



## CONTRATOS FISCAIS PRÉVIOS E SUA CONSONÂNCIA COM O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE FISCAL \*

Vivian de Castro Morales Leal \*\*

“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.” (BATISTA JR., O., 2011, vol. III, p. 619).

### Resumo

O presente trabalho objetiva discutir a consonância da utilização dos contratos fiscais prévios em relação ao princípio da legalidade tributária. Nesse sentido, é importante considerar que o referido princípio, a fim de aplacar deficiências internas, mormente a da incerteza jurídica, na forma como fora inicialmente concebido, fora reestruturado. É, portanto, a partir dessa perspectiva que analisamos a celebração de tais contratos entre a administração tributária e o contribuinte.

Palavras chaves: contratos fiscais, legalidade e incerteza jurídica.

### Abstract

The current paper aims to discuss the accordance of the use of a variety of the previous tax agreements, with the legality principle in tax law. It's important to consider that such a principle, in order to solve its deficiencies, mainly the legal uncertainty, as it was first conceived, was restructured so it could guarantee the application of the tax law. In that precisely perspective we analyse the conclusion of such tax contracts between the revenue service and the taxpayers.

Keywords: tax agreements, legality and legal uncertainty.

\* Artigo submetido em 28 set. 2015 e aceito para publicação em 18 fev. 2016.

\*\* Mestre em Direito Tributário pela Universidade de Coimbra.

## 1. Introdução

A turva 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 tributário ou fiscal<sup>1</sup>, 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, mormente aquelas de viés consensual, com o fim de uma melhor prossecução dos interesses públicos insertos na lei tributária, bem como os correspondentes instrumentos jurídicos que utiliza, tais como a figura contratual, são frequentemente ainda questionados em diversos ordenamentos jurídicos, em termos de sua conformidade com o princípio da legalidade.

Partindo da ideia de que os contratos fiscais, mormente os de caráter 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 da função tributária, a sua admissibilidade há de ser aferida a partir do referido quadro, resultando, por conseguinte, no desprendimento definitivo de antigas concepções, lideradas por um princípio da legalidade tributária demasiadamente rígido e insuflado, formulados 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 administração 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.

---

<sup>1</sup> 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, qual seja, o brasileiro, 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 sinonímias, em semelhança com alguns ordenamentos jurídicos, a despeito de assumirem em tantos outros, tal como no nosso sistema pátrio, uma série de particularidades e alcances diversos, que os diferenciam, como explica o professor José Casalta Nabais. Cf. NABAIS, José Casalta. *Contratos fiscais: (Reflexões acerca da sua admissibilidade)*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994. 85 p., nota n. 212. Uma visão abrangente acerca do instituto estudado a seguir, além de proporcionar um conhecimento profundo e holístico a seu respeito, se justifica ainda pelo fato de que as ideias estruturais do presente tema, decorreram de pesquisas na Universidade de Coimbra, em Portugal, que possibilitaram o contato com doutrinas tradicionais e doutrinas inovadoras, tanto no cenário português como em outros países europeus, razão pela qual ao longo do artigo são mencionadas referências a uma série de bibliografias estrangeiras, que, seja pela solidez de suas ideias ou pelos pensamentos vanguardistas, são imprescindíveis ao desenvolvimento da temática dos contratos fiscais, nomeadamente no contexto brasileiro.

Sob a perspectiva do aludido princípio, considerado tal como ilustrado acima, nos propomos a tratar de uma das modalidades da atividade administrativa, que reiteradamente suscita questionamentos, a do contrato fiscal em sua modalidade prévia, isto é, que se adianta à instauração de quaisquer litígios ou controvérsias, direcionada, portanto, à concretização paulatina da lei fiscal, a fim de aplicá-la de maneira adequada em relação ao contribuinte.

Nesse sentido, e por se tratar de um tema relativamente amplo, discutido não apenas no Direito brasileiro, um tanto reticente ainda à questão dos contratos fiscais, mas de igual modo nos ordenamentos jurídicos europeus de matriz continental, bem como nas sistemáticas inspiradas pela “common law”, é que optamos pelo seu desenvolvimento em termos abrangentes, sem nos atermos à uma dada realidade jurídica, até porque não é o nosso objetivo no presente trabalho, que, com as devidas ponderações quanto ao seu alcance, concentra esforços na análise da compatibilidade e inclusive imprescindibilidade da utilização da figura contratual pela administração tributária, em cotejo com o princípio da legalidade, tomado a partir de um substrato, no qual restam insertos outros princípios e valores, como o da justiça fiscal e o da capacidade contributiva, além da premente eficiência, que deve permear as atuações do fisco.

O escopo subjacente à apresentação da discussão centrada na admissibilidade dos contratos fiscais, é a consolidação de uma nova percepção do Direito tributário ou fiscal, decorrente do grau escalonada de complexidade das relações jurídico-tributárias, ao longo do tempo, impulsionado especialmente pelo fenômeno da globalização, de modo a contribuir na assimilação de novos instrumentos jurídicos empregados no âmbito do ramo tributário, direcionados a garantir o cumprimento da obrigação fiscal, e restando, por conseguinte, voltados também para o próprio Direito administrativo, que apesar de autônomo, possui com aquele uma relação de continuidade, respeitadas as peculiaridades de cada qual.

### 1.1 Contratos fiscais prévios

A fim de se introduzir a temática dos contratos fiscais, e em seguida, prosseguir-se ao desenvolvimento do objeto central do presente estudo, é imprescindível conceituar, ainda que em termos gerais, haja vista remeter a uma figura de contornos um tanto amplos, os contratos fiscais, que em regra, são celebrados entre a administração tributária e o contribuinte, e cujo objeto, por abranger um vasto leque de situações jurídicas, permite o seu enquadramento em uma de suas espécies, que inclui a do contrato fiscal prévio.

Consoante tratado mais detidamente nos tópicos seguintes, o contrato fiscal integra a esfera dos contratos administrativos, que constitui uma das manifestações da atividade

administrativa, respaldada, principalmente, pela admissibilidade da contratação pela administração pública.

O ponto crucial que introduz a uma série de questionamentos acerca da admissibilidade do instituto no âmbito do Direito tributário, nomeadamente sob a perspectiva do princípio da legalidade fiscal, e de tantos outros que o acompanham, como o da indisponibilidade da obrigação tributária, o da igualdade e o da segurança jurídica, se detém justamente na matéria em relação a qual incidirá a contratação entre as partes.

Entretanto, tal âmbito de contratação indelevelmente representará o exercício da função administrativa, voltada à aplicação da lei tributária.

Nesse sentido, ao se proceder à realização de um contrato fiscal direcionado à concessão de benefícios fiscais, a densidade da correspondente norma não confere certas margens de discussão entre as partes, de modo que a administração tributária, na consecução de sua atividade administrativa, verificará tão somente o preenchimento dos requisitos legais, o que lhe atribui um viés vinculado, sendo que na hipótese de cumprimento de tais exigências, a autorização assumirá a forma contratual<sup>2</sup>.

Em contrapartida, a figura dos contratos fiscais prévios, celebrados em um contexto diverso ao dos demais contratos fiscais, inclusive dos que aludem a benefícios fiscais, se caracteriza por ser suscitado em razão de uma situação de incerteza ou controvérsia jurídica e/ou fática, prévia à instauração de um litígio – e por vezes, à ocorrência do próprio fato gerador – e que envolve a aplicação de uma dada lei tributária, haja vista um certo grau de indeterminabilidade que atinge um ou alguns de seus elementos, ensejando posições diversas, que para se coadunarem, viabilizando o cumprimento da obrigação fiscal, exigem a cooperação e o diálogo entre o fisco e o contribuinte.

Com efeito, 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 contrários<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> Na verdade referida concessão pode inclusive assumir a forma de ato administrativo, já que decorre exclusivamente da atuação da administração pública, figurando o contribuinte como mero requerente. V. a respeito o tópico 1.1.1, que trata da matéria.

<sup>3</sup> 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, cuja finalidade precípua era a garantia dos direitos individuais do sujeito passivo perante o histórico de arbitrariedades 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.

No relevo atribuído à prossecução do interesse fiscal<sup>4</sup> ao longo do trabalho, resta subjacente a participação do contribuinte<sup>5</sup>, cujo interesse há de ser ponderado, já que compõe o interesse público inserto na norma tributária, na medida em que a arrecadação de receitas fiscais para a realização de outros fins de carácter 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 efetividade<sup>6</sup>.

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 público<sup>7</sup>.

Atuações consensuais, de início, adotadas com ressalva pela administração pública, se consolidaram ao lado das expressões clássicas do exercício da função administrativa<sup>8</sup>, dentre tais, a figura contratual, às quais, por vezes, aquelas 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 supraconceito<sup>9</sup>, o que de imediato

<sup>4</sup> Tal como designa Tulio Rosembuj. V. La resolución alternativa de conflictos tributarios. In: PONT MESTRES, M.; PONT CLEMENTE, J. F. (Coord.). *Alternativas convencionales en el Derecho tributario: XX Jornada anual de estudio de la Fundación A. Lancuentra*. Madrid: Marcial Pons, 2003. p. 98-101.

<sup>5</sup> 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 económica, 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, 1994, p. 173-178.

<sup>6</sup> 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, José Luís Saldanha. A quantificação da obrigação tributária: Deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa. *Cadernos de Ciência e técnica fiscal*, Lisboa, 1995, p. 70-76 e 96-98.

<sup>7</sup> 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, 2003, p. 104-105; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> 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<sup>a</sup> ed. Coimbra: Editora Coimbra, 2011, p. 29-35 e OTERO, Paulo. *Legalidade e administração pública: O sentido da vinculação administrativa à juridicidade*. Coimbra: Almedina, 2003p. 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.

<sup>8</sup> NABAIS, op. cit., p. 60-61; GONÇALVES, Pedro. *O contrato administrativo: (Uma instituição de Direito administrativo do nosso tempo)*. 1<sup>a</sup> ed. reimp. Coimbra: Almedina, 2004, p. 24-25 e BATISTA JR., Onofre Alves. *A Administração fiscal burocratizada e as soluções consensuais no Direito Administrativo Tributário*. In: OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; GAMA, João Tabora da (Org.). *Estudos em memória do prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. vol. III, p. 599-601.

<sup>9</sup> Cf. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, 1998, p. 45-46 e M.-RETORTILLO BAQUER, S. La institución 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.

já afasta qualquer apego aos contornos civilísticos<sup>10</sup> que lhe foram atribuídos, apesar das características comuns tanto ao Direito público como ao Direito privado.

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 contratual<sup>11</sup>.

### 1.1.1 Delimitação do seu alcance

Dentre a variada gama de contratos celebrados no domínio do Direito público, os contratos fiscais prévios são conduzidos à categoria dos contratos da administração<sup>12</sup>, ou contratos

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”. CORREIA, J. M. Sérvulo. *Noções de Direito administrativo*. Lisboa: Editora Danúbio, 1982. vol. I. 344 p. No mesmo sentido cf. SOUSA, Marcelo Rebelo de. *O concurso público na formação do contrato administrativo*. Lisboa, Lex, 1994, p. 14-19 e KIRKBY, op. cit., 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.”.

<sup>10</sup> 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, 1998, p. 46-49 e 51-53; M.-RETORTILLO BAQUER, 1959, p. 96-99; GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho administrativo I*. 11ª ed. Madrid: Civitas, 2002. vol. I, p. 680-681; NABAIS, 1994, p. 146-147 e AMARAL, Diogo Freitas do. *Curso de Direito administrativo*. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2012, vol. 2, p. 551-552.

<sup>11</sup> 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 incontestadas, 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. Nesse sentido, e 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. 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; FERNÁNDEZ, op. cit., p. 680-682; NABAIS, op. cit., p. 144-147 e GONÇALVES, 2004, p. 24-25.

<sup>12</sup> ESTORNINHO, Maria João. *Requiem pelo contrato administrativo*. Coimbra: Almedina, 2003, p. 60-62; GARCÍA DE ENTERRÍA, op. cit., p. 675 et seq.

O autor João Tabora da Gama 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. *Promessas administrativas: Da decisão de autovinculação ao acto devido*. Coimbra: Coimbra Editora, 2008, 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. Op. cit., 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.

de Direito público<sup>13</sup>, pois seu conteúdo acordado entre a administração e o contribuinte, reflete de imediato, e não por via reflexa, o exercício de uma atividade administrativa típica, voltada diretamente à aplicação da lei fiscal, ou da função administrativo-tributária<sup>14</sup>.

