

A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA A SERVIÇO DA CONSENSUALIDADE E DA EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA: aspectos polêmicos sobre a viabilidade da transação tributária em face dos princípios constitucionais do Direito Administrativo

THE CLOSING AGREEMENT IN SERVICE OF THE CONSENSUALITY AND THE ADMINISTRATIVE EFFICIENCY: controversial aspects about the viability of the closing agreement before the constitutional principles of Administrative Law

Rayneider Brunelli Oliveira Fernandes¹

Resumo: A transação é modalidade de extinção do crédito tributário contemplada no Código Tributário Nacional ainda pendente de disciplina na esfera federal e ponto de diversas discussões jurídicas. Conceituada como forma de composição consensual de conflitos em matéria tributária, persistem ainda muitas dúvidas sobre a constitucionalidade da transação e, outrossim, acerca das hipóteses em que a Administração poderá abrir mão de parte do montante que entende ser devido para alcançar uma arrecadação mais célere. Discute-se a problemática envolvendo esse instituto jurídico em matéria fiscal, abordando-se os argumentos favoráveis e contrários à possibilidade de o Poder Público transacionar. Por fim, analisam-se propostas legislativas destinadas a regulamentar a transação tributária no âmbito da União.

Palavras-chave: Transação; Consensualidade; Eficiência; Tipicidade; Interesse público.

Abstract: The transaction is a modality of extinction of the tax contemplated in the National Tax Code still pending of discipline in the federal sphere and point of several legal discussions. Conceptualized as a form of consensual solutions in tax matters, there are still many questions about the constitutionality of the transaction and, moreover, about the assumptions on which the Administration may waive part of the tax amount in order to achieve a faster collection. It's discussed the problems involving this legal institute in tax matters, covering up the arguments for and against the possibility of the Government transact. Finally, it's analyzed the legislative proposals to regulate the transaction tax within the Federal Union.

Key-words: Transaction; Consensuality; Efficiency; Tipicity; Public interest.

¹ Mestre em Direito Público pela Universidade Federal de Uberlândia. Graduado em Direito pela Universidade Federal de Ouro Preto. E-mail: rayneider@yahoo.com.br.

INTRODUÇÃO

A ideia de consensualidade na Administração Pública assume função dupla: busca ampliar o grau de legitimação das decisões que consubstanciam atos administrativos e atende ao ideal de governança. A Administração consensual assume diversos aspectos, permeando toda a atividade administrativa, inclusive a arrecadação tributária.

Tomada por relativizada a supremacia do interesse público, a consensualidade rompe com a imperatividade, a unilateralidade e a verticalidade que marcavam as relações entre os entes públicos e a sociedade. A inserção da eficiência no rol de princípios administrativos constitucionais evidenciava a insatisfação com que era gerida a máquina pública.

A transação tributária, em menor grau que a remissão, flexibiliza a indisponibilidade das receitas públicas, mas, paradoxalmente, pretende otimizar a arrecadação. Contudo, como será analisado, não é tarefa fácil fundar limites à discricionariedade administrativa devido a dificuldades interpretativas da disciplina dessa modalidade de extinção do crédito tributário e, sobretudo, às hipóteses em que a conveniência e a oportunidade legitimam a transação. A partir da pesquisa teórica, perscruta-se a transação tributária através do tipo investigativo jurídico-descritivo, decompondo e discutindo o problema em suas relações e níveis, adotando-se, para tanto, o raciocínio hipotético-dedutivo.

Propõe-se examinar a transação tributária à luz da consensualidade. Embora o instituto sob enfoque tenha se originado em 1951, com a Lei n. 1.341, muitas mudanças ocorreram desde então para justificar a releitura da transação. Portanto, a problemática apoia-se em dois eixos principais: em que medida a consensualidade pode atender à justiça fiscal e quais os casos em que a regência da exação é passível de comportar discricionariedade.

1 A TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A palavra “transação” advém do latim *transactio* e exprime a ideia de realização de um pacto em torno de concessões recíprocas. Segundo Clóvis Beviláqua (1955, p. 144), “é um

ato jurídico pelo qual as partes, fazendo-se concessões recíprocas, extinguem obrigações litigiosas ou duvidosas”. Adalberto Pasqualotto (2008, p. 276) classifica a transação como contrato consensual, formal, sinalagmático, comutativo e oneroso. Em princípio, somente direitos patrimoniais podem ser objeto de transação. Isto porque estes, num visão geral, são renunciáveis e, portanto, transigíveis.

1.1 Breve panorama da transação tributária no direito positivo

Bernardo Ribeiro de Moraes (1995, p. 458) conta que a transação surge no domínio exacional por necessidade. A Lei n. 1.341, de 31.01.1951, permitia que em caso de dúvidas sobre as relações jurídicas, a Fazenda Federal poderia, com autorização do Procurador-Geral, realizar a transação para por fim aos litígios tributários.

O CTN (Lei n. 5.172/1966) manteve a transação, mas ampliou a possibilidade de realização das concessões mútuas, estendendo às demais Fazendas e dispensando a autorização do Procurador-Geral.

As palavras do CTN continuam intactas, mas a realização das transações em matéria tributária sofre uma reavaliação em relação às hipóteses de conveniência e oportunidade em que ela teria cabimento, sobretudo após a inserção da eficiência no rol dos princípios gerais da Administração Pública (art. 37 da CF/88).

1.2 Disciplina da transação no CTN: exigibilidade de lei autorizativa e exclusividade da transação terminativa

No campo do Direito Tributário, a transação sofre resistência quanto à sua aceitação (leia-se constitucionalidade), mormente em relação ao “princípio” administrativo da indisponibilidade do interesse público (neste caso específico, das receitas públicas). Contudo, deve ser feita análise acurada para se fazer um juízo acerca do instituto em discussão, até porque as medidas de extrafiscalidade também importam renúncias de receitas derivadas, mas

Versão em português recebida em 01/08/2014, aceita em 28/11/2014, e autorizada para publicação em 29/06/2015

apresentam fundamentos relevantes que justifica a flexibilização dessa indisponibilidade (FERNANDES, 2014, fl. 95).

A transação é prevista no rol de modalidades extintivas do crédito tributário do Código Tributário Nacional (art. 156). Assim, o sujeito ativo e o sujeito passivo realizam concessões recíprocas, chegam a um denominador comum (CARVALHO, 2010, p. 532), para alcançar o fim do litígio e sepultar o crédito tributário. Frisa-se que ao contrário do Código Civil de 2002 (art. 840), o CTN não admite a transação para prevenir litígio mediante concessões mútuas (art. 171). Hugo de Brito Machado (2010, p. 227) concorda com essa vedação porque a forma natural de extinção do crédito é o pagamento, sendo, nesse viés, a transação forma incomum.

Quanto à esfera que pode ser realizada a transação, a doutrina diverge. Bernardo Ribeiro de Moraes (1995, p. 457) entende que só é possível transigir no curso de processo judicial. Já Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 532-533) ensina que a transação também pode ser feita na esfera administrativa. Para este segundo professor, o vocábulo “litígio” abrangeria tanto o processo judicial (conflito de interesses deduzido judicialmente) quanto o administrativo (contencioso).

Láudio Fabretti (2000, p. 152) entende que a proposição da transação deve partir necessariamente da Administração Pública. Hugo de Brito Machado (2005, p. 529-530) discorda, pois a iniciativa poderia partir de ambas as partes, não configurando a proposta do contribuinte hipótese de confissão, mas apenas uma tentativa de não se desgastar num litígio com a Fazenda.

O CTN exige a edição de lei autorizativa para que a autoridade proceda à transação tributária, sendo-lhe atribuído relativo grau de discricionariedade, posto que a lei regulará (expondo as situações de conveniência e oportunidade) essa sua atribuição. No Direito Financeiro, há restrições às renúncias fiscais na Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n. 101/2000).

2 A CONSENSUALIDADE NOS DIREITOS ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO

Versão em português recebida em 01/08/2014, aceita em 28/11/2014, e autorizada para publicação em 29/06/2015

Não é novidade que se vive hoje numa sociedade de massas, em que a realidade empresarial está organizada em rede e a competitividade marca os cenários econômicos atuais por inúmeras razões, tais como o obstinado avanço tecnológico, o crescente nível de exigência do consumidor e a sufocante disputa de mercados. A interdependência econômica entre os Estados é deveras fática e teve como consequência o acirramento da dinâmica capitalista, pressionando os agentes econômicos e os governos a se moldarem a essa nova conformação².

No Brasil, a abertura do mercado interno ao capital estrangeiro, sobretudo com as privatizações, introduziu ótica mercadológica às atividades que antes estavam concentradas nas atribuições do Estado. A elevação do ritmo dos mercados e a redistribuição de renda levada a cabo pelas políticas públicas trouxeram a lume os anseios da população brasileira, demandando esta por serviços públicos de alta qualidade, Administração Pública desburocratizada e infraestrutura edificada velozmente em nível técnico consentâneo com as suas necessidades.

O contexto atual é caracterizado pela superação daquele modelo que pressupunha a superioridade do Estado perante as pessoas. Com efeito, modificaram-se os pressupostos que alicerçavam a dicotomia entre direito público e direito privado. Ricardo Luís Lorenzetti (2010, p. 40-41) explica bem que, “nos assuntos internos, o Estado aparece como um mediador de interesses sociais contrapostos e as soluções de que se dispõe não são resultados do poder de império, senão do consenso”. Neste cenário, as decisões públicas, muitas vezes, assemelham-se a contratos (incorporando elementos jusprivatistas ao direito público) e ocorre a emergência dos fenômenos do pluralismo de fontes e do multiculturalismo.

Günther Teubner (2005, p. 279-283), ao apresentar tese de superação ao modelo clássico do contrato, aborda a intertextualidade nas relações sociais identificando o contrato como transformador de expectativas (projeções) em vínculos operativos (obrigações reais):

² Jürgen Habermas relata que o sistema econômico internacional se transformou numa economia transnacional e “[...] a questão mais relevante consiste hoje na aceleração do fluxo do capital internacional e na imperiosa valorização das praças de investimento (*Standorte*) de uma nação através dos mercados financeiros interconectados em nível global”. Assim, para Habermas “[...] na conjuntura atual, os Estados estão inseridos nos mercados e não o contrário” (HABERMAS, Jürgen. **Era das Transições**; tradução e introdução de Flávio Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003, p. 103-104).

Versão em português recebida em 01/08/2014, aceita em 28/11/2014, e autorizada para publicação em 29/06/2015

A fragmentação do mundo social em várias dinâmicas de racionalidade significa que um e o mesmo contrato surge em, no mínimo, três projetos e nos respectivos mundos sociais: 1. como acordo produtivo; 2. como transação econômica; 3. e como relação de obrigações jurídicas. Primeiro, o contrato se reconstrói como um projeto “produtivo” em um dos muitos mundos sociais – produção, distribuição ou serviços em tecnologia, ciência, medicina, esporte, turismo, educação ou arte. Segundo, o mesmo contrato se reconstrói no mundo econômico como projeto empreendedor, como transação monetária rentável em condições de mercado mais ou menos competitivas. Em terceiro lugar, o contrário é finalmente reconstruído, no mundo do direito, como um projeto jurídico, como um compromisso que vincula por determinado tempo e como uma obrigação que gera normas.

No Direito Administrativo, a previsão de constituição de entidades administrativas de direito privado³, o alargamento da participação de agentes do mercado nas atividades estatais e o surgimento da ideia de consensualidade instabilizaram, de certa forma, a concepção de regime de direito público, estribando na Administração o ideal de gerencialismo (BONITO; FERNANDES, 2012, p. 152). Desta maneira, ocorre a hibridização do regime administrativo, que passou a absorver elementos do direito privado. Há de observar-se, entretanto, que com a inserção de agentes privados na Administração, é-lhes estendido também o dever de transparência, com vista a evitar lesão ao erário público.

André Luiz Lopes dos Santos e Gilson Caraçato (2006, p. 791-793) descrevem que o Direito Administrativo passou por um processo evolutivo (em três fases até hoje: do Absolutismo [Administração Regaliana], do Estatismo [Administração Burocrática] e da Democracia [Administração Pública Gerencial]). As mudanças havidas culminam a criação de uma nova institucionalidade cujas características centrais são a retirada do monopólio das decisões político-sociais das mãos do Estado e a transformação da gestão pública num ambiente mais permeável às demandas emergentes da sociedade. Em suma, a Administração consensual tem a nota de atrair a coletividade para participar das atividades do Estado.

³ Toshio Mukai, na monografia “Direito Administrativo e Empresas do Estado”, afirma que há certo desajuste quanto à aplicação da noção de pessoas jurídicas de direito privado com as empresas estatais, nos termos do DL n. 200/67, como personalidades idênticas às empresas privadas, pois historicamente as empresas do Estado primeiro exerceram serviços públicos industriais (fornecimento de bens e serviços, v.g., água, esgoto), para em momento superveniente, desempenharem atividade econômica *stricto sensu*. Nesta trilha, a do Estado intervencionista, Toshio assume que passa a existir adequação das empresas estatais com a noção de pessoa jurídica de direito privado, pois nesse estágio a presença “[...] do direito público somente se manifesta nas relações com o ente criador, no interesse do controle dos dinheiros públicos envolvidos na exploração da atividade”. Mukai conclui que “as empresas estatais, portanto, são submetidas a um direito dicotômico, direito diferenciado, composto por normas de direito público mais normas de direito privado [...]” (MUKAI, Toshio. **Direito Administrativo e Empresas do Estado**. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p.124).

Versão em português recebida em 01/08/2014, aceita em 28/11/2014, e autorizada para publicação em 29/06/2015

Diogo de Figueiredo Moreira Neto (2006, p. 59) enfatiza o papel do consenso como espírito da democracia e da civilização ocidental:

É inegável que a renovada preocupação com o *consenso*, como forma alternativa de ação estatal, representa para a Política e para o Direito uma benéfica renovação, pois, como já se consignou, contribui para aprimorar a governabilidade (eficiência), propicia mais freios contra abusos (legalidade), garante a atenção de todos os interesses (justiça), proporciona decisão mais sábia e prudente (legitimidade), evita desvios morais (licitude), desenvolve a responsabilidade das pessoas (civismo) e torna os comandos estatais mais aceitáveis e facilmente obedecidos (ordem).

Gustavo Binenbojm (2008, p. 2-5) lembra que a descontinuidade das constituições, em contraste com a continuidade da burocracia, contribuiu para que o direito administrativo desenvolvesse dogmática própria. Esse fenômeno observa-se mais ainda com a passagem da Administração de um desenho piramidal para uma configuração policêntrica, em que se adota o modelo das agências reguladoras.

Para Roland Pennock (1979, p. 261), são razões da necessidade de consensualização com o fito de elevar a legitimidade das democracias contemporâneas: i) a eficiência (aprimoramento da governança); ii) a legalidade (limitação do poder institucional); iii) a justiça (congregação de interesses nas decisões governamentais); iv) a legitimidade (ideal aristotélico de sabedoria coletiva); v) o civismo (incutir nos indivíduos responsabilidades pelas suas ações políticas); e vi) a ordem (tornar o produto governamental mais aceitável, reduzindo o risco de descontentamento geral). “Daí decorre um novo modo de agir, não mais centrado sobre o ato como instrumento exclusivo de definição e atendimento do interesse público, mas como atividade aberta à colaboração dos indivíduos” (MEDAUAR, 2003, p. 261).

Parece que o Direito Tributário não passa ileso a todas essas mudanças paradigmáticas. Numa perspectiva gerencial, principalmente depois da inserção do princípio da eficiência, com a intenção de promover o aprimoramento da governança, no art. 37 da CF/88, pode-se pensar que a transação tributária merece uma releitura.

2.2 Eficiência como princípio geral da Administração e repercussão no Direito Tributário

Com a introdução da eficiência no bojo dos princípios da Administração, pretendeu-se romper com a lógica burocrática e perseguir um modelo focado em resultados. Lucas Rocha Furtado (2007, p. 112-117) explica que o princípio da eficiência engloba a eficácia e a efetividade, sendo a eficiência apenas um dos aspectos da economicidade. Resumidamente, eficiência refere-se à relação custo/benefício da atuação estatal, pressupondo para seu atendimento planejamentos estratégicos e priorização das necessidades. A eficácia diz respeito ao exame dos resultados da ação administrativa em prol dos cidadãos. Por fim, “no exame da efetividade deve ser feita a comparação entre os objetivos ou metas que haviam sido fixadas por ocasião do planejamento e os resultados efetivamente alcançados”.

Sabe-se que as políticas econômicas buscam articular eficiência e equidade, permitindo “[...] ao governo alcançar objetivos redistributivos e arrecadar o suficiente para financiar os seus gastos com o menor custo possível em termos de eficiência” (BARBOSA; SIQUEIRA, 2000, p. 1). A economicidade então surge para colocar na “ordem do dia” dos governos a otimização da atuação estatal, que é custeada pelo contribuinte. Esta visão veio a ser acentuada com o fracasso do Estado de Bem-Estar Social, que parecia estar apoiado na ingênua crença na inesgotabilidade dos recursos públicos (TORRES, 2009, p. 163).

A doutrina do princípio da supremacia do interesse público (coincidente com o estatal) parece que não ter se adaptado para conduzir à viabilidade de uma população crescente e massificada. O problema parece ser que a primazia do interesse do Estado fez crescer um abismo entre os contribuintes e o Fisco que, sem nenhuma medida para prevenir conflitos em matéria tributária (cabendo-lhe somente arrecadar, cobrar e executar os créditos tributários), teve como consequência o crescimento da conflitividade. Para se ter uma ideia, conforme dados da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, a dívida ativa federal já ultrapassou um trilhão de reais⁴.

⁴ Disponível em: <www.pgfn.gov.br>. Acesso em 13 jun. 2013.

Versão em português recebida em 01/08/2014, aceita em 28/11/2014, e autorizada para publicação em 29/06/2015

O IPEA fez os cálculos da litigiosidade em matéria fiscal e concluiu que o custo unitário médio de uma execução fiscal promovida pela PGFN junto à Justiça Federal é de R\$ 5.606,67. O tempo médio total de tramitação é de 9 anos, 9 meses e 16 dias e a probabilidade de obter-se a recuperação integral do crédito é de apenas 25,8% (IPEA, 2013). Ou seja, um em cada quatro processos executivos logra completo sucesso⁵.

2.2.1 A consensualidade no Direito tributário como impulsão de eficiência

Entendido o escopo do princípio da eficiência, entende-se que transação tributária pode ser robustecida na sua função exacional, posto que a consensualidade, em um de seus aspectos, pretende garantir efetividade à atividade dos governos.

Diogo Figueiredo Moreira Neto (2001, p. 231-247) apresenta três gêneros da Administração Pública Consensual: a) a decisão consensual; b) a execução consensual; e c) a solução de conflitos consensual. Nesta última, em que está encaixada a transação, a sociedade pode ser coadjuvante ou determinante. No caso da transação, a sociedade não interfere diretamente em sua realização, mas o efeito da solução do conflito será revertido em seu proveito (fim do processo judicial e a arrecadação, ainda que parcial, do crédito discutido)⁶. Nesse sentido, Diogo Neto explica que a solução de conflitos na esteira consensual dá-se por meio da reapreciação da judicialidade das decisões administrativas, das execuções e mesmo das decisões judicativas de que caibam recursos.

⁵ Com esses dados, em 4 de janeiro de 2012, o IPEA recomendou a PGFN a aumentar o piso mínimo para ajuizamento das ações de execução de R\$ 10.000,00 para R\$ 20.000,00. A PGFN acatou a recomendação em 22 de março de 2012, através da portaria do Ministério da Fazenda n. 75. Incrivelmente, surgem críticas (insólitas) à possibilidade de se estipular esse mínimo para a Fazenda cobrar judicialmente. Com efeito, não é razoável que os custos da arrecadação sejam superiores ao seu produto.

⁶ “Uma vez alcançado o consenso, espera-se lealdade dos parceiros que as medidas acordadas com vista a uma “actuação concertada” nos vários sectores económicos e sociais sejam efectivamente adoptadas por eles - e que designadamente os parceiros sociais da Administração pública actuem junto dos respectivos associados em defesa de tais medidas” (MACHADO, João Baptista. **Participação e descentralização**, 1982, p. 46). Afinal, “[...] somos livres para prometer e decidir, mas temos o dever de fidelidade às promessas feitas” (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. XXI [Introdução]).

Acontece, portanto, a recuperação do interesse público de forma mais célere e menos custosa, e não o seu atropelamento. A transação, como se verá mais adiante, é rechaçada por alguns autores por confrontar o comando do art. 3º do CTN de que a atividade arrecadatória deva ser plenamente vinculada. Já a consensualidade tem o condão de desaconselhar o Estado a levar suas decisões às últimas consequências, na intenção de que o interesse público possa ser atingido de maneira menos dispendiosa, eis os custos administrativos expressos no tempo e dinheiro que o governo gasta para implementar o ordenamento tributário influi no grau eficiência do sistema (AVI-YONAH; SARTORI; MARIAN, 2011, p. 16).

Onofre Alves Batista Júnior (2007, p. 320) afirma que as transações tributárias estão sistematizadas num Direito Administrativo Tributário e sinaliza que o Direito Tributário, embora tendencialmente preso à tipicidade (e contrário à discricionariedade), não passa infenso às possibilidades de soluções consensuais numa visão pragmática.

Desta maneira, haveria um “cisma” teórico relativo à questão da consensualidade no Direito Tributário cujo conteúdo é a aceitação ou o rechaço das decisões discricionárias nessa seara. O entendimento pela vinculabilidade plena da atividade arrecadatória encontra subsídio nos desdobramentos teóricos do princípio da supremacia do interesse público, enquanto a admissão de alguma discricionariedade no setor focará suas conclusões na necessidade de eficiência da Administração (argumento de ordem prática). No entanto, esse princípio que prega a prevalência do interesse público sobre o privado tem sofrido ataques na doutrina em relação à sua conceituação (como princípio) e à sua juridicidade.

2.3 Transação, consensualidade, interesse público e tipicidade

Os mecanismos de solução de conflitos paralelos ao Judiciário destacaram-se na década de 90 no ordenamento nacional por meio do ECA, do CDC e dos termos de compromisso de competência do CADE e da CVM. Tais ajustes podem ser caracterizados como transação, impossibilitando a rediscussão de seu conteúdo, posto que produzem “coisa julgada” (NETO, 2003, p. 107). O Código Civil de 2002 trouxe a transação exclusivamente

para os bens patrimoniais privados. Na lei dos juizados especiais federais, autorizaram-se aos advogados da União transigir nas causas inferiores a sessenta salários mínimos (art. 10, p. único da Lei n. 10.259/2001) quando as partes forem pessoa física, microempresa ou empresa de pequeno porte.

Boa parte da doutrina observa que houve significativa incorporação de elementos jusprivatistas nos compromissos submetidos ao regime de direito público, como a bilateralidade, a consensualidade e, no caso dos compromissos de cessação, a revisão por onerosidade excessiva. Será o interesse público que norteará o juízo de conveniência e oportunidade a ser exercido pela Administração para decidir se se deverá transacionar (CUEVA, 2007, p. 292). Como atinou Enzo Roppo (2009, p. 343):

A identidade de disciplina não pode, no entanto, ser absoluta, porque o regime jurídico dos contratos – embora seja ‘de direito privado’ – dos quais seja parte um ente público, resulta, necessariamente, influenciado pela natureza peculiar do sujeito e dos interesses de que este é portador. Sob este aspecto, os traços mais relevantes da sua disciplina respeitam, por um lado, ao *procedimento* necessário para que a ‘vontade contratual’ do contraente público possa dizer-se regularmente formada e manifestada, e, por outro, à exigência de *controles* destinados a garantir a legitimidade da operação e a sua conformidade com o interesse público.

A dogmática jurídica brasileira do direito público entende que o princípio-base que rege a relação entre o Estado e o particular é o princípio da supremacia do interesse público (BANDEIRA DE MELLO, 1997, p. 29). A finalidade pública da atividade administrativa (pela vedação do exercício de funções públicas visando interesses meramente pessoais⁷) fornece o substrato para explicar a indisponibilidade do interesse público, a exigibilidade dos atos administrativos, os privilégios processuais das Fazendas Públicas e a presunção de validade dos atos administrativos (ÁVILA, 2001, p. 2). Contudo, percebe-se que a partir das reformas constitucionais mais recentes do Estado, registrou-se a introdução do resultado da ação administrativa como parte essencial do conceito de finalidade pública (NETO, 2006, p. 328).

⁷ O princípio da legalidade é uma consequência do dogma rousseauiano da vontade geral, em virtude da qual não se aceitam poderes pessoais. Ver: ENTERRÍA, Eduardo García de. **La lucha contra las inmunidades del Poder en el derecho administrativo** (poderes discrecionales, poderes de gobierno, poderes normativos). Madrid: Civitas, 1995, p. 18.

O Direito tributário, por ser ligado ao direito da coletividade, apoia-se na regra da tributação universal, que tem como pressuposto lógico a manutenção do Estado encarregado de prover necessidades públicas (NABAIS, 2009, p. 196). Fernando Sáinz de Bujanda (1975, p. 10-11) ressaltou que “[...] la Administración pública implica una actividad que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales”.

Tanto liberdades quanto direitos sociais demandam recursos públicos para serem usufruídos. A máxima “onde há um direito, há um remédio” significa que as pessoas só gozam de direitos se os males que elas vierem a ser sofrer são corrigidos pelo Estado. Então, com base nessa premissa, Holmes e Sunstein (2000, p. 43) concluem que direitos são custosos porque os remédios são custosos. “A aplicação é cara, especialmente a uniforme e razoável; e direitos legais são ociosos na medida em que permanecem inaplicados”.

Embora seja indelével a imprescindibilidade das receitas públicas para o usufruto de direitos básicos por meio de serviços públicos, a dogmática (no sentido de ciência do Direito) atual refuta o encaixamento do “princípio da supremacia do interesse público sobre o privado” como princípio jurídico.

“Desde logo, a supremacia não seria do Estado, uma vez que a prelácia de um instrumento não poderia sacrificar a substância de um direito fundamental. Tampouco seria uma supremacia, por definição, do interesse público sobre quaisquer outros” (NETO, 2006, p. 330). Na divisão contemporânea (neoconstitucionalista) entre regras e princípios enquanto categorias dogmático-normativas, as regras, relatos mais objetivos (BARROSO, 2009, p. 353), estão no plano de observação da primeira ordem em relação ao caso a ser decidido e à norma de decisão. Os princípios, geralmente dotados de baixa densidade normativa e alta carga axiológica, são normas jurídicas com base nas quais se desenvolve a observação de segunda ordem; constituem mecanismos reflexivos (NEVES, 2013, p. 120-129). Humberto Ávila (2001, p. 28) argumenta que o princípio da supremacia do interesse público não pode ser entendido como postulado explicativo do Direito Administrativo por que:

Conceitualmente ele não é uma norma-princípio: ele possui apenas um grau normal de aplicação, sem qualquer referência às possibilidades normativas ou concretas;

Normativamente ele não é uma norma-princípio: ele não pode ser descrito como um princípio jurídico constitucional imanente. Ele não pode conceitualmente e normativamente descrever uma relação de supremacia: se a discussão é sobre a função administrativa, não pode “o” interesse público (ou os interesses públicos), sob o ângulo da atividade administrativa, ser descrito separadamente dos interesses privados.

Deste modo, ao se afirmar uma “supremacia” do interesse público sobre o privado ignora-se a necessidade de referência a uma situação concreta para que aconteça a relação de prevalência, ou seja, não é princípio abstrato de supremacia, mas “regras condicionais concretas de prevalência” variáveis conforme o contexto (ÁVILA, 2001, p. 28). Ademais, reconhece-se que os interesses privados nem sempre destoam da finalidade pública e, por isso, também conformam aquilo que é descrito como interesse público.

Quanto à transação, Eduardo Marcial Ferreira Jardim (1998, p. 402) entende que o art. 171 do CTN deveria ser revogado ou declarado inconstitucional por ofensa à vinculabilidade da arrecadação tributária. A maleabilidade é fortemente atacada e com argumentos coerentes como a quebra da isonomia e impessoalidade, evidenciando-se a dificuldade de se interpretar (desnudar) a norma geral autorizativa da transação em matéria tributária.

No direito comparado, como demonstram Luís Inácio Adams e Luiz Dias Martins Filho (2012, p. 18), a transação tributária encontra correspondência nos Estados Unidos (*closing agreements*), no México (*concordato fiscal*), na Itália (*concordato tributario*), na França (*agrément fiscal*) e na Alemanha (*steuervereinbarungen*). Em cada um desses países há disciplina específica. Nos Estados Unidos, veda-se a transação caso se demonstre a ocorrência de fraude ou simulação. Na França, o acordo (previsto em lei) dirige-se ao incentivo à adesão de agentes do mercado a objetivos previstos em planos de desenvolvimento, procedendo-se à concessão de benefícios fiscais mediante a declaração de vontade do contribuinte se obrigando a determinadas contraprestações (assemelha-se, portanto, à isenção condicionada). Na Itália, a transação volta-se a evitar a ocorrência de litígios no futuro, assim como realizar e pacificar o lançamento.

No Brasil, a tipicidade (qualidade do tipo jurídico), característica central do Direito Tributário, alicerça (ainda que inconscientemente) toda essa aversão a modalidades

consensuais de composição. A refutação a esses mecanismos viria pelo seguinte: pela ordem de subsunção do fato à norma (art. 111 do CTN), o tipo não comportaria dúvidas interpretativas e a arrecadação seria mero procedimento vinculado. Alberto Xavier (1978, p. 92), influenciado por Karl Larenz, afirmava:

[...] a tipicidade do Direito Tributário é, pois, segundo certa terminologia, uma tipicidade fechada: contém em si todos os elementos para a valoração dos efeitos, sem carecer de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal.

Misabel Derzi (1988, 398 p.) criticou a ideia de tipicidade fechada, mas expulsa do campo tributário os conceitos indeterminados. Para Ricardo Lobo Torres (2006, p. 8), tanto no entendimento de Misabel Derzi quanto no de Alberto Xavier, o resultado é o mesmo: “ambos engessam no conceito fechado a possibilidade de aplicação do direito tributário”.

Nesse caso, para não haver engessamento, a adequação do fato gerador concreto no plano abstrato pode se fazer pela subsunção, pela discricionariedade (para interpretar conceitos indeterminados) e pela tipificação (formação normativa do tipo). A regra de incidência tributária compõe-se de conceitos determinados, conceitos indeterminados, cláusulas gerais e tipos (TORRES, 2006, p. 15 e 34).

Em suma, o fechamento operativo do tipo pode servir à segurança jurídica, mas a discricionariedade (no caso específico da transação) surge quando já está instalada a insegurança (o conflito judicial ou administrativo arrastando-se excessivamente no tempo). Desta maneira, ainda que se cobice expulsar a incerteza pela tipificação precisa (o antecedente), a realidade fática (o consequente) pode descompassar dela, até porque também existem os conceitos indeterminados e as cláusulas gerais na regra matriz.

3 RECONHECIMENTO DA COMPLEXIDADE DA TEMÁTICA: a dificuldade, não impossibilidade, de desenhar um modelo para a transação tributária

Embora esteja se dando um tom otimista em relação à possibilidade de realização de transação tributária para a superação do fosso existente entre a concretude fática (em que as

Versão em português recebida em 01/08/2014, aceita em 28/11/2014, e autorizada para publicação em 29/06/2015

execuções fiscais logram pouco êxito na sua pretensão de recebimento do crédito tributário) e a abstração teórica (que reveste o crédito tributário de indisponibilidade), a construção de algum modelo legislativo legitimador da transação em âmbito fiscal tem enfrentado tarefas hercúleas.

3.1 Projetos natimortos segundo a doutrina: a ostensiva barreira dos princípios constitucionais

Em março de 2007, a PGFN encaminhou um Anteprojeto de Lei veiculado no Ofício n. 624/PGFN-PG. As críticas foram ferrenhas em relação a essa proposta legislativa, mormente no que tange ao ferimento do princípio da impessoalidade. Eurico Marcos Diniz de Santi (2007, p. 30-31) enxerga os seguintes problemas em relação a esse anteprojeto:

- i. Impossibilidade jurídica da idéia de “regra geral de transação”: corrupção sistêmica dos conceitos jurídicos de “litígio” e “motivação” para noções econômicas de “litígio” e “motivação” revestidas de juridicidade aparente;
- ii. Adulteração dos conceitos de “tributo”, “lançamento tributário”, “suspensão da exigibilidade”, “decadência e prescrição”, “extinção do crédito” e de “certidão negativa” fixados no Código Tributário Nacional (CTN); iii. Transação com status de coisa julgada: completa blindagem do controle de legalidade de todas as formas de transação previstas no anteprojeto, gozando de soluções “confidenciais”, impedindo controle de conteúdo, impondo efeitos ex nunc das decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) e apenas permitindo controle formal.
- iv. Redação dúbia, vaga, contraditória e confusa, em toda extensão do texto proposto, sugerindo a possibilidade interpretativa das seguintes situações:
 - a. indicação unilateral dos membros das Câmaras de Conciliação, sem concurso ou avaliação de critérios meritórios, ex vi dos arts.52 e 56;
 - b. distorção do conceito de arbitragem (cumulado com transação) e imposição de lista fechada de árbitros;
 - c. contratação de empresas e profissionais técnicos, em matérias de absoluta expertise dos profissionais da PGFN e dos agentes da Receita Federal (art. 56, § 2º).
 - v. Ruptura dos principais cânones da Ordem Constitucional e da noção de Estado de Direito: seu tom de pessoalidade, fere a igualdade e a legalidade; e sua pretensão de “confidencialidade” macula o ideal da moralidade administrativa e o princípio da publicidade.

A análise de Eurico de Santi é bastante interessante porque atenta para a possibilidade de surgimento de modelos ditos ‘modernos’ e ‘avançados’ que na verdade são ilógicos e inauguradores de arbitrariedades.

Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo (2009, p. 1-17), em parecer sobre o tema, também seguem a linha de Eurico de Santi e veem certa ingenuidade em quem defende a transação em âmbito tributário nos termos do Projeto de Lei Complementar n. 406/09 (que visa alterar o CTN) e do Projeto de Lei n. 5.082/09 (Lei Geral de Transações). As críticas desses autores são válidas: (a) o tributo não pode servir de instrumento político; (b) a transação não pode abrir as portas para a prática da corrupção e; (c) os princípios constitucionais da legalidade, isonomia e impessoalidade não podem ser aviltados em prol de uma “maleabilidade” da Administração edificada com o fito de aumentar a efetividade da atividade arrecadatória.

Hugo de Brito Machado não considera inválido o instituto da transação em seu “Curso de Direito Tributário” (2010, p. 227), mas deu a entender que a ampliação dessa modalidade de extinção do crédito tributário, nos termos dos aludidos projetos legislativos, seria inconstitucional. Embora alvo de críticas, há aspectos nesses projetos de lei que merecem ser ressaltados, por aparentarem avanço na materialização da racionalidade na atividade arrecadatória.

3.2 Contornos da transação no PL n. 5.082/09: blindagem do montante tributário, critério da capacidade contributiva e câmaras de conciliação

A proposta de legislação encaminhada pelo Ministro da Fazenda visa regulamentar a previsão do art. 156, III do CTN no âmbito da União e estima que, com a lei, os conflitos tributários sejam resolvidos mais rapidamente (no máximo um ano, nos termos da mensagem ao Presidente da República), na medida em que o surgimento da possibilidade de ajuste consensual desestimulará longas discussões judiciais.

A transação só poderá ser realizada pela Câmara-Geral de Transação e Conciliação (CGTC), composta paritariamente por procuradores da Fazenda Nacional e por auditores da Receita Federal do Brasil. A explicação geral dos requisitos para a transação são os seguintes:

- a) ocorrerá somente nos casos previamente disciplinados e autorizados pela Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional - CGTC (art. 4º);
 - b) nos casos de valores superiores a um milhão dependerá da prévia autorização do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, e superiores a dez milhões, do Ministro da Fazenda (§3º do art. 4º);
 - c) para valores inferiores ao limite mínimo de execução fiscal, a PGFN, ouvida a CGTC, fixará os critérios de transação (§4º do art. 4º);
 - d) a transação não aproveitará nem prejudicará senão aos que nela intervirem (art. 5º);
 - e) a transação somente poderá dispor sobre multas, juros de mora, encargos de sucumbência e de natureza pecuniária nos seguintes limites (art. 6º):
 - 1. Até cem por cento nos casos de exigências de multas do descumprimento de obrigações acessórias;
 - 2. Até cinquenta por cento das sanções pecuniárias;
 - 3. Até sessenta por cento dos juros de moras; e
 - 4. Até cem por cento dos demais encargos pecuniários como a sucumbência.
 - f) a transação não poderá resultar na negociação do montante dos tributos devidos, nem dispor sobre matéria de inconstitucionalidade (art. 7º);
 - g) a transação poderá ser subordinada à assinatura de termos de ajustamento de conduta e à substituição e à solidariedade do administrador inidôneo (art. 8º);
 - h) o sujeito passivo facultará à Fazenda Nacional o acesso e a fiscalização dos documentos necessários ao procedimento de transação (art. 10);
 - i) a celebração da transação implicará renúncia, pelo sujeito passivo ao direito sobre que se funda a ação ou recurso administrativo ou judicial (art. 11);
 - j) o termo de transação somente poderá ser discutido, administrativa ou judicialmente quanto à sua nulidade (art. 12);
 - k) a transação não se anulará por erro de direito (§5º do art. 12);
 - l) o termo de transação poderá ser revisto pela Fazenda Pública, com efeitos *ex nunc*, quando fundando em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo STF ou aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo contrário à jurisprudência definitiva dos tribunais superiores e do Supremo Tribunal Federal (§6º do art. 12);
 - m) o descumprimento das obrigações firmadas na transação (art. 13), autoriza a interrupção da prescrição, a revogação dos compromissos presentes e futuros após manifestação do sujeito passivo no prazo de 15 dias, a execução da dívida integral constante do termo de transação e a cobrança integral do crédito tributário devido na origem, atualizado e acrescido de juros de mora, descontando-se o valor arrecadado no período;
 - n) o sujeito passivo poderá propor ou submeter-se a termo de ajustamento de conduta perante a Fazenda Nacional, conforme plano de regularidade tributária, que deverá ser cumprido integralmente, caso admitido, sob pena de revogação do termo da transação.
13. O anteprojeto, ainda, introduz a consulta especial, para dirimir conflitos ou imprecisões quanto a interpretação da legislação tributária, aplicáveis às situações de interesse geral.

Ressalta-se que o montante do tributo não pode ser objeto de transação, ou seja, a Administração só pode abrir mão dos juros de mora, das penalidades e dos encargos sucumbenciais (nos limites acima expostos). A CGTC não poderá fazer controle de constitucionalidade (atacar a presunção de legalidade) das leis tributárias, e não estão claras as hipóteses em que as quatro modalidades de transação (a transação em processo judicial; a transação em insolvência civil, recuperação judicial e falência; a transação por recuperação tributária e a transação administrativa por adesão) deverão ser realizadas (zona cinzenta que é remetida ao regulamento a ser editado).

A especificação de cada modalidade transacional tem o viés de atender ao princípio da capacidade contributiva porque, em cada caso, a oportunidade de a Administração negociar transmuda (ou seja, em alguns casos, deve ser menos propensa a acordar com o contribuinte; mas, em conjunturas diversas, como nas de recuperação judicial, falência e recuperação tributária, deve-se olhar para a situação do sujeito passivo e primar pela arrecadação célere do tributo devido).

Embora seja bastante interessante delegar à própria CGTC a disciplina dos pedidos de transação (o que permitiria o aprendