de igual modo, obrigada aos preceitos neles emitidos, inclusive quanto ao conteúdo tipificado, ou simplesmente concretizado por métodos interpretativos, sendo que a atuação administrativa futura há que ser necessariamente atrelada a tais instrumentos regulamentares, sob pena de sua invalidade.

Na verdade, a autovinculação por parte da autoridade fiscal ao correspondente regulamento, reflete o próprio princípio da juridicidade, que por sua vez exige a sujeição da atividade administrativa ao bloco normativo, no qual se incluem os preceitos regulamentares, na medida em que se situam como fontes normativas secundárias⁹⁹.

É, portanto, a estrutura do aludido quadro de fontes normativas, integrada por fontes heterovinculativas e autovinculativas¹⁰⁰, que em decorrência da juridicidade ou legalidade administrativa, traça os limites de toda atuação administrativa.

⁹⁷ DOURADO, Ana Paula – **O princípio da legalidade...**p. 635-645, 687 e 692.

⁹⁸ Somente pela via geral e abstrata, a administração fiscal está autorizada a modificar, suspender ou revogar um regulamento anterior. Cf. Teoria dos regulamentos...p. 248-259; AMARAL, Diogo Freitas do – Curso de Direito administrativo...p. 106 e 225-226 e OTERO, Paulo – **Legalidade e administração pública...**p. 382-383.

⁹⁹ MONIZ, Ana Raquel Gonçalves – A recusa de aplicação...p. 174-176.

¹⁰⁰ Paulo Otero, a partir do quadro dicotômico proposto por Afonso Queiró, estruturado por fontes não voluntárias ou não intencionais e fontes voluntárias ou intencionais, qualifica como fontes heterovinculativas aquelas inseridas no primeiro grupo, cujo conteúdo se subsume aos princípios jurídicos fundamentais, ao Direito internacional público geral ou comum, aos princípios gerais de Direito administrativo e aos costumes. Em contrapartida, no segundo grupo, cuja produção normativa decorre exclusivamente da iniciativa do Estado, seja de forma direta ou indireta, são enquadradas tanto fontes heterovinculativas como fonte autovinculativas. Sob tal perspectiva, a juridicidade heterovinculativa da administração é autonomizada em categorias que decorrem de uma formação constitucional da juridicidade, de sua formação legislativa, bem

3.1.3 Autovinculação administrativa como fenômeno que se estende a todas as atuações da administração inclusive a regulamentar

A questão que se suscita é precisamente quanto às restrições de caráter autovinculativo, à atividade da autoridade pública, que não se reconduzem apenas à figura clássica dos regulamentos, denotando sua aceção ampla¹⁰¹.

Nesse sentido, toda atuação por parte da administração fiscal direcionada a estabelecer limitações à sua própria atividade, apresenta uma normatividade imanente¹⁰², sendo qualificada como uma fonte autovinculativa unilateral ou bilateral, conforme prescindida ou não de outras vontades na sua produção¹⁰³.

Tal concepção, que atribui um caráter normativo, situando em patamares secundários no quadro das fontes do Direito administrativo, a atividade administrativa autovinculativa, evidencia a consolidação da ideia de uma legalidade administrativa, construída a partir do princípio da juridicidade, e que destoa, pois, da antiga percepção jus-positivista, que subsumia o Direito à lei estrita.

ainda de sua formação política – que abrange os atos praticados no exercício da função política, dotados de efeitos jurídicos no tocante à administração, aos particulares ou ao ordenamento jurídico em geral – de uma formação jurisprudencial da juridicidade, e por fim, de sua formação doutrinal. Já a juridicidade voluntária, interna e autovinculativa, em relação à qual nos centramos, se consubstancia nas fontes autovinculativas unilaterais e nas fontes autovinculativas bilaterais, tratadas de modo mais pormenorizado a seguir.

Legalidade e administração pública...p. 388-400 e Lições de Direito administrativo. Coimbra, 1976, vol. I, p. 290-291 e 322-408, respectivamente.

¹⁰¹ Adotamos um conceito amplo de autovinculação, tal como o disposto pela autora Ana Raquel Gonçalves Moniz, que o remete a quaisquer formas de atuação da administração, cujo conjunto de disposições ou determinações vincula a atividade administrativa futura, isto é, limita-a em termos jurídicos, independentemente do fato do órgão emissor se sujeitar aos seus efeitos vinculativos, ou ainda dos seus destinatários diretos figurarem como órgãos da administração. A recusa de aplicação...p. 187.

Em contraposição, autores como Paulo Otero e Marcelo Rebelo, especialmente, adotam definições de autovinculação mais estritas, sendo que, enquanto o primeiro restringe-a à “estrutura decisória que foi sua autora”, afastando os seus efeitos ou desnaturando-a em relação aos demais órgãos administrativos, já o segundo, atribui um sentido igualmente restrito ao termo, cingindo-o aos regulamentos administrativos (internos), que reconduz ao “direito circulatório”. Por sua vez, Freitas do Amaral admite efeitos autovinculativos, em relação aos regulamentos externos e internos, tratando-os como limitações ao poder discricionário. V. **Legalidade e administração pública...**p. 403; **Direito administrativo geral...**p. 193 e Curso de Direito administrativo...p. 104-107.

¹⁰² Quanto à aludida normatividade, cf. alguns autores como MONIZ, Ana Raquel Gonçalves – A recusa de aplicação...p. 187-188 e 194 e OTERO, Paulo – **Legalidade e administração pública...**p. 406, que se refere às fontes intencionais e internas do Direito como um “pluralismo normativo”, nos ordenamentos jurídico-administrativos, e SOUSA, Marcelo Rebelo de – **Direito administrativo geral...**p. 193 ressalvadas na nota anterior, as posições de cada qual, quanto ao conceito de autovinculação.

¹⁰³ OTERO, Paulo – **Legalidade e administração pública...**p. 397-398.

De modo que solidificado o paradigma da juridicidade, a partir do qual a função administrativa é pautada, as atuações (administrativas) autovinculativas que dele decorrem, limitando-a, se manifestam sob duas vertentes, conforme mencionamos, a unilateral, que integra, a par dos regulamentos, os atos administrativos e demais atuações da administração¹⁰⁴, e a bilateral, na qual se inserem os contratos administrativos e os contratos de Direito privado celebrados pela administração¹⁰⁵.

Tal como se verifica na via regulamentar, a margem de livre apreciação ou de discricionariedade atribuída à autoridade fiscal, no exercício de suas funções, resta como pressuposto na prática de um ato administrativo ou na celebração de um contrato de Direito público, que efetivados, resultam na vinculação das atividades futuras do fisco, seja ao conteúdo expresso naquele ou no acordo de vontades dos contratantes, esgotando quaisquer margens de livre atuação da administração.

Contudo, em dadas hipóteses, nomeadamente quando envolvem razões de igualdade e capacidade contributiva, vetores da justiça fiscal, a segurança jurídica que decorre dos efeitos autovinculativos das aludidas fontes (ou atuações) normativas secundárias, cede à análise casuística do caso concreto¹⁰⁶, que por não se conformar à esfera fática abrangida pelo tipo, disposto na norma regulamentar¹⁰⁷, é incompatível com as balizas que nela vigoram.

Nesses termos, a impossibilidade do exercício da função regulamentar, em regra abstrata e geral, para fins de uma progressiva concretização e aplicação da lei fiscal, enseja uma atuação normativa da administração de viés concreto e individual, que podendo envolver inclusive competências discricionárias, em uma acepção ampla, se manifestam nas chamadas “advance tax rulings”.

¹⁰⁴ Na verdade, os autores tratam as fontes voluntárias internas autovinculativas, no seu viés unilateral, em outros termos, inserindo no seu âmbito o ato administrativo constitutivo de posições jurídicas subjetivas, a promessa unilateral, entre outros. Tendo em conta a configuração diversa que atribuímos a alguns desses elementos, tal como à promessa, que mencionaremos nos tópicos seguintes de modo mais detalhado, de início, optamos por expor em linhas gerais a composição das referidas fontes autovinculativas unilaterais.

OTERO, Paulo – **Legalidade e administração pública**...p. 397-398.

¹⁰⁵ Nesse sentido OTERO, Paulo – **Legalidade e administração pública**...p. 397-398 e CORREIA, J. M. Sérvulo – **Noções de Direito administrativo**...p. 235, ao afirmar que os atos e contratos administrativos, a par da Constituição, das leis, convenções internacionais, regulamentos e princípios gerais de Direito, figuram como elementos da legalidade, de modo a autovincular as demais atuações da administração.

¹⁰⁶ MONIZ, Ana Raquel Gonçalves – **A recusa de aplicação**...p. 187 e 193-194.

¹⁰⁷ Na medida em que os aspectos relevantes em termos jurídicos, tanto os do caso concreto como os da situação típica, não se identificam ou sequer se assemelham, sendo que as particularidades daquele, se desconsideradas, e aplicada a solução tipificada, ensejariam a violação de princípios como o da igualdade ou da capacidade contributiva.

3.2 “Advance rulings” ou “tailor made rulings”

3.2.1 Características gerais

3.2.1.1 Conceito

A despeito dos traços distintivos atribuídos às “advance rulings”¹⁰⁸, conforme o sistema jurídico no qual estão inseridas¹⁰⁹, bem como do desenvolvimento paulatino e

¹⁰⁸ A escolha pelo termo em inglês “advance rulings”, é justificada pelo propósito de se estabelecer um tratamento relativamente uniforme e abrangente em relação ao instrumento jurídico tratado, tendo em conta a pluralidade de expressões utilizadas nos diferentes sistemas jurídicos, no qual é implementado, o que inclusive evidencia as particularidades de cada regime. Tais “advance tax rulings” são denominadas de “letter rulings” ou “private letter rulings” nos Estados Unidos, “private rulings” na Nova Zelândia e Austrália, “diritto di interpella” na Itália, “Verbindliche Auskunft” na Alemanha, “decision préalable”, “avis préalable” ou “rescrit” na França, “consulta” na Espanha, “consulta fiscal” no Brasil e “informações vinculativas” em Portugal.

Nesse sentido, v. ROMANO – **Advance tax rulings**...p. 78, nota de rodapé n. 2; “Advance rulings: practice and legality: proceedings of a seminar held in Cancun, Mexico, in 1992 during the 46th congress of the International fiscal association”. Vol. 17a. Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1994, p. 29 e 59; SAWYER, Adrian – Comparing New Zealand’s private rulings system and its features with a selection of international private rulings systems: What is there in common? “Journal of Australian Taxation”. Vol. 3, n. 3 (2002) p. 444; HARRIS, Peter A. – Private tax rulings: An advanced system. **Australian tax review**. vol. 23, n. 1 (1994), p. 1. [Acesso em 12 de Maio de 2014]. Disponível na Internet: <http://search.proquest.com/docview/274215560?accountid=39703>; BLÁZQUEZ, Santiago Font – Spain: national report. “Cahiers de droit fiscal international: Studies on international fiscal law: Advance rulings”. Rotterdam: Kluwer Law International Vol. LXXXIVb (1999) p. 560; BARRETO, Mariana Carneiro – Os efeitos da Consulta fiscal. In **Sistema tributário, legalidade e direito comparado: entre forma e substância**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2010, p. 495 e VASQUES, Sérgio – O mecanismo da informação vinculativa. “Ciência e técnica fiscal”: Lisboa: Ministério das Finanças, n. 397 (Jan. – Mar. 2000) p. 105-112.

Ademais, as expressões “advance rulings” e especialmente “tailor made ruling”, designação própria do antigo sistema holandês de ATR’s, estabelecem uma diferenciação mais clara do instrumento em relação aos regulamentos, também chamados de “general rulings” ou “public rulings”. Acerca da aludida sistemática, cf. no capítulo 5, o tópico 5.3.

¹⁰⁹ Na Suécia, as “advance tax rulings”, cujo sistema é o mais antigo, são definidas como decisões de autoridade, que tratam das consequências fiscais relativas a uma futura transação proposta, emitidas por um órgão independente, que integra o poder judiciário sueco, em razão de requerimento do contribuinte ou mesmo da administração fiscal. V. “Advance rulings: practice...p. 41 e SILFVERBERG, Christer – Sweden national report. “Cahiers de droit fiscal international: Studies on international fiscal law: Advance rulings”. Rotterdam: Kluwer Law International Vol. LXXXIVb (1999) p. 565-566.

Tais particularidades denotam o caráter eminentemente judicial de tal sistemática, individualizando-o em relação aos demais. Isso porque, na maior parte dos sistemas, “as advance rulings são concebidas como posicionamentos ou entendimentos emitidos pela própria autoridade fiscal ao requerente, possuindo, portanto, caráter administrativo. Tanto assim que nos Estados Unidos, as “letter rulings” ou “private letter rulings” são qualificadas pelo Regulamento Federal § 601.201 (a)(2), como enunciados na forma escrita, direcionados ao contribuinte ou ao seu representante legal, e expedidos pela administração fiscal, e que implicam na interpretação e aplicação das leis fiscais especificamente em relação a um conjunto de fatos. No texto original, o Código fiscal no seu § 601.201 (a)(2), define uma “advance ruling” ou simplesmente “ruling”

conjunto por parte da doutrina internacional, de diversos conceitos¹¹⁰ que refletissem as particularidades inerentes a tal instrumento jurídico, suas características fundamentais restam assentes e consolidadas no contexto atual.

como “a written statement issued to a taxpayer or his authorized representative by the National Office which interprets and applies the tax laws to a specific set of facts. Rulings are issued only by the National Office. The issuance of rulings is under the general supervision of the Assistant Commissioner (Technical) and has been largely redelegated to the Director, Corporation Tax Division and Director, Individual Tax Division.”. Para uma redação na íntegra, cf. <http://www.ecfr.gov/cgi-bin/text-idx?rgn=div5&node=26:20.0.1.1.2#26:20.0.1.1.2.2.2.1>. [Acesso em 18 de Jun. de 2014].

De igual modo, na Austrália, as chamadas “private rulings” são conceituadas como declarações da administração fiscal, acerca da forma de aplicação das provisões fiscais relevantes, que considera adequada, em relação a um esquema ou conjunto de esquemas transacionais pretendidos, apresentados pelo contribuinte quando do requerimento a uma “advance ruling”. V. **Australian master tax guide**. ed. 48th. Australia: CCH Australia Limited. 2011, p. 1360.

Todavia, no sistema holandês, a despeito de sua feição administrativa, as “advance tax rulings” são enquadradas pelo Decreto de 30 de Março de 2001 n. IFZ2001/293M, editado pelo Secretário do Ministério das Finanças, como acordos estabelecidos entre a administração fiscal e o contribuinte, regidos pelo Direito civil – conforme o Decreto de 1 de Dezembro de 1997 n. AFZ97/2412 – que ao determinar previamente as consequências fiscais da transação ou transações ponderadas por ocasião do requerimento do sujeito passivo, vincula ambas as partes. Para a redação na íntegra dos decretos, cf. **The new Netherlands transfer pricing regime**. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation. 2002, p. 171-176.

¹¹⁰ No 19th Congresso realizado em 1992, pela Associação fiscal internacional – International Fiscal Association ou IFA – um dos primeiros a tratar substancialmente do tema, as “advance rulings” foram de um modo geral, conceituadas como decisões acerca das consequências fiscais de uma transação ponderada pelo contribuinte, proferidas pela autoridade competente, que a elas se vinculam. Em contrapartida, no Congresso anual da Associação fiscal internacional de 1999, as “advance tax rulings” assumiram nova configuração, ao serem definidas como posicionamentos, dotados de certa vinculatividade, assumidos pela administração fiscal, em decorrência de requerimento espontâneo do contribuinte, em relação ao tratamento e às consequências de uma ação ou transação futura, ou ainda de um conjunto delas, por ele contempladas. Cf. “Advance rulings: practice...p. 52 e ELLIS, Maarten J. – General report. In **Advance rulings**. Cahiers de droit fiscal international. Rotterdam: Kluwer Law International Vol. LXXXIVb (1999), p. 22.

Desde então, é consentâneo o entendimento quanto à qualificação de tais instrumentos jurídicos como posicionamentos, enunciados ou opiniões, com dado grau de vinculatividade face à administração, ao ser por ela emitidos, ainda que haja alguma variação nos contornos atribuídos pela doutrina ao respectivo conceito. A título de ilustração, Carlo Romano define em termos gerais as “advance rulings”, como qualquer recomendação, informação ou posicionamento, apresentados pela administração fiscal a um contribuinte específico, ou a um conjunto deles, referente à sua situação fiscal, decorrente da realização de futuras transações, e em relação aos quais é conferido –lhe em certa medida, o direito de neles apoiar-se. Bem ainda, Peter A. Harris apresenta de forma esquematizada o conceito de “advance rulings”, que inclui as seguintes componentes: o requerimento pelo contribuinte, a respectiva resposta, a ser provida por uma autoridade competente, com efeitos que lhe vinculam, e cujo objeto é um particular conjunto de condutas proposto, em relação ao qual são estabelecidas as correspectivas consequências fiscais para determinados contribuintes. V. **Advance tax rulings**...p. 119 e **Private tax rulings**...p. 2.

Por fim, a acepção mais abrangente de “advance rulings”, é a trazida no Glossário fiscal internacional do International Bureau of Fiscal Documentation – IBFD – segundo o qual se trata de procedimentos disponíveis em muitos países, nos quais **um contribuinte** pode obter uma confirmação formal por parte das **autoridades fiscais**, previamente à efetivação de dadas transações, acerca das consequências fiscais que delas decorrem. Em alguns regimes, tais “advance rulings” vinculam a administração fiscal, se o sujeito passivo delas faz uso. Noutros, tais mecanismos não podem ser acionados perante casos hipotéticos, enquanto que ainda em certos sistemas, as autoridades fiscais publicam **concessões** para fins de orientação dos sujeitos passivos. (Grifos originais). Além disso, na mencionada definição são incluídas as chamadas “advance clearances”, emitidas especialmente no Reino Unido a fim de confirmar se uma transação se insere, ou é excluída do bojo das regras de evasão (ou mesmo evitação) fiscal, o que amplia, por vezes em demasia, a figura das “advance rulings”, sob a ótica do IBFD. Ainda, no âmbito do referido conceito, a sistemática

Nesse sentido, “advance rulings” são posicionamentos estabelecidos pela administração fiscal ou por um órgão independente¹¹¹, dotados de certo grau de vinculatividade, e emitidos em razão de um requerimento formulado pelo contribuinte, acerca das consequências fiscais atinentes a uma transação ou a uma série de transações por ele intentadas.

A ideia da apresentação da perspectiva da autoridade fiscal, no tocante aos efeitos em termos fiscais, específicos aos fatos trazidos pelo sujeito passivo, é direcionada a atribuir-lhe certeza jurídica¹¹², previamente à realização de tais atos,¹¹³ contribuindo inclusive para o seu planejamento financeiro.

Não se trata, portanto, de uma opinião emitida pela administração com caráter meramente consultivo.¹¹⁴ Do contrário, ela lhe vincula nos limites do contexto fático

holandesa é individualizada, sendo especialmente designada de “advance tax ruling”, com o que não concordamos, pois tal como o autor Carlo Romano, tratamos ambas as expressões como sinônimas ao longo do trabalho V. **IBFD International tax glossary...**p. 9-10.

¹¹¹ Tal como ocorre no sistema sueco, cujas peculiaridades restam nomeadamente no órgão prolator das “advance rulings”, cuja natureza judicial implica na assunção de uma relação processual entre o contribuinte e a autoridade fiscal, pautada pelo contraditório, bem ainda na possibilidade de apelação para as instâncias superiores do poder judiciário, o que denota o amplo efeito vinculativo do referido instrumento, que atinge inclusive os tribunais. Nesse sentido, cf. SILFVERBERG, Christer – “Cahiers de droit fiscal international: Studies on international fiscal law: Advance rulings”...p.565-570 e QWERIN, Eskil – Perspective of Sweden. “Advance rulings: practice and legality...”p. 41-43.

¹¹² A OCDE, em uma publicação acerca dos direitos e obrigações dos contribuintes em 1990, ao apontar o direito à certeza titularizado pelo contribuinte, perante a administração fiscal, a par do direito de por ela ser informado, assistido e ouvido, já recomendava a sua concretização através da utilização de um sistema de “advance tax rulings”. V. OECD. Centre for Tax Policy and Administration. **Taxpayers’ rights and obligations: Practice notes: Prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration.** 2003, Tax guidance series: General administrative principles: GAP002 Taxpayers’ rights and obligations, p. 3-4 e 8-9 e ROMANO – **Advance tax rulings...**p. 217-218.

¹¹³ Um dos principais atributos distintivos das “advance rulings”, no tocante aos demais instrumentos empregados pela administração fiscal, é justamente o seu caráter prévio à realização de um fato ou transação, ou de um conjunto deles, contemplados pelo contribuinte quando do seu requerimento ao fisco, suscitando as consequências fiscais deles decorrentes. O marco temporal limite, estabelecido na maior parte dos sistemas de “advance tax rulings”, é o preenchimento da declaração fiscal pelo sujeito passivo, momento até o qual, em regra, se admite a submissão a uma “advance ruling”, eis que ainda restaria por sua parte, interesse legítimo em obter um posicionamento da autoridade fiscal. Contudo, por vezes a linha divisória entre as transações passadas e as futuras é de difícil precisão, tendo em conta as hipóteses de fatos periódicos ou transações complexas, que implicam numa série de etapas, no decorrer das quais um requerimento pode ser submetido ou ainda estar pendente de apreciação. Cf. ELLIS, Maarten J. – General report...p. 22-23 e p. 59 ROMANO – **Advance tax rulings...**p. 228-229. Para um quadro comparativo quanto ao marco temporal nos diversos sistemas de “advance rulings”, v. THE CHARTERED INSTITUTE OF TAXATION’S. Technical Committee. **The availability of tax clearance and rulings in overseas jurisdictions.** Londres: Centre of Commercial Law Studies. Queen Mary, University of London, p. 57-58.

¹¹⁴ ROMANO – **Advance tax rulings...**p. 120 e 257.

submetido¹¹⁵, e da esfera subjetiva do requerente¹¹⁶, motivo pelo qual se diferencia dos regulamentos editados em prol da aplicação (progressiva) da lei fiscal.

Ademais, referido entendimento pode ou não coincidir com a percepção manifestada pelo contribuinte, quando da submissão a uma “advance ruling”, quanto à interpretação e aplicação da legislação fiscal à determinada operação ou a um conjunto delas, por ele consideradas.

Na hipótese ou ainda na probabilidade de expedição de uma “tailor made ruling” contrária à proposta no requerimento, tais posicionamentos desfavoráveis possuem um relativo efeito dissuasor sobre o sujeito passivo¹¹⁷, de modo que em regra, ele ponderará em estruturar de forma diversa as transações objeto do pedido, o que é inclusive garantido no contexto da própria submissão a uma ATR em alguns países¹¹⁸.

¹¹⁵ Na hipótese de o contribuinte realizar fatos ou operações, distintos daqueles propostos no seu pedido, ou ainda de omitir informações de significativa relevância em termos fiscais, a correspectiva “advance ruling” não surtirá efeitos sobre ele, desvinculando o fisco da posição que assumira. Razão pela qual cabe ao (potencial) sujeito passivo da obrigação fiscal, apresentar de maneira clara, precisa e inequívoca o conjunto fático ou as operações que pretende efetuar, a par da interpretação da lei fiscal que julga adequada, quando do requerimento à administração fiscal, sendo-lhe, portanto, vedado suscitar fatos hipotéticos, na maior parte dos sistemas jurídicos, dada a ausência de interesse legítimo quanto à emissão de uma “advance tax ruling” por sua parte. V. ELLIS, Maarten J. – General report...p. 30-31 e 41; ROMANO – **Advance tax rulings**...p. 226-227, 230 e 262.

¹¹⁶ Embora as “advance rulings” sejam endereçadas a um certo contribuinte, seus efeitos podem se estender aos demais, na medida em que o conjunto fático por eles apresentado no bojo do respectivo requerimento, coincida com aquele em relação ao qual o posicionamento da administração fiscal foi emitido, o que é justificado por princípios gerais de Direito constitucional e de Direito administrativo, sobretudo o da igualdade no tratamento e o da administração justa, que vedam a discriminação por parte da autoridade fiscal, de contribuintes, cuja situação fiscal seja semelhante (nos aspectos juridicamente relevantes), para fins de determinação das consequências fiscais correlatas. Cf. ROMANO – **Advance tax rulings**...p. 268-269 e ELLIS, Maarten J. – General report...p. 44.

¹¹⁷ ROMANO – **Advance tax rulings**...p. 430-431.

Ademais, no caso de mudança de entendimento por parte da administração tributária, após a emissão da aludida ATR, e tendo em conta que o contribuinte já iniciara suas atividades em conformidade com o seu conteúdo, por força de princípios adotados em diferentes sistemáticas, tais como o da proteção da confiança, da boa fé, das expectativas legítimas e da doutrina do “estoppel”, particular ao modelo da “common law”, em termos gerais, os efeitos decorrentes da alteração da posição administrativa, serão prospectivos e terão início após a notificação do sujeito passivo. Em contrapartida, na hipótese de alteração legislativa, a “advance ruling” editada será invalidada de modo irretroativo, haja vista a proibição no Direito fiscal da retroatividade da lei. Perante uma mudança jurisprudencial que envolva a interpretação da lei, objeto da ATR emitida, não há uma posição relativamente uniforme nas sistemáticas de ATR’s, sendo que em alguns países ela somente é invalidada de forma prospectiva, pelo fato de o contribuinte já ter iniciado suas operações considerando o preceito nela inserto, contudo, em outros regimes, o instrumento ainda deterá efeitos vinculantes, independentemente do entendimento jurisprudencial, e um terceiro grupo adota uma posição casuística quanto à invalidação ou manutenção de uma ATR. Por fim, a edição de uma “advance ruling” explicitamente contrária à lei, implica na sua invalidez, contudo, consoante o nível de tutela conferida ao contribuinte, a “advance ruling” será mantida, contanto que sua desconformidade legal quando da sua emissão, não seja clara. V. ELLIS, Maarten J. – General report...p. 41-43.

¹¹⁸ ELLIS, Maarten J. – General report...p. 26.

Além disso, conforme o sistema de “advance tax rulings” adotado, é admitida a possibilidade de apelação em tais casos, por parte do requerente¹¹⁹.

De qualquer modo, o escopo de referidos instrumentos é a prevenção de litígios ao figurar na condição de mecanismos alternativos na resolução de controvérsias¹²⁰, atribuindo certeza e segurança jurídica às partes.

3.2.1.2 Discricionariedade administrativa

Tendo em conta que tal instrumento autovinculativo¹²¹ figura como uma manifestação do exercício da função administrativa, ao viabilizar a aplicação da lei fiscal, em razão de sua própria natureza, destituída da lógica da administração de massas, a utilização das ATR’s por parte da administração tributária, pode partir de atribuições vinculadas ou discricionárias, numa acepção ampla.

Na medida em que seu âmbito de atuação incida sobre elementos essenciais do imposto, que a despeito das exigências de determinabilidade pela legalidade fiscal, são passíveis de indeterminações, como quaisquer conceitos jurídicos, o recurso a métodos interpretativos ou ainda à experiência comum, a conhecimentos técnicos ou científicos, dentre outros componentes eminentemente objetivos, esclarecem o seu conteúdo, resultando, por conseguinte, em uma aplicação vinculada da lei fiscal ao caso concreto¹²², o que afasta qualquer problematização atrelada ao princípio da legalidade¹²³.

¹¹⁹ Em verdade, a admissibilidade de apelação pelo (potencial) sujeito passivo, perante a assunção de um posicionamento por parte da administração fiscal contrário ao seu entendimento, provém não somente das características próprias que individualizam o sistema de ATR’s de cada país, mas precipuamente em razão da sua condição de regime formal ou informal, aferida conforme a previsão de base normativa, a partir da qual o instrumento jurídico é regido. Ademais, outros aspectos, tais como o respectivo grau de vinculatividade e a possibilidade de sua publicação, variam consonante o seu caráter formal ou informal, sendo que mencionada qualificação, devido a sua relevância para a temática discutida, merecerá um tratamento específico nos subsequentes tópicos 3.2.2 e 3.2.3. A respeito da possibilidade de apelação de acordo com a configuração formal ou não do sistema, cf. ELLIS, Maarten J. – General report...p. 23, 26 e 47.

¹²⁰ Outrossim, a função de mecanismo alternativo à composição de litígios a partir de uma acepção na qual as “advance tax rulings” integram o próprio sistema fiscal, na vertente de atribuição de certeza perante legislações fiscais dúbias ou indeterminadas (em certa medida), contribui decisivamente para a democratização da relação Estado-contribuintes num contexto de modernização dos regimes fiscais atuais. Nesse sentido v. ROMANO – **Advance tax rulings**...p. vii e ELLIS, Maarten J. – General report...p. 26 e 49.

¹²¹ Cf. o tópico prévio 3.1.3, que estende o conceito da autovinculação a todas as atuações da administração pública.

¹²² Tais casos concretos, reitera-se, são solucionados mediante o emprego das aludidas ATR’s, em razão da impossibilidade de seu enquadramento no tipo regulamentar, dada a relevância e a dimensão das suas particularidades em termos jurídicos, a exigir uma correspondente análise casuística, ou ainda, dada a ausência de regulamentos interpretativos que tratem da questão pontual suscitada, atinente a elementos essenciais ou não essenciais do imposto, em relação aos quais basta uma atividade concretizadora por parte

Em contrapartida, na hipótese de tais ATR's tratarem de aspectos atinentes à gestão do imposto, ao serem expressos na forma de conceitos (verdadeiramente) indeterminados, o que é aferido pela sua interpretação¹²⁴, ao fisco é atribuída uma margem de apreciação ou ainda de escolha, a fim de que, por ocasião da aplicação da lei fiscal, seja de modo vinculado ou discricionário, prossiga o interesse público expresso na norma.

Apesar de um aparente espaço de liberdade que se denota tanto da margem de apreciação como da discricionariedade, e que de início, implicava inclusive numa esfera de atuação administrativa extrajurídica, em razão de uma série extensa de limitações vigentes, impostas à atividade discricionária (em um sentido amplo) da autoridade administrativa, representadas precipuamente pelo bloco da juridicidade¹²⁵, verifica-se efetivamente que lhe resta um âmbito de ação significativamente restrito, e cujo fim, direcionado à prossecução do interesse públicos, nos moldes mais adequados – a partir da percepção subjetiva da administração – lhe vincula no desempenho de seu papel de concretização progressiva da lei fiscal¹²⁶.

da administração via um instrumento concreto e individual. Em relação à aludida competência vinculada da autoridade tributária, exercida no âmbito de tais “advance tax rulings”, cf. posteriormente nota n. 195.

¹²³ Quanto à necessidade de habilitação da administração para fins de exercício de tais competências, cf. os seguintes tópicos 3.2.2 e 3.2.3, nos quais a questão será discutida de maneira adequada, conforme o caráter formal ou informal do sistema de ATR's.

¹²⁴ A identificação de um conceito efetivamente indeterminado, no qual se atribui uma competência discricionária à autoridade fiscal, é efetivada através da própria atividade interpretativa, de modo que constatada a impossibilidade do recurso a métodos interpretativos, bem ainda de elementos nomeadamente objetivos (conhecimentos científicos ou técnicos, especificidades do local ou da época), para fins de esclarecimento dos aludidos conceitos, conclui-se pela concessão legal de uma margem de apreciação à administração tributária, a partir da qual pode-se verificar a concessão de discricionariedade. É que em tal hipótese, conforme já tratamos, após densificado e concretizado o conceito efetivamente indeterminado, compete ao fisco ainda optar pela aplicação da lei ao caso concreto, que mais se coadune à satisfação do interesse público. Logo, um mesmo conceito indeterminado a fim de ser aplicado a um caso concreto, pode conferir tanto uma margem de livre apreciação, como um espaço de escolha ao fisco. Cf. NABAIS, J. Casalta – **Direito fiscal...**p. 143-146, DOURADO, Ana Paula – **O princípio da legalidade...**p. 435..

¹²⁵ NEVES, A. Castanheira – **Digesta: Escritos acerca do direito...**p. 540-543.

¹²⁶ Conforme tratamos no capítulo anterior, em especial no tópico 2.2.2, toda atividade administrativa, seja vinculada ou discricionária, é submetida não apenas à lei estrita, mas a todo o designado bloco da legalidade ou juridicidade, o que implica no condicionamento das atribuições discricionárias da administração tributária a uma série de critérios, componentes do aludido quadro, tal como os princípios e regras gerais que a vinculam, dentre eles, a igualdade, proporcionalidade e imparcialidade, bem ainda o ente administrativo resta atrelado ao fim inserto na lei, a ser prosseguido, da forma que julgar mais adequada, nos limites da competência discricionária que lhe fora concedida por lei. AMARAL, Diogo Freitas do – **Curso de Direito administrativo...**p. 89-92 e SOUSA, Marcelo Rebelo de – **Direito administrativo geral...**p. 194-198, que aponta ainda para a possibilidade de redução da aludida discricionariedade a zero, haja vista os casos em que referidas vinculações legais e limitações, imanentes à margem de livre decisão, conduzem a uma única decisão juridicamente possível perante dada situação fática em concreto. No mesmo sentido, cf. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo – **Democracia, jueces y control de la administración**. 3ª ed. rev. e amp. Madrid: Civitas, 1997, p. 250-252, que aponta ainda como causas da redução a zero da atividade discricionária, em um sentido amplo – já que trata tanto da margem de livre apreciação decorrente de conceitos indeterminados, como da discricionariedade estrita – a presença de direitos fundamentais e outras regras constitucionais, ou as

De modo que a limitada discricionariedade, em uma acepção ampla, que em verdade é concedida à administração pública, e por ela exercida a partir do referido quadro da legalidade, pela via de uma ATR, se esgota com a sua emissão, resultando, por conseguinte, na autovinculação do fisco em relação às suas atuações futuras, que restam, portanto, atreladas ao correspondente posicionamento, nos limites da esfera subjetiva suscitada, conforme já mencionamos.

Nesse sentido é que tais ATR's são qualificadas como promessas administrativas¹²⁷, eis que, nos referidos moldes, pressupõem uma atuação administrativa discricionária, que concluída, implica na autovinculação da administração fiscal (promitente)¹²⁸ em relação a um dado contribuinte (promissário), acerca de um ato administrativo a praticar no futuro, no caso, consubstanciado na adoção de determinado

situações nas quais apesar de restar duas possibilidades, uma resta mais justa que a outra. Em tais hipóteses, segundo assevera o autor, é admitido um controle pleno por parte dos tribunais. Por fim, Ana Raquel Moniz no plano do Direito administrativo, diferencia o fenômeno da redução da discricionariedade a zero, das hipóteses de autovinculação da atuação administrativa, que limitariam o exercício de poderes discricionários. V. A discricionariedade administrativa...p. 618. No âmbito do Direito fiscal, a tratar de tal redução da discricionariedade, cf. URIOL EGIDO, Carmen – La discrecionalidad en el Derecho tributario...p. 36-37.

¹²⁷ Trata-se de um conceito amplo de promessa, adotado por João Taborda da Gama, que reflete atos da administração com efeitos autovinculativos graduados, incluindo desde aqueles nos quais se denota através da interpretação, uma vontade de se vincular, até a promessa especialmente disciplinada por lei, tal como as informações vinculativas no Direito fiscal, cujo grau de autovinculatividade se apresenta no grau mais elevado. Nesse sentido, a promessa consiste em uma atuação por parte da autoridade pública, na condição de promitente, que se autovincula em relação ao contribuinte, que figura como promissário, direcionada à prática de um ato futuro, objeto da promessa, no interesse do sujeito passivo. Conforme aponta o autor, o instituto da promessa exige como pressuposto, a presença de um viés discricionário na conduta administrativa, eis que seria redundante a sua realização, no tocante a aspectos já vinculados de um ato administrativo. Ademais, julgamos que ao se referir a tal discricionariedade, utiliza uma concepção ampla, eis que em regra, as informações vinculativas fiscais, ou mais genericamente “advance tax rulings”, envolvem unicamente uma margem de livre apreciação por parte da autoridade tributária, na concretização de conceitos indeterminados, que de modo algum lhe atribuem automaticamente uma competência discricionária estrita. V. **Promessas administrativas: Da decisão de autovinculação ao acto devido**. Coimbra: Coimbra Editora, 2008, p. 87-112.

¹²⁸ Tal como as demais manifestações do exercício da atividade administrativa implicam na autovinculação da autoridade pública, tendo em conta uma acepção ampla da autovinculatividade que adotamos no nosso trabalho, conforme mencionamos previamente no tópico 3.1.3, e que se coaduna com a ideia do bloco da juridicidade ou legalidade, eleito como parâmetro em toda e qualquer atuação da administração. É a partir do aludido contexto que João Taborda da Gama fundamenta a força vinculativa especificamente das promessas, nos princípios que regem a função administrativa, qual sejam, o já referido princípio da tutela da confiança, atrelado ao da boa fé, bem ainda o princípio da segurança jurídica, decorrente do Estado de Direito, e o próprio princípio da legalidade, presente nomeadamente nos tipos regulados de promessa. Ainda, para o autor, os respectivos princípios somente podem ser aduzidos, com o fim de justificar a força vinculativa das promessas e os efeitos que resultam do seu incumprimento, na medida em que se verifiquem os requisitos ou elementos caracterizadores do aludido instituto: “uma situação de confiança justificada, que neste caso, respeita ao crédito que o promissário dá à promessa; e um investimento da confiança, ou seja, que o promissário pratique atos fundados na promessa”. Cf. **Promessas administrativas...**p. 153-168.

entendimento em termos de consequências fiscais, isto é, de uma aplicação da lei fiscal¹²⁹, perante a efetivação do ato, transação ou de um conjunto deles, descrito no pedido a uma “advance ruling” pelo requerente.

A autovinculatividade que se apresenta na condição de nota distintiva essencial do respectivo instrumento jurídico, em cotejo às meras informações concedidas pela autoridade fiscal, sendo, entretanto, dotada de uma gradação, consoante o sistema no qual é estruturado, é justificada por fundamentos principiológicos, próprios da atividade administrativa fiscal, quais sejam, o princípio da tutela da confiança, apoiado no princípio da boa fé e inclusive na segurança jurídica e no Estado de Direito.

Todavia, em razão da dimensão que alcançou tais tipos especiais de promessas administrativas no âmbito do Direito Fiscal, conforme referimos no início do tratamento das “advance rulings”, exigindo uma disciplina a seu respeito, a fim de colmatar questionamentos progressivamente suscitados, acerca de sua consonância com princípios tais como o da legalidade, igualdade e com demais garantias aos contribuintes, é que foram erigidas paulatinamente bases legais e regulamentares, no tocante aos respectivos sistemas de ATR’s, em diversos países, de modo a conferir-lhes maior maturidade e estabilidade.

De modo que os regimes de “advance tax rulings” restaram então classificados como formais ou informais, de acordo com o fundamento (predominante) que lhe confere sentido e dinâmica¹³⁰.

Contudo, aludida qualificação não há que ser aferida de maneira estanque¹³¹, eis que, apesar da tendência formalizadora que coordenou a reestruturação da maior parte dos regimes de ATR’s¹³², em relação a dados aspectos ou mesmo temáticas, foi mantido um

¹²⁹ Tendo em conta o pressuposto da discricionariedade, em um sentido amplo, a administração tributária se vincula quanto à concretização de um conceito indeterminado, tal como observa João Taborda, que se dá via atuações que, pelo recurso à interpretação, denotam um teor de vinculatividade mais reduzido ou então no âmbito de atos disciplinados por lei, que caracterizam, portanto, as promessas administrativas com o grau mais elevado de autovinculatividade. **Promessas administrativas...**p. 105-108.

¹³⁰ Isso porque tais instrumentos, conforme previamente mencionamos, apresentam como fundamento primordial, que justifica o seu caráter autovinculativo, distinguindo-o de outros mecanismos jurídicos, o princípio da proteção da confiança. Contudo, na medida em que as promessas ou ATR’s são objeto de disciplina legal, o princípio da legalidade se converte no seu principal alicerce, a par do referido princípio, que adquire um caráter supletivo.

¹³¹ Nesses termos é que a classificação que adotamos se justifica em razão da análise predominantemente sob uma perspectiva do princípio da legalidade, no tratamento dos temas que nos propusemos, e que prosseguem uma lógica de concretização progressiva da lei fiscal, exigida inclusive pelo aludido princípio. V. ELLIS, Maarten J. – General report...p. 23 e HARRIS, Peter A. – Private tax rulings...p. 4.

¹³² Quanto à formalização dos sistemas de ATR’s de diferentes países, cf., por exemplo, HARRIS, Peter A. – Private tax rulings...p. 4-9; p. 448; SAWYER, Adrian – Comparing New Zealand’s...p. 448; THE

caráter informal¹³³, com vistas a conferir-lhe certa flexibilidade, potencializando suas funcionalidades.

Ademais, o teor formal ou informal de uma promessa administrativa em matéria fiscal, não há que ser obrigatoriamente atrelado ao seu grau de vinculatividade, apesar de figurar como um significativo indício¹³⁴.

3.2.2 Sistema informal de “advance rulings”

Inclusive, algumas das sistemáticas de ATR’s mais desenvolvidas se caracterizaram por atuarem sob bases informais¹³⁵, isto é, que prescindem de um fundamento legal específico¹³⁶.

De um modo geral, além de justificarem sua força vinculativa no princípio da boa fé e, por conseguinte, na tutela da confiança e das expectativas legítimas, os alicerces de tais promessas administrativas se apoiam em outros princípios jurídicos gerais¹³⁷ como no

CHARTERED INSTITUTE OF TAXATION’S. Technical Committee. **The availability of tax clearance...**p. 3-23 e ss.

¹³³ Na verdade, a maior parte das sistemáticas de ATR’s, ainda que formalizadas, possuem aspectos informais. Cf., por exemplo, ELLIS, Maarten J. – General report...p. 23, BLÁZQUEZ, Santiago Font – Spain: national report...p. 559-562, GRIBNAU, Hans – Soft law and taxation: The case of the Netherlands. **Legisprudence**. vol. 1, n. 3 (2007), p. 301-308 e posteriormente, no capítulo 5, tópico 5.3.

¹³⁴ V. ELLIS, Maarten J. – General report...p. 29-30 e 45 e GAMA, João Tabora da – **Promessas administrativas...**p. 111-120, que reconduz as promessas a tipos, conforme sua força vinculante, que é aferida via interpretação.

¹³⁵ Cabe reiterar que a classificação de ATR’s formais e informais, que tratamos, adota como parâmetro a presença de uma previsão legal ou regulamentar específica, sobre a qual tais instrumentos apoiam suas bases, de maneira que não estamos a nos referir aqui a uma qualificação de “advance rulings”, sob a perspectiva de um correlato procedimento ou de uma prática formal ou informal.

¹³⁶ Tal como a antiga sistemática holandesa de ATR’s, cujo fundamento restava exclusivamente nos princípios gerais da boa administração, que incutiam-lhe um elevado grau de vinculatividade. V. KRUIDENIER, E. – Netherlands National report. In **Advance rulings**. Cahiers de droit fiscal international. Rotterdam: Kluwer Law International. vol. LXXXIVb (1999), p. 506. Diversamente, a despeito de se enquadrar o regime dos Estados Unidos como informal, trata-se efetivamente de um viés procedimental, eis que a partir da ótica que adotamos, referido sistema, tendo em conta a específica previsão legal das “letter rulings” no § 601.201 (a)(2) do Código fiscal norte americano, possui contornos formais, em conformidade, portanto, com o princípio da legalidade desenhado na “common law” (cf. tópico infra 4.3). V. ROMANO, Carlo – **Advance tax ruling...**p. 87-89.

¹³⁷ No mesmo sentido se posiciona a professora Suzana Maria C. L. Tavares da Silva, ao tratar da legitimidade das atuações informais, às quais reconduzimos a figura das ATR’s ou promessas administrativas informais. Actuações informais da administração-Verdade ou mito?: (Novas formas de actuação administrativa sob a óptica do Direito do ambiente). Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. 1998. Tese de mestrado, p. 88.

da boa administração¹³⁸, ou ainda na doutrina judicial norte-americana denominada “estoppel”, e na ideia de contrato¹³⁹.

Assim, conforme as particularidades do regime jurídico, no âmbito do qual as “advance rulings” atuam, seu fundamento restará em algumas das diretrizes elencadas, o que denota a pluralidade de contextos jurídicos que as envolvem.

De fato, a difusão da figura das ATR’s em moldes informais, em caráter de exclusividade ou então, permeando um sistema de bases formais, por ordenamentos jurídicos de matrizes distintas, e que a propósito denotam uma distribuição de poderes (ou funções), bem ainda uma relação entre fontes de Direito com lógicas diversas, inviabiliza qualquer análise comparativa entre tais sistemas e aqueles de cunho formal¹⁴⁰, sob a ótica do princípio da legalidade.

Isso porque, partindo apenas da configuração que assume a separação (ou distribuição) de poderes em um dado regime jurídico, tais contornos implicarão de forma decisiva na delimitação da função administrativa de (interpretação) e aplicação das leis fiscais, e, por conseguinte, na gestão de impostos.

Tendo em conta tais ressalvas, e a partir de uma perspectiva do modelo continental europeu, as ATR’s ou promessas administrativas de traços informais, como (novas) manifestações do exercício da função administrativa da autoridade fiscal¹⁴¹, a despeito de não se reconduzirem às formas clássicas de atuação da administração, podem ser qualificadas numa acepção ampla, como atuações informais administrativas¹⁴², conquanto desprovidas de uma previsão normativa específica¹⁴³.

¹³⁸ Quanto ao dever da boa administração, cf. AMARAL, Freitas do – Curso de Direito administrativo...p. 46-49.

¹³⁹ ELLIS, Maarten J. – General report...p. 45.

¹⁴⁰ ROMANO, Carlo – **Advance tax rulings...**p. 140-141.

¹⁴¹ SILVA, Suzana Tavares da – Actuações informais...p. 134; ANDRADE, Vieira de – **Lições de direito administrativo...**p. 111-113 e OTERO, Paulo – **Legalidade e administração pública...**p. 906-, que de igual modo posicionam tais condutas informais, a par das formas típicas de atuação da administração, como materializações do exercício da atividade administrativa.

¹⁴² Nesse sentido, adotamos o conceito da professora Suzana Tavares, que conduz tais atuações informais a uma terceira categoria no âmbito da atividade administrativa, conquanto desprovidas de um viés procedimental e geradoras de “manifestações de vinculatividade, suscetíveis de refrações jurídicas”, e que, portanto, não se confundem com a informalização do procedimento. V. Actuações informais...p. 54-58, 68-69, e 90-92.

¹⁴³ SILVA, Suzana Tavares da – Actuações informais...p. 133 e 140-141. Na verdade, de acordo com Carlo Romano, a maior parte dos regimes de ATR’s possui uma base legal ou mesmo um fundamento constitucional genérico, no sentido de estabelecer um dever geral à administração fiscal de cooperação com os contribuintes. Cf. **Advance tax rulings...**p. 141.

É que a figura da atuação informal, dado o seu próprio polimorfismo¹⁴⁴, é apta a abranger as promessas administrativas, nos seus diferentes graus de vinculatividade e na alternância de papéis que desempenha, conforme a sistemática na qual estão inseridas.

No quadro da legalidade, tais atuações informais assumem a lógica do raciocínio desenvolvido a respeito da concepção geral de “advance rulings”¹⁴⁵, muito embora careçam de base normativa específica, de um modo geral se apresentam como mecanismos jurídicos complementares, inerentes a qualquer função administrativa direcionada à prossecução do interesse público¹⁴⁶ ou como meios que correspondem à etapas de transição nos regimes cuja matriz é a do modelo continental europeu, o que afasta eventuais discussões envolvendo o referido princípio.

3.2.3 Sistema formal de “advance rulings”

Por sua vez, as ATR’s ou promessas administrativas de caráter formal, tendo em conta a conjuntura do modelo continental europeu, figuram na condição de atos administrativos¹⁴⁷.

¹⁴⁴ SILVA, Suzana Tavares da – Actuações informais...p. 58.

¹⁴⁵ De modo que tais atuações informais ou promessas no âmbito do Direito fiscal refletem o posicionamento da administração tributária, atinente às consequências fiscais, que contemplam um conjunto de operações, formulado a partir de uma margem de livre apreciação (e por vezes, de discricionariedade), atribuída por conceitos indeterminados, cuja concretização é imprescindível para fins de aplicação da correspondente lei fiscal, em conformidade com o interesse público nela inserto.

¹⁴⁶ Conforme João Taborda, a consecução do interesse público no Direito fiscal, está atrelada ao nível de receitas arrecadadas, direcionadas à realização de tarefas públicas, o que enseja a interpretação das leis fiscais em consonância a exigência constitucional de bem-estar, prosseguidas por tais atividades. Referida observação há que ser conjugada com uma ideia de solidariedade social pela via dos impostos, que não se subsumem a uma função meramente instrumental, contribuindo decisivamente para a satisfação de outros interesses, tais como aqueles insertos na ordem econômica constitucional. V. Contrato de transação no Direito administrativo e fiscal. In **Estudos em homenagem ao prof. Doutor Inocêncio Galvão Telles**. Coimbra: Almedina, 2003. vol. V, p. 666 e NABAIS, José Casalta – Estudos de Direito fiscal: Por um Estado fiscal suportável. Coimbra: Almedina, 2005, vol. 1, p. 102-115.

¹⁴⁷ Tal como conclui Carlo Romano, a partir de uma análise comparativa de sistemáticas de ATR’s implementadas em países com matriz variada, mormente sob uma perspectiva do modelo europeu continental. É que na “common law” o enquadramento de tais atuações da administração tributária, ainda que partindo de bases formais, é sujeito a uma lógica diversa, que permeia o referido modelo. Inclusive, na sistemática norte-americana, conforme já tratamos, as “advance tax rulings” são qualificadas como atos informais, a par de outras atuações das agências, designadas por “formal adjudication” e “rule making”.

Cf. **Advance tax rulings**...p. 87-89 e 120-130, que trata ainda da estrutura dos atos administrativos na condição de “advance rulings”. No mesmo sentido, Casalta Nabais qualifica as ATR’s ou as chamadas promessas ou informações vinculantes, como atos administrativos, afastando seu enquadramento da categoria contratual. **Contratos fiscais**...p. 112-113. Já João Taborda conduz as promessas à categoria dos atos administrativos, conforme justifica, pelo fato de criarem uma obrigação para a administração pública, regulando suas relações com o particular, o que lhe confere segurança na realização de sua atividade empresarial em determinados moldes, tendo como pressuposto a correlata decisão administrativa. Inclusive, o

A recondução de tais instrumentos jurídicos a uma categoria clássica de atividade administrativa, resultante da fixação de bases normativas específicas¹⁴⁸, denota a preocupação, preponderantemente em sistemas inspirados em tal matriz, em se estabelecer controles mais rigorosos¹⁴⁹, em especial pelo órgão judicial, no tocante ao âmbito de atuação das ATR's, de forma que a discricionariedade que nelas pode se apresentar, seja sujeita a balizas bem definidas.

Razão pela qual nas estruturas formais de “advance rulings” são admitidas, em regra, a possibilidade de apelação¹⁵⁰, bem como a sua publicidade, que consubstanciam espécies de controle, a salvaguardar eventuais sujeitos passivos que delas façam uso e demais interessados.

autor insere em tal âmbito as atuações administrativas que seriam consideradas como informais, dado o seu reduzido grau de vinculação, em consonância com a escala de tipos de promessas que estabelece, com o que não concordamos. É que apesar de adotarmos o seu conceito amplo de promessas, que abrange toda vontade emitida pela autoridade pública, no sentido de se autovincular ao respectivo conteúdo da decisão, o que é aferido implícita ou expressamente por previsão legal – mesmo em ocasião de dúvida quanto a sua qualificação jurídica – julgamos que a ausência de uma base legal, as reconduz à esfera das atuações informais, o que não implica necessariamente em uma força vinculatória menor a emanar de tais instrumentos. Tal perspectiva dirigida pelo princípio da legalidade, e que adotamos no nosso trabalho, difere significativamente daquela eleita pelo autor, qual seja, a do grau de vinculatividade das promessas administrativas, razão pela qual talvez restem posicionamentos diversos. Cf. **Promessas administrativas...**p. 225-243.

¹⁴⁸ É a partir da fixação de fundamentos normativos específicos, que questões relacionadas à validade das “advance rulings”, tais como o seu período normal de eficácia, efeitos vinculativos nas hipóteses de alteração de entendimento da administração tributária, mudança da jurisprudência ou ainda da lei, bem como os casos em que a ATR é emitida de forma contrária à lei, restaram sedimentadas, contribuindo significativamente para a estabilidade e segurança jurídica do sistema, e, por conseguinte, para a confiança principalmente por parte dos eventuais contribuintes que a ele recorrem.

¹⁴⁹ No domínio das atuações informais, mormente o das promessas administrativas, o controle a que estão sujeitas é mais fluído, sendo que a resposta que dele decorre, fundamentada em princípios como o da tutela da confiança e o das expectativas legítimas, é modulada conforme o grau de vinculatividade das referidas promessas, aferida através da interpretação do seu conteúdo. Conforme João Taborda, que reiterando, enquadra as promessas em uma única categoria da atividade administrativa, o incumprimento de uma promessa “de grau fraco” pode eventualmente suscitar um dever indenizatório, enquanto que a inobservância do conteúdo de promessas legalmente reguladas pode implicar em uma condenação judicial na prática do ato devido, por força do princípio da legalidade, que se destaca em relação a outros fundamentos, eis que erige um efetivo direito subjetivo por parte do particular, à edição do ato prometido. V. **Promessas administrativas...**p. 116-120 e 180-182.

¹⁵⁰ ELLIS, Maarten J. – General report...p. 38-40; SAWYER, Adrian – Comparing New Zealand's...p. 455 e THE CHARTERED INSTITUTE OF TAXATION'S. Technical Committee. **The availability of tax clearance...**p. 21-58.

Tendo em conta que as “advance tax rulings” figuram como instrumentos autovinculativos, na medida em que, reitera-se, se inserem no âmbito de atuações da administração fiscal, a pressupor uma margem de livre apreciação ou mesmo de discricionariedade, quando atribuída por conceitos indeterminados, seu conteúdo é integrado nos patamares secundários do bloco da legalidade, cuja observância é verificada por ocasião do seu controle judicial. É em tal conjuntura que o recurso à apelação em diversas sistemáticas, é dotado de sentido, eis que pelo seu acionamento, o tribunal ao analisar o respeito ao quadro da juridicidade pela ATR emitida, possibilita que o referido mecanismo se reafirme como parâmetro, ao qual resta vinculada a autoridade fiscal em sua atuação futura, em relação a dado contribuinte e a partir de uma determinada conjuntura fática por ele estabelecida.

Reitera-se ainda que a par de tais expedientes, e da própria configuração do ato administrativo, cujos pressupostos e requisitos estabelecem limitações à atuação administrativa, o referido quadro da legalidade, reformulado a partir da concepção de juridicidade, de igual modo figura como uma significativa restrição à atividade do fisco, e conforme também já apontamos, as reduzidas competências discricionária que numa aceção ampla podem estar insertas nas aludidas “advance tax rulings”, se esgotam quando da sua emissão.

De modo que o agir administrativo futuro é então vinculado ao seu conteúdo, nos limites do seu contexto fático, legal e subjetivo, o que repercute no próprio controle judicial exercido, que além de verificar a observância do bloco da legalidade ou juridicidade, na edição do ato administrativo, também se pautará no posicionamento nele expresso, para fins de analisar a conformidade de eventual atuação futura da autoridade fiscal, questionada pelo contribuinte, com a ATR emitida, em relação a qual aquela a princípio, restaria atrelada.

Tendo em conta as balizas elencadas, a partir das quais as “advance tax rulings” são sujeitas, e que de imediato, ou ainda em última instância, decorrem das exigências impostas pela legalidade, contanto que tais atos administrativos sejam praticados em consonâncias com as referidas limitações, o princípio da legalidade, conjugado com o princípio da tipicidade e com critérios de justiça fiscal, resta respeitado na sua íntegra.

3.2.3.1 Posicionamentos fiscais prévios autovinculativos

A partir da abordagem acerca da temática das “advance tax rulings”, que nos propusemos a realizar, a partir da perspectiva dos sistemas de matriz continental, mas sem descuidar de traçar considerações acerca dos regimes inspirados na “common law”, precedida por uma análise da atividade regulamentar da administração fiscal, que estabelece com aquelas uma relação natural de continuidade, no quadro de concretização progressiva da lei fiscal, é que é possível englobar numa categoria tais instrumentos jurídicos, para fins de contrapô-los com mecanismos distintos, porém que de também prosseguem a referida lógica de concretização da norma fiscal, efetivada por etapas.

As ATR's, nas suas mais variadas manifestações¹⁵¹, podem ser qualificadas como posicionamentos fiscais prévios autovinculativos¹⁵², cujo pressuposto da discricionariedade numa acepção ampla, é de igual modo exigido nos chamados contratos fiscais prévios, se diferenciando de tais, nomeadamente pelo carácter da autovinculatividade quando da sua emissão, por parte da administração tributária¹⁵³.

Em contrapartida, os contratos fiscais prévios tratados a seguir, denotam a vinculação tanto da autoridade fiscal como do contribuinte, em relação ao conteúdo neles inserto, o que viabiliza a resolução de situações de incerteza jurídica que os posicionamentos prévios autovinculativos não alcançam.

¹⁵¹ Isto é, tendo em conta tanto os sistemas de origem no modelo da “civil law”, como no da “common law”, eis que a análise das “advance rulings”, nomeadamente de sua dimensão conceitual, em ambos, possibilita tal integração.

¹⁵² Dos quais se exclui o regime holandês de ATR's, dada suas particularidades, decorrentes do seu enquadramento jurídico como contrato, razão pela qual optamos em desenvolvê-lo à parte. Acerca da referida matéria, cf. no capítulo 5, o tópico 5.3.

¹⁵³ Apesar de tais instrumentos serem concebidos a partir da lógica de concretização da lei fiscal, em momentos normativos subsequentes, cada qual possui uma finalidade distinta, que se deve nomeadamente em razão do contexto em que são acionados. A seguir, ao tratarmos mais pormenorizadamente dos contratos fiscais prévios, estabeleceremos um paralelo com os posicionamentos fiscais prévios autovinculativos, com o escopo de precisar suas principais diferenças.

4. Contratos fiscais prévios e sua consonância com o princípio da legalidade fiscal

“Na realidade, se a legalidade tributária surgiu, historicamente como forma de garantir a participação dos cidadãos na definição dos tributos que deles seriam exigidos, nas democracias representativas modernas, os acordos entre o Fisco e o contribuinte traduzem, de alguma forma, a retomada do consentimento dos cidadãos na tributação, não mais de forma genérica, mas em relação a cada situação concreta.” (Onofre A. Batista Jr.)

4.1 Contratos fiscais prévios

Os contratos fiscais prévios são expressões de uma realidade que exige o consenso entre a administração fiscal e o contribuinte, ou ao menos sua significativa participação na consecução do interesse público, presente na lei fiscal, o que se contrapõe à concepção liberal, segundo a qual é de incumbência exclusiva da autoridade pública a sua satisfação, inclusive ao paradigma de que ambos os interesses seriam contrários¹⁵⁴.

Na verdade, no relevo atribuído à prossecução do interesse fiscal¹⁵⁵ ao longo do trabalho, resta subjacente a participação do contribuinte¹⁵⁶, cujo interesse há de ser ponderado, eis que compõe aquele, na medida em que a arrecadação de receitas fiscais para a realização de outros fins de caráter público, além de pressupor a capacidade contributiva de cada indivíduo, e demais critérios de justiça fiscal, necessariamente implica na atuação consensual do particular para a sua efetividade¹⁵⁷.

¹⁵⁴ A equivocada ideia de contraposição entre os interesses do contribuinte e aqueles de caráter público, cujo alcance compete à administração fiscal, decorre da antiga concepção de legalidade fiscal, que anteriormente abordamos, cuja finalidade precípua era a garantia dos direitos individuais do sujeito passivo perante o histórico de arbitrariedade da autoridade pública, inspirada, portanto, no princípio da legalidade penal, cujo viés garantístico, é intrínseco ao Direito penal, contudo, no Direito fiscal, figura apenas como partícipe a par de outros valores direcionados à realização do seu fim primordial. Cf. nota supra n. 3.

¹⁵⁵ Tal como designa Tulio Rosembuj, ao se referir ao interesse público presente na lei fiscal, em cuja aceção há que se incluída o interesse do particular. V. La resolución... p. 98-101.

¹⁵⁶ A participação do contribuinte no exercício da função administrativa pela autoridade tributária, figura em simultâneo, como um direito que titulariza, na medida em que deve ser tributado conforme sua capacidade econômica, bem como um dever de contribuir para a realização de outras finalidades públicas primárias, das quais também usufrui, e principalmente tendo em conta o contexto social e massificado no qual se insere. NABAIS, J. Casalta – **Contratos fiscais...**p. 173-178.

¹⁵⁷ Mesmo nas atuações da administração reputadas como unilaterais, é imprescindível um diálogo estabelecido entre aquela e o particular, ainda que por força de lei, tal como se manifesta nos deveres de cooperação do contribuinte, mormente na fase de gestão do imposto, a fim de se determinar o valor da dívida fiscal. Nesse sentido, e para uma definição dos aludidos deveres como normas de conduta, a exigir prestações de natureza não pecuniária, cf. SANCHES, J. L. Saldanha – **A quantificação da obrigação...**p. 70-76 e 96-98.

Nesse sentido, a própria concepção de atividade administrativa e das formas pelas quais se manifesta, foram repensadas e submetidas a uma nova disposição, de modo a se coadunarem com a acomodação do princípio da participação do particular no domínio do Direito público, decorrente de uma renovada ideia de interesse público¹⁵⁸.

Atuações consensuais, de início, adotadas com ressalva, se consolidaram ao lado das expressões clássicas do exercício da função administrativa¹⁵⁹, dentre tais, a figura contratual, às quais por vezes são reconduzidas.

A despeito da inspiração no Direito civil, adotando inclusive grande parte dos aspectos do seu regime jurídico, que lhe eram pertinentes, o contrato é um supraconceito¹⁶⁰, o que de imediato já afasta qualquer apego aos contornos civilísticos¹⁶¹

¹⁵⁸ A propósito, é o direito-dever de participação do contribuinte que confere legitimidade à atuação administrativa consensual, a par de uma habilitação legal, cuja densidade normativa é mais reduzida ou traduz uma indeterminação, por conta de um reestruturado princípio da legalidade. Nesse sentido, v. ROSEMBUJ, Tulio – *La resolución alternativa...*p. 104-105; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.^a Luisa – **Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional**. Madrid: Colex, 1998, p. 72 e 99-102; KIRKBY, Mark Bobela-Mota – **Contratos sobre o exercício de poderes públicos: O exercício contratualizado do poder administrativo de decisão unilateral**. 1^a ed. Coimbra: Editora Coimbra, 2011, p. 29-35 e OTERO, Paulo – **Legalidade e administração pública...**p. 838, que na verdade estabelece como uma das justificativas da contratualização das decisões administrativas, um aprofundamento da democracia participativa, isto é, os particulares convertem-se em colaboradores com a administração, na busca de uma melhor prossecução do interesse público.

¹⁵⁹ NABAIS, J. Casalta – **Contratos fiscais...**p. 60-61; GONÇALVES, Pedro – **O contrato administrativo: (Uma instituição de Direito administrativo do nosso tempo)**. 1^a ed. reimp. Coimbra: Almedina, 2004, p. 24-25 e BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves – *A administração fiscal burocratizada e as soluções consensuais no Direito administrativo tributário*. In **Estudos em memória do prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches**. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. vol. III, p. 599-601.

¹⁶⁰ Cf. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. – **Los procedimientos tributarios...**p. 45-46 e M.-RETORTILLO BAQUER, S. – *La institucion contractual en el Derecho administrativo: En torno al problema de la igualdad de las partes*. **RAP**. n. 28 (1959), p. 96-97 e 101-102, que conduz o contrato a uma ideia geral, que extrapola tanto o regime jurídico-privado como o jurídico-administrativo, e que consiste em uma relação direta, de cooperação ou colaboração entre dois sujeitos, que exteriorizam suas vontades no sentido de se obrigarem, gerando entre tais, um vínculo mútuo.

Na doutrina portuguesa, Sérvulo Correia alude a um conceito de contrato comum a todos os ramos do Direito, nos seguintes termos: como um “acordo, vinculativo por força da lei, assente sobre duas ou mais declarações de vontade, contrapostas mas perfeitamente harmonizáveis entre si, que vise criar, modificar ou extinguir relações jurídicas”. **Legalidade e autonomia contratual...**p. 344. No mesmo sentido cf. SOUSA, Marcelo Rebelo de – **O concurso público na formação do contrato administrativo**. Lisboa, Lex, 1994, p. 14-19 e KIRKBY, Mark Bobela-Mota – **Contratos sobre o exercício...**p. 194-197, que ao tratar de um conceito de contrato comum a todos os ramos do direito, define-o como “um negócio jurídico bilateral ou plurilateral, assente, portanto, em duas ou mais declarações, juridicamente diferenciadas e como tal reconhecidas por lei, que visa criar, modificar ou extinguir relações jurídicas.”

¹⁶¹ Mesmo no Direito civil, alguns aspectos reputados inerentes ao contrato, tais como a igualdade e a autonomia das partes, ou a contraposição de interesses, foram desmistificados, o que a propósito possibilitou uma relativa uniformização da sua figura entre os diferentes ramos do Direito. V. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. – **Los procedimientos tributarios...**p. 46-49 e 51-53; M.-RETORTILLO BAQUER, S. – *La institucion contractual...*p. 96-99; GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón – **Curso de Derecho administrativo I**. 11^a ed. Madrid: Civitas, 2002. vol. I, p. 680-681; NABAIS, J. C. – **Contratos fiscais...**p. 146-147 e AMARAL, Freitas do – **Curso de Direito administrativo...**p. 551-552.

que lhe foram atribuídos, apesar das características comuns tanto ao Direito público como ao Direito privado, dada a referida natureza do instituto.

Nos moldes da aceção ampla de contrato, que nos referimos, sua figura se caracteriza de modo assente pela manifestação de cada parte, precisamente no sentido de se vincular e obrigar também o outro contratante, em relação à situação jurídica que é constituída, modificada ou extinta, no âmbito da esfera contratual¹⁶².

4.1.1 Delimitação do seu alcance

Dentre a variada gama de contratos celebrados do domínio do Direito público, os contratos fiscais prévios são conduzidos à categoria dos contratos da administração¹⁶³, ou contratos de Direito público¹⁶⁴, eis que seu conteúdo acordado entre a administração e o

¹⁶² Apesar do conceito amplo de contrato, que adotamos no nosso trabalho com o fim de abranger uma série de figuras consensuais acionadas pela administração pública, bem ainda pelo fato de tais características que integram o núcleo conceitual do instituto, restarem incontroversas, a questão quanto ao enquadramento de uma significativa parcela de atuações administrativas consensuais, suscita discussões em razão da natureza variada de tais atividades e, sobretudo pela definição de contrato adotada, que assume notas distintivas, conforme o sistema jurídico analisado. De modo que, tendo em conta a pluralidade de manifestações consensuais no âmbito administrativo, e as decorrentes controvérsias quanto ao seu enquadramento, seria mais conveniente uma abordagem a partir da figura dos acordos, que teria a aptidão de abrangê-las na sua totalidade, contudo, optamos pela qualificação contratual, haja vista o nível de estabilidade, segurança jurídica e eficácia (e eficiência) – condizentes com o instituto contratual – exigidas principalmente na celebração de um acordo prévio de preços de transferência, os APA's, e nas advance tax rulings holandesas, cuja natureza contratual é distinta dos já referidos posicionamentos prévios autovinculativos. V. BUSTILLO BOLADO, Roberto O. – **Convenios y contratos administrativos: Transacción, arbitraje y terminación convencional del procedimiento**. Pamplona: Aranzadi, 2001, p. 165-171; GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón – **Curso de Derecho administrativo I...**p. 680-682; NABAIS, J. Casalta – **Contratos fiscais...**p. 144-147 e GONÇALVES, Pedro – **O contrato administrativo...**p. 24-25.

¹⁶³ ESTORNINHO, Maria João – **Requiem pelo contrato administrativo**. Coimbra: Almedina, 2003, p. 60-62; GARCÍA DE ENTERRÍA, E. – **Curso de Derecho administrativo I...**p. 675 e ss.

O autor João Tabora qualifica tais contratos fiscais, em especial as transações, como contratos de administração, reconduzindo-o em regra à categoria dos contratos administrativos, que também designa como contratos de subordinação, ao tratar da doutrina alemã. V. **Contratos de transação...**p. 685-689 e 693.

Do mesmo modo, o professor Casalta Nabais se refere a tais contratos, como uma manifestação da expansão do contrato administrativo por domínios até então reservados à atuação unilateral das autoridades administrativas, por constituir o seu viés autoritário, quais sejam, o da polícia administrativa e o do direito fiscal. **Contratos fiscais...**p. 60-61.

A partir de uma perspectiva do modelo continental, todas as referidas denominação possuem notas similares, apesar de algumas variações, pelo que elegemos a terminologia contratos da administração ou contratos de Direito público com o fim de enfatizar o exercício de uma função precipuamente administrativa, situada no Direito fiscal, a de aplicação (e concretização) da lei fiscal, e que se desenvolve no quadro de uma legalidade fiscal reestruturada, tal como a tratamos no capítulo 1.

¹⁶⁴, Nesse sentido GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. – **Los procedimientos tributarios...**p. 69-72 e M.-RETORTILLO BAQUER, S. – **La institucion contractual...**p. 61-62. A maior parte da doutrina espanhola, tal como Bustillo Bolado e García de Enterría, apesar de mencionar os contratos de Direito público ao analisar outros sistemas jurídicos europeus, como o alemão e o italiano, classifica os contratos celebrados no âmbito do Direito público, em contratos administrativos e contratos de direito privado,

contribuinte, reflete uma atividade administrativa típica, no caso, a aplicação da lei fiscal ou a função tributária¹⁶⁵.

Enquanto que os demais contratos celebrados pela autoridade pública estabelecem uma relação de colaboração ou de mero intercâmbio patrimonial com a outra parte¹⁶⁶, os contratos de administração são esquemas contratuais utilizados como técnicas de gestão¹⁶⁷, isto é, no cumprimento da tarefa que lhe compete no quadro da separação de poderes.

A princípio, o exercício da atividade administrativa pelo fisco poderia assumir a forma de ato administrativo¹⁶⁸, tal como se dá em regra com os posicionamentos fiscais

contudo, ao tratar da contratualização da atividade administrativa típica ou mesmo da atuação consensual da administração pública – os designados convênios ou concertos administrativos ou de administração – direcionada ao cumprimento de imediato de um interesse público, os reconduz à figura dos contratos administrativos (especiais). Dentre tais autores, Enterría é inclusive reticente à qualificação de tais figuras, os “concertos de administração”, neles insertos os “convênios tributários”, como contratuais. **Convênios y contratos administrativos...**p. 164-167 e 160-184 e **Curso de Derecho administrativo I...**p. 69-683 e ss.

¹⁶⁵ Nesses termos é que Tulio Rosembuj designa a função administrativa no domínio do Direito tributário, que para o autor inclui o concurso ou a colaboração do interessado, afastando o paradigma de que tal atividade representaria tão somente a manifestação do poder impositivo, conferido à administração tributária. V. La resolución alternativa...p. 98.

¹⁶⁶ A distinção entre os contratos administrativos e os contratos privados, celebrados no Direito público, se assenta em uma série de critérios estabelecidos pela doutrina v., por exemplo, CORREIA, J. M. Sérvulo – **Legalidade e autonomia contratual...**p. 362-403; ESTORNINHO, M. J. – **Requiem...**p. 73-110; BUSTILLO BOLADO, R. O. – **Convênios y contratos administrativos...**p. 122-164. Ainda, quanto à diferenciação dos contratos de colaboração e os de mero intercâmbio patrimonial, enquadrando os últimos como contratos administrativos de subordinação, enquanto os primeiros se reconduziriam a contratos celebrados entre privados, dado o seu objeto, cf. KIRKBY, Mark Bobela-Mota – **Contratos sobre o exercício...**p. 285-288.

¹⁶⁷ No sentido jurídico que lhe é atribuído, cf. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. – **Curso de Derecho administrativo I...**p. 667; BUSTILLO BOLADO, R. O. – **Convênios y contratos administrativos...**p. 164 e GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. – **Los procedimientos tributarios...**p. 69-72. Na verdade, todos os contratos celebrados pela administração pública são direcionados à prossecução do interesse público, ao qual resta afeta toda a sua tarefa ou função administrativa, a partir de um esquema de separação de poderes. O aspecto chave de efetiva distinção dentre tais figuras contratuais, tanto a dos contratos de colaboração, como a dos contratos de mero intercâmbio patrimonial, conforme tratamos a seguir, se assenta no exercício de uma função precipuamente pública, que a princípio revestiria a forma de ato administrativo, por se tratar de uma atividade administrativa preponderantemente vinculada, haja vista a incidência de um princípio da legalidade mais exigente, como o é o do ramo fiscal.

¹⁶⁸ Parte da doutrina qualifica tais figuras como contratos sobre o exercício de poderes públicos, cujo objeto é passível de ato administrativo, reconduzindo-os à categoria dos contratos administrativos, em contraposição aos contratos privados celebrados pela administração pública.

Cf. NABAIS, J. Casalta – **Contratos fiscais...**p. 56 e 112-113; GONÇALVES, Pedro – **O contrato administrativo...**p. 49-50, segundo o qual tratando-se de um contrato com objeto público, tal como os contratos com objeto passível de ato administrativo, e que, portanto, não admitem a figura do contrato de direito privado, a questão atinente à diferenciação entre ambos não se coloca, haja vista que aqueles restam como contratos administrativos por natureza. Em relação aos demais contratos, cujo objeto é suscetível de integrar um contrato de direito privado, o autor adota como critério de distinção da referida dualidade, o estatutário, consubstanciado no conceito de relação jurídica administrativa. Por fim, v. KIRKBY, Mark Bobela-Mota – **Contratos sobre o exercício...**p. 197-198, 207-208 (nota n. 258), e 264-277, que estabelece uma combinação de critérios para fixar as fronteiras e, por conseguinte, o regime jurídico próprio pertinente à referida dualidade contratual. Segundo o autor, o leque de critérios apresentado pela doutrina administrativista, tais como o de caráter estatutário ou o da sujeição, se limitam a enunciar aspectos

prévios autovinculativos, que de igual modo são aptos a integrar a participação do contribuinte na estruturação do seu conteúdo. Contudo, a figura contratual, dado os efeitos que lhe são inerentes, se apresenta mais efetiva na realização do interesse público, por exigir um comprometimento tanto da administração como do contribuinte, no cumprimento do seu objeto, que pode ser disposto por apenas um ou ambos os contratantes¹⁶⁹.

específicos, atinentes ao regime jurídico aplicado aos contratos administrativos, incapaz de diferenciá-los dos demais contratos, pelo que adota como parâmetros o objeto contratual, conjugado com o da posição relativa das partes contratantes. Nesse sentido, classifica-os em contratos de colaboração, integráveis, em abstrato, em um contrato celebrado entre privados, e em contratos de subordinação (inadmitindo a classificação atinente aos contratos de atribuição), já referidos, que abrangem atuações da administração nas quais ela resta investida dos seus poderes de natureza pública, podendo optar (de modo discricionário) pela conformação de dada situação jurídica via ato administrativo ou contrato administrativo. Com uma mesma posição, e inclusive ilustrando como exemplo de contratos de subordinação, os de caráter fiscal v. M.-RETORTILLO BAQUER, S. – *La institucion contractual...*p. 77-78.

Apesar de tal enquadramento ser perfeitamente consentâneo com a abordagem da sistemática geral das ATR's, em confronto com o sistema holandês, ela não se coaduna com a estrutura dos APA's enquanto contratos fiscais prévios estabelecidos entre duas administrações tributárias de diferentes jurisdições, razão pela qual, ao nos referimos às duas figuras conjuntamente, isto é, tanto aos ATR's da Holanda como aos APA's na sua totalidade, optamos por não adotar a designação de contratos de subordinação.

¹⁶⁹ V. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. – **Los procedimientos tributarios...**p. 65-67, que distingue os contratos fiscais das consultas ou promessas vinculativas em razão do critério subjetivo que aqueles apresentam, o consentimento. De modo que, enquanto o efeito vinculativo dos referidos atos administrativos decorre do exercício da função administrativa pela autoridade fiscal, que ao interpretar a lei fiscal, se autovincula em relação ao entendimento emitido quanto às consequências fiscais, perante uma dada situação fática, em contrapartida, nos contratos fiscais a obrigatoriedade que deles denota, quanto ao cumprimento do seu conteúdo pelas partes, é fundamentada na vontade concordada de ambas em se obrigarem a tal. Tendo em conta o nível e o fundamento de vinculatividade de cada qual, a administração tributária ao optar pela celebração de um contrato, o faz por julgar imprescindível pra fins de consecução do interesse público, a obrigatoriedade de ambas as partes em cumprir com o seu objeto. Em contrapartida, quando da escolha pela emissão de um ato administrativo que consubstancia uma consulta fiscal, julga que é suficiente para a satisfação daquele fim de caráter geral, apenas sua autovinculação no tocante ao conteúdo emitido, o que se justifica nomeadamente por razões de segurança jurídica, eis que nessa hipótese, é conferida ao eventual sujeito passivo uma maior flexibilidade quanto ao leque de opções, de modo que pode adotar a conduta que decorra da consulta fiscal, consciente dos efeitos fiscais que dela decorra, segundo a ótica do fisco, ou então modular suas ações ou operações em prol de outras consequências fiscais que lhe afigurem mais vantajosas. Tal margem de decisão, todavia, não é atribuída por ocasião da celebração do contrato fiscal, eis que o contribuinte resta atrelado à situação jurídica nele fixada, não cabendo-lhe adotar conduta diversa, ao contrário do que se dá nos posicionamentos fiscais prévios autovinculados. No âmbito contratual a flexibilidade conferida ao particular, cinge-se ao momento das negociações com o fisco acerca do conteúdo contratual, influenciando de forma decisiva ou não na sua estruturação, e se limita ao momento em que ele se manifesta no sentido de se vincular a tal objeto, a partir daí ela cede espaço à obrigatoriedade quanto ao cumprimento contratual, decorrente de sua própria vontade. No mesmo sentido, quanto à distinção do contrato e do ato administrativo, cf. CORREIA, J. M. Sérvulo – **Legalidade e autonomia contratual...**p. 344-353 e KIRKBY, Mark Bobela-Mota – **Contratos sobre o exercício...**p. 201-205.

Adotando um posicionamento contrário, BUSTILLO BOLADO, R. O. – **Convenios y contratos administrativos...**p. 108, que elege como critério de distinção do instrumento contratual justamente a possibilidade de configuração de uma relação jurídica concreta em seu âmbito, pelas partes, afastando a ideia da manifestação de vontade dos contratantes, como fundamento da sua vinculação, que adotamos como nota distintiva dos contratos fiscais em relação aos posicionamentos prévios autovinculativos. Na verdade, apesar do supraconceito de contrato ao qual aludimos, julgamos que se trata de contextos diferentes a partir dos quais as referidas posições foram desenvolvidas. Isso porque o Direito fiscal, conforme retomaremos nos

Apesar das semelhanças presentes tanto no ato administrativo como no contrato da administração, em relação às quais me refiro à viabilidade de diálogo, e mesmo de negociação no âmbito daqueles¹⁷⁰, factível principalmente em decorrência de uma reformulação das próprias manifestações da atuação da administração, conforme previamente mencionamos, são razões de eficácia/eficiência na prossecução do chamado interesse tributário ou fiscal, que habilitam e inclusive legitimam a utilização da forma contratual no Direito público¹⁷¹.

tópicos seguintes, nem sempre permitirá a disposição de uma relação jurídica na sua totalidade, apenas em alguns aspectos, pelo que os demais elementos decorrerão da lei, inviabilizando qualquer possibilidade de negociação pelas partes ao seu respeito.

Numa posição intermediária, Enterría qualifica os contratos fiscais – que designa pelo termo convênios – como verdadeiros contratos, na medida em que seja adotado um conceito de contrato que reputa meramente formal, qual seja, a de criação de um vínculo jurídico entre as partes, decorrente de uma declaração de vontade comum. Todavia, eleita a concepção de contrato que exige como elemento causal para a vinculatividade dos contratantes, a vontade de ambos na configuração das obrigações, estabelecidas no bojo contratual, os aludidos contratos fiscais teriam sua natureza contratual afastada, podendo em alguns casos serem tratados como atos administrativos. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. – **Curso de Derecho administrativo I...**p. 681-682.

¹⁷⁰ Ao enquadrarmos os posicionamentos fiscais prévios autovinculativos como atos administrativos, optamos por não precisar sua dimensão, seja na condição de um ato efetivamente unilateral, ou de um ato cuja estrutura decorra de negociações prévias entre o contribuinte e a administração fiscal, ainda que, ao ser emitido, tão somente autovincule esta, em razão da abordagem em caráter amplo que nos propusemos no tratamento das ATR's, a despeito da variedade de contornos que assumem, conforme o sistema jurídica no qual são implementadas. Julgamos pertinente o desenvolvimento do tema de modo abrangente, para fins de situá-lo no quadro de atuações da administração fiscal, direcionado à concretização progressiva da lei fiscal. Uma abordagem específica da matéria, tendo em conta apenas uma realidade, seria certamente deficitária de alguma das características essenciais das ATR's, ou então conduziria a uma conclusão equivocada acerca da sua figura. Nesse sentido, a despeito do tratamento genérico dos posicionamentos prévios autovinculativos, cabe ressaltar o caráter consensual e mesmo negocial que muitos deles assumem, o que, entretanto, não desnatura sua condição de ato administrativo, conferindo-lhe na verdade um maior grau de efetividade na consecução do interesse público, ao afastar incertezas jurídicas em relação às consequências fiscais de determinadas situações fáticas. É a partir de tal constatação que João Taborda qualifica algumas informações vinculativas, isto é, as ATR's, como transações materiais, ainda que assumam a forma final de atos administrativos. V GAMA, João Taborda da – Contrato de transação do Direito administrativo e fiscal. In **Estudos em homenagem ao prof. Doutor Inocêncio Galvão Telles**. Coimbra: Almedida, 2003. vol. V, p. 675-676. Ainda, quanto ao viés consensual incutido em tais atos administrativos, cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves – A administração fiscal...p. 601-602.

¹⁷¹ GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. – **Los procedimientos tributarios...**p. 71-72 e 99-100.

Na condição de princípio com status constitucional, conforme o sistema jurídico no qual é inserido, e afeto à atuação da administração, legitimando-a, sob uma ótica econômica e da ciência administrativa, Parejo Alfonso define a eficácia como a efetiva consecução de objetivos previamente fixados, o que possibilita uma diferenciação entre diversos tipos de eficácia, em função da natureza dos objetivos, determinados normativamente ou em virtude de critérios econômicos ou técnicos, ou ainda conforme as formas de consecução de tais escopos, através da celeridade, intensidade ou sistematicidade. No âmbito do conceito de eficácia, o autor integra o da eficiência, que se identificaria com a perspectiva da relação entre meios e fins, direcionada a conduzir ao seu grau ótimo, sendo também possível a distinção entre tipos de eficiência de acordo com o critério material que se utiliza para o estabelecimento da relação ótima. A partir de tal conceituação, no plano do Direito administrativo o princípio da eficácia é dirigido a modular toda a atuação da administração, seja vinculada ou discricionária, ditando-lhe critérios ou condições, de modo a torná-la efetiva (ao máximo) no seu resultado, isto é, na realização dos interesses gerais de toda a comunidade, tendo

Tal como nos posicionamentos prévios autovinculativos, os contratos fiscais prévios são utilizados em situações de incerteza jurídica, atinentes às consequências fiscais que decorrem da eventual realização de dadas operações¹⁷². As controvérsias suscitadas no âmbito da relação jurídico-tributária entre a administração e o contribuinte, de igual modo são, em regra, resultantes de expressões relativamente imprecisas ou de verdadeiros conceitos indeterminados, recorrentemente tratados ao longo do trabalho.

Contudo, no contexto dos contratos fiscais prévios, o próprio conteúdo fático objeto de dúvidas, em termos de efeitos fiscais, entre as partes, é controverso, tendo em conta que se desenvolve em um agregado de operações empresariais complexas, cuja qualificação e valoração jurídicas, para fins de fixação de base tributável, e inclusive para a quantificação da obrigação fiscal, restam demasiadamente complicadas ou então inviáveis.

De modo que, nos referidos contratos administrativos ou da administração, a administração fiscal e o contribuinte tratarão de determinar os elementos controversos, e a correlata conjuntura fática, atinentes à obrigação fiscal, cerne da relação jurídico-tributária entre ambos, e que emana da lei fiscal¹⁷³.

em conta os limites delimitados pelo bloco da legalidade, e os recursos e meios que lhe estão disponíveis, empregados se possível, no seu mínimo.

V. La eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración pública. **DA**, n. 218-219 (1989), p. 16,19, 31-33 e 60-61. Em contrapartida, Suzana Tavares da Silva autonomiza o conceito de eficiência, erigindo-o na qualidade de princípio fundamental, que, a par da legalidade, desempenha o papel de controle da atuação da administração, mormente na hipótese que tratamos, qual seja a do exercício da função administrativa via contratual – apesar de a autora tratá-lo sob um outro contexto – eis que ao estabelecer parâmetros para a eleição dos instrumentos da atividade administrativa, voltados à concretização plena dos interesses públicos, afere da sua conformidade e legitimidade a partir da sua autonomização, isto é, em razão da eficiência administrativa, que não é então englobada por outros princípios como o da proporcionalidade.

Cf. **O princípio (fundamental) da eficiência.**, p. 521-524 e 536-537. [Acesso em 31 de Agosto de 2014]. Disponível na Internet:

https://www.google.pt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&cad=rja&uact=8&ved=0CC0QFjAC&url=http%3A%2F%2Fsigarra.up.pt%2Fdup%2Fpt%2Fpubls_pesquisa.show_publ_file%3Fpct_gdoc_id%3D5682&ei=5ucCVJq3Nue9ygPw4oEY&usq=AFQjCNGPsX0MTUqh3D3GkbNKqRjXctQ6dg&bvm=bv.74115972.d.bGQ.

¹⁷² No sentido de que a controvérsia é suscitada previamente à efetivação da correlata operação pelo contribuinte, afastando a ideia de que meras situações fáticas hipotéticas poderiam ser objeto de tais atuações consensuais, entre o contribuinte e a administração, a partir da perspectiva conceitual ampla de posicionamentos fiscais prévios autovinculativos, que adotamos ao longo do trabalho.

¹⁷³ Segundo González Cuellar, um dos grandes equívocos da doutrina que nega uma natureza contratual a tais atuações consensuais da administração tributária, é justamente o de identificar como causa do contrato, o nascimento da obrigação tributária, que, como mencionamos, decorre da lei fiscal, em conformidade com o princípio da legalidade. Na verdade, a vontade das partes nos contratos fiscais de determinação, é manifestada no sentido de fixar os elementos de uma relação jurídico-tributária que restam controvertidos, afastando qualquer possibilidade de litígio. Eis a causa ou função de tais contratos, tal como denomina Casalta Nabais. **Los procedimientos tributarios...**p. 77-78 e 80-81 e **Contratos fiscais...**p. 108.

4.1.1.1 Contratos fiscais de determinação ou fixação jurídica

Constatado o propósito direcionado à solução de uma situação jurídica controvertida entre as partes, atribuindo-lhe certeza¹⁷⁴, em prol de princípios como o da segurança jurídica, através da autocomposição, é que tais contratos fiscais prévios são enquadrados como contratos determinativos¹⁷⁵.

É, portanto, sua causa que reafirma a natureza contratual da referida atuação consensual, e que a distingue de demais atividades insertas no domínio da administração concertada¹⁷⁶, inclusive de outros contratos administrativos¹⁷⁷, como os contratos de concessão de benefícios fiscais¹⁷⁸, cujo objeto consubstancia uma troca de prestações entre a autoridade tributária, que concede um benefício fiscal, previsto de forma expressa na lei fiscal, e o contribuinte, cuja contraprestação implica na satisfação em caráter imediato de um interesse público.

¹⁷⁴ A conversão (determinação) de uma relação jurídica controversa, em uma situação certa, reflete o objeto compartilhado pela vontade de ambas as partes, bem como denota os efeitos jurídicos decorrentes da celebração de tal acordo, conferindo-lhe os contornos de contrato, e afastando qualquer objeção acerca da sua natureza. TAMAYO HAYA, Silvia – La transacción: Sus principales caracteres y efectos. In **Estudios en homenaje a la profesora Teresa Puente**. Valência: Universitat de València, 1996. vol. II, p. 791.

¹⁷⁵ GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. – **Los procedimientos tributarios...**p. 78 e KIRKBY, Mark Bobela-Mota – **Contratos sobre o exercício...**p. 282 (n. 329) e 288.

¹⁷⁶ NABAIS, J. Casalta – **Contratos fiscais...** p. 141-146; Onofre Alves – A administração fiscal...p. 599-602; GARCÍA DE ENTERRÍA, E. – **Curso de Derecho administrativo I...**p. 673-679 e GONÇALVES, Pedro – **O contrato administrativo...**p. 24.

¹⁷⁷ Sob uma compreensiva perspectiva do professor Roberto Bustillo Bolado, os contratos fiscais determinativos são enquadrados como contratos (auto)compositivos, a par dos contratos de colaboração e dos contratos de intercâmbio patrimonial. Em contrapartida, os referidos contratos de concessão de benefícios fiscais são reconduzidos à categoria dos convênios contratuais de colaboração, tendo em conta que tais se caracterizam por um acordo de vontade entre partes, cujos interesses por vezes de ordem econômica, são contrapostos, e que ademais, transcendem o escopo de mero intercâmbio patrimonial, sendo direcionados à satisfação de forma direta e imediata de uma finalidade pública. **Convênios y contratos administrativos...**p. 185-202.

A partir de uma visão eminentemente fiscalista, no quadro proposto pelo professor Casalta Nabais, os contratos fiscais prévios que tratamos, abrangeriam a categoria dos chamados contratos relativos à determinação da matéria coletável, eis que seu escopo pode envolver qualquer dos aspectos de gestão do imposto, aferida em uma acepção ampla, que inclui a determinação da matéria coletável, entretanto, não se restringe a ela, conforme mencionamos no capítulo 1, ao dispormos dos elementos afastados da reserva legal. Ademais, outra ressalva há que ser feita. Ao englobar os contratos relativos à determinação da matéria coletável, os contratos fiscais prévios, como sua designação indica, denotam um caráter prévio em relação a qualquer procedimento fiscal, ao contrário das transações fiscais tratadas pelo autor. Na verdade, são direcionados à fixação dos elementos controvertidos da obrigação fiscal, antes mesmo da efetivação das correlatas operações, a partir das quais aquela será constituída, ou então previamente à entrega da declaração do contribuinte, o que destaca o seu acentuado viés preventivo, na condição de mecanismo alternativo de resolução de conflitos (controvérsias). Por fim, devido a sua esfera subjetiva de contratantes, tais contratos, de imediato, já não podem ser identificados com os convênios fiscais, inseridos pelo professor na aludida categoria dos contratos de determinação da matéria coletável. V. **Contratos fiscais...**p. 104-117.

¹⁷⁸ Para um conceito amplo de benefícios fiscais, desenvolvido pelo professor Casalta Nabais, cf. **Contratos fiscais...** p. 123, n. 352.

A propósito, os contratos de colaboração celebrados pela administração tributária, como os de atribuição de benefícios fiscais, não suscitam discussões acerca de sua consonância com a legalidade fiscal, haja vista a correlata habilitação em lei formal, que possibilita a sua efetivação pelas partes. Ademais, ainda que se entenda tratar-se de elemento essencial do imposto, sujeito, portanto, à reserva de lei especial¹⁷⁹, a presença de norma habilitadora a prescrever as hipóteses de concessão de tais benefícios, afasta qualquer suposta ilegalidade atinente a tais contratos fiscais, em relação aos quais a autoridade fiscal atua de modo vinculado na aplicação da lei fiscal.

Em contrapartida, os contratos fiscais prévios, ao serem analisados sob a perspectiva da legalidade, requerem uma abordagem diferenciada, dada a sua própria estrutura, cujo desenvolvimento é imprescindível para fins de uma subsequente verificação da conformidade do instrumento contratual com o referido princípio.

4.1.1.2 Espécie transacional

O contrato determinativo que envolva a fixação dos elementos controvertidos de uma relação jurídico-tributária, mediante concessões recíprocas pelas partes, é qualificado como uma transação, na medida em que o acordo de vontades dos contratantes é direcionado à solução da controvérsia, afastando qualquer possibilidade de litigiosidade acerca do tema¹⁸⁰, o que evidencia seu viés preventivo, isto é, extrajudicial¹⁸¹.

¹⁷⁹ Enquanto o professor Casalta Nabais, dentre outros autores, se posicionam no sentido de incluir os benefícios fiscais como elementos essenciais do imposto, a autora Ana Paula Dourado aponta para uma tendência em contrário, a nível de Direito comparado. De qualquer modo, independentemente do entendimento adotado, os contratos de concessão de benefícios fiscais pressupõem uma lei fiscal habilitadora, cujo conteúdo, ao denotar uma suficiente determinabilidade legal, exclui qualquer violação ao princípio da legalidade. Nesse sentido, ainda que tais aspectos sejam afastados do núcleo dos elementos essenciais do imposto, o fato de estarem insertos na etapa de gestão do tributo, em relação a qual cabe uma margem de atuação à autoridade administrativa, tendo em conta a ideia dos conceitos indeterminados, implica, na verdade, em um argumento adicional, que consolida a legalidade dos aludidos contratos fiscais.

Contratos fiscais...p. 258-265 e **O princípio da legalidade...**p. 106-108.

¹⁸⁰ Nesse sentido João Taborda, Roberto O. Bustillo Bolado, Silvia Tamayo Haya e Onofre A. Batista Júnior, apontam como elementos ou pressupostos da transação: a existência de uma situação controvertida, a intenção de prevenir ou terminar um litígio através da substituição da aludida relação controvertida, por outra, certa e incontestável, bem como a presença de concessões recíprocas pelas partes. Ainda, o autor João Taborda assinala como causa do negócio transacional, a vontade das partes voltada à prevenção, que é o foco do nosso trabalho, ou então ao término de um litígio pela via contratual, através da resolução da controvérsia, cuja potencial litigiosidade lesa inclusive o interesse público. No contexto da contratualização no Direito público, a causa contratual estará inevitavelmente atrelada à prossecução do interesse público, inserto em lei, sendo, portanto, uma “causa normativa”.

Assim como os demais contratos celebrados pela administração, a realização de uma transação fiscal é fundamentada no princípio geral da admissibilidade da contratação administrativa, que delimita o âmbito de sua atuação, inclusive na sua vertente negocial¹⁸².

Ademais, tal como o exercício de qualquer função administrativa, a utilização de uma figura contratual específica, pela autoridade fiscal, pressupõe uma correspondente habilitação legal expressa, em respeito a princípios como o da legalidade, igualdade e segurança jurídica¹⁸³.

Outra exigência para a celebração de uma transação fiscal consiste na disponibilidade pelas partes do objeto contratual, a fim de possibilitar a sua negociação, que resultará em um acordo de vontades entre ambas, no qual restam implícitas concessões de cada uma em relação à posição inicial que sustentavam¹⁸⁴.

V. Contrato de transação...p. 615, 618-620 (nota n. 24), e ss.; **Convenios y contratos administrativos...**p. 204 e ss.; La transacción...p. 795 e ss. e BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves – A administração fiscal...p. 607-610.

¹⁸¹ Ao referirmos aos contratos fiscais prévios, na sua espécie transação, como extrajudiciais, temos em conta que tais são celebrados anteriormente à realização da conjuntura fática de que tratam, ou ainda, previamente à entrega da correspondente declaração fiscal, o que exclui desde já qualquer dúvida acerca da sua classificação, haja vista inexistir sequer um procedimento tributário instaurado. Quanto às distinções entre as transações extrajudiciais e judiciais, cf. GAMA, João Taborda da – Contrato de transação...p. 622-623 e TAMAYO HAYA, S. – La transacción: Sus principales caracteres y efectos...p. 818-819.

¹⁸² GAMA, João Taborda da – Contrato de transação...p. 647. Quanto à autonomia contratual da administração pública na contratualização pública, mormente nos aludidos contratos (administrativos) de subordinação, cf., por exemplo, KIRKBY, Mark Bobela-Mota – **Contratos sobre o exercício...**p. 297 e ss. e 313; CORREIA, J. M. Sérvulo – **Legalidade e autonomia contratual...**p. 429 e ss. e GONÇALVES, Pedro – **O contrato administrativo...**p. 36 e ss. e 80.

¹⁸³ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. – **Curso de Derecho administrativo I...**p. 678 e 680-681; BUSTILLO BOLADO, R. O. – **Convenios y contratos administrativos...**p. 211 e GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. – **Los procedimientos tributarios...**p. 96 e 110-113.

¹⁸⁴ Conquanto se verifique, dada a sua imprescindibilidade nos contratos de transação, as concessões por cada parte não necessitam ser obrigatoriamente paritárias, tendo em conta que não se constata no âmbito de tal relação jurídico-tributária, sequer uma igualdade entre as partes, o que de modo algum inviabiliza a celebração do contrato entre elas, eis que cada uma deverá anuir (em contratar) para a sua realização. Para fins de se afastar qualquer abuso de direito por um dos contratantes, estabelecendo entre tais um equilíbrio contratual, exigido pelo próprio instituto, seja no Direito público ou no Direito privado, é imprescindível uma relação de proporcionalidade entre as prestações incumbidas a cada parte, de modo que aquelas ao figurarem como meio, remetam ao fim que ensejou a realização do aludido negócio jurídico, isto é, o de cumprimento da obrigação fiscal, e mediatamente o de demais interesses públicos, decorrentes das receitas fiscais. V. BUSTILLO BOLADO, R. O. – **Convenios y contratos administrativos...**p. 207.

A propósito, a questão da igualdade entre os contratantes era um dos argumentos em prol da inadmissibilidade da contratação pela administração pública, que partia inclusive de uma remota perspectiva civilista – v. os contratos de adesão celebrados em tal âmbito. De fato, a administração e o particular articulam suas negociações em “pedestais situados em alturas distintas”, haja vista o papel primordial daquela na consecução do interesse público o que, entretanto, não obsta a vontade privada (e sua força) na formação do conteúdo contratual, até porque a participação e a consensualização por parte do contribuinte para a satisfação do aludido fim público, é essencial. Quanto à posição desigual das partes nos contratos de subordinação, v. M.-RETORTILLO BAQUER, S. – La institucion contractual...p. 77-78 e GARCÍA DE ENTERRÍA, E. – **Curso de Derecho administrativo I...**p. 681. No mesmo sentido GONÇALVES, Pedro – **O contrato administrativo...**p. 102-105, ao se referir em relação à supremacia jurídica da administração no

Tendo em conta que o escopo da transação se reflete na determinação de aspectos controvertidos da obrigação fiscal, que inviabilizam o seu cumprimento, e que na maior parte das vezes, pressupõe a fixação do respectivo contexto fático, conforme já mencionamos, tais elementos, objeto do contrato, não são sujeitos à reserva legal.

Logo, na medida em que não decorram de lei especial, ao menos com o grau de determinabilidade exigido pela legalidade fiscal, são afastados do campo da indisponibilidade da obrigação fiscal¹⁸⁵, que trata exclusivamente dos elementos essenciais do imposto, o que viabiliza a negociação (ou disposição) dos demais aspectos do imposto por ocasião da efetivação de uma transação fiscal¹⁸⁶.

Na verdade, a celebração do aludido contrato fiscal não implica na disposição ou mesmo na renúncia do crédito fiscal, pelo contrário, a sua realização possibilita a satisfação da obrigação tributária, ao concretizar os aspectos até então nela incertos¹⁸⁷.

Quanto ao grau de incerteza requerido para fins de se transacionar, sua precisão há que ser estabelecida em consonância com os demais pressupostos da transação.

Haja vista que a realização do referido negócio jurídico denota uma disponibilidade pelas partes, em relação ao conteúdo contratual, eis que ao serem objeto de negociação por aquelas, a sua conclusão exigirá de ambas, concessões recíprocas, as dúvidas decorrentes da contrariedade de posições, hão de situar-se no âmbito do poder de disposição de cada qual.

Nesse sentido, os conceitos jurídicos efetivamente indeterminados¹⁸⁸, nos quais restam insertos aspectos de gestão do imposto, afastados, portanto, do seu núcleo essencial,

âmbito do contrato administrativo, remete à “lógica da função”, que convive com um “espaço de paridade das partes”, inerente à estrutura contratual, à sua formação, dada a necessidade de consenso entre os contratantes. Em contraposição, a autora González-Cuellar Serrano entende que, haja vista as modificações das relações tributárias entre o fisco e o contribuinte, se constata uma posição de igualdade entre ambos, resultante de sua sujeição à lei. **Los procedimientos tributarios...**p. 49 e 133-134 (no tocante à proporcionalidade das prestações).

¹⁸⁵ Segundo Fernando Pérez Royo, o princípio da indisponibilidade da obrigação tributária, que complementa o da inderrogabilidade de tal relação jurídico-tributária, reflete uma proibição à administração, de renunciar ao crédito tributário, bem como o de transmiti-lo a terceiro, ainda que de modo oneroso, e tampouco pode aceitar uma troca ou novação no tocante ao respectivo sujeito passivo. Todavia, conforme ressalva o autor, a própria lei fiscal pode flexibilizar tal princípio, atribuindo em certos casos, o poder de disposição de um crédito fiscal, tendo em conta exigências do próprio interesse público, tal como nas hipóteses legais de transação fiscal, com o que não concordamos, dentre outros motivos, que conforme tratamos, pelo fato de que é a sua precisa celebração que viabiliza o cumprimento da obrigação fiscal. Cf. **Derecho financiero...**p. 149- 151.

¹⁸⁶ De modo que o princípio da indisponibilidade da obrigação fiscal figura como um limite ao conteúdo da transação, e não na condição de um preceito proibitivo. V. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. - **Los procedimientos tributarios...**p. 77-80, 86-87 e 132.

¹⁸⁷ GAMA, João Taborda da – Contrato de transação...p. 668-669.

e que implicam na atribuição de uma margem de apreciação, e por vezes de discricionariedade, ao aplicador da lei fiscal, é que autorizam a celebração de uma transação fiscal.

Logo, somente pela via interpretativa, que identifica os referidos conceitos, é que é possível estabelecer se a incerteza sustentada pelas partes, figura na condição de pressuposto de um negócio jurídico transacional.

Contudo, na maior parte dos casos, a controvérsia entre as partes, decorrente de dúvidas acerca das consequências fiscais atinentes a uma dada conjuntura fática, envolve inclusive a sua determinação, eis que, ao decorrer em regra de um complexo integrado de operações empresariais, levanta incertezas quanto aos seus reais contornos, mormente para o contribuinte, inviabilizando a sua valoração ou qualificação jurídica.

De modo que a imprecisão fática, para fins de se admitir a realização de uma transação fiscal, deve necessariamente ser aferida a partir de critérios de proporcionalidade, que permitem estabelecer uma relação entre os meios empregados pela administração tributária na apuração da verdade material, haja vista o conjunto de fatos controversos, e o resultado obtido, em termos de satisfação do interesse público.

É que tendo em conta o parâmetro da justiça fiscal, a ser alcançado pelo fisco, no contexto de uma imposição tributária na qual restem intrínsecas considerações de igualdade e capacidade contributiva, a sua atuação se pautará pela verificação da efetiva situação fática, em razão da qual o contribuinte será tributado, isto é pelo princípio da investigação ou verdade material¹⁸⁹.

Entretanto, na hipótese de manifesta desproporcionalidade entre os esforços na prossecução do aludido princípio e o resultado decorrente, ou na impossibilidade de apuração da verdade real, justifica-se o recurso à transação, que ao figurar como uma via contratual pela qual as partes fixam a situação fática até então incerta, bem ainda os elementos controvertidos da corresponde obrigação fiscal, confere segurança jurídica à relação jurídico-tributária estabelecida entre ambos.

¹⁸⁸ A propósito, o professor Saldanha Sanches admite no Direito Fiscal, a existência de zonas com um tal grau de indeterminabilidade e insegurança, que devido à inviabilidade na sua determinação mediante uma investigação pela administração tributária, podem conduzir à realização de acordos, a fim de precisá-las, como ocorre nos casos dos preços de transferência. **A quantificação da obrigação...**p. 427.

¹⁸⁹ Efetivamente a prossecução do aludido princípio será conciliada com a eficiência da administração tributária, no cumprimento do interesse público, inserto na lei fiscal, de modo que, se há um descompasso entre ambos com uma preponderância do primeiro, se justifica a realização da transação fiscal entre as partes, em prol de uma atuação administrativa eficiente, consentânea com a legalidade fiscal. Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves – A administração fiscal...p. 604-605.

É nesse sentido que no âmbito das negociações do contrato de transação, prevalece a verdade formal, não se aferindo qual dos dois tem razão na controvérsia, inclusive pelo fato de que a intenção das partes é a de eliminar quaisquer incertezas, através de um acordo de vontades quanto à determinação da matéria (fática e jurídica) controvertida, mediante concessões recíprocas¹⁹⁰.

A propósito, é imprescindível que cada qual ceda na sua posição inicial para a finalização de um negócio determinativo transacional, do contrário, pode se configurar uma aceitação da pretensão sustentada pela outra parte ou uma renúncia de direitos¹⁹¹, desnaturando-se a referida figura contratual.

Na verdade, a verificação quanto à reciprocidade de concessões pelos contratantes, somente é possível tendo em conta a posição inicial de cada, cuja constatação é por vezes demasiado complicada, ou mesmo inviável, conforme o teor de incerteza quanto os direitos que os dois julgam titularizar, que pode ser de uma tal dimensão a ponto de tanto a administração como o contribuinte iniciarem as negociações sequer com uma prévia opinião consolidada a respeito.

Tendo em vista tais casos, é que a criteriosa afirmação de que a transação admite como consequência eventual uma novação, se remete¹⁹². Isso na medida em que se dá a substituição de elementos (fáticos e jurídicos) dúbios que envolvam a obrigação fiscal, por outros certos, ausentes quaisquer indícios de cedências mútuas¹⁹³.

O que não torna a figura contratual em questão, inapta a integrar uma das manifestações de atuação da administração fiscal, pelo fato de consubstanciar uma realidade inserta no conjunto dos contratos fiscais de determinação ou fixação jurídica.

4.2 Análise dos contratos fiscais prévios sob a ótica do princípio da legalidade

A partir do quadro traçado acerca do contrato determinativo, na sua modalidade transação fiscal, é então factível quaisquer ponderações em relação à admissibilidade de

¹⁹⁰ GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. – **Los procedimientos tributarios...**p. 90 e 128.

¹⁹¹ GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. – **Los procedimientos tributarios...**p. 131.

¹⁹² Tal como ressalta Silvia Tamayo Haya, a despeito das eventuais consequências novatórias decorrentes de uma transação, não há a aplicação da disciplina atinente à novação, mantendo-se aquela concebida para a figura transacional, eis que, segundo a autora, uma transação com efeitos novatórios de modo algum se identifica com um contrato de novação. La transacción...p. 803-804. No mesmo sentido, cf. SOUSA, Miguel Teixeira de – **Estudos sobre o novo processo civil**. Lisboa: Lex, 1997, p. 207 e LIMA, Pires de; VARELA, Antunes – **Código civil anotado**. 4^a ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1997, vol II, p. 931.

¹⁹³ BUSTILLO BOLADO, R. O. – **Convenios y contratos administrativos...**p. 206-207.

tais contratos fiscais prévios sob a ótica de um reformulado princípio da legalidade, que em razão do seu papel essencial na estruturação do Direito fiscal, sopesado com demais princípios jurídicos especiais e gerais, reflete a conformidade do referido instituto com o próprio ramo fiscal.

Retomando o que mencionamos, a questão da celebração de uma transação fiscal pela administração tributária se reconduz à sua capacidade contratual, cuja aceitação de modo assente pela doutrina, e com os devidos ajustes, afasta eventuais controvérsias quanto ao seu teor conforme às exigências da legalidade, conquanto haja uma expressa previsão legal, habilitando a sua utilização no domínio do Direito público, sob uma perspectiva do modelo continental¹⁹⁴.

Quanto ao conteúdo transacionado é que cabem importantes ressalvas, com o fim de evitar quaisquer violações ao referido princípio.

Partindo dos pressupostos do contrato de transação, em relação aos quais nos referimos reiteradamente, denota-se neles intrínseco, tanto o poder de disposição que cada parte deve obrigatoriamente deter, concernente ao objeto negociado, bem como a controvérsia que lhe envolve, haja vista a assunção de posições distintas por ambos.

No contexto do Direito fiscal, tal disponibilidade, ao se refletir em uma margem de atuação conferida à administração fiscal, que lhe habilita a negociar com o contribuinte, componentes da obrigação fiscal, afastados da reserva legal, decorre dos conceitos verdadeiramente indeterminados, conforme já fizemos menção.

É que os referidos conceitos jurídicos, ao tratarem de aspectos de gestão do imposto, atribuem em relação a tais, um espaço de apreciação ou ainda de decisão ao fisco, em perfeita consonância com o princípio da legalidade, que por sua vez, requer que apenas os elementos essenciais do imposto sejam determinados de modo suficiente pela lei especial, permitindo que no tocante aos demais, seu texto se remeta com uma significativa flexibilidade, exigida inclusive em razão da própria inaptidão legal constatada, em abranger uma pluralidade ilimitada de situações fáticas relevantes para o Direito.

¹⁹⁴ A despeito de focarmos numa base de inspiração continental ao longo do nosso trabalho, julgamos que em alguns aspectos, dada a sua dimensão, julgamos pertinente que ao menos algumas observações acerca de seu tratamento a partir do modelo da “common law” sejam feitas, sendo que a questão dos contornos da legalidade na referida matriz jurídica, assume uma significativa importância para o próprio desenvolvimento da temática que nos propusemos a examinar. Por razões didáticas principalmente, tal matéria será objeto de uma apropriada abordagem em tópicos seguintes.

Portanto, a transação fiscal é dirigida a situações de efetiva incerteza jurídica, referentes a aspectos que não integram o núcleo do imposto, tais como o valor de mercado de um dado bem ou a vida útil de bens econômicos, para fins de amortização pela sua deterioração, que ao serem precisados, em resultado de um consenso entre o contribuinte e a administração, o que exigiu concessões por ambos, confere segurança jurídica e estabilidade à correspondente relação jurídico-tributária, possibilitando o seu cumprimento.

De modo que a figura transacional é mais um instrumento integrado no leque de (novas) atuações da administração, direcionadas à concretização da lei fiscal, e, por conseguinte, ao adimplemento da obrigação fiscal que dela emana, em plena observância ao princípio da legalidade.

No escopo de concretizar a norma fiscal, que modela toda atividade administrativa, os próprios elementos essenciais são concebidos de modo um tanto diverso. É que o reestruturado princípio da legalidade com o qual trabalhamos, demanda uma determinabilidade suficiente em relação aos referidos aspectos, o que não se confunde com uma exigência de sua pormenorização no âmbito de uma lei fiscal.

Tendo em conta tal maleabilidade, inclusive no que respeita ao núcleo essencial do imposto, é que se admite uma relativa abertura legal referente aos seus elementos, que há de ser expressamente prevista por lei especial¹⁹⁵, conforme erige a legalidade fiscal.

¹⁹⁵ Nesse sentido NABAIS, J. Casalta – **Contratos fiscais...**p.260 e 264; BUSTILLO BOLADO, R. O. – **Convenios y contratos administrativos...**p. 210 e KIRKBY, Mark Bobela-Mota – **Contratos sobre o exercício...**p. 281 (nota de rodapé n. 329), 293-296 e 322-331, que trata justamente da celebração de contratos administrativos de fixação de determinada situação jurídica, em especial os de natureza transacional, que contemplem atividades vinculadas, como a verificação dos pressupostos de fato e a interpretação de normas atinentes aos elementos essenciais do imposto. A partir de uma visão material e teleológica do princípio da legalidade, o autor admite a realização de tais contratos compositivos que envolvam as referidas competências vinculadas, conquanto o seu propósito reste na elucidação das questões de efetiva incerteza jurídica, afastando nessa medida, uma contratação por puro comodismo das partes. Ademais, em relação à transação fiscal, Kirkby assinala o seu papel preponderante no preenchimento de conceitos de valoração, mormente os atinentes à base do imposto, e que de modo algum viola a legalidade fiscal, pelo contrário, sua utilização é por ela exigida na prossecução do interesse público na lei fiscal, conjugada ainda com princípios como o da eficiência e eficácia administrativa, bem ainda os da segurança jurídica, proteção da confiança, autonomia pública contratual e por fim, o princípio da participação dos particulares na formação das decisões administrativas. Assim, os contratos fiscais prévios que tratamos, na condição de contratos administrativos substitutivos de atos administrativos, admitem o recurso a métodos interpretativos no que concerne aos elementos essenciais do imposto, que se manifestam por conceitos não tão precisos, haja vista uma exigência pela legalidade fiscal, de uma determinação normativa suficiente, a ponto de suscitar dúvidas ou mesmo controvérsias, que inviabilizam a aplicação da lei fiscal. A propósito, tal raciocínio pode ser aplicado às informações fiscais prévias autovinculativas, que, por se qualificarem na maior parte das vezes como atos administrativos, não suscitam os questionamentos decorrentes da contratualização da atividade administrativa vinculada, de modo que ao refletirem o exercício da função administrativa, a princípio em caráter unilateral, isto é, impositivo, acomodam no seu bojo a interpretação de normas fiscais, a par do exercício de uma margem de livre apreciação atribuída por conceitos efetivamente

Nesse sentido, nos termos da lei fiscal habilitadora, é possível que aspectos essenciais do imposto sejam dispostos por via contratual, contanto que os contratantes se limitem à sua concretização a partir de métodos interpretativos¹⁹⁶.

4.2.1 Discricionariedade, vinculatividade ou momentos de alternância?

De qualquer maneira, eleita a regra-pressuposto de que as transações fiscais requerem uma margem de livre apreciação ou ainda de discricionariedade, em relação aos elementos controversos da obrigação fiscal, a ideia é que a sua fixação através de um consenso entre as partes, e a partir de um mecanismo de autovinculação bilateral, afasta a concepção de atuação discricionária¹⁹⁷.

A despeito de alguns autores qualificarem como uma discricionariedade compartilhada o contexto no qual as partes dialogam, e por meio de concessões recíprocas¹⁹⁸, determinam os aspectos dúbios da relação jurídico-tributária, de forma a torná-los certos, o fato é que se trata de realidades distintas, o que inviabiliza qualquer aproximação conceitual.

Isso porque a razão (fiscal) de ser da discricionariedade, em uma acepção ampla, e que resta intrínseca em seu conceito, é a da melhor aptidão da autoridade pública na aplicação da lei fiscal, perante situações de efetiva indeterminabilidade jurídica, que, em regra, pressupõem uma incerteza fática, cuja apuração é inviável, conforme previamente mencionamos.

Logo, se a competência discricionária é outorgada pela lei ao fisco, precisamente em razão da sua figura, associar tal conceito à negociação estabelecida pelas partes, em um contexto transacional, é desnaturá-la.

De fato, a transação fiscal, na condição de um contrato determinativo, pressupõe uma discricionariedade pela autoridade pública em relação ao objeto negociado¹⁹⁹,

indeterminados, que podem resultar em uma aplicação vinculada ou discricionária da lei fiscal. Em sentido contrário, Sérvulo Correia inadmitte, em regra, a contratualização pela administração de atividades vinculadas, cf. **Legalidade e autonomia contratual...**p. 745.

¹⁹⁶ Preservando-se a máxima referida ao longo do trabalho segundo a qual em relação aos elementos essenciais do imposto, a administração atua de modo vinculado, isto é, desprovida de quaisquer competências discricionárias, em consonância com o que prevê o princípio da legalidade.

¹⁹⁷ Acerca das fontes autovinculativas bilaterais, cf. previamente o tópico 3.1.3.

¹⁹⁸ ROSEMBUJ, Tulio – La resolución alternativa...p. 100-102.

¹⁹⁹ Tal discricionariedade em um sentido amplo, reitera-se, é atribuída no bojo de conceitos jurídicos verdadeiramente indeterminados, disposto por lei especial. V. BUSTILLO BOLADO, R. O. – **Convenios y**

contudo, tendo em conta o âmbito contratual no qual os contratantes anuem quanto aos pontos controvertidos, determinando-os por ocasião de mútuas cedências, e vinculando-se quanto ao conteúdo contratado, a competência discricionária é reduzida à zero.

É que a opção em (auto)vincular-se ao objeto contratado, atrelando-se a um contrato de transação, se opõe ao conceito elementar de discricionariedade, isto é, o de competência legal atribuída à administração pública, que a partir de uma margem de atuação, formula a decisão mais adequada à prossecução do interesse público.

Em contrapartida, em um contrato determinativo, o teor decisório que mais se ajusta ao cumprimento da finalidade pública, decorre de um consenso entre o fisco e o contribuinte, cuja participação é imprescindível ao seu alcance.

Ainda que a discricionariedade seja objeto de renúncia pela autoridade tributária, quando da sua escolha em se (auto)vincular à situação fixada pela via transacional, consonante o raciocínio que desenvolvemos, é imprescindível, reitera-se, a sua preexistência a fim de viabilizar qualquer disposição ou negociação pelas partes, razão pela qual a análise da própria competência discricionária e dos elementos sobre os quais incide, é de fundamental relevância, eis que, se desvirtuada, torna o conteúdo transacionado, discrepante com o princípio da legalidade.

É nesse contexto que a assertiva segundo a qual, “vinculação e discricionariedade são pois apenas dois conceitos limites da realização do princípio da legalidade”, se perfaz²⁰⁰.

4.3 Notas a respeito da admissibilidade de contratualização fiscal a partir de uma legalidade inserida no contexto da “common law” norte-americana

A perspectiva de legalidade eleita na análise das diferentes manifestações da atuação administrativa, mormente a da contratualização no Direito fiscal, direcionadas à concretização progressiva da lei fiscal, decorre de uma base jurídica consolidada no modelo continental europeu.

contratos administrativos...p. 211, ss. e 216, GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. – Los procedimientos tributarios...p. 168-171; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves – A administração fiscal...p. 606 e KIRKBY, Mark Bobela-Mota – **Contratos sobre o exercício...**p. 281-296 e 313-315, que ao contrário dos demais estabelece uma distinção entre margem de livre apreciação e a discricionariedade estrita.

²⁰⁰ SOARES, Rogério E. – **Direito Administrativo I...**p. 56 e de certa forma AMARAL, Freitas – Curso de Direito administrativo...p. 98.

Tendo em conta as dimensões que assume a temática desenvolvida, em especial a dos contratos fiscais, cujo emprego se dá tanto em sistemas jurídicos inspirados na “civil law”, como na “common law”, e que ademais se inter-relacionam, tal como ocorre nos “advance pricing agreements”, os “APA’s”, ou acordos prévios de preços de transferência, é que julgamos pertinente ao menos um singelo tratamento de tais figuras, sob a ótica de uma legalidade delineada pela lógica da “common law”.

O ponto de partida que nos viabiliza estabelecer um paralelo entre os dois conceitos de legalidade é justamente a origem comum na concepção do “rule of law”²⁰¹.

4.3.1 Origem comum em uma concepção unitária do “rule of law”

Em termos mais precisos, a ideia representada pelo termo “rule of law”, adquire contornos distintos, conforme o país no qual ela se manifesta²⁰², contudo, em razão da tendência uniformizadora, ao menos em alguns aspectos, inclusive em relação a regimes jurídicos de matriz diversa, e sobretudo pela sua essência que inspirou os dois modelos, é que é possível partir de uma abordagem unitária da sua definição.

O conceito do “rule of law” reflete uma estrutura normativa e institucional própria do Estado moderno, no contexto do qual, e com base em específicas concepções de caráter filosófico e político, compete ao respectivo sistema jurídico, a função de tutela de direitos individuais, pela via da limitação do poder político, haja vista sua inclinação a atuar de forma arbitrária e abusiva em relação às prerrogativas que lhe são conferidas²⁰³.

É a partir de sua condição de figura institucional e legal, que decorre do “rule of law” o desenvolvimento dos princípios fundamentais de distribuição e diferenciação de poderes, que no seu escopo protetivo, estabelecem em termos quantitativos e qualitativos, a configuração do Estado moderno²⁰⁴.

²⁰¹ Tal como nas “advance tax rulings” ou “ATR’s” tratadas no capítulo 2, a opção pela expressão denota o escopo de abranger uma série de figuras que, ainda que se inspirem numa ideia essencial, assumem configurações distintas, conforme a sua evolução, o que, contudo, não inviabiliza a sua abordagem a partir de uma concepção unitária.

²⁰² Inclusive nos próprios sistemas jurídicos que traduzem o modelo europeu continental, se verificam particularidades em cada qual, o que é evidenciado pelas expressões que remetem de forma compatível, mas não como sinônimos, ao termo “rule of law”, tais como “Rechtsstaat” e “État de droit”. ZOLO, Danilo – The rule of law: A critical reappraisal. In **The rule of law: History, theory and criticism**. Dordrecht: Springer, 2007, p. 3-18.

²⁰³ ZOLO, Danilo – The rule of law...p. 18-19.

²⁰⁴ ZOLO, Danilo – The rule of law...p. 19.

Numa abordagem diversa, a ideia elementar do “rule of law” implica que o povo deva necessariamente ser governado pelo Direito, o que acarreta ao menos duas assunções, a de que as autoridades políticas ao governarem, direcionem a conduta dos sujeitos em conformidade com o Direito, e a de que efetivamente o Direito atue na determinação da conduta humana²⁰⁵.

Em ordem a cumprir o papel que lhe é inerente, as leis que ele reflete hão de deter em um certo grau, alguns atributos, quais sejam, o da generalidade, promulgação, irretroatividade, clareza, bem ainda, o da ausência de contradições e de prescrições impossíveis, estabilidade e o da consistência na sua aplicação²⁰⁶.

Tendo em conta as perspectivas do “rule of law”, em qualquer uma já se verifica de imediato, aspectos que assumem delineamentos distintos no modelo da “common law” e no continental.

É o caso da separação de poderes, que a despeito de eleger a mesma lógica de tutela dos direitos individuais, limitando-os, a atribuição de tais, se faz de modo diverso em cada matriz, o que resulta em disposições diferentes, apesar de se tratar do mesmo princípio.

Do mesmo modo, a despeito do consenso, tanto na “common law” como na “civil law”, quanto aos atributos que as leis devem ter para o fim de determinar condutas, cada qual afere-os sob uma ótica distinta.

A questão do grau de determinabilidade legal, que envolve tanto a generalidade como a clareza das leis²⁰⁷, e exigido, portanto, pela concepção da “rule of law”, assume matizes diversos, conforme o modelo no qual é estudada.

Enquanto que os sistemas jurídicos de matriz continental primam pela certeza jurídica, exigindo para tanto, leis precisas e determinadas, a ponto de viabilizar a orientação de condutas humanas e, sobretudo, a tutela de direitos fundamentais, na “common law”, em especial, no regime norte-americano, é assente o entendimento quanto

²⁰⁵ Segundo Andrei Marmor, é recorrente o equívoco em se confundir o conceito de “rule of law”, cujo âmbito é mais restrito, com o ideal do “rule of good law”, que envolve o respeito a direitos fundamentais como liberdade e dignidade humana. Acerca da definição de “rule of law”, apontada pelo autor, cf. *The rule of law and its limits. USC Public Policy Research Paper Series*. n. 16 (2003), p. 1-2.

²⁰⁶ MARMOR, Andrei – *The rule of law*...p. 6-11 e ss. e FULLER, Lon L. – **The morality of law**. ed. rev. Londres: Yale University Press, p. 38-93.

²⁰⁷ Quanto a tais atributos exigidos pelo “rule of law”, cf. MARMOR, Andrei – *The rule of law*...p. 16-18 e 32-34.

à inevitabilidade da indeterminação legal²⁰⁸, tanto assim que sua própria constituição é pautada pela indeterminabilidade de inúmeros preceitos²⁰⁹.

Na verdade, a questão da (in)determinabilidade das leis resta intimamente vinculada à referida separação de poderes, cuja configuração, sob uma viés da “common law”, implica na atribuição ao legislativo da função de disposição de um quadro legal, cabendo ao executivo, nomeadamente às agências que integram o núcleo administrativo, nos Estados Unidos, uma disciplina normativa específica da matéria, cujo controle é exercido de modo ostensivo pelos tribunais²¹⁰.

A ideia é que no âmbito de tais agências é que resulte a efetiva compatibilização de interesses, por vezes antagônicos, de grupos representativos de diferentes setores sociais²¹¹, e a partir daí, decorra a produção normativa, legitimada, pois, pela lógica de uma democracia pluralista e direta²¹².

Razão pela qual não se verifica qualquer prevalência da figura do parlamento na atividade normativa, que ao ser objeto de recorrente delegação, resta então caracterizada por uma significativa descentralização, ao contrário do (centralizado) modelo continental²¹³, no qual a lei editada pelo órgão legislativo, assume um especial destaque no conjunto das fontes legais.

A liberdade da atuação administrativa que resulta, portanto, da inexigibilidade de sua conformação a leis parlamentares, no domínio do Direito fiscal, é reafirmada pelos amplos poderes conferidos à correspondente agência norte-americana, denominada

²⁰⁸ MAXEINER, James R. – Some realism about legal certainty in the globalization of the rule of law. In **The rule of law in comparative perspective**. Dordrecht; New York: Springer, 2010, p. 43-49.

²⁰⁹ Cf. CHARLOW, Robin – America’s constitutional rule of law: Structure and symbol. In **The rule of law in comparative perspective**. Dordrecht; New York: Springer, 2010, p. 89-92.

²¹⁰ MONCADA, Luís Cabral de – “Rule of law”, procedimento normativo e legalidade; uma perspectiva comparada. **Revista “Polis”**. Separata n. 4 (1996), p. 13-15.

²¹¹ Conforme ressalta Luís Cabral de Moncada, a própria concepção funcional de lei é diferente no modelo da “common law”, a partir do qual ela seria predominantemente um instrumento de tutela de interesses, em contraposição da matriz continental, que lhe atribui como finalidade, o alcance do teor axiológico nela incutido, ou mesmo o de sinalização da prevalência do legislativo como órgão decisor. “Rule of law”, procedimento normativo...p. 26. Eis a dificuldade de compreensão de um dado sistema, partindo de concepções oriundas de um modelo com uma lógica diversa.

²¹² MONCADA, Luís Cabral de – “Rule of law”, procedimento normativo...p. 24-26.

²¹³ Em termos de atividade legislativa, o modelo continental tende ao menos a ser centralizado em comparação ao da “common law”, caracterizado pela patente descentralização na produção normativa, bem ainda pela inexistência da precedência e reserva de lei parlamentar, características da legalidade continental. MONCADA, Luís Cabral de – “Rule of law”, procedimento normativo...p. 13-14 e 24-25.

“Internal Revenue Service” ou “IRS”, pelo Código fiscal, o “Internal Revenue Code” ou “IRC”, em especial pelo § 7801(a)²¹⁴.

Nesse sentido, a legalidade, em cotejo às manifestações da atividade administrativa no contexto da “common law”, há que ser aferida sob um viés distinto, tendo em conta o relativo papel da lei parlamentar.

4.3.2 Habilitação genérica de contratar e sua consonância com uma legalidade modelada por parâmetros diversos

Haja vista a essência da “rule of law”, que ao refletir a determinação de condutas, prioriza a tutela de direitos individuais, é a partir de tal perspectiva imediata, isto é, desprovida da intermediação da lei, que a legalidade deve ser analisada.

Na medida em que à agência norte-americana são conferidos amplos poderes na aplicação da lei fiscal, o que inclui a sua permanente densificação, no âmbito de uma atuação normativa alargada, a competência da IRS se estende à celebração de contratos com o contribuinte, conforme dispõe o § 7121-1(a) do Código fiscal dos Estados Unidos, o IRC²¹⁵.

Trata-se dos designados “closing agreements”, cuja natureza transaccional emana da exigência de reciprocidade nas concessões realizadas pelas partes, com o escopo de determinação dos pontos controversos da obrigação fiscal, atinentes ao rendimento bruto,

²¹⁴ Segundo o referido § 7801(a) “o Representante [da agência ou “The Commissioner”], com a aprovação do Secretário [do Tesouro norte-americano, responsável pela política fiscal dos Estados Unidos], há que prescrever toda a regulamentação e regulação necessárias para o cumprimento do Código (exceto na hipótese de atribuição expressa da referida autoridade, pelo Código a qualquer outra pessoa que não corresponda a um membro do Departamento do Tesouro), incluindo toda e qualquer regulamentação ou regulação imprescindíveis em razão de alteração da lei em matéria fiscal.” Cf. o texto original em http://www.ecfr.gov/cgi-bin/retrieveECFR?gp=1&SID=9f13f69b5d2e8c8d64c7fdb278f7f37&ty=HTML&h=L&n=pt26.18.301&r=P&ART#se26.18.301_17805_61.

²¹⁵ Nos termos do §7121-1(a), “o Representante [da IRC, “The Commissioner”] pode celebrar um acordo escrito com qualquer pessoa, relativo a uma obrigação que envolva aquela (ou qualquer pessoa ou Estado em nome do qual atua), referente a um imposto sobre o rendimento, correspondente a qualquer período fiscal, cujo término seja anterior ou subsequente à data do aludido acordo. Um ‘closing agreement’ pode ser celebrado em qualquer caso no qual se detone alguma vantagem em encerrá-lo de forma permanente e conclusiva, ou ainda em decorrência de adequadas e suficientes razões expostas pelo contribuinte, favoráveis à realização de um ‘closing agreement’, e quando determinado pelo Representantes que os Estados Unidos não estará sujeito a qualquer desvantagem resultante do referido acordo.” Cf. o texto original em http://www.ecfr.gov/cgi-bin/retrieveECFR?gp=1&SID=9f13f69b5d2e8c8d64c7fdb278f7f37&ty=HTML&h=L&n=pt26.18.301&r=P&ART#se26.18.301_17121_61.

depreciações, entre outros²¹⁶, de modo a torná-los certos, viabilizando o seu cumprimento, e afastando qualquer possibilidade de eventuais litígios²¹⁷.

Pelo fato de tais contratos admitirem a negociação, e fixação pelos contratantes, de aspectos atinentes a situações jurídico-tributárias presentes e futuras²¹⁸, sua esfera de atuação é mais ampla, abrangendo, a propósito, a figura dos contratos fiscais prévios que analisamos no capítulo em questão.

Quanto à questão de sua conformidade com uma concepção de legalidade estruturada, a partir da lógica da “common law”, tendo em conta a referida habilitação legal genérica, é necessário a eleição de outros parâmetros para uma tal ponderação.

De modo que a celebração dos “closing agreements” somente se coaduna com o aludido princípio, ao respeitar direitos individuais tais como o da liberdade e o da propriedade, o que é aferido por critérios de justiça material e processual, devidamente controlados pelos tribunais²¹⁹.

Partindo da configuração da figura transacional, que ao pressupor concessões mútuas pelas partes, afastando quaisquer renúncias de direitos na determinação dos elementos controvertidos, estabelecidos em decorrência de um consenso entre ambas, e tendo em vista uma finalidade preventiva de conflitos, não se verifica de modo algum a violação de direitos subjetivos que justifiquem uma tutela judicial, com os direitos processuais que lhe são inerentes, sob a ótica da doutrina do “due process of law”²²⁰.

²¹⁶ Como em qualquer transação fiscal, os pontos controversos da obrigação fiscal, objeto de negociação pelas partes, remetem-se a aspectos atrelados à gestão do imposto, que podem envolver a determinação ou quantificação da base tributável.

²¹⁷ BERMAN, Daniel S.; BERMAN, Joseph – Closing agreements and compromises under the new policy of the Internal Revenue Board. **Mississippi Law Journal**. vol. 25 (1954), p. 236-237 e TERRY, Robert J. – The scope of closing agreements. **Tax Notes**. vol. 59 (Abril 1973), p. 428.

²¹⁸ BERMAN, Daniel S.; BERMAN, Joseph – Closing agreements...p. 237.

²¹⁹ Trata-se, portanto, de uma legalidade justicialista, ao contrário do modelo legalista que caracteriza os sistemas jurídicos de matriz continental. MONCADA, Luís Cabral de – “Rule of law”, procedimento normativo...p. 5-6.

²²⁰ Ao tratar do viés procedimental do “due process of law”, Carlo Romano aponta a necessidade de observância por parte da administração fiscal, de parâmetros mínimos de justiça em relação ao indivíduo, tais como o direito de uma audiência previamente à prolação de uma decisão administrativa, bem ainda uma “judicial review” no tocante à atividade administrativa que envolva direitos constitucionais, nomeadamente quando se refira a questões jurídicas. No tocante ao aspecto substancial do “due process of law”, a exigência é a de que a atuação administrativa seja baseada em critérios intrínsecos de justiça e equidade. **Advance tax rulings**...p. 290-291.

Tendo em conta o contexto de negociações no qual são fixadas as questões controvertidas, a partir de um consenso de ambas as partes, e não de uma decisão unilateral por parte da administração, não se verifica a necessidade de observância de tais requisitos, exigidos pela doutrina do “due process of law”. Ademais, partindo do pressuposto da imprescindibilidade de participação e anuência do contribuinte, quanto à determinação dos elementos incertos que inviabilizam o cumprimento da obrigação fiscal, à partida não restam presentes quaisquer indícios de um tratamento injusto em relação ao particular, eis que a própria

Logo, na perspectiva de uma legalidade justicialista, própria do modelo da “common law”, não se verifica qualquer violação ao seu conteúdo, por ocasião da celebração dos “closing agreements”.

5. Consolidação dos contratos fiscais prévios na figura dos “advance pricing agreements” e no sistema de “advance tax rulings” holandês

“APAs are intended to supplement the traditional administrative, judicial, and treaty mechanisms for resolving transfer pricing issues and tax base allocation. They are assumed to be most useful when traditional mechanisms to allocate income of related-party business within the multinational group fail or are difficult to deploy because of a lack of institutionalization in international taxation and the transfer pricing systematic.” (Markus Brem)

5.1 A problemática internacional dos preços de transferência

Na esfera do direito tributário internacional, pautada pela dinâmica e complexidade das operações transfronteiriças efetivadas por empresa multinacionais, a questão que talvez mais suscite controvérsias, promovendo esforços de dimensões globais na sua resolução, é a dos preços de transferência, em relação aos quais foi concebido, dentre os diversos mecanismos formulados para fins de lidar com as problemáticas que deles decorrem, um contrato fiscal prévio, o designado “advance pricing agreement” ou “advance pricing arrangement” – APA’s.

Tais acordos prévios de preços de transferência, em consonância com o escopo para o qual foram projetados, percorrem um trajeto evolutivo em paralelo ao desenvolvimento de conceitos que envolvem os preços de transferência, tais como o princípio do “arm’s length” e seus métodos determinativos.

Nesse sentido, na medida em que são atribuídos contornos mais flexíveis ao parâmetro do “arm’s length”, sem incorrer, contudo, na sua desnaturação, o campo de atuação dos APA’s resta ampliado.

O fator propulsor na criação de um princípio que garantisse a livre concorrência no mercado internacional, consistiu principalmente na complexidade de determinação e quantificação da base tributável, atinente à imposição tributária devida, em razão das transações de bens ou de serviços entre empresas vinculadas, situadas em diferentes jurisdições, e que portanto, não estariam sujeitas à dinâmica de mercado²²¹.

²²¹ CÂMARA, Francisco de Sousa da; SANTIAGO, Bruno – Ac. TC n. 252/05 (preços de transferência...p. 24.

A despeito das particularidades referentes à legislação interna de cada país²²², em termos gerais, conforme define o artigo 9, parágrafo 1, alíneas a) e b), da Convenção Modelo da OCDE em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o patrimônio, são consideradas empresas associadas a hipótese de uma empresa situada em um Estado contratante, participar direta ou indiretamente na gestão, controle ou no capital de uma outra, localizada em outro Estado contratante, ou ainda no caso das mesmas pessoas participarem direta ou indiretamente na gestão, controle ou no capital, tanto de uma empresa situada em um Estado contratante, como no de uma empresa, localizada em outro Estado contratante²²³.

De qualquer modo, trata-se de vínculos estreitos estabelecidos entre entes empresariais, refletidos nomeadamente na figura dos grupos de multinacionais, cujas entidades empresariais, ao atuarem em diferentes jurisdições, realizam entre si operações financeiras e comerciais²²⁴.

Ao se verificar em tal contexto, a imposição ou admissão de condições que destoam daquelas que seriam erigidas entre empresas independentes, submetidas destarte à dinâmica do mercado, os lucros que seriam auferidos, na ausência de tais condições, por uma ou ambas as partes, mas não o foram precisamente em decorrência das aludidas condições, podem ser incluídos nos lucros obtidos da correspondente empresa pela administração tributária, e tributados em conformidade²²⁵.

²²² Nesse sentido Hubert M. A. Hamaekers aponta que enquanto nas legislações internas de países como o Reino Unido, Estados Unidos e Alemanha, foi incorporado o conceito amplo de empresas associadas, inserto no artigo 9 da Convenção Modelo da OCDE, a Austrália utiliza uma concepção ainda mais abrangente que inclui qualquer transação internacional de venda ou aquisição de bens ou de prestação de serviço. Em contrapartida, a Holanda e a Suíça em princípio restringem o âmbito das empresas associadas, às relações acionárias diretas ou indiretas com influência decisiva na condução da sociedade. Segundo o autor, tais abordagens amplas ou restritas se baseiam em enfoques de combate à elisão fiscal, ou são pautados nos dividendos implícitos, respectivamente. V. Precios de transferencia. Historia, evolución y perspectivas. In **Fiscalidad internacional**. 2ª ed. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2001, p. 426. Ainda, quanto a uma concepção significativamente abrangente de empresas associadas, que estabeleceriam entre si “relações especiais”, como designa a legislação portuguesa, que considera como tais, inclusive “uma entidade e os titulares do respectivo capital, ou cônjuges, ascendentes ou descendentes destes, que detenham, directa ou indirectamente, um participação não inferior a 10% dos capitais ou dos direitos de voto”, cf. SANTIAGO, Bruno – Ac. TC n. 252/05 (preços de transferência...p. 25-28.

²²³ Cf. o texto da Convenção Modelo na íntegra em <http://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf>.

²²⁴ Tendo em conta uma aceção ampla de empresas associadas, que suscitam a aplicação de métodos determinativos de preços de transferência, nela se incluem ainda os estabelecimentos permanentes, a despeito de se restarem como parte de uma mesma sociedade, em virtude do artigo 7 da Convenção Modelo da OCDE em matéria de imposto sobre o rendimentos e sobre o patrimônio. V. HAMAEEKERS, Hubert M. A. – Precios de transferencia. Historia...p. 426.

²²⁵ Parágrafo 2 do artigo 9 da Convenção Modelo da OCDE em matéria de imposto sobre o rendimentos e sobre o patrimônio.

A ideia básica é a de que a partir de uma análise comparativa entre as transações efetuadas por empresas independentes, sejam estabelecidos os ajustes devidos, isto é, condizentes com a realidade daquelas, para fins de tributação das operações entre empresas associadas, cujo vínculo por vezes facilitaria a distorção de preços de bens ou serviços²²⁶, ou então seriam de difícil aferimento por uma ordem de razões, tais como a singularidade de um bem intangível, objeto de transferência ou licença entre as duas²²⁷.

5.1.1 O parâmetro do “arm’s length” e os métodos de determinação de preços de transferência

O princípio do “arm’s length”, por conseguinte, prioriza a igualdade ao menos em termos fiscais, entre partes vinculadas e empresas independentes, no âmbito de operações comerciais e financeiras que realizam, evitando dupla tributação, distorções na economia e déficits na arrecadação de receitas fiscais pelos Estados, ao pautar-se na busca por comparativos que viabilizem a avaliação de tais preços de transferência, e a subsequente determinação e quantificação da matéria tributável, elegendo como parâmetro, a conjuntura na qual são (ou seriam) efetivadas transações por sociedades independentes²²⁸.

A via de aferimento da referida base tributável consubstancia-se nos métodos de preços de transferência. A partir da fixação de critérios como o preço, custos ou o lucro, e tendo em conta flexíveis assunções críticas²²⁹, que definem as bases sobre as quais, a

²²⁶ Além de considerações fiscais, outros fatores podem ser preponderantes na distorção das condições relativas às relações comerciais e financeiras estabelecidas entre empresas associadas tais como requerimentos de fluxo de caixa por um ente do grupo e inclusive pressões governamentais e avaliações alfandegárias. **OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations.** (Julho 2010), n. 1.2 e 1.4, p. 31-23.

²²⁷ HAMAEEKERS, Hubert M. A. – Precios de transferencia. Historia...p. 455-456.

²²⁸ Nesse sentido cf. **OECD transfer pricing guidelines...**n. 1.4, p. 32 e AVI-YONAH, Reuven S. – The rise and fall of arm’s length: A study in the evolution of U.S. international taxation. **Law and Economics Working Papers.** University of Michigan Law School. (2007), p. 1-2, que destaca tratar-se de uma concepção tradicional do princípio do “arm’s length”.

²²⁹ Tais assunções críticas são certas condições econômicas e operacionais assumidas pelo contribuinte, que influenciarão nas transações a serem realizadas entre empresas associadas, e a partir das quais, é estabelecido um método de determinação dos correspondentes preços de transferência. São qualificadas como críticas na medida em que as condições que se verificam no momento das operações em questão, divergem daquelas estabelecidas para fins de eleição da metodologia de preços de transferência, a ponto de o aludido método – apto até então a atingir o fim para o qual fora concebido – não alcançar o escopo do princípio do “arm’s length”, qual seja, o de determinação da base tributável em transações por partes vinculadas, tendo em conta a conjuntura das relações comerciais e financeiras erigidas entre empresas independentes. Conforme a OCDE elenca a título ilustrativo, são consideradas como críticas as assunções em relação à legislação fiscal interna e as previsões de tratados relevantes, assunções referentes a tarifas, restrições de importação e as regulações estabelecidas pelo governo, bem ainda as assunções relativas a condições econômicas, à participação no

metodologia adotada é aplicada, através de um paralelo comparativo entre realidades de entidades empresariais associadas e de empresas independentes²³⁰, são precisados os preços dos correspondentes bens ou serviços, transacionados intra-grupo, possibilitando a sua devida tributação.

Os clássicos métodos de preços de transferência, quais sejam, o método do preço comparável, do custo majorado e o do preço de revenda minorado, foram desenvolvidos a partir de uma concepção tradicional do princípio do “arm’s length”, que reflete primordialmente um processo pelo qual os preços de transferência entre contribuintes associados, são determinados pelo uso de comparativos²³¹.

No caso da metodologia do preço comparável, são utilizados na condição de comparáveis, os mesmos produtos/serviços que uma parte vinculada compra ou adquire de

mercado, às condições de mercado, ao preço final de venda e ao volume de vendas, assunções acerca da natureza das funções e riscos das empresas envolvidas nas operações, assunções em relação à taxa de juros, de crédito e de câmbio, e relativas à estrutura de capital, assunções em relação à gestão, à contabilidade financeira, à classificação dos rendimentos e das despesas, entre outras. A constatação de uma dentre tais assunções críticas, implica na revisão ou cancelamento do correspondente APA, razão pela qual as partes buscam estabelecer assunções críticas flexíveis, cuja margem permita variações do mercado, preservando o conteúdo contratual acordado. V. **OECD transfer pricing guidelines...**p. 349-350 e ROGERS, Helen; OATS, Lynne – The use of advance pricing agreements in transfer pricing management. **British Tax Review**. n. 1 (2013), p. 9-10.

²³⁰ Conforme a metodologia de preços de transferência aplicada, a ser adotada de acordo com as especificidades da transação entre empresas associadas, prevalecem para fins de análise, determinados aspectos de comparabilidade. Em se tratando de bens materiais, o método clássico do preço comparável estabelece como dados relevantes, a qualidade do produto, termos contratuais, nível de mercado (majoritário ou minoritário), mercado geográfico, data da operação, bens imateriais envolvidos, risco de moeda estrangeira e alternativas disponíveis para o comprador e para o vendedor. Já o método do preço de revenda minorado prioriza fatores como taxas de vendas, proteção dos preços pelos fabricantes, níveis de inventário, termos contratuais (garantias, volume de vendas ou compras, termos de crédito e de transporte), vendas, marketing, publicidade, nível de mercado, risco de moeda estrangeira. Por fim, o último método tradicional, o do custo majorado elenca a complexidade da fabricação ou montagem, engenharia de produção e processo, controle de abastecimentos, compras e inventários, provas dos produtos, gastos de venda de caráter geral e administrativo, riscos de moeda estrangeira e termos contratuais (garantias, volume de vendas ou de compras, termos de crédito e de transporte). No tocante aos bens imateriais, cuja quantificação decorre, conforme as particularidades do caso concreto, da aplicação do método do preço de mercado comparável, do preço de revenda minorado, ou então, do método do fracionamento do lucro, os aspectos priorizados por tais metodologias, consistem nos supostos lucros que resultarão dos referidos bens imateriais, de limitações geográficas do seu uso, do seu caráter exclusivo ou não, da inversão de capital (nova fábrica, maquinário especial), de gastos de estabelecimento ou de trabalhos de desenvolvimento no mercado, de permissão para subcontratar a licença, da uma eventual natureza de patente (grau e vigência da tutela legal), do período pelo qual a patente mantém seu valor econômico e da contribuição do processo patenteadado em relação ao produto final. Quanto aos serviços prestados intra-grupo, cuja quantificação pode se dar por métodos indiretos de cobrança, que abrangem o do preço de mercado comparável e o do custo majorado, os aspectos destacados para fins de comparação, se subsumem na natureza das atividades em questão, nos bens utilizados, nos riscos assumidos e nos tipos de custos incluídos. Perante a impossibilidade de aplicação do aludido método, são utilizados métodos indiretos de cobrança – conquanto respaldados em condições admissíveis que afastem, por exemplo, manipulações – como a metodologia dos custos compartilhados ou que incorporam uma cobrança por tais serviços no âmbito de outras transferências. Cf. HAMAEEKERS, Hubert M. A. – Precios de transferencia. Historia...p. 436-439, 447-449 e 456-460.

²³¹ AVI-YONAH, Reuven S. – The rise and fall of arm’s length...p. 2.

uma empresa independente, os mesmos produtos/serviços vendidos ou prestados por uma sociedade vinculada a um ente empresarial independente, ou então, os mesmos produtos/serviços transacionados entre partes independentes²³².

Em contrapartida, os demais métodos não implicam na análise de transações necessariamente de um mesmo produto/serviço, elegendo outros comparativos, tais como o fabricante/prestador de serviço e a função por ele desempenhada, em confronto com a exercida por uma entidade empresarial similar – o que denota um parâmetro de comparação mais flexível no método do custo majorado em relação à metodologia anterior – que lida com partes independentes, sendo que os custos suportados pelo comparável independente, são alocados na figura do fabricante/prestador, assim como a margem de lucro obtida²³³.

No método do preço de revenda minorado é empregada a mesma lógica comparativa, segundo a qual o revendedor e suas funções são comparados com as de uma empresa semelhante, que transaciona com entidades independentes, sendo que o preço de revenda, fixado pelo ente empresarial similar, é utilizado como base da qual se deduz o lucro bruto adequado, a ser imputado ao revendedor²³⁴.

²³² O método do preço comparável somente é apto no cumprimento do “arm’s length”, na medida em que os parâmetros de comparabilidade estabelecidos entre empresas vinculadas e partes independentes, referidos termos acima referidos, não apresentam diferenças que afetem materialmente o preço fixado em condições de mercado aberto, ou então seja possível a realização de ajustes precisos e razoáveis que eliminem os efeitos materiais decorrentes das referidas diferenças constatadas, que normalmente é o que ocorre, tendo em conta a dificuldade de se estabelecer um paralelo comparativo entre transações idênticas, em termos de preço, entre empresas vinculadas e sociedades independentes. Haja vista a preferência pronunciada pela OCDE na utilização do aludido método, eis que figuraria como a metodologia mais consonante com o escopo do princípio do “arm’s length”, sua aplicação é conduzida por uma certa flexibilização, que se denota da realização de ajustes não tão precisos, dada a dificuldade na sua realização, bem como da suplementação do preço comparável quando necessário, por outros métodos apropriados, para fins de alcançar o “arm’s length”. **OECD transfer pricing guidelines...**n. 2.13 a 2.16, p. 63-64.

²³³ Nesse sentido, a OCDE define como ponto de partida do método do custo majorado, os custos incorridos pelo fornecedor de bens ou serviços em uma operação controlada, na qual são transferidos bens ou prestados serviços, a um comprador associado. Uma adequada margem de lucro é, por conseguinte, acoplada ao custo, para fins de avaliar o lucro auferido, tendo em conta as correspondentes funções desempenhadas, as condições do mercado e principalmente, a margem de lucro de um fornecedor como referências, em uma conjuntura de operações independentes. Entretanto, conforme ressalta a organização internacional, em algumas hipóteses, tal como a que elenca no parágrafo n. 2.42, o método do custo majorado pode não ser apropriado, ao precisar custos que não figuram como determinantes na mensuração dos lucros devidos decorrentes da transação controlada, a cada ano, numa dada situação concreta, para fins de sua tributação em conformidade com o princípio do “arm’s length”. **OECD transfer pricing guidelines...**n. 2.39 a 2.42, p.70-71.

²³⁴ O referido método é utilizado nos casos de determinação do preço de um produto, que fora comprado por uma empresa associada à outra, e revendido a uma parte independente. Tal como no método do preço comparável, alguns ajustes são por vezes efetivados, contudo, o paralelo comparativo em questão, é centrado na análise da performance de funções similares, ainda que se trate de produtos diferentes. No entanto, na hipótese do revendedor, no desempenho de suas atividades, empregar ativos únicos e de valor, tais como

Apesar de tais metodologias se aproximarem mais da concepção tradicional do “arm’s length”, o que os posiciona de uma certa maneira numa escala de preferência em relação aos demais métodos²³⁵, é imprescindível para a sua correlata aplicação, a existência de comparativos externos que decorram de um contexto de operações realizadas por partes independentes.

Todavia, no âmbito de grupos de multinacionais que prosseguem na produção integrada de bens altamente especializados, de intangíveis únicos ou inclusive na prestação de serviços de natureza especial, é incompatível a utilização de algum dos métodos tradicionais.

É que dada as particularidades das operações que desenvolvem, em razão das diferentes circunstâncias comerciais nas quais restam inseridos, não há paralelos que possam ser estabelecidos no mercado aberto, isto é, as correspondentes empresas independentes não realizam sequer transações similares àquelas realizadas intra-grupo, passíveis de comparação²³⁶.

5.1.2 A insuficiência da metodologia tradicional e o desenvolvimento de métodos de lucros comparáveis bem como de métodos formulários específicos

Perante a inexistência de comparáveis, haja vista as singularidades das atividades em análise, foram concebidos métodos baseados em estimativas ou fórmulas que se pautam no lucro auferido, tendo sempre por parâmetro a conjuntura de relações comerciais e financeiras não controladas, no tocante às quais atuam partes independentes²³⁷.

bens intangíveis em relação aos quais seja proprietário, um adequado ajustamento entre os comparáveis deverá se pautar em tais ativos. **OECD transfer pricing guidelines...**n. 2.21 a 2.24 e 2.32, p. 65-69 e HAMAEKERS, Hubert M. A. – Precios de transferencia. Historia...p. 437.

²³⁵ **OECD transfer pricing guidelines...**n. 2.3, p. 59-60.

²³⁶ Nesse sentido cf. **OECD transfer pricing guidelines...**n. 1.9 e 1.11, p. 34-35.

²³⁷ Os métodos de lucros comparáveis foram uma inovação introduzida no âmbito da Seção 482 do Código fiscal dos Estados Unidos, o “Internal Revenue Code”, a partir dos quais os lucros tanto do fabricante, como do revendedor são estabelecidos através de um quadro comparativo referente à média de lucros auferidos por grupos corporativos abrangentes, atuando ao menos em ramos similares, e que na ótica tradicional do “arm’s length” não figurariam como comparáveis apropriados. Na verdade, o paralelo comparativo que caracteriza o aludido princípio, é mantido na análise das operações controladas em relação àquelas efetivadas por partes independentes, todavia ele se desenvolve com maior flexibilidade, elegendo margens e tendo em conta critérios baseados em fórmulas ou estimativas extraídas de uma conjuntura pautada por transações não controladas, sujeitas, portanto, à dinâmica de mercado. Cf. AVI-YONAH, Reuven S. – The rise and fall of arm’s length...p. 2.

Nesse sentido, o próprio princípio do “arm’s length” assumiu contornos mais abrangentes, desprendendo-se de análises fundadas exclusivamente em comparáveis relativamente fixas, no escopo de determinar os preços de transferência em conformidade com as dinâmicas reais do mercado²³⁸.

Os chamados métodos de lucros comparáveis foram paulatinamente inseridos por influência principalmente da OCDE, no regime internacional de preços de transferência, que admitiu sob sua égide o método do fracionamento do lucro e o método da margem líquida da operação.

A metodologia de fracionamento de lucros consiste na divisão de lucros – os designados lucros combinados – que seriam auferidos em operações realizadas por empresas independentes, entre partes associadas que efetivam transações semelhantes, intimamente integradas no âmbito do correlato grupo empresarial.

Na definição dos lucros combinados, decorrentes de operações efetuadas entre partes vinculadas, são considerados o tipo e a relevância das transações realizadas, os entes envolvidos e o seu nível de agregação, bem como a correspondente contabilidade de cada qual, estabelecidas a partir de uma base comum, e em consonância com o período de aplicação do referido método²³⁹.

Conforme a metodologia em questão seja fixada em caráter prévio à realização das operações controladas, para fins de determinação dos preços de transferência, são projetados os lucros, que seriam auferidos por empresas independentes em circunstâncias semelhantes, e em sequência, divididos entre as sociedades associadas, tendo em conta uma abordagem baseada numa aproximação razoável da divisão dos lucros por sociedades independentes, a partir de dados comparáveis disponíveis e das funções desempenhadas pelas partes, ou então a referida divisão pode se pautar em uma análise residual,

²³⁸ A partir de uma concepção ampla, o princípio do “arm’s length” reflete, portanto, qualquer método de determinação de preços de transferência que atinja resultados, isto é, a alocação de lucros, ao menos semelhantes aos que decorreriam de relações financeiras ou comerciais estabelecidas entre partes independentes. V. AVI-YONAH, Reuven S. – The rise and fall of arm’s length...p. 3.

Na verdade, tal como descreve o professor Jose Calderon, trata-se de uma regra de alocação de rendimentos estabelecida na legislação interna dos países, e que posteriormente assumiu um papel funcional de alcance internacional, atuando como um princípio de distribuição de poderes de imposição tributária entre os Estados. CALDERÓN, Jose – The OECD transfer pricing guidelines as a source of tax law: Is globalization reaching the tax law? **Intertax**. vol. 35, n. 1 (Janeiro 2007), p. 8.

²³⁹ Tanto a determinação dos lucros combinados como dos fatores da sua divisão, na medida em que restam aptos a aferirem os preços de transferência, deverão se coadunar-se com uma análise funcional da transação controlada, alocação de riscos entre as partes, bem ainda com todos os aspectos de divisão de lucros efetivada por partes independentes e com o tipo de abordagem da divisão do lucro. **OECD transfer pricing guidelines...**n. 2.116, p. 95-96.

caracterizada pela combinação de um método tradicional com uma alocação do lucro residual, baseada em projeções²⁴⁰.

Por sua vez, o método da margem líquida da operação consiste em aferir o lucro líquido atinente a uma base adequada, tal como os custos, vendas e ativos, que um contribuinte aferiu, em razão de uma transação ou um agregado de transações controladas, para fins de sua correspondente tributação²⁴¹.

Tendo em conta as similaridades que assume com os métodos de custo majorado e de preço de revenda, a referida metodologia prossegue uma aplicação análoga àqueles, o que significa que o indicador do lucro líquido de um contribuinte, resultante de uma operação ou um aglomerado de operações controladas, em termos ideais, há que ser estabelecido a partir da referência que reflete o indicador do lucro líquido, obtido em transações comparáveis, por uma empresa independente²⁴².

A despeito do mérito de tais métodos de lucros comparáveis na determinação em uma gama de casos, de preços de transferência, de modo a atingir o escopo do “arm’s length”, e viabilizar a devida tributação, tanto a aplicação da metodologia do fracionamento de lucros como a da margem líquida da operação, ainda é muito dependente de uma série de dados relativos a operações comparáveis entre sociedades independentes, que por vezes não estão disponíveis, são inviáveis de se obterem de qualquer modo, ou inclusive não existem no momento da prévia fixação do método, em relação às transações a serem efetivadas.

Nesse sentido, e contanto que se coadune com a lógica do “arm’s length”, a OCDE, representando um consenso firmado pelos Estados-membros, admite a aplicação de outros métodos formulários moldados às particularidades do caso concreto, que envolvam questões relativas aos preços de transferência²⁴³.

²⁴⁰ **OECD transfer pricing guidelines...**n. 2.108, p. 93 e n. 2.118 a 2.127, p. 96-99.

²⁴¹ Em regra, uma aproximação mais precisa das condições do “arm’s length”, implica numa análise de cada transação separadamente, a fim de aplicar o aludido princípio. Entretanto, em alguns casos, nos quais diferentes transações restam atreladas a tal ponto, ou estabelecem uma via contínua, a sua avaliação de forma adequada é incompatível com uma apreciação de cada transação em si, razão pela qual são analisadas de modo agregado. **OECD transfer pricing guidelines...**n. 2.58, p. 77 e 3.9 e 3.10, p. 110.

²⁴² Para fins de se determinar se as respectivas operações (controladas e independentes) são comparáveis é necessária uma análise funcional de tais, inclusive para a fixação dos ajustes exigidos, em ordem a se obter um resultado adequado. **OECD transfer pricing guidelines...**n. 2.58, p. 77-78.

²⁴³ Tais métodos formulários são admitidos na medida em que consistem na aplicação pontual de uma fórmula precisamente desenvolvida por ambas as administrações fiscais, em conjunto com o contribuinte ou com o grupo de multinacionais, a partir de uma análise precisa das singularidades das circunstâncias e dos fatos em questão, o que os difere do método formulário global de distribuição (dos lucros), na medida em que o último, segundo a OCDE, é pautado pela aplicação de fórmulas predefinidas e mecanicistas, desprovidas

A imprescindibilidade de diálogo e inclusive de negociação entre as partes envolvidas, quanto ao desenvolvimento e fixação de um método exclusivo e mesmo no tocante à eleição da metodologia mais adequada dentre aquelas preestabelecidas, enseja a adoção de uma via, no âmbito da qual seja viável a busca de soluções para controvérsias que emanem da realização de operações controladas.

Os mecanismos de viés administrativo apresentados como respostas às disputas advindas de ajustes de preços de transferência, e à iminência de dupla tributação, incluem desde a arbitragem, o procedimento de acordo mútuo – “mutual agreement procedure” ou MAP – até os já referidos acordos prévios de preços de transferência ou APA’s²⁴⁴.

5.2 A via dos APA’s como mecanismo de solução de controvérsias atinentes à determinação dos preços de transferência

5.2.1 Enquadramento jurídico

Em razão da natureza dos APA’s ou “advance pricing agreements”, que viabiliza a participação dos contribuintes envolvidos em operações controladas²⁴⁵, e concomitantemente lhe garante uma certa flexibilidade, é que tal instrumento figura como um dos mais adequados a lidar com a problemática dos preços de transferência²⁴⁶.

de quaisquer estudos acurados que considerem a dinâmica do mercado externo, e as empresas independentes que nele atuam. Ademais, apesar da liberdade reconhecida pela organização internacional quanto à aplicação de métodos que não estejam preestabelecidos no seu informe, ressalva a impossibilidade de seu emprego em substituição aos métodos que reconhece, quando a utilização de um deles seja mais apropriada a alcançar o escopo do parâmetro do “arm’s length”, tendo em conta os fatos e circunstâncias próprios do caso concreto. **OECD transfer pricing guidelines...**n. 1.17-118 e 2.9, p. 37 e 61.

²⁴⁴ Além das disposições insertas na legislação interna de cada país, que incluem ajustamentos, penalidades e a distribuição do ônus probatório, a OCDE em seu informe prevê ainda o uso “safe harbors”, bem como a realização de análises simultâneas, efetivadas por duas ou mais administrações tributárias de diferentes países, no escopo de identificação, processamento e resolução de problemáticas atinentes aos preços de transferência. Nesse sentido, cf. o capítulo IV, nomeadamente os parágrafos n. 4.123 a 4.163 das **OECD transfer pricing guidelines...**p. 168-179.

²⁴⁵ Ao contrário dos APA’s, no âmbito dos MAP’s o contribuinte não é incluído nas negociações estabelecidas entre as autoridades tributárias para fins de resolução de controvérsias. Ademais, outra deficiência apontada em relação ao procedimento de acordo mútuo, é que normalmente não há obrigação imposta às partes em alcançar um consenso ou concluir um acordo, a despeito do decurso de um período de tempo considerado ou mesmo do dispêndio de custos significativos por ambas, o que, portanto, não afasta a possibilidade de dupla tributação. ROGERS, Helen; OATS, Lynne – The use of advance pricing...p. 3 e **OECD transfer pricing guidelines...**n. 4.42, p. 144.

²⁴⁶ Com efeito, a autora M.^a Luisa González-Cuéllar Serrano destaca o caráter prévio dos APA’s em relação à realização das respectivas operações pelos entes empresariais associados, direcionados à resolução definitiva de controvérsias que envolvam preços de transferência, bem ainda ressalta a incorporação do contribuinte, que participa na fixação do respectivo preço, como fatores determinantes que convertem tais acordos nos

Isso porque os acordos prévios de preços de transferência, na medida em que são qualificados como contratos fiscais prévios, disponibilizam uma via na qual participam as administrações fiscais envolvidas e os contribuintes atuantes em operações controladas, que em conjunto negociam e estabelecem o método determinativo dentre aqueles preestabelecidos ou uma metodologia particular às circunstâncias do caso concreto.

Bem ainda, fixam por um dado período, os ajustamentos que serão necessários, as assunções críticas e demais critérios imprescindíveis à determinação e quantificação da correspondente base tributável, para fins de uma imposição tributária que considere as jurisdições interessadas²⁴⁷, de forma a atribuir previamente uma certeza jurídica principalmente às sociedades vinculadas, quando da realização entre si das transações, objeto do acordo²⁴⁸.

De modo que tais contratos fiscais prévios somente são efetivos na resolução de controvérsias que emanam dos preços de transferência, se concluídos em bases bilaterais ou plurilaterais, isto é, incluindo na sua esfera de negociação todas as autoridades tributárias para as quais são pertinentes, em termos fiscais, as relações comerciais ou financeiras travadas entre empresas associadas, haja vista se situarem na jurisdição daquelas²⁴⁹.

O papel decisivo dos APA's na constituição de um regime global de preços de transferência, uma das facetas de um direito tributário internacional em fase de consolidação²⁵⁰, decorre da sua compatibilização com o teor subjetivo do conceito do

instrumentos mais adequados a afastar a possibilidade de dupla tributação em operações efetivadas por grupos multinacionais. **Los procedimientos tributarios...**p. 291.

²⁴⁷ **OECD transfer pricing guidelines...**n. 4.123 a 4.124, p. 168; HAMAEEKERS, Hubert M. A. – Precios de transferencia. Historia...p. 452-453; ROGERS, Helen; OATS, Lynne – The use of advance pricing...p. 2; RING, Diane M. – On the frontier of procedural innovation: Advance pricing agreements and the struggle to allocate income for cross border taxation. **Michigan Journal of International Law**. vol. 21 (2000), p. 159-160 e164-167.

²⁴⁸ A metodologia adotada no APA pode ser utilizada para determinar a base tributável de operações entre sociedades associadas, já concluídas. Nesses termos, os APA's poderiam também exercer efeitos retroativos. **OECD transfer pricing guidelines...**n. 17, p. 340 e n. 69, p. 358-359.

²⁴⁹ Em contrapartida, os APA's unilaterais não afastam a possibilidade de dupla tributação, pelo fato de abrangerem apenas uma das jurisdições envolvidas nas operações intragrupos de alcance internacional. Logo, ainda que se estabeleça um consenso entre uma das administrações fiscais e o respectivo contribuinte acerca do método a ser aplicado e dos ajustes a serem efetivados, a autoridade tributária do outro país no qual as transações controladas se desenrolarão, provavelmente não concordará com os termos contratuais fixados, realizando os ajustamentos e impondo eventuais sanções que julgue necessários, o que implicará em uma dupla tributação e, por conseguinte, na manutenção de um estado de incerteza, que atinge as empresas associadas, nas operações que efetivam entre si. **OECD transfer pricing guidelines...**n. 4.130 e 4.147 a 4.148, p. 169 e 174-175.

²⁵⁰ CALDERÓN, Jose – The OECD transfer pricing guidelines...p. 5, 13-14 e 29 e BREM, Markus – **Globalization, multinationals and tax...**tópicos n. 3.5 e 4.

“arm’s length” e mesmo da temática dos preços de transferência, que conduz a diferentes interpretações, e, portanto, à eleição de métodos diversos, conforme as particularidades do caso concreto²⁵¹.

Ademais, a intensidade fática que caracteriza as operações controladas e que torna ainda mais complexa a tarefa de aplicação de uma metodologia adequada à situação concreta que se verifica, em conformidade com o escopo do aludido princípio²⁵², exige uma análise acurada a seu respeito, e por vezes, efetivada em conjunto, dada as implicações metodológicas e fiscais que dela decorrem.

5.2.1.2 Natureza transaccional

Com efeito, os APA’s, na condição de contratos determinativos, erigem de controvérsias entre as partes, haja vista a extrema dificuldade na fixação de preços de transferência, resultante da incerteza do conteúdo que agregam, e que se estende de igual modo ao princípio e às diretrizes concebidos para o fim de determiná-los.

É no seu âmbito que tanto as administrações fiscais como o contribuinte, no intento de prevenirem um eventual litígio no futuro, estabelecem a conjuntura fática que permeia a operação ou as operações a serem realizadas por empresas associadas, e em seguida, fixam em conjunto o método determinativo, as assunções críticas, a partir das quais aquele será aplicado, os ajustamentos necessários e demais critérios imprescindíveis à determinação dos respectivos preços de transferência.

Tendo em conta o já referido caráter subjetivo de tais parâmetros e orientações, que implica na adoção de diferentes posições por cada qual, somente pela via de concessões recíprocas é possível a fixação das elencadas condições contratuais na base de um consenso, e a subsequente conclusão de um acordo prévio de preços de transferência.

É nesse sentido que os APA’s são enquadrados como contratos de transação, na medida em que as partes, através de cedências mútuas, estabelecidas em um contexto de diálogos e negociações, isto é, de autocomposição, fixam os pontos controvertidos da respectiva relação jurídico-tributária, convertendo-os em uma situação de certeza jurídica,

²⁵¹ **OECD transfer pricing guidelines...**n. 1.13, p. 36; HAMAEEKERS, Hubert M. A. – Precios de transferencia. Historia...p. 447; ROGERS, Helen; OATS, Lynne – The use of advance pricing...p. 1 e GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. – **Los procedimientos tributarios...**p. 294.

²⁵² ROGERS, Helen; OATS, Lynne – The use of advance pricing...p. 3 e GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. – **Los procedimientos tributarios...**página.

tanto às autoridades tributárias como ao contribuinte²⁵³, o que viabiliza a realização das correlatas operações vinculadas e da sua devida tributação²⁵⁴.

Sob uma perspectiva do princípio da legalidade, a transação entre as administrações tributárias interessadas e as empresas associadas envolvidas, cujo objeto se assenta na valoração do respectivo preço²⁵⁵, tendo em conta as circunstâncias nomeadamente económicas que concorrem para a sua formação, é plenamente admissível, conquanto haja uma habilitação geral ou específica no ordenamento interno do país, conforme se trate de um sistema continental ou da “common law”, atribuindo competência à autoridade fiscal no tocante à celebração de tais contratos fiscais²⁵⁶.

A propósito, a eleição da metodologia mais adequada, além de se coadunar com o princípio da segurança jurídica, se justifica em razão do contexto económico singular no qual estão inseridas as empresas associadas, no exercício de suas atividades, o que inviabiliza a busca de paralelos comparativos precisos a partir dos quais seja possível a quantificação de preços de transferências em consonância com uma suposta realidade.

Conforme já mencionamos, a maior parte dos casos de preços de transferências, que suscita controvérsias, decorre justamente da ausência de correspondentes no âmbito de relações comerciais e financeiras estabelecidas por empresas independentes, tal como ocorre nos grupos empresariais altamente integrados que transferem entre si tecnologias

²⁵³ Nesse sentido GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. – **Los procedimientos tributarios...**p. 294 e ss. e ROSEMBUJ, Tulio – *La resolución alternativa...*p. 111.

²⁵⁴ Quanto aos pressupostos de um contrato de transação, presentes nos delineamentos dos APA's, cf. previamente o tópico 4.1.1.2 e a nota n. 108.

²⁵⁵ Tal atividade valorativa, efetivada no bojo de um APA, é de certa forma análoga materialmente à que se desenvolve no âmbito da avaliação indireta da matéria tributável, perante a impossibilidade de quantificação direta e exata do imposto, eis que os contratantes, por ocasião da eleição do método determinativo e da consequente quantificação da base tributável, referente às operações realizadas por empresas vinculadas, partem de parâmetros como as “margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimento de serviços a terceiros, ou ainda do “valor de mercado dos bens e serviços tributados”. V. CÂMARA, Francisco de Sousa da; SANTIAGO, Bruno – Ac. TC n. 252/05 (preços de transferência...p. 44. Contudo, conforme João Sérgio Ribeiro não se trata de uma técnica presuntiva, mas sim de uma tributação normalizada, que parte dos padrões normais da correspondente atividade económica praticada entre entes empresariais independentes, para se aferir o valor do imposto. Cf. **Tributação presuntiva do rendimento: Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável**. Coimbra: Almedina, 2010, p. 399.

²⁵⁶ Ainda que inexista uma previsão legal no ordenamento interno do país, relativa à celebração de APA's pela correspondente administração tributária, o informe da OCDE admite uma via alternativa na qual é possível a conclusão de tais contratos fiscais prévios, no âmbito dos procedimentos de acordo mútuo ou “mutual agreement procedures”, contanto que atendidos os requisitos expressos nomeadamente no parágrafo 3 do artigo 25 da Convenção Modelo da OCDE, para o acionamento do aludido mecanismo, isto é, que a controvérsia relativa aos preços de transferência seja identificada em uma certa categoria de contribuintes, detendo, portanto, uma dimensão geral. **OECD transfer pricing guidelines...**n. 4.139, p. 172 e Anexo do capítulo IV.

desenvolvidas por um dos entes, e que envolvem a utilização de patentes ou de outros bens intangíveis únicos.

Conduzidos por uma lógica diversa, as entidades associadas, na determinação e quantificação da base tributável referente às operações controladas pretendidas, para fins de uma imposição tributária devida, não de pautar-se por critérios consistentes, como os lucros a ser auferidos, que decorrem de projeções fiáveis, a serem aplicados a partir de uma base flexível, constituída por uma série variada de assunções, de ordem econômica e jurídica, que mobilizam estudos especializados acerca das condições do mercado atual e futuro.

Tais aspectos, que participam na valoração de preços de transferência, são incompatíveis com qualquer manipulação ou estipulação arbitrária, na medida em que são normalmente dispostos de modo conjunto, em consequência de análises mercadológicas efetivadas tanto pelas administrações tributárias como pelo contribuinte.

Ademais, os APA's, ao tratarem de elementos não essenciais do imposto, qual seja, a base tributável passível de determinação e quantificação, viabilizam a sua fixação pelas partes em uma esfera de negociação, que não conduz de modo algum à disposição da obrigação fiscal pelas autoridades fiscais e pelo contribuinte²⁵⁷.

Na verdade, os próprios preços de transferência atrelados ao princípio do “arm's length”, e às correlatas diretrizes da OCDE, ao figurarem como conceitos efetivamente indeterminados, são objetos de uma densificação e concretização, inclusive por exigência da legalidade fiscal, realizados pelas administrações tributárias, em conjunto com o sujeito passivo, através de valorações subjetivas, prosseguidas em cotejo com a situação concreta em análise.

Conforme ressaltamos ao longo do trabalho, é em prol da legalidade fiscal que aspectos de gestão do imposto, como os relativos à base tributável, assumem a forma de conceitos verdadeiramente indeterminadas, em relação aos quais cabe um papel concretizador desempenhado no bojo dos contratos fiscais prévios de preços de transferência, pelos contratantes, que restam a partir de então (auto)vinculados ao conteúdo neles fixado.

²⁵⁷ Conforme tratamos no capítulo anterior, precisamente no tópico 4.1.1.2.

5.2.2 Ampliação do seu campo de atuação com a flexibilização do “arm’s length”

Enquanto de início, o emprego dos APA’s na resolução de conflitos atinentes aos preços de transferência, se circunscrevia aos métodos determinativos decorrentes de uma concepção tradicional do “arm’s length”, a partir da qual aqueles poderiam ser estabelecidos, com as insuficiências apresentadas por tal metodologia, outros métodos pautados nos lucros auferidos, foram desenvolvidos, a fim de garantir em última instância a livre concorrência no mercado internacional, e evitar distorções na arrecadação de receitas fiscais pelos Estados, resultantes de práticas fiscais prejudiciais, adotadas por outros países.

Os métodos dos lucros comparáveis, apesar de desprendidos dos precisos comparativos que caracterizam a metodologia clássica, não são aptos a abranger todas as situações de incertezas que emanam da temática dos preços de transferência.

Dada as singularidades que se verificam ao longo da análise casuística das operações a serem efetuadas por empresas associadas, é que se admite inclusive nos informes da OCDE, a adoção de métodos conjugados ou de uma metodologia customizada, que elege uma série de fórmulas, resultantes de uma análise acurada e em conjunto, tendo em conta as peculiaridades do caso concreto, a partir das quais é possível se aferir a base tributável relativa às aludidas transações²⁵⁸.

Com o escopo de acompanhar as dinâmicas do mercado internacional, representadas significativamente pela realização de operações vinculadas, é que a assunção de contornos mais abrangentes pelo princípio do “arm’s length”, de modo a obstar a sua inutilização²⁵⁹, refletiu automaticamente na ampliação do campo de atuação dos contratos fiscais prévios de preços de transferência.

A formulação de métodos customizados às particularidades do caso concreto, através dos APA’s, atende o referido parâmetro na medida em que decorre de um processo de transação, no qual participam tanto as administrações tributárias das jurisdições que

²⁵⁸ **OECD transfer pricing guidelines...**n. 2.9 a 2.11, p. 61-62 e n. 3.58 p. 124 e ss.

²⁵⁹ Inclusive, o próprio informe da OCDE aponta as críticas feitas acerca da concepção do “arm’s length”, que parte de um tratamento fiscal separado em relação a cada entidade associada, ainda que inseridas em um conglomerado ou grupo de multinacionais. V. **OECD transfer pricing guidelines...**n. 1.10. No mesmo sentido AVI-YONAH, Reuven S. – The rise and fall of arm’s length...p. 24.

serão alcançadas por tais operações controladas, como o correspectivo contribuinte²⁶⁰, o que coíbe uma eventual manipulação ou distorção de preços, haja vista a presença de diversos interesses a serem conciliados nesse contexto de negociações.

A cooperação e o acordo entre tais partes, exigidos pelas dimensões globais que assume a problemática dos preços de transferência, preserva, portanto, na integralidade, o conteúdo do princípio da legalidade e de demais princípios a ele acoplados, tais como o da segurança jurídica e mesmo o da capacidade contributiva, ao viabilizar a discussão e fixação da correspondente base tributável, a partir de argumentos sólidos e consistentes, construídos por cada uma das partes, e que necessariamente hão de convergir em pontos de consenso, em ordem a se concluir o correspondente contrato fiscal prévio.

Por fim, a admissibilidade de um APA nos referidos termos, tendo em conta o princípio da igualdade, deve ser analisada sob uma ótica da própria legalidade, eis que propulsionados pelas exigências que ela impõe, isto é, a da concretização progressiva da lei fiscal, e circunscrevendo-os ainda a um campo de atuação preciso, é que os referidos contratos fiscais prévios foram desenvolvidos.

Nessa medida, ao reservar para a via dos contratos fiscais prévios de preços de transferência, as situações nas quais é impossível a determinação direta da base tributável, tendo em vista comparáveis extraídos de empresas correspondentes e independentes, é a partir de tal âmbito que se há de verificar a consonância da utilização dos APA's com o princípio da igualdade.

Na verdade, a questão que na maior parte das vezes se suscita, é em relação aos elevados custos que o recurso aos APA's implica, o que obsta o seu acesso aos contribuintes incapazes de suportá-los²⁶¹.

²⁶⁰ Conforme destacam Helen Rogers e Lynne Oats, a celebração de APA's bilaterais que incluam métodos inovadores, em ordem a mitigar incertezas jurídicas entre as partes, depende da concordância das administrações tributárias na fixação de tal metodologia customizada e, principalmente, de uma conciliação entre as abordagens que caracterizam a atuação de cada uma delas. A título ilustrativo, as autoras bem como Yuka Sakurai, que trata pontualmente do tema, apontam que enquanto a atuação da autoridade fiscal norte-americana é pautada por um legalismo de contraditório ou "adversarial legalism", a conduta da administração britânica tende a uma negociação desprovida de confrontação com a outra parte, se identificando com uma "non-confrontational negotiation". V. The use of advance pricing...p. 12 e Comparing cross-cultural regulatory styles and processes in dealing with transfer pricing. **International Journal of the Sociology of Law**. n. 30 (2002), p. 183-185 e ss.

²⁶¹ É unânime entre os autores que tratam do tema dos preços de transferência, a questão dos elevados custos decorrentes da sua celebração, o que os conduz a ressaltar a imprescindibilidade de uma cuidadosa ponderação por parte do contribuinte, equacionando os custos e benefícios resultantes da celebração de um APA, em especial quanto aos riscos fiscais aos quais resta ainda sujeito. V. por exemplo, Helen; OATS, Lynne – The use of advance pricing...p. 9; RING, Diane M. – On the frontier of procedural innovation...p. 193-194;

No intuito de conciliar a utilização de um instrumento que desempenha uma função fundamental na solução de controvérsias, advindas de preços de transferência, contribuindo inclusive para a solidificação de um direito tributário internacional, é que alguns países criaram regimes especiais de preços de transferência, direcionados à parcela dos contribuintes, que apesar de se situarem em circunstâncias abrangidas pelos APA's, não podem custeá-los²⁶².

Em tal contexto de plena evolução, que implica em constantes ajustes e adaptações na busca pela harmonização de princípios aparentemente contraditórios, como o da legalidade, segurança jurídica, capacidade contributiva e o da igualdade, é que os contratos fiscais prévios, ilustrados pelos acordos prévios de preços de transferência, prosseguem na sua tarefa de concretização da lei fiscal, no escopo primordial de alcançar a justiça fiscal.

5.3 As particularidades das ATR's na Holanda

Apesar dos APA's figurarem como os principais representantes dos contratos fiscais prévios, nomeadamente em razão da sua dimensão internacional, um dado contrato fiscal prévio que apresenta uma significativa relevância, a despeito de tratar de questões fiscais diversas, e que, entretanto, assumem de igual modo feições supranacionais, inseridas no campo de debates do direito tributário internacional, é o das "advance tax rulings" ou ATR's holandesas.

Ao contrário dos demais sistemas de ATR's referidos no capítulo 2, com os quais partilham um escopo idêntico, qual seja, o de atribuição de certeza e segurança jurídica ao

KAYFETZ, Pamela L.; HELZEL, Leo B. – Transfer pricing: Achieving fair national taxation of international transactions. **Annual Survey of International & Comparative Law**. vol. 3, n. 1, art. 9 (1996), p. 210-211, AVI-YONAH, Reuven S. – The rise and fall of arm's length...p. 26-27 e **OECD transfer pricing guidelines...**n. 4.158, p. 177- 178.

²⁶² No Reino Unido, são estabelecidas isenções a pequenas e médias companhias, em relação a regras de preços de transferência, o que não afasta a pendência de tal questão envolvendo o princípio da igualdade, no âmbito dos APA's, em outros países que ainda não adotaram medidas a respeito. Helen; OATS, Lynne – The use of advance pricing...p. 9. Nos Estados Unidos, a administração tributária, em resposta às preocupações apresentadas quanto ao acesso ao programa dos APA's, por parte de empresas menores, implementou uma via simplificada direcionada a certos tipos de negócios, o que restringe o seu alcance a determinadas questões atinentes aos preços de transferência, limitando, por conseguinte, a sua eficácia em lidar com uma possível violação ao princípio da igualdade. RING, Diane M. – On the frontier of procedural innovation...p. 194-195. Em contrapartida, a OCDE em seu informe, afirma que a utilização dos APA's deve ser limitada à resolução dos principais casos de grande dimensão, que envolvam controvérsias quanto a aspectos de preços de transferência. **OECD transfer pricing guidelines...**n. 4.158, p. 177.

contribuinte, previamente à realização das operações pretendidas, na Holanda as “advance tax rulings” são enquadradas pela própria lei em vigor, como contratos determinativos, suprimindo quaisquer discussões atinentes à sua natureza.

Isso porque na sistemática anterior, a qualificação dos referidos instrumentos jurídicos restava extremamente controversa²⁶³, a despeito de sua definição pelo Decreto do Secretário de finanças n. DGO 95/2714, como opiniões prévias, desenvolvidas no âmbito da lei, jurisprudência e regulações, emitidas pela administração tributária, que a elas se vincula, e que tratam das consequências fiscais decorrentes de situações transfronteiriças, as quais estão sujeitas as multinacionais nelas envolvidas²⁶⁴.

De modo que as ATR’s se manifestavam sob a forma de “standard rulings”, que cuidavam, principalmente, de questões atinentes aos preços de transferência, e de “tailor-made rulings”, direcionadas às particularidades do caso concreto, que não se enquadravam nas situações estandardizadas²⁶⁵.

5.3.1 O novo sistema de ATR’s implementado a partir de 2001

A partir da edição do Decreto n. IFZ 2001/293M de 30 de março de 2001, dentre outros decretos, que em conjunto estabeleceram uma nova política holandesa de ATR’s/APA’s²⁶⁶, as “advance tax rulings”, além de receberem um devido enquadramento legal, assumiram novos contornos.

²⁶³ De tal forma que as ATR’s holandesas eram qualificadas tanto como acordos ou ações preliminares a um eventual lançamento, desprovidas de um teor decisório, como erigidas na condição de atos unilaterais, mais especificamente como pontos de vista ou opiniões prévias. ROMANO, Carlo – **Advance tax rulings...**p. 96-100 e KRUIDENIER, E. – Netherlands National report...p. 507-510 e 517-518.

²⁶⁴ MEUSSEN, Gerard; VELTHUIZEN, Erik – APAs and ATRs: The new Dutch regime in a European perspective. **EC Tax Review**. vol. 11, n. 1 (2002), p. 5-6 e KRUIDENIER, E. – Netherlands National report...p. 507.

²⁶⁵ Enquanto as “tailor-made rulings” eram editadas em prol de situações específicas, as “standard rulings” contemplavam casos padrões, o que justificava a sua publicação. Em relação a outras particularidades da antiga sistemática holandesa de ATR’s, alicerçada designadamente em princípios gerais da boa administração, cf. KRUIDENIER, E. – Netherlands National report...p. 506-520 e ss.

²⁶⁶ As principais causas da reformulação na sistemática holandesa das ATR’s advêm das discussões travadas no cenário internacional, relativas à concorrência fiscal prejudicial praticada por diversos Estados, subsequentes à conclusão da reportagem “Primarolo”, realizada em 1999 pela UE – União Europeia – na qual foi publicada a primeira lista dos países cujo regime fiscal era considerado prejudicial, incluindo a Holanda. Do mesmo modo, o informe que trata da concorrência fiscal prejudicial, editado pela OCDE, na mesma época, enquadra algumas medidas fiscais holandesas como práticas prejudiciais. É em resposta às críticas perpetradas, que o Secretário de finanças da Holanda anuncia a liberação de uma nova política de APA’s/ATR’s em 30 de Março de 2001. MEUSSEN, Gerard; VELTHUIZEN, Erik – APAs and ATRs: The new Dutch regime...p. 7-9.

Com efeito, o delimitado âmbito de atuação dos referidos mecanismos a hipóteses de investimento estrangeiro, tal como se denota da antiga definição de ATR's, foi ainda mais circunscrito, se destinando então a requerimentos quanto à isenção de participação por holdings intermediárias, e holdings no topo, contanto que nenhuma subsidiária da holding principal atue na Holanda.

A par de tais situações, o respectivo decreto habilita a utilização das “advance tax rulings” em relação à qualificação de estruturas financeiras híbridas, ou de estruturas legais híbridas²⁶⁷, e por fim, no tocante à atribuição ou recusa na imputação de um estabelecimento permanente na Holanda, a uma companhia não residente²⁶⁸.

Em regra, uma ATR possui um prazo de validade de quatro anos, e tendo em conta a ênfase da política holandesa de ATR's/APA's em vigor, relacionada à transparência fiscal e à troca de informações entre autoridades tributárias de diferentes jurisdições²⁶⁹, os aludidos contratos fiscais prévios são publicados de forma anônima²⁷⁰.

5.3.2 Qualificação legal como contratos determinativos transacionais

Assim como os APA's, os ATR's são expressamente qualificados no Decreto n. IFZ 2001/293M, como contratos determinativos ou “determination agreements”, cuja

²⁶⁷ Na hipótese de verificação por parte da administração fiscal quanto ao objetivo do contribuinte, direcionado exclusivamente à evasão ou economia fiscal, por ocasião da eleição de uma estrutura híbrida, tanto a celebração de APA's como de ATR's será negada em questões que envolvam a qualificação ou outros aspectos de tais estruturas financeiras híbridas ou estruturas legais híbridas. MEUSSEN, Gerard; VELTHUIZEN, Erik – APAs and ATRs: The new Dutch regime...p. 9.

²⁶⁸ Conforme aponta ainda o autor, as ATR's podem também ser acionadas para fins de se obter uma certeza jurídica no que respeita à atribuição de ações, no âmbito de uma holding holandesa, a um ramo holandês ou a sua matriz estrangeira (“foreign parent company”). DAM, J. K. Harmen van; JACOBS, Luc – Advance tax ruling. In **The new Netherlands transfer pricing regime: Amended advance pricing agreements and advance tax rulings procedures**. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2002, p. 119-120.

Com relação ao texto na íntegra do Decreto n. IFZ 2001/293M de 30 de março de 2001, no qual restam erigidas as referidas hipóteses de emprego das ATR's, cf. **The new Netherlands transfer pricing regime: Amended advance pricing agreements and advance tax rulings procedures**. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2002, p. 171-176.

²⁶⁹ V. anteriormente nota n. 266.

²⁷⁰ No bojo do requerimento a uma ATR, a par dos documentos que deve apresentar, o contribuinte pode indicar um período razoável de duração do aludido acordo. Acerca da documentação exigida para fins de requisição de “advance tax rulings”, bem como dos termos contratuais que obrigatoriamente constarão no seu conteúdo, após a sua celebração, cf. DAM, J. K. Harmen van; JACOBS, Luc – Advance tax rulings...p. 122-124 e 172-173 (Decreto n. IFZ 2001/293M).

disciplina se reconduz ao Código civil holandês, que estabelece os traços de tal instituto empregado no âmbito do direito fiscal²⁷¹.

Na verdade, tal como tratamos no capítulo anterior, a figura dos contratos, apesar de contemplada extensivamente no Direito civil, transcende-o, apresentando-se como um supraconceito²⁷².

É a partir de tal viés que a definição dos contratos determinativos, prevista nos artigos 900 a 906, título 15, livro 7, do Código civil da Holanda, há de ser analisada para fins de sua devida transposição para o Direito público.

Segundo os aludidos dispositivos, os contratos determinativos são concluídos em relação a litígios existentes, assim como no que respeita a incertezas ou controvérsias que ainda não se converteram em litígios, contudo, sob a ótica da nova política holandesa de ATR's/APA's, tais instrumentos são direcionados à fixação prévia quanto ao tratamento fiscal de operações que se desenrolarão no futuro, cuja conjuntura fática é precisamente descrita no bojo do requerimento a uma “advance tax ruling”.

Na condição de fontes normativas autovinculativas, no tocante às respectivas partes²⁷³, os contratos determinativos devem restar conformes à moral e à ordem pública, contudo poderão ser contrários à própria lei.²⁷⁴

Consideramos que tal assertiva se reconduz às hipóteses de celebração de ATR's, em razão de incertezas jurídica quanto a dado tratamento fiscal, em relação ao qual a correspondente legislação não é clara ou inexistente, ensejando controvérsias entre as partes. Posteriormente à conclusão do respectivo contrato fiscal prévio, é que é editada uma lei tributária elucidando as consequências fiscais, objeto do acordo, que podem desviar do conteúdo contratual fixado²⁷⁵.

²⁷¹ HERKSEN, Monique van – New and improved: Advance pricing agreements e DAM, J. K. Harmen van; JACOBS, Luc – Advance tax rulings. In **The new Netherlands transfer pricing regime: Amended advance pricing agreements and advance tax rulings procedures**. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2002, p. 106-107 e 120-121, respectivamente.

²⁷² Cf. previamente o tópico 4.1.

²⁷³ V. no capítulo 3 o tópico 3.1.3.

²⁷⁴ Quanto aos contratos determinativos e sua previsão no Direito privado holandês v. DAM, J. K. Harmen van; JACOBS, Luc – Advance tax rulings...p. 120-121.

²⁷⁵ Adotamos tal entendimento quanto às hipóteses de admissão de ATR's contrárias à lei, pelo fato das situações referidas já serem contempladas no sistema holandês de ATR's anterior, no qual a própria natureza de tais “rulings” era controversa. Nesse sentido, na medida em que fossem consideradas acordos, se admitia que nos casos de alterações na jurisprudência e nas políticas emitidas pelas autoridades tributárias, as ATR's celebradas fossem mantidas, bem ainda no caso de sua conclusão, contrária a lei, contanto que tal desvio não fosse óbvio, conduzindo o sujeito passivo a prosseguir nas operações por elas tratadas. DAM, J. K. Harmen van; JACOBS, Luc – Advance tax rulings...p. 517-520.

Nesse sentido, a “advance tax ruling” já constituída será mantida pelo prazo de validade nela estabelecido, e em seguida, passível de revisão, em conformidade com princípios como o da proteção da confiança e da boa fé, conciliado com o princípio da legalidade, que não resta violado.

A propósito, é por exigência da legalidade fiscal que são celebrados os aludidos contratos fiscais prévios, direcionados à concretização da lei tributária, haja vista a sua inaptidão em reter todo o conteúdo legal necessário à sua aplicação imediata.

Os próprios mecanismos utilizados pela administração tributária holandesa, dentre eles o contrato, são regidos por essa lógica, inclusive aqueles de caráter informal, que atuam de maneira complementar aos instrumentos formais²⁷⁶.

As ATR’s cuja previsão e qualificação são expressas na lei²⁷⁷, restam em tal medida em conformidade com o princípio da legalidade fiscal, sendo acionadas pelas partes por ocasião de controvérsias entre elas, decorrentes de incertezas em relação às consequências fiscais, que advirão da realização de dadas operações de alcance internacional, contempladas por uma das hipóteses elencadas no Decreto n. IFZ 2001/293M.

Na fixação dos pontos até então controvertidos da obrigação jurídico-tributária, objeto do acordo, com o propósito preventivo de afastar eventuais litígios no futuro, o referido dispositivo não exige que a conclusão do contrato determinativo resulte de

Com efeito, a sistemática holandesa prévia já buscava a proteção da boa fé e da confiança depositadas pelo contribuinte, escopo que parece ter se fortalecido no regime atual, haja vista a qualificação das ATR’s como contratos, cujo efeito (auto)vinculativo entre as partes, no tocante ao conteúdo fixado, resta ainda mais intenso.

²⁷⁶ Nesse sentido, conforme Hans Gribnau, na aplicação da lei fiscal a casos concretos, a administração tributária, no âmbito das competências legais que lhe são atribuídas, densifica e concretiza o seu conteúdo, a partir de uma atuação que não será necessariamente discricionária, já que mesmo quando se trate do exercício de uma função vinculada, dela inevitavelmente emana um poder normativo, isto é, de criação do Direito. Com efeito, o autor menciona um tipo de atuação administrativa ou “administrative rule”, qualificando-a como “soft law”, que ultrapassa uma interpretação restritiva, alargando e aprimorando o escopo da própria lei, de modo a conformá-la com princípios como o da igualdade. V. *Soft law and taxation...* p. 302-304.

²⁷⁷ Em verdade, toda a estrutura do sistema holandês de ATR’s é disciplinada pelo Decreto n. IFZ 2001/293M, editado pelo Secretário das finanças, o que evidencia o amplo espaço de atuação conferido a ele e a administração fiscal pelo Parlamento, na disposição da legislação tributária, o que é inclusive criticado por Hans Gribnau, cabendo aos tribunais a tentativa de compensar as deficiências de controle por parte do órgão legislativo, em relação ao executivo, mormente em matéria fiscal. V. *Equality, legal certainty and tax legislation in the Netherlands: Fundamental legal principles as checks on legislative power: A case study. Utrecht Law Review*. vol. 9, n. 2 (Março de 2013), p. 55-58.

concessões recíprocas pelos contratantes²⁷⁸, o que, entretanto, não desnatura a sua natureza transacional²⁷⁹.

Consideramos que dada as dificuldades de verificação da posição inicial tanto da administração fiscal como do contribuinte, no que respeita ao tratamento fiscal que cada qual julga o mais adequado, em cotejo com as atividades pretendidas, e que normalmente decorrem do contexto de incerteza jurídica no qual as partes estão inseridas, torna-se inviável a aferição da efetividade de cedências mútuas por ambos, quando da celebração do contrato.

Tendo em conta tais observações, é que alguns autores civilistas, que tratam do tema, enfatizam a possibilidade de realização de transações com efeitos novatórios, em razão de se configurar uma substituição de uma situação incerta por uma certa²⁸⁰, o que pode ser o caso das ATR's holandesas, conforme prevê o correspondente decreto.

Ainda, sob a perspectiva da legalidade fiscal na análise da admissibilidade do aludido instrumento, quanto ao objeto de negociação entre as partes, ele se reconduz a aspectos atrelados à gestão do imposto, conforme tratamos no capítulo anterior²⁸¹, que ao assumirem a forma de conceitos verdadeiramente indeterminados, atribuem uma margem de discricionariedade em uma acepção ampla, à autoridade tributária, a partir da qual é possível que ela transacione com o contribuinte, componentes da obrigação fiscal concernentes à base tributável.

Com efeito, uma das hipóteses contempladas pelo Decreto n. IFZ 2001/293M, qual seja, a da isenção de participação por holdings, se identifica precisamente com tais elementos afastados do núcleo essencial dos impostos, em relação ao qual a legalidade fiscal exige uma suficiente determinação pela lei especial.

Aliás, retomando o que de igual modo já referimos previamente, o referido princípio apesar de requerer uma certa determinabilidade legal, no que respeita aos elementos essenciais do imposto, de maneira alguma impõe a sua pormenorização, o que significa que tais aspectos em dados casos concretos, podem suscitar dúvidas por parte da

²⁷⁸ DAM, J. K. Harmen van; JACOBS, Luc – Advance tax rulings...p. 120.

²⁷⁹ Já na sistemática anterior, pautada pela discrepância de posições acerca da natureza das ATR's, a Suprema Corte holandesa, com fundamento no princípio da proteção da confiança, qualifica como contratos de transação, regidos pelo diploma civil, as situações nas quais a autoridade tributária e o contribuinte determinam os pontos até então controvertidos, relativos à interpretação de uma lei fiscal ou às consequências fiscais decorrentes de uma dada conjuntura fática, com o intuito de afastar incertezas e prevenir futuros litígios. Cf. KRUIDENIER, E. – Netherlands National report...p. 518.

²⁸⁰ Cf. no capítulo 4 o tópico 4.1.1.2, no qual tal matéria é tratada de forma pormenorizada.

²⁸¹ Cf. tópico n. 4.2.

administração tributária e do contribuinte, a serem solucionados com o recurso a métodos interpretativos.

Ademais, é admitida em termos de legalidade, uma relativa abertura normativa de alguns dos componentes do núcleo essencial do imposto, conquanto prevista expressamente na própria lei fiscal, a partir da qual é possível que os contratantes no âmbito de uma ATR concretizem tais elementos, convertendo-os em certos e viabilizando o cumprimento da correlata obrigação fiscal.

É o caso dos estabelecimentos permanentes, a serem atribuídos ou não a contribuintes não residentes, contemplados pelo referido decreto como uma das questões que podem suscitar o requerimento a uma ATR.

Por fim, a outra hipótese expressamente disposta pelo decreto das ATR's, por ser mais abrangente ao remeter à figura das estruturas financeiras híbridas ou de estruturas legais híbridas, pode ser remetida a uma margem de discricionariedade, consoante envolvam conceitos efetivamente indeterminados, ou então passíveis de concretização, nos limites da interpretação, a partir de um consenso estabelecido pelas partes, no plano do referido contrato fiscal prévio.

De qualquer forma, concluído o contrato de transação, sob a forma das ATR's holandesas, tanto a administração fiscal como o contribuinte, restarão (auto)vinculados ao conteúdo nele fixado, nos moldes do qual as operações contempladas no acordo deverão ser efetivadas e tributadas, o que além de se conformar com a legalidade fiscal, ao viabilizar a aplicação da lei tributária, se coaduna com princípios como o da segurança jurídica, capacidade contributiva, igualdade²⁸², inclusive com o da justiça fiscal²⁸³.

²⁸² Tendo em conta que as ATR's holandesas não suscitam questionamentos quanto à sua conformação com o princípio da igualdade, haja vista que o seu acesso pelo contribuinte não é obstado tal como ocorre nos APA's, que implicam em elevados custos tanto pelo contribuinte, como pelas administrações tributárias envolvidas na sua conclusão.

²⁸³ Princípio ideal, que há de ser analisado sob a ótica tanto da administração fiscal como a do contribuinte. Nesse sentido, a partir do estabelecimento de um consenso entre as partes, no qual são fixados os pontos controvertidos da obrigação fiscal, convertendo-os em certos e viabilizando o seu cumprimento, o sujeito passivo é tributado em conformidade com a capacidade econômica que manifesta, o que implica na devida valoração da base tributável das atividades que desempenha, não se sujeitando, portanto, à cominação de sanções extremamente elevadas e infundadas. Já à autoridade tributária é possível a imposição da tributação adequada, e, por conseguinte, da arrecadação da correspondente receita devida, haja vista o acesso a informações do contribuinte, que por vezes não lhe seriam disponíveis em outras circunstâncias.

6. Conclusão

“Transfer pricing and international taxation in general are just the ‘first wave’ of this phenomenon, but it would not be right that globalization has no general effects on the tax system (...) is more and more enduring a process of internationalization, inasmuch as the old or traditional frontier between the domestic and international (tax issues) is more blurred at the end of the every day.” (Jose Calderon)

A incorporação dos contratos fiscais prévios, tanto na figura dos APA's como nas ATR's da Holanda, envoltos em uma conjuntura de cooperação, pautada pelo diálogo e negociação entre administrações tributárias de diferentes jurisdições ou de apenas uma delas, e contribuintes que atuam em operações transnacionais, sinaliza o escopo de conciliação entre ordenamentos fiscais de diferentes Estados, estruturados sob as mais diversas perspectivas e modelos jurídicos, ao menos em relação a aspectos fiscais que desempenham um papel fundamental na tributação internacional das atividades exercidas por empresas multinacionais.

No contexto de intercâmbio e harmonização entre regimes jurídicos diversos, cuja intermediação é efetivada nomeadamente pelos APA's, alicerçados em outros instrumentos de alcance global, como convenções internacionais de dupla tributação e diretrizes desenvolvidas por organizações internacionais, o propósito primordial na mobilização de tais recursos é precisamente o de estabelecer a alocação dos rendimentos, e, por conseguinte, das correspondentes bases tributáveis entre as jurisdições envolvidas nas operações de multinacionais, de modo a atribuir a cada Estado a parcela na arrecadação de receitas fiscais que lhe é devida, afastando distorções econômicas e manipulação de preços.

Entretanto, o alcance de tal ideal ou em termos factíveis, a sua aproximação, é extremamente dificultada em razão da ausência de standards consolidados, erigidos de forma consensual entre os Estados (contribuinte e administrações fiscais), atinentes às principais facetas da tributação internacional, que incluem a determinação dos lucros auferidos e dos montantes passíveis de dedução, valoração de bens materiais e de bens imateriais, cuja quantificação resta demasiado intrincada, entre outros aspectos de significativa complexidade.

Nesse sentido, os APA's, a par dos referidos tratados internacionais, diretrizes e outros mecanismos de resolução de conflitos, tais como a arbitragem e os procedimentos de acordo mútuo ou MAP's, representam vias que contemplam o estabelecimento de

negociações entre as partes, com o intuito de atingirem um consenso a respeito de dadas questões controvertidas no âmbito do Direito fiscal.

Efetivamente a própria utilização do referido elenco, tanto daqueles de feição tradicional como dos alternativos (ou complementares), pressupõe um patamar mínimo de uniformidade entre os diferentes regimes fiscais envolvidos, que se reflete nos elementos essenciais do imposto.

Consubstanciados no princípio da tipicidade, na sua versão autônoma, tais componentes do núcleo essencial do imposto, dos quais se denota uma série de garantias fundamentais²⁸⁴, apresentam dimensões universais, o que implica na sua identificação em todos os ordenamentos jurídicos, a despeito das notas características que singularizam cada um deles.

É, portanto, o recursos a instrumentos, sobretudo de viés contratual, que viabilizam a solidificação de “standards” de tributação internacional, a partir dos quais são estabelecidos os alicerces de um sistema fiscal global, direcionado à imposição tributária de atividades desenvolvidas em um alcance supranacional, e de demais situações fáticas que lhe sejam atreladas, o que ensejará a reconfiguração da própria concepção de soberania por parte dos Estados, ao menos no seu aspecto fiscal.

Dentre tal leque, que indica e contribui decisivamente para uma espécie de transição entre as referidas realidades, elegemos como enfoque os APA’s ao julgarmos pelas suas aptidões e potencialidades no desempenho da tarefa de projeção de uma nova sistemática fiscal.

Contudo, a par da adequação de tais contratos fiscais prévios na prossecução das finalidades para as quais foram concebidos, é pressuposto que se coadunem com princípios gerais e específicos do Direito fiscal, tais como o da legalidade, segurança jurídica, capacidade contributiva e igualdade.

Tendo em conta que a legalidade fiscal atua como vetor do aludido ramo, a partir de sua perspectiva, conciliada com os princípios elencados, prosseguimos na análise da admissibilidade dos acordos prévios de preços de transferência, considerando as correspondentes vertentes da precedência da lei e da reserva legal, bem como o princípio da tipicidade então autonomizado.

²⁸⁴ V. no capítulo 2 o tópico n. 2.1.1.1.

Na verdade, os APA's atuam sob uma lógica de concretização progressiva da lei fiscal, exigida (e limitada) inclusive pelo princípio da legalidade, materializando, por conseguinte, um dos extremos de um conjunto concretizador contínuo e sequencial, cujo objeto resta na lei fiscal formal, que agrega os elementos essenciais do imposto, determinando-os de modo suficiente, e em relação aos quais é possível certa abertura normativa, bem como dispendo acerca dos demais aspectos do tributo, que, em regra, assumem a forma de expressões vagas ou com uma textura porosa, ou ainda de conceitos verdadeiramente indeterminados.

Na outra extremidade de tal continuidade concretizadora, se identificam atuações da administração tributária, direcionadas à aplicação da lei fiscal no âmbito interno, o que constitui uma outra dimensão da conciliação de complexas estruturas legais do próprio Direito fiscal de um dado Estado, e que inclusive estabelecem relações de interdependência com a paulatina harmonização internacional dos critérios de tributação de multinacionais²⁸⁵.

Com efeito, haja vista a lógica de concretização progressiva das leis fiscais que se estendem da esfera interna dos países ao cenário global de imposição tributária, concebida em virtude da constatação das insuficiências de uma legislação fiscal densa e pormenorizada, se justifica o tratamento e desenvolvimento sequencial ao longo do nosso trabalho, das atuações da administração tributária, sob a ótica da legalidade fiscal, modeladas segundo o propósito da correta aplicação da lei fiscal.

Na medida em que tanto os regulamentos tipificados, como as “advance tax rulings” ou posicionamentos fiscais prévios autovinculativos, e os contratos fiscais, mormente os de caráter prévio, representados pelos APA's e pelas ATR's holandesas são admitidos (e exigidos) pelo princípio da legalidade, conciliado com demais princípios de

²⁸⁵ Na verdade, o que se estabelece é uma interdependência recíproca entre tais realidades, eis que assim como sob tal perspectiva, o Direito fiscal de um país é moldado, e conciliado em um âmbito interno, a partir da celebração de acordos internacionais e inclusive da edição de diretrizes por organismos internacionais, o contrário também ocorre, haja vista, por exemplo, a influência significativa do regime de preços de transferência dos Estados Unidos, em relação ao desenvolvimento das diretrizes da OCDE que tratam dos preços de transferência, nas quais foi inserido inclusive o princípio norteador da matéria, o do “arm's length”, na sua concepção tradicional, advindo da sistemática norte-americana, bem como grande parte da metodologia determinativa de tais preços.

Quanto ao fenômeno contrário, ilustrado pela pressão norte-americana no desenvolvimento das diretrizes pela OCDE v. CALDERÓN, Jose – The OECD transfer pricing guidelines...p. 8; BREM, Markus – **Globalization, multinationals and tax...**tópico n. 3.5 e HAMAEEKERS, Hubert M. A. – Precios de transferencia. Historia...p. 427 e ss., que inclusive desenvolve em paralelo o regime norte-americano de preços de transferência e as diretrizes da OCDE.

igual ou maior importância, como o da justiça fiscal, a cadeia de concretização legal que se inicia a partir de uma atividade regulamentar da autoridade tributária, se consolida, possibilitando uma clara e precisa compreensão do fenômeno de transição que se desenrola no seu extremo, em direção a um sistema tributário internacional²⁸⁶.

Entretanto, uma plena e efetiva conversão a uma sistemática fiscal em tais moldes, inserida em um contexto de globalização, somente é possível na condição de que as vertentes a partir das quais se manifestam as diferentes formas de atuação da administração tributária, sejam passíveis de modelações e ampliações, nos limites estabelecidos pelos princípios que destacamos, mormente o da legalidade, e, sobretudo, em conformidade com o Direito como um todo.

É tendo em conta o respectivo viés (e pressuposto), que os contratos fiscais prévios representados pela figura dos acordos prévios de preços de transferência no cumprimento do papel concretizador que lhes cabe, somente restarão como instrumentos adequados na consolidação de “standards” de tributação internacional, e por conseguinte, na estruturação de uma sistemática fiscal global, na medida em que apresentem estruturas resilientes e adaptativas, que viabilizem a ampliação do seu alcance, o que também contribuirá decisivamente para afastar situações de dupla tributação, de evasão e fraude fiscais, bem como para coibir práticas fiscais prejudiciais e mitigar a criação de paraísos fiscais e demais regimes fiscais diferenciados.

Uma das alternativas concebidas como resposta à problemática dos preços de transferência, e que tornam tais projeções submetidas a uma série de condicionamentos, palpáveis, é a adoção de métodos customizados no escopo de determinação dos referidos

²⁸⁶ Para Markus Brem, o recurso aos APA's na solução de controvérsias decorrentes de preços de transferência, resta como uma via temporária, tendo em conta a constituição paulatina de regimes internacionais e a formulação de normas, regras e princípios por parte de organizações internacionais, em resposta à problemática dos preços de transferência, direcionados tanto às administrações fiscais como aos contribuintes. A partir de conceitos de “governance”, como o do modelo de escolha ou “governance choice model”, baseado na ideia de custos econômicos de transação, o autor ao qualificar os acordos prévios de preços de transferência como mecanismos temporários, direcionados à transição para um sistema de tributação global, atrela a sua consolidação ao estabelecimento de uma jurisdição fiscal de alcance internacional, o que exigiria a reconfiguração de alguns elementos atinentes à soberania dos Estados. Apesar de concordarmos com o posicionamento do autor, no sentido de transcorrer uma transição para uma sistemática de tributação internacional, em relação a qual, os APA's desempenham um papel fundamental, julgamos que tal regime se remeterá a aspectos e componentes fiscais envolvidos na tributação de operações internacionais. Ademais, um consenso ao menos por parte dos principais Estados quanto à constituição e implementação de uma jurisdição fiscal internacional, é de difícil alcance, haja vista a complexa gama de questões e interesses que suscita. Na nossa perspectiva, um regime fiscal internacional nos termos que referimos, será desenvolvido em paralelo com discussões e negociações, travadas por blocos de países e de organizações, em diversos níveis. **Globalization, multinationals and tax...**tópicos 3 e 4.

preços, o que estende significativamente o campo de atuação desses contratos fiscais prévios.

Imprescindível, portanto, é a intensificação de discussões internacionais por parte de Estados e organismos internacionais, acerca de tal metodologia formularia específica²⁸⁷, a fim de enquadrar a sua aplicação nos domínios da legalidade fiscal e de demais princípios gerais e específicos do Direito fiscal, consolidando-a, por conseguinte, como uma das vias possíveis ou talvez mais adequadas na solução de controvérsias decorrentes de preços de transferência, no bojo dos APA's, perante a inoperância de mecanismos tradicionais²⁸⁸.

²⁸⁷ Apesar da admissibilidade de tais métodos, desenvolvidos pelas partes de acordo com as particularidades do caso concreto, e conquanto se coadunem com o escopo do “arm’s length”, no informe da OCDE consta apenas uma breve referência à sua utilização, talvez pela necessidade de se empreenderem maiores discussões a nível internacional entre Estados e organismos internacionais, a fim de se estabelecer um consenso efetivo quanto à consolidação da sua aplicação, bem ainda em relação ao quadro da legalidade e de demais princípios gerais e específicos do Direito fiscal, nos limites do qual hão de ser formulados. Acerca da aludida metodologia v. **OECD transfer pricing guidelines...**n. 1.18, p. 37.

²⁸⁸ Conforme destaca Markus Brem, os APA's foram desenvolvidos para fins de atuarem como instrumentos suplementares na resolução de questões atinentes a preços de transferência e à alocação das correspondentes bases tributáveis, em razão da extrema dificuldade ou por vezes inviabilidade de utilização do elenco jurídico tradicional, composto por mecanismos administrativos, judiciais e tratados internacionais, cuja inoperância em tais casos, na perspectiva do autor, decorre da inexistência de uma institucionalização da tributação internacional e de uma sistemática de preços de transferência. **Globalization, multinationals and tax...**tópico n. 4. Ainda, quanto ao caráter suplementar de tais contratos fiscais prévios, cf. **OECD transfer pricing guidelines...**n. 4.123, p. 168.

7. Bibliografia

7.1 Referências bibliográficas

Advance rulings: practice and legality: proceedings of a seminar held in Cancun, Mexico, in 1992 during the 46th congress of the International fiscal association. Vol. 17a. Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1994

Australian master tax guide. ed. 48th. Australia: CCH Australia Limited. 2011;

IBFD International tax glossary. 6th ed. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation. 2009;

NP 405-1.1994, Norma Portuguesa: Informação e documentação. Lisboa: Instituto Português de Qualidade;

AMARAL, Diogo Freitas do – Curso de Direito administrativo. 2^a ed. Coimbra: Almedina, 2012, vol. 2;

ANDRADE, José Carlos Vieira de Andrade – **Lições de Direito Administrativo.** 2^a ed. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2011;

_O dever da fundamentação expressa de actos administrativos. 2^a reimp. Coimbra: Almedina, 2007;

_O ordenamento jurídico administrativo português. In **Contencioso Administrativo.** Braga: Livraria Cruz-Braga, 1986;

AVI-YONAH, Reuven S. – The rise and fall of arm's length: A study in the evolution of U.S. international taxation. **Law and Economics Working Papers.** University of Michigan Law School. (2007);

BERMAN, Daniel S.; BERMAN, Joseph – Closing agreements and compromises under the new policy of the Internal Revenue Board. **Mississippi Law Journal**. vol. 25 (1954);

BETTEN, Rijkele, ed. – **The new Netherlands transfer pricing regime: Amended advance pricing agreements and advance tax rulings procedures**. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2002;

BREM, Markus – **Globalization, multinationals and tax base allocation: Advance pricing agreements as shifts in international taxation?** (Janeiro 2014). [Acesso em 25 de Maio de 2014]. Disponível na Internet: <http://taxblog.com/mbrem/globalization-multinationals-and-tax-base-allocation-advance-pricing-agreements-as-shifts-in-international-taxation/>;

BUSTILLO BOLADO, Roberto O. – **Convenios y contratos administrativos: Transacción, arbitraje y terminación convencional del procedimiento**. Pamplona: Aranzadi, 2001;

CALDERÓN, Jose – The OECD transfer pricing guidelines as a source of tax law: Is globalization reaching the tax law? **Intertax**. vol. 35, n. 1 (Janeiro 2007);

CÂMARA, Francisco de Sousa da; SANTIAGO, Bruno – Ac. TC n. 252/05 (preços de transferência e princípio da legalidade). **Jurisprudência Constitucional**. n. 11 (2006);

CANOTILHO, J. J. Gomes – **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003;

CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital – Constituição da República portuguesa anotada. 4ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, vol I;

CORDEIRO, António Menezes; LEITÃO, Luís Menezes; GOMES, Januário da Costa, org. – **Estudos em homenagem ao prof. Doutor Inocêncio Galvão Telles**. Coimbra: Almedida, 2003. vol. V;

CORREIA, J. M. Sérvulo – **Noções de Direito administrativo**. Lisboa: Editora Danúbio, 1982. vol. I;

COSTA, José Manuel M. Cardoso da – **Curso de Direito fiscal**. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 1972;

COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo, ed. – **The rule of law: History, theory and criticism**. Dordrecht: Springer, 2007;

DOURADO, Ana Paula – **O princípio da legalidade: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação**. Coimbra: Almedina, 2007;

ELLIS, Maarten J. [et al.] – **Advance rulings**. Cahiers de droit fiscal international. Rotterdam: Kluwer Law International. Vol. LXXXIVb (1999);

ESTORNINHO, Maria João – **Requiem pelo contrato administrativo**. Coimbra: Almedina, 2003;

FERNANDES, José Pedro, director; QUEIRÓ, Afonso Rodrigues, consultor de direcção – Dicionário Jurídico da Administração Pública. Lisboa, 1993, vol. V;

FULLER, Lon L. – **The morality of law**. ed. rev. Londres: Yale University Press;

GAMA, João Taborda da – **Promessas administrativas: Da decisão de autovinculação ao acto devido**. Coimbra: Coimbra Editora, 2008;

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo – **Democracia, jueces y control de la administración**. 3ª ed. rev. e amp. Madrid: Civitas, 1997;

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón – **Curso de Derecho administrativo I**. 11ª ed. Madrid: Civitas, 2002. vol. I;

GONÇALVES, Pedro – **O contrato administrativo: (Uma instituição de Direito administrativo do nosso tempo)**. 1ª ed. reimp. Coimbra: Almedina, 2004;

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.^a Luisa – **Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional**. Madrid: Colex, 1998;

GRIBNAU, Hans – Equality, legal certainty and tax legislation in the Netherlands: Fundamental legal principles as checks on legislative power: A case study. **Utrecht Law Review**. vol. 9, n. 2 (Março, 2013);

_Soft law and taxation: The case of the Netherlands. **Legisprudence**. vol. 1, n. 3 (2007);

HAMAEEKERS, Hubert M. A. – Precios de transferencia. Historia, evolución y perspectivas. In **Fiscalidad internacional**. 2ª ed. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2001;

HARRIS, Peter A. – Private tax rulings: An advanced system. **Australian tax review**. Vol. 23, n. 1 (1994);

KAYFETZ, Pamela L.; HELZEL, Leo B. – Transfer pricing: Achieving fair national taxation of international transactions. **Annual Survey of International & Comparative Law**. vol. 3, n. 1, art. 9 (1996);

KIRKBY, Mark Bobela-Mota – **Contratos sobre o exercício de poderes públicos: O exercício contratualizado do poder administrativo de decisão unilateral**. 1ª ed. Coimbra: Editora Coimbra, 2011;

LARENZ, Karl – **Metodologia da ciência do Direito**. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997;

LIMA, Pires de; VARELA, Antunes – Código civil anotado. 4ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1997, vol II;

MACHADO, Hugo de Brito – **Curso de Direito tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004;

MARMOR, Andrei – The rule of law and its limits. **USC Public Policy Research Paper Series**. n. 16 (2003);

MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, Sebastián – La institucion contractual en el Derecho administrativo: En torno al problema de la igualdad de las partes. **Revista de Administración Pública**. n. 29 (1959);

MEIRELLES, Hely Lopes – **Direito administrativo brasileiro**. 14ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989;

MEUSSEN, Gerard; VELTHUIZEN, Erik – APAs and ATRs: The new Dutch regime in a European perspective. **EC Tax Review**. vol. 11, n. 1 (2002);

MIRANDA, Jorge, coord. – **Estudos em homenagem ao prof. doutor Sérvulo Correia**. Coimbra: Coimbra Editora, 2010. vol. IV;

MIRANDA, Jorge, dir. – **O Direito**. Coimbra: Almedina, 2012, ano 144, III;

MIRANDA, Jorge – **Funções, órgãos e actos do Estado: Apontamentos de lições**. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 1990;

MONCADA, Luís Cabral de – “Rule of law”, procedimento normativo e legalidade; uma perspectiva comparada. **Revista “Polis”**. Separata n. 4 (1996);

MONIZ, Ana Raquel Gonçalves – A recusa de aplicação de regulamentos pela administração com fundamento em invalidade: (Contributo para a teoria dos regulamentos). Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. 2011. Tese de doutoramento;

NABAIS, José Casalta – **Contratos fiscais: (Reflexões acerca da sua admissibilidade)**. Coimbra: Coimbra Editora, 1994;

Direito fiscal. 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2008;

O dever fundamental de pagar impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998;

Por um Estado fiscal suportável: Estudos de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, vol. 1;

NEVES, A. Castanheira – **Digesta: Escritos acerca do direito, do pensamento jurídico, da sua metodologia e outros**. 1ª ed. reimp. Coimbra: Wolters Kluwer, 2010;

OECD. **OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations**. (Julho 2010);

OECD. Centre for Tax Policy and Administration. **Taxpayers' rights and obligations: Practice notes: Prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration**. 2003, Tax guidance series: General administrative principles: GAP002 Taxpayers' rights and obligations. [Acesso em 2 de Jul. de 2014]. Disponível na Internet: <http://www.oecd.org/tax/administration/14990856.pdf>;

OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; GAMA, João Taborda da, org. – **Estudos em memória do prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches**. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. vol. III;

OTERO, Paulo – **Legalidade e administração pública: O sentido da vinculação administrativa à juridicidade.** Coimbra: Almedina, 2003;

PAREJO ALFONSO, Luciano – La eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración pública. **Documentación Administrativa.** n. 218-219 (1989);

PÉREZ ROYO, Fernando – **Derecho financiero y tributario: Parte general.** 22^a ed. Navarra: Thomson Reuters, 2012;

PONT MESTRES, Magin; PONT CLEMENTE, Joan Francesc, coord. – **Alternativas convencionales en el Derecho tributario: XX Jornada anual de estudio de la Fundación A. Lancuentra.** Madrid: Marcial Pons, 2003;

PRATS, Lorenzo, coord. – **Estudios en homenaje a la profesora Teresa Puente.** València: Universitat de València, 1996. vol. II;

QUEIRÓ, Afonso Rodrigues – Lições de Direito administrativo. Coimbra, 1976, vol. I;

_Teoria dos regulamentos. In **Estudos de Direito público.** Coimbra: Universidade, 2000, vol. 2, tomo 1;

RIBEIRO, João Sérgio – **Tributação presuntiva do rendimento: Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável.** Coimbra: Almedina, 2010;

RING, Diane M. – On the frontier of procedural innovation: Advance pricing agreements and the struggle to allocate income for cross border taxation. **Michigan Journal of International Law.** vol. 21 (2000);

ROGERS, Helen; OATS, Lynne – The use of advance pricing agreements in transfer pricing management. **British Tax Review**. n. 1 (2013);

ROMANO, Carlo – **Advance tax rulings and principles of law: towards a European tax rulings system**. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2002;

SAKURAI, Yuka – Comparing cross-cultural regulatory styles and processes in dealing with transfer pricing. **International Journal of the Sociology of Law**. n. 30 (2002);

SANCHES, José Luís Saldanha, **A quantificação da obrigação tributária: Deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa**. Lisboa: Centro de Estudos fiscais, 1995, Cadernos de Ciência e técnica fiscal;

_A segurança jurídica no Estado social de Direito: Conceitos indeterminados, analogia e retroactividade no Direito tributário. **Ciência e Técnica Fiscal**. n. 310-312 (Out. – Dez. 1984);

SANCHES, J. L. Saldanha [et al.] – **Jurisprudência fiscal anotada: Supremo Tribunal Administrativo**. Coimbra: Almedina, 2001;

SAWYER, Adrian – Comparing New Zealand's private rulings system and its features with a selection of international private rulings systems: What is there in common? **Journal of Australian Taxation**. Vol. 3, n. 3 (2002);

SELLERS, Mortimer; TOMASZEWSKI, Tadeusz – **The rule of law in comparative perspective**. Dordrecht; New York: Springer, 2010;

SILVA, Suzana Maria Calvo Loureiro Tavares da – Actuações informais da administração-Verdade ou mito?: (Novas formas de actuação administrativa sob a óptica

do Direito do ambiente). Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. 1998. Tese de mestrado;

_O princípio (fundamental) da eficiência. [Acesso em 31 de Agosto de 2014]. Disponível na Internet: https://www.google.pt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&cad=rja&uact=8&ved=0CC0QFjAC&url=http%3A%2F%2Fsigarra.up.pt%2Fdup%2Fpt%2Fpubls_pesquisa.show_publ_file%3Fpct_gdoc_id%3D5682&ei=5ucCVJq3Nue9ygPw4oEY&usg=AFQjCNGPsX0MTUqh3D3GkbNKqRjXctQ6dg&bvm=bv.74115972,d.bGQ;

SOARES, Rogério Ehrhardt – Administração pública e controlo judicial. **Revista de Legislação e de Jurisprudência.** n. 3845 (ano 127º 1994);

_Direito Administrativo I. Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1981;

SOUSA, Marcelo Rebelo de – **O concurso público na formação do contrato administrativo.** Lisboa, Lex, 1994;

SOUSA, Marcelo Rebelo de; MATOS, André Salgado de – **Direito administrativo geral: Introdução e princípios fundamentais.** Tomo I. Lisboa: Dom Quixote, 2004;

SOUSA, Miguel Teixeira de – **Estudos sobre o novo processo civil.** Lisboa: Lex, 1997;

TERRY, Robert J. – The scope of closing agreements. **Tax Notes.** vol. 59 (Abril 1973);

THE CHARTERED INSTITUTE OF TAXATION'S. Technical Committee. **The availability of tax clearance and rulings in overseas jurisdictions.** Londres: Centre of Commercial Law Studies. Queen Mary, University of London;

TÔRRES, Heleno, ed. lit. – **Sistema tributário, legalidade e direito comparado: entre forma e substância**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2010;

URIOL EGIDO, Carmen – La discrecionalidad en el Derecho tributário: Hacia la elaboración de uma teoria del interés general. **Instituto de Estudios Fiscales**. n. 29 (2002);

VALEGA, César M. Gamba – **Breves apuntes sobre la discrecionalidad en el derecho tributário**. (2000), p. 107-108 e 114-115. [Acesso em 25 de Setembro de 2014]. Disponível na Internet: http://www.ipdt.org/editor/docs/03_Rev37_CGV.pdf;

VASQUES, Sérgio – O mecanismo da informação vinculativa. **Ciência e técnica fiscal**. Lisboa: Ministério das Finanças, n. 397 (Jan. – Mar. 2000);

XAVIER, Alberto – **Manual de Direito Fiscal I**. Lisboa: Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, 1974;

7.2 Referências bibliográficas eletrônicas

[Acesso em 25 de Maio de 2014]. Disponível na Internet: <http://taxblog.com/mbrem/globalization-multinationals-and-tax-base-allocation-advance-pricing-agreements-as-shifts-in-international-taxation/>;

[Acesso em 18 de Junho de 2014] [http://www.ecfr.gov/cgi-bin/text-idx?rgn=div5&node=26:20.0.1.1.2#26:20.0.1.1.2.2.1](http://www.ecfr.gov/cgi-bin/text-idx?rgn=div5&node=26:20.0.1.1.2#26:20.0.1.1.2.2.1;);

[Acesso em 2 de Jul. de 2014] <http://www.oecd.org/tax/administration/14990856.pdf>;

[Acesso em 29 de Agosto de 2014]. Disponível na Internet:

http://www.ecfr.gov/cgi-bin/retrieveECFR?gp=1&SID=9f13f69b5d2e8c8d64c7fdb278f7f37&ty=HTML&h=L&n=pt26.18.301&r=PART#se26.18.301_17805_61;

[Acesso em 29 de Agosto de 2014]. Disponível na Internet:

http://www.ecfr.gov/cgi-bin/retrieveECFR?gp=1&SID=9f13f69b5d2e8c8d64c7fdb278f7f37&ty=HTML&h=L&n=pt26.18.301&r=PART#se26.18.301_17121_61;

[Acesso em 17 de Setembro de 2014]. Disponível na Internet:

<http://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf>;

[Acesso em 25 de Setembro de 2014]. Disponível na Internet:

http://www.ipdt.org/editor/docs/03_Rev37_CGV.pdf.