Enquanto os demais contratos celebrados pela autoridade pública estabelecem uma relação de colaboração ou de mero intercâmbio patrimonial com a outra parte<sup>15</sup>, que inelutavelmente, haja vista a legalidade, porém de forma indireta ou secundária, aplicam a correspondente norma, os contratos de administração são esquemas contratuais utilizados como técnicas de gestão<sup>16</sup>, isto é, no cumprimento da tarefa primordial que lhe compete no quadro da separação de poderes.

A princípio, o exercício da atividade administrativa pelo fisco, poderia assumir a forma de ato administrativo<sup>17</sup>, que de igual modo é apto a integrar a participação do contribuinte na

<sup>13</sup>, Nesse sentido GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, op. cit., p. 69-72 e M.-RETORTILLO BAQUER, op. cit., 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, 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. BUSTILLO BOLADO, 2001, p. 164-167 e 160-184 e GARCÍA DE ENTERRÍA, 2002, p. 69 e 683 et seq.

<sup>14</sup> 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. ROSEMBUJ, 2003, p. 98.

<sup>15</sup> 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, 1982, p. 362-403; ESTORNINHO, 2003, p. 73-110; BUSTILLO BOLADO, op. cit., 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, 2011, p. 285-288.

<sup>16</sup> No sentido jurídico que lhe é atribuído, cf. GARCÍA DE ENTERRÍA, op. cit., 667 p.; BUSTILLO BOLADO, op. cit., 164 p. e GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, 1998, 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.

<sup>17</sup> 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, 1994, p. 56 e 112-113. V. ainda KIRKBY, op. cit., 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 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, 1959, p. 77-78.

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 contratantes<sup>18</sup>.

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 daqueles<sup>19</sup>, factível principalmente em decorrência de uma reformulação das próprias manifestações da atuação da administração, conforme previamente mencionamos, são razões de eficácia e eficiência na prossecução do chamado interesse tributário ou fiscal, que habilitam e inclusive legitimam a utilização da forma contratual no Direito público<sup>20</sup>.

Tendo em vista a esfera da contratação administrativa (fiscal), os contratos fiscais prévios são utilizados em situações de incerteza jurídica, atinentes às consequências fiscais que decorreriam ou decorreram da realização de dadas operações, sendo que as controvérsias suscitadas no âmbito da relação jurídico-tributária entre a administração e o contribuinte, são, em regra, resultantes de expressões relativamente imprecisas ou de verdadeiros conceitos indeterminados.

Contudo, no contexto peculiar e, muitas vezes, complexo, de tais contratos, o próprio conteúdo fático, objeto de dúvidas quanto aos seus efeitos fiscais, entre as partes, é controverso, tendo em conta que pode se desenvolver a partir de um agregado de operações empresariais complexas, cuja qualificação e valoração jurídicas, para fins de fixação de base tributável, e

---

<sup>18</sup> V. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, 1998, p. 65-67, que distingue os contratos fiscais das consultas ou promessas vinculativas em razão do critério subjetivo que aqueles apresentam, o consentimento. Nesse sentido, 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 no instituto das consultas fiscais. 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, 1982, p. 344-353 e KIRKBY, 2011, p. 201-205.

<sup>19</sup> V GAMA, João Tabora da. Contrato de transação do Direito administrativo e fiscal. In CORDEIRO, A. Menezes; LEITÃO, L. Menezes; GOMES, J. da Costa (Org.). *Estudos em homenagem ao prof. Doutor Inocêncio Galvão Telles*. Coimbra: Almedina, 2003. vol. V; p. 675-676. Ainda, quanto ao viés consensual inculcado em tais atos administrativos, cf. BATISTA JÚNIOR, 2011, p. 601-602.

<sup>20</sup> GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, 1998, p. 71-72 e 99-100.

inclusive para a quantificação da obrigação fiscal, restam demasiadamente complicadas ou então inviáveis. Veja-se, por exemplo, a temática dos preços de transferência.

Diante de tal contexto de dúvidas e incertezas, tanto jurídicas como em relação aos próprios fatos envolvidos, no âmbito dos designados contratos administrativos ou da administração<sup>21</sup>, o fisco 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 fiscal<sup>22</sup>.

#### 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 certeza<sup>23</sup>, em prol de princípios como o da segurança jurídica, através da autocomposição, é que tais contratos fiscais prévios são enquadrados como contratos determinativos<sup>24</sup>.

É, portanto, sua causa que reafirma a natureza contratual da referida atuação consensual, e que a distingue de demais atividades inseridas no domínio da administração concertada<sup>25</sup>, inclusive de outros contratos administrativos<sup>26</sup>, como os contratos de concessão de benefícios fiscais<sup>27</sup>, cujo objeto consubstancia uma troca de prestações entre a autoridade tributária, que concede um

<sup>21</sup> Apesar de entendermos que os contratos fiscais, inclusive os contratos fiscais prévios, nada mais são do que contratos administrativos, aludimos à classificação, um tanto já superada, principalmente no Direito administrativo, cujo entendimento segue no sentido de abarcá-los em uma classificação única de contratos administrativos, a nossa menção bipartida se justifica pela necessidade de diferenciação dos contratos fiscais prévios, tendo em conta a esfera de contratos fiscais passíveis de serem celebrados pela administração pública, o que somente é possível partindo-se do objeto contratual.

<sup>22</sup> 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, figurando, portanto, como causa ou função de tais contratos, tal como denomina Casalta Nabais. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, 1998, p. 77-78 e 80-81 e NABAIS, 1994, p. 108.

<sup>23</sup> 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 PRATZ, Lorenzo (Coord.). *Estudios en homenaje a la profesora Teresa Puente*. Valência: Universitat de València, 1996. vol. II, 791 p.

<sup>24</sup> GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, op. cit., p. 78 e KIRKBY, 2011, p. 282 (n. 329) e 288.

<sup>25</sup> NABAIS, op. cit., p. 141-146; BATISTA JR., 2011, p. 599-602; GARCÍA DE ENTERRÍA, 2002, p. 673-679 e GONÇALVES, 2004, p. 24.

<sup>26</sup> 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. V. 2001, p. 185-202.

<sup>27</sup> Para um conceito amplo de benefícios fiscais, cf. NABAIS, op. cit., p. 123, n. 352.

benefício fiscal, previsto de forma expressa na lei fiscal, e o contribuinte, cuja contraprestação implica na satisfação em caráter imediato de um interesse público.

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 especial<sup>28</sup>, 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 tema<sup>29</sup>, o que evidencia seu viés preventivo, isto é, extrajudicial<sup>30</sup>, que inclusive justifica a designação adotada<sup>31</sup>.

<sup>28</sup> 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. Ibid., p. 258-265 e DOURADO, Ana Paula. *O princípio da legalidade: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 106-108.

<sup>29</sup> Nesse sentido João Tabora, 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 Tabora 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”.

V. GAMA, 2003, p. 615, 618-620 (nota n. 24), et seq.; BUSTILLO BOLADO, 2001 p. 204 e ss.; TAMAYO HAYA, 1996, p. 795 e ss. e BATISTA JÚNIOR, 2011, p. 607-610.

<sup>30</sup> 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

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 atuação, inclusive na sua vertente negocial<sup>32</sup>.

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 jurídica<sup>33</sup>.

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 sustentavam<sup>34</sup>.

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, tais elementos, objeto do contrato, não são sujeitos à reserva legal, que compõe uma das vertentes do princípio da legalidade tributária.

Logo, na medida em que não decorram de lei especial ou qualificada – designada como lei complementar no Brasil – ao menos com o grau de determinabilidade exigido pela legalidade fiscal, são afastados do campo da indisponibilidade da obrigação fiscal<sup>35</sup>, que trata exclusivamente

sequer um procedimento tributário instaurado. Quanto às distinções entre as transações extrajudiciais e judiciais, cf. GAMA, *op. cit.*, p. 622-623 e TAMAYO HAYA, *op. cit.*, p. 818-819.

<sup>31</sup> A despeito da possibilidade de celebração de um contrato fiscal determinativo, durante um processo administrativo ou judicial, nos moldes do contrato fiscal prévio, desenvolvido ao longo do presente estudo, a dificuldade de se atingir um consenso entre partes já litigantes, em um contexto provável de constrição de bens ou de inadimplemento, é muito maior.

<sup>32</sup> GAMA, *op. cit.*, p. 647. Quanto à autonomia contratual da administração pública na contratualização pública, mormente nos aludidos contratos (administrativos) de subordinação, cf., por exemplo, KIRKBY, 2011, p. 297 e ss. e 313; CORREIA, 1982, p. 429 et seq. e GONÇALVES, 2004, p. 36 et seq. e 80.

<sup>33</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, 2002, p. 678 e 680-681; BUSTILLO BOLADO, *op. cit.*, p. 211 e GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, 1998, p. 96 e 110-113.

<sup>34</sup> 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, *op. cit.*, 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, 1959, p. 77-78 e GARCÍA DE ENTERRÍA, *op. cit.*, p. 681.

<sup>35</sup> 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

dos elementos essenciais do imposto, quais sejam, o objeto do imposto, sujeito passivo, base tributável ou base de cálculo e alíquota<sup>36</sup>, o que viabiliza a negociação (ou disposição) dos demais aspectos do imposto por ocasião da efetivação de uma transação fiscal<sup>37</sup>.

Tais componentes da exação fiscal, passíveis de transação entre as partes, sob uma perspectiva dinâmica do imposto, que divide a sua trajetória em dois momentos distintos, o de sua instituição, criação ou incidência, no qual é definido o “an” (se) e o “quantum” do tributo, que consiste na sua aplicação, efetivação ou gestão<sup>38</sup>, consubstanciam operações de identificação do contribuinte, determinação da matéria tributável, bem como da correlata taxa ou alíquota, aplicação da taxa à matéria tributável, eventuais deduções (acepção ampla) do valor resultante, e do prosseguimento à sua cobrança (pagamento), sendo que referidas tarefas, na maioria dos impostos, são incumbidas ao contribuinte, remanescendo ao fisco, o encargo de fiscalização quanto à aplicação da lei tributária<sup>39</sup>, que por sua vez, suscita uma série de dúvidas.

Nesse sentido, 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 incertos<sup>40</sup>, isto é objeto de controvérsias entre a administração tributária e o contribuinte.

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. PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario: Parte general*. 22ª ed. Navarra: Thomson Reuters, 2012, p. 149- 151.

<sup>36</sup> 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, J. C. O dever fundamental de pagar impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998, 362 p. V. ainda COSTA, J. M. Cardoso da. *Curso de Direito fiscal*. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 1972, 58 p.; PÉREZ ROYO, 2012, 78 p.; URIOL EGIDO, Carmen. La discrecionalidad en el Derecho tributário: Hacia la elaboración de una teoría del interés general. *Instituto de Estudios Fiscales*. n. 29, 2002, 49 p.

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 apartir de uma perspectiva global. Cf. Separation of powers in tax law. In MIRANDA, Jorge. (Coord.). *Estudos em homenagem ao prof. doutor Sérvulo Correia*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, vol. IV, p.127-128.

<sup>37</sup> Com efeito, 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, 1998, p. 77-80, 86-87 e 132.

<sup>38</sup> 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*. 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2008, p. 38-40.

<sup>39</sup> *Ibid.*, p. 354-356.

<sup>40</sup> GAMA, 2003, p. 668-669.

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.

Pressupondo, portanto, que a realização do referido negócio jurídico denota uma disponibilidade pelas partes, em relação ao conteúdo contratual, pelo fato de que ao serem objeto de negociação por aquelas, a sua conclusão exigirá de ambas, concessões recíprocas, as dúvidas e controvérsias decorrentes da assunção de posições diversas ou mesmo contrárias entre as partes, hão de situar-se no âmbito do poder de disposição de cada qual.

Nesse sentido, os conceitos jurídicos efetivamente indeterminados<sup>41</sup>, nos quais estão (ou que a princípio, deveriam estar) insertos aspectos de gestão do imposto, afastados, portanto, do seu núcleo essencial, e que implicam na atribuição de uma margem de apreciação, e por vezes de discricionariedade, ao aplicador da lei fiscal, é que efetivamente autorizam a celebração de uma transação fiscal.

Em outros termos, pelo foco da negociação (e disposição) entre as partes, centrar-se precisamente em aspectos relacionados a deduções (amortizações, provisões, perdas, depreciações) ou mesmo a valores que não integram a metodologia de apuração adotada, para a apuração do imposto devido— à parte dos como elementos essenciais do imposto — que, por razões de técnica normativa, em regra, são traduzidos na lei tributária através de preceitos relativamente imprecisos ou efetivamente indeterminados, é que a celebração do negócio transacional resta cabível e, portanto, factível.

A identificação dos referidos conceitos se dá pela via interpretativa, a partir da qual é possível se estabelecer se a incerteza sustentada pelas partes, inelidível pelo recurso a métodos interpretativos — já que duas ou mais respostas poderão advir — 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, já que, ao decorrer, por vezes, 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.

Nesses termos, 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

---

<sup>41</sup> 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. SANCHES, 1995, p. 427.

verdade material, haja vista o conjunto de fatos controversos, e o resultado obtido, em termos de satisfação do interesse público.

Isso porque, por conta do 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 material<sup>42</sup>.

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<sup>43</sup>, que ao figurar como uma via contratual pela qual as partes fixam a situação fática até então incerta, bem ainda os elementos controvertidos da correspondente obrigação fiscal, confere segurança jurídica à relação jurídico-tributária estabelecida entre ambos.

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 recíprocas<sup>44</sup>.

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 direitos<sup>45</sup>, desnaturando-se a referida figura contratual, e que inclusive contraria princípios do direito tributário, como o da indisponibilidade da obrigação fiscal.

Na verdade, a verificação quanto à reciprocidade de concessões pelos contratantes, somente é possível tendo em conta a posição inicial de cada qual, cuja constatação é por vezes demasiado complicada, ou mesmo inviável, conforme o teor de incerteza quanto aos direitos que os dois julgam titularizar, e 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.

---

<sup>42</sup> 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, 2011, p. 604-605.

<sup>43</sup> Respalçado também em tais razões, é que se recorre às presunções ou mesmo ficções legais, presentes em diversos ordenamentos jurídicos, inclusive no brasileiro.

<sup>44</sup> GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, 1998, p. 90 e 128.

<sup>45</sup> Ibid., p. 131.

Tendo em vista tais casos, é que a criteriosa afirmação de que a transação admite como consequência eventual uma novação, se remete<sup>46</sup>. 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 mútuas<sup>47</sup>.

Tal assertiva, entretanto, 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.

## 1.2 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 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 alinhamento do seu teor com às exigências da legalidade, conquanto haja uma expressa previsão legal, habilitando a sua utilização no domínio do Direito público, sob uma perspectiva do modelo continental<sup>48</sup>.

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

Partindo-se 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.

---

<sup>46</sup> 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. TAMAYO HAYA, 1996, p. 803-804. No mesmo sentido, cf.

SOUSA, Miguel Teixeira de. *Estudos sobre o novo processo civil*. Lisboa: Lex, 1997 207 p. e LIMA, Pires de; VARELA, Antunes. *Código civil anotado*. 4<sup>a</sup> ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1997, vol II, 931 p.

<sup>47</sup> BUSTILLO BOLADO, 2001, p. 206-207.

<sup>48</sup> A despeito de focarmos numa base de inspiração continental ao longo do nosso trabalho, julgamos que em alguns aspectos, dada a sua dimensão, seja 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.

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.

Isso porque os referidos conceitos jurídicos, ao tratarem de aspectos de gestão, atinente à determinação do “quantum” 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 ou estruturais 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.

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, garante segurança jurídica e estabilidade à correspondente relação jurídico-tributária, possibilitando o seu cumprimento.

Com efeito, 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 questiona, de um modo um tanto tendente a admitir, a possibilidade de uma relativa abertura legal referente aos seus elementos estruturais, o que deve ser expressamente prevista por lei especial ou qualificada<sup>49</sup>, conforme erige a legalidade fiscal.

---

<sup>49</sup> Nesse sentido NABAIS, 1994, p. 260 e 264; BUSTILLO BOLADO, 2001, p. 210 e KIRKBY, 2011, 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

Nesse sentido, nos termos da lei fiscal habilitadora, seria possível que aspectos essenciais do imposto sejam dispostos (ou densificados) por via contratual, contanto que os contratantes se limitem à sua concretização a partir de métodos interpretativos<sup>50</sup>.

### 1.2.1 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 o caráter discricionário das atuações oriundas de tais negócios transacionais.

A despeito de alguns autores qualificarem como uma discricionariedade compartilhada, o contexto no qual as partes dialogam, e por meio de concessões recíprocas<sup>51</sup>, 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 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-lo.

De fato, a transação fiscal, na condição de um contrato determinativo, pressupõe uma discricionariedade pela autoridade pública em relação ao objeto negociado<sup>52</sup>, contudo, tendo em conta o âmbito contratual no qual os contratantes anuem quanto aos pontos controvertidos,

---

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 a 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.

<sup>50</sup> 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.

<sup>51</sup> ROSEMBUJ, 2003, p. 100-102.

<sup>52</sup> Tal discricionariedade em um sentido amplo, reitera-se, é atribuída no bojo de conceitos jurídicos verdadeiramente indeterminados, disposto por lei especial. V. BUSTILLO BOLADO, 2001, p. 211, et seq. e 216, GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, 1998, p. 168-171; BATISTA JÚNIOR, 2011, p. 606 e KIRKBY, 2011, p. 281-296 e 313-315, que ao contrário dos demais estabelece uma distinção entre margem de livre apreciação e a discricionariedade estrita.

determinando-os por ocasião de mútuas cedências, e vinculando-se quanto ao conteúdo contratado, a competência discricionária é reduzida à zero.

Isso porque 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, pois, se desvirtuada, torna o conteúdo transacionado, discrepante com o princípio da legalidade.

Diante desse contexto é que a assertiva segundo a qual, “vinculação e discricionariedade são pois apenas dois conceitos limites da realização do princípio da legalidade”, se perfaz<sup>53</sup>.

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

A perspectiva da 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.

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”, e nos “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”<sup>54</sup>.

---

<sup>53</sup> SOARES, Rogério Ehrhardt. *Direito Administrativo I*. Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1981. 56 p. e de certa forma AMARAL, 2012, p. 98.

### 1.3.1 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 manifesta<sup>55</sup>, 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 conferidas<sup>56</sup>.

A partir de sua condição de figura institucional e legal, é 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 moderno<sup>57</sup>.

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 humana<sup>58</sup>.

Em ordem a cumprir o papel que lhe é inerente, as leis que ele reflete hão de deter em 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 aplicação<sup>59</sup>.

---

<sup>54</sup> 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.

<sup>55</sup> 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 COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo. (Ed.) *The rule of law: History, theory and criticism*. Dordrecht: Springer, 2007, p. 3-18.

<sup>56</sup> Ibid., p. 18-19.

<sup>57</sup> Ibid., 19 p.

<sup>58</sup> 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.

<sup>59</sup> MARMOR, 2003, p. 6-11 et seq. e FULLER, Lon L. *The morality of law*. ed. rev. Londres: Yale University Press, p. 38-93.

Tendo em conta as perspectivas do “rule of law”, em qualquer uma delas 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 cada um deles, se faz de modo diverso de acordo com a correspondente 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 ostentar, 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 leis<sup>60</sup>, e exigido, portanto, pela concepção do “rule of law”, assume matizes diversos, conforme o modelo no qual ela é estudada.

Enquanto nos sistemas jurídicos de matriz continental se prima 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 à inevitabilidade da indeterminação legal<sup>61</sup>, tanto assim que sua própria constituição é pautada pela indeterminabilidade de inúmeros preceitos<sup>62</sup>.

Na verdade, a questão da (in)determinabilidade das leis resta intimamente vinculada à referida separação de poderes, cuja configuração, sob um 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 tribunais<sup>63</sup>.

A ideia é a de que no âmbito de tais agências é que resulte a efetiva compatibilização de interesses, por vezes, antagônicos, de grupos representativos de diferentes setores sociais<sup>64</sup>, e a

<sup>60</sup> Quanto a tais atributos exigidos pelo “rule of law”, cf. MARMOR, op. cit., p. 16-18 e 32-34.

<sup>61</sup> MAXEINER, James R. Some realism about legal certainty in the globalization of the rule of law. In SELLERS, Mortimer; TOMASZEWSKI, Tadeusz. (Ed.). *The rule of law in comparative perspective*. Dordrecht; New York: Springer, 2010, p. 43-49.

<sup>62</sup> Cf. CHARLOW, Robin. America’s constitutional rule of law: Structure and symbol. In SELLERS, Mortimer; TOMASZEWSKI, Tadeusz. (Ed.). *The rule of law in comparative perspective*. Dordrecht; New York: Springer, 2010, p. 89-92.

<sup>63</sup> MONCADA, Luís Cabral de. “Rule of law”, procedimento normativo e legalidade; uma perspectiva comparada. *Revista “Polis”*. Separata n. 4, 1996, p. 13-15.

<sup>64</sup> 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 inculcido, ou mesmo o de sinalização da prevalência do legislativo como órgão decisor. *Ibid.*, 26 p. Eis a dificuldade de compreensão de um dado sistema, partindo de concepções oriundas de um modelo com uma lógica diversa.

partir daí, decorra a produção normativa, legitimada, pois, pela lógica de uma democracia pluralista e direta<sup>65</sup>.

Diante de tal contexto, não se verifica qualquer prevalência da figura do parlamento/legislativo na atividade normativa, que ao ser objeto de recorrente delegação, resta então caracterizada por uma significativa descentralização, ao contrário do (centralizado) modelo continental<sup>66</sup>, 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 (emitidas pela esfera legislativa), no domínio do Direito fiscal, é reafirmada pelos amplos poderes conferidos à correspondente agência norte-americana, denominada “Internal Revenue Service” ou “IRS”, pelo Código fiscal, o “Internal Revenue Code” ou “IRC”, em especial pelo § 7801(a)<sup>67</sup>.

Nesse sentido, a legalidade, em cotejo com as 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.

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

Haja vista a essência do “rule of law”, que reflete a determinação de condutas, priorizando a tutela de direitos individuais, sob tal perspectiva imediata, isto é, desprovida da intermediação da lei, é 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 IRC<sup>68</sup>.

<sup>65</sup> Ibid., p. 24-26.

<sup>66</sup> 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. Ibid., p. 13-14 e 24-25.

<sup>67</sup> 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=PART#se26\\_18.301\\_17805\\_61](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).

<sup>68</sup> 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),

Trata-se dos designados “closing agreements”, cuja natureza transacional 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, depreciações, entre outros<sup>69</sup>, de modo a torná-los certos, viabilizando o seu cumprimento, e afastando qualquer possibilidade de eventuais litígios<sup>70</sup>.

Pelo fato de tais contratos admitirem a negociação, e fixação pelos contratantes, de aspectos atinentes a situações jurídico-tributárias presentes e futuras previamente ou após a instauração de litígios<sup>71</sup>, sua esfera de atuação é mais ampla, abrangendo, a propósito, a figura dos contratos fiscais prévios, analisados 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 necessária a eleição de outros parâmetros para uma tal ponderação.

Nesse sentido, 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 tribunais<sup>72</sup>.

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 precipuamente 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”<sup>73</sup>.

---

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 Representante 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=PART#se26.18.301\\_17121\\_61](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).

<sup>69</sup> 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.

<sup>70</sup> 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, Abr., 1973, p. 428.

<sup>71</sup> BERMAN, op. cit., p. 237.

<sup>72</sup> Trata-se, portanto, de uma legalidade justicialista, ao contrário do modelo legalista que caracteriza os sistemas jurídicos de matriz continental. MONCADA, 1996, p. 5-6.

<sup>73</sup> 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

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

#### 1.4. Conclusões

No âmbito diversificado de atuações administrativas, moduladas a partir da necessidade de cumprimento de sua função precípua, a da concretização do interesse público inserto na norma tributária, e cujos contornos se tornaram cada vez mais complexos, haja vista a imprescindibilidade de compatibilização de interesses diversos, o contrato fiscal prévio como instrumento de uma administração consensual ou concertada, desafia uma série de questionamentos quanto à sua admissibilidade sob a ótica do princípio da legalidade tributária e de tanto outros princípios que o acompanham, como o da igualdade, segurança jurídica e indisponibilidade da obrigação tributária.

Referido princípio que consubstancia uma das diretrizes do Direito tributário ou fiscal, sofreu paulatinamente uma reestruturação em seu substrato, a fim de preservar e viabilizar a consecução do seu escopo essencial, qual seja, garantir a efetiva tributação do contribuinte em consonância com critérios de justiça fiscal material, viabilizando o cumprimento de finalidades públicas atreladas à norma fiscal e simultaneamente combatendo situações de evasão e fraude da lei tributária.

Isso porque a concepção inicial da legalidade tributária, ainda hoje arraigada em graus diversos em toda a doutrina, seja no Brasil ou em sistemas europeus, e que se identificava com uma estrutura rígida e dilatada, eis que todos os elementos caracterizadores da figura tributária do imposto obrigatoriamente deveriam restar precisamente (ou exaustivamente) descritos na norma fiscal qualificada, acarretou resultados contrários aos pretendidos, na medida em que restou evidenciada a sua incapacidade em abranger a variada gama de situações pertinentes ao Direito, e passíveis de imposição tributária.

A fim de se combater o descumprimento da lei tributária, decorrente da sua inaptidão legal em conferir cenários claros de tributação, suscitando uma série de incertezas e controvérsias

---

critérios intrínsecos de justiça e equidade. V. *Advance tax rulings and principles of law: towards a European tax rulings system*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2002, 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 autoridade administrativa está inserta numa relação de interdependência com aquele, para fins de satisfação do crédito tributário.

quanto a dados elementos da espécie tributária, é que o princípio da legalidade fiscal foi reestruturado sob o contexto de uma concretização progressiva da norma fiscal, nomeadamente através da utilização de conceitos indeterminados no bojo de leis tributárias qualificadas, que conferem uma certa plasticidade a aspectos não estruturais do impostos<sup>74</sup>, e que além de possibilitar, exigiu a utilização de diferentes instrumentos jurídicos pelo fisco, tais como os contratos fiscais, precipuamente os de carácter prévio, a partir dos quais se compatibilizaram interesses um tanto distintos, titularizados pela administração tributária e pelo contribuinte.

Tais acordos, realizados no Direito tributário, em consonância com a plena admissibilidade da contratação administrativa, permitem a conversão de situações jurídicas ou mesmo fácticas, e até então controvertidas, atinentes aos efeitos tributários de uma operação em especial ou de um conjunto delas, em componentes certos, claros, da obrigação jurídico-tributária em discussão, mediante concessões recíprocas por ambas as partes, em um contexto de diálogo, participação e cooperação entre o fisco e o contribuinte.

Nesse sentido é que os contratos fiscais prévios, isto é, necessariamente realizados anteriormente à instauração de qualquer litígio administrativo ou judicial – o que lhes confere o carácter prévio – e, por vezes, previamente à concretização de operações passíveis de tributação, podendo ainda ser celebrados após o adimplemento do correspondente fato gerador ou fatos geradores, são identificados como determinativos ou de fixação jurídica, mais precisamente de carácter transaccional.

O referido enquadramento jurídico é decisivo no cotejo de suas notas distintivas em relação aos demais institutos, possibilitando uma análise mais técnica e precisa quanto à sua compatibilidade com o princípio da legalidade fiscal, e com tantos outros que o modulam, como o da capacidade contributiva e o da implementação da justiça material, que, tal como defendemos, exige a utilização de tais mecanismos em prol da efetiva aplicação da lei fiscal, e, por conseguinte, do cumprimento dos interesses públicos nela insertos.

A fim de consolidar a acomodação do instrumento contratual, precisamente direccionado à efetivação da norma tributária, viabilizando o adimplemento por parte do contribuinte, das obrigações tributárias por ela dispostas, é que, com as devidas restrições quanto ao alcance do presente trabalho, alargamos a nossa discussão acerca da consonância dos contratos fiscais com a legalidade fiscal, tendo como contexto o sistema jurídico da “common law”, de forma a não nos

---

<sup>74</sup> Os resquícios de uma concepção anacrónica do princípio da legalidade resultaram ainda em leis insufladas e contraditórias, que davam margem ao seu desrespeito. Precisamente em razão de tais situações que conferiam incertezas e insegurança jurídica às partes, é que instrumentos jurídicos como os contratos fiscais, inclusive os de carácter prévio são direccionados, sendo que sua utilização contribuiu também para uma consolidação definitiva do emprego a conceitos indeterminados ou um tanto imprecisos, aos quais o legislador recorre muitas vezes a fim se combater a vertente oriunda dessa ideia precedente de legalidade, pautada por preceitos normativos dilatados e um tanto confusos, e que de qualquer maneira não abarcam a variedade de situações jurídicas relevantes sob a ótica do Direito tributário.

atermos apenas à perspectiva dos ordenamentos jurídicos inspirados no modelo continental europeu, que permearam a maior parte do raciocínio então apresentado.

Tanto sob a ótica modulada pelas ideias da “common law”, ou partindo de um quadro pautado pelo sistema continental, ao qual estamos mais acostumados, é efetivamente admitida, e, inclusive requerida, a implementação e solidificação da figura contratual, especialmente dos contratos fiscais prévios, com vistas a garantir a aplicabilidade plena da lei tributária e a materialização dos interesses públicos nela expressos, decorrentes da compatibilização de interesses titularizados pela administração pública e pelo contribuinte.

Tal como delimitamos no início do presente estudo, o seu escopo era justamente o desenvolvimento de uma concepção ampla do instituto dos contratos fiscais, nomeadamente dos contratos fiscais prévios, foco do nosso trabalho, inclusive sob a ótica de sistemas jurídicos de matrizes diversas, confrontando os referidos instrumentos, precipuamente, com a diretriz da legalidade.

Apesar da aludida proposta de não nos atermos a um dado ordenamento jurídico, a fim de evitar que a abordagem de nossas ideias se situe tão somente no plano abstrato, o contribuirá para uma compreensão ainda mais clara da figura contratual abordada, e certamente por conta dos inúmeros questionamentos que os contratos fiscais suscitam face ao ordenamento tributário brasileiro, é que algumas considerações finais acerca do tema, são relevantes.

Haja vista a conclusão no sentido da sua admissibilidade, principalmente sob o crivo da legalidade, e partindo de uma perspectiva um tanto ampla, o conceito de contrato fiscal desafia, entretanto, a definição legal de tributo, estabelecida pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional brasileiro.

Isso porque o referido dispositivo legal ao prever em sua parte final que o tributo, na condição de prestação pecuniária compulsória, é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, aparentemente, não conferiria margem à contratação entre o fisco e o contribuinte, que envolvesse a efetiva negociação entre eles, inclusive a transação tributária.

Contudo, o que o preceito normativo efetivamente reflete, considerando o seu substrato na diretriz da legalidade, é a indisponibilidade da obrigação tributária, na medida em que não cabe à administração tributária a decisão acerca da cobrança do crédito fiscal, que por ser indisponível deve ser cobrado.

Determinada, pois, a esfera de vinculatividade da atividade administrativa, que abrange ainda a aplicação dos elementos estruturais da exação tributária, que nessa medida restarão definidos (suficientemente) em lei complementar, o campo de atuação do fisco atinente a apuração do imposto, pressupondo, reitera-se, que o seu perfil já esteja normativamente delineado, admite

uma margem de discricionariedade em sentido amplo, habilitada pelo próprio legislador ao representar tais elementos, via expressões um tanto imprecisas ou indeterminadas.

Apesar de controvérsias e incertezas atingirem os referidos aspectos, que constituem objeto dos contratos fiscais prévios, somente pela sua determinação ou fixação, autovinculado a atuação das partes, é que se torna possível o adimplemento (e a cobrança/exigência) da obrigação tributária, razão pela qual mencionamos anteriormente que a realização de tais negócios transacionais ao contrário de violar o princípio da indisponibilidade da obrigação fiscal, na verdade reforça o seu conteúdo.

Nesse sentido, a efetivação de contratos determinativos prévios, direcionados, por exemplo, à fixação quanto ao valor e outros aspectos atinentes a dados bens intangíveis, a fim de se apurar o lucro auferido, ou mesmo o estabelecimento do valor correspondente à propriedade rural, tendo em conta as suas peculiaridades (tipo de pasto, localização) – já que o DIAT (Documento de Informação e Apuração do ITR) apresentado, em regra, não reflete o valor real, mormente para fins de incidência do ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural)<sup>75</sup>, figuram como alternativas viáveis, e inclusive como respostas ao acentuado grau de litigância no sistema tributária brasileiro.

É de se verificar, portanto, que partindo tanto de um panorama amplo como de uma perspectiva mais pontual, com as devidas restrições, tendo em conta que nosso trabalho mantém como escopo um contexto abrangente, que integra, por conseguinte, sistemas jurídicos de matriz continental e anglo-saxônica, a celebração de contratos fiscais, nomeadamente os de caráter prévio, entre o contribuinte e a administração tributária, é plenamente admitida, e reitera-se, exigida pelo princípio da legalidade, e tantos outros que o acompanham (capacidade contributiva, igualdade, indisponibilidade das obrigações fiscais, segurança jurídica).

## **2. Bibliografia**

### **2.1 Referências bibliográficas**

---

<sup>75</sup> Outros tantos exemplos poderiam ser apresentados, como questões ligadas a depreciações, amortizações, prejuízos fiscais, que admitiriam figurar como objeto de contratos fiscais prévios. Isso porque a sua fixação pelas partes não atinge o perfil ou a estrutura básica da exação tributária, como nos casos acima citados, já que a determinação concertada do valor efetivo (e concreto) de um bem intangível ou mesmo de uma propriedade rural, que depende das peculiaridades de cada qual, não interfere na configuração da hipótese de incidência do imposto de renda ou do ITR, respectivamente, de modo que seguirão sendo tributados, o lucro auferido pelo sujeito passivo e a propriedade rural do contribuinte.

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

BATISTA JR., Onofre Alves. A Administração fiscal burocratizada e as soluções consensuais no Direito Administrativo Tributário. In. 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;

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

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

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

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

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

\_Separation of powers in tax law. In MIRANDA, Jorge. (Coord.). *Estudos em homenagem ao prof. doutor Sérvulo Correia*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, vol. IV

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

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

GAMA, João Taborda da. Contrato de transação do Direito administrativo e fiscal. In CORDEIRO, A. Menezes; LEITÃO, L. Menezes; GOMES, J. da Costa (Org.). *Estudos em homenagem ao prof. Doutor Inocêncio Galvão Telles*. Coimbra: Almedina, 2003. vol. V;

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

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;

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;

LIMA, Pires de; VARELA, Antunes. *Código civil anotado*. 4ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1997, vol II;

MARMOR, Andrei. The rule of law and its limits. *USC Public Policy Research Paper Series*. n. 16, 2003;

MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, Sebastián. La institución contractual en el Derecho administrativo: En torno al problema de la igualdad de las partes. *RAP*. n. 28, 1959;

MONCADA, Luís Cabral de. “Rule of law”, procedimento normativo e legalidade; uma perspectiva comparada. *Revista “Polis”*. Separata n. 4, 1996;

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;

OTERO, Paulo. *Legalidade e administração pública: O sentido da vinculação administrativa à juridicidade*. Coimbra: Almedina, 2003;

PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario: Parte general*. 22ª ed. Navarra: Thomson Reuters, 2012;

PRATZ, Lorenzo (Coord.). *Estudios en homenaje a la profesora Teresa Puente*. Valência: Universitat de València, 1996. vol. II;

ROMANO, Carlo. *Advance tax rulings and principles of law: towards a European tax rulings system*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2002;

ROSEMBUJ, Tulio. La resolución alternativa de conflictos tributarios. In: PONT MESTRES, M.; PONT CLEMENTE, J. F. (Coord.). *Alternativas convencionales en el Derecho tributario: XX Jornada anual de estudio de la Fundación A. Lancuentra*. Madrid: Marcial Pons, 2003;

SANCHES, José Luís Saldanha. A quantificação da obrigação tributária: Deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa. *Cadernos de Ciência e técnica fiscal*, Lisboa, 1995;

SELLERS, Mortimer; TOMASZEWSKI, Tadeusz. (Ed.). *The rule of law in comparative perspective*. Dordrecht; New York: Springer, 2010;

SOARES, Rogério Ehrhardt. *Direito Administrativo I*. Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1981;

SOUSA, Marcelo Rebelo de. *O concurso público na formação do contrato administrativo*. Lisboa, Lex, 1994;

SOUSA, Miguel Teixeira de. *Estudos sobre o novo processo civil*. Lisboa: Lex, 1997;

URIOL EGIDO, Carmen. La discrecionalidad en el Derecho tributário: Hacia la elaboración de una teoría del interés general. *Instituto de Estudios Fiscales*. n. 29, 2002;

ZOLO, Danilo. The rule of law: A critical reappraisal. In COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo. (Ed.) *The rule of law: History, theory and criticism*. Dordrecht: Springer, 2007;

## 2.2 Referências bibliográficas eletrônicas

ELECTRONIC CODE OF FEDERAL REGULATIONS, *U.S. Government Publishing Office*. Washington, 24 mar. 2000. 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](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: 26 de Agosto de 2015;

ELECTRONIC CODE OF FEDERAL REGULATIONS, *U.S. Government Publishing Office*. Washington, 23 set. 1992. Disponível em: <[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](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: 26 de Agosto de 2015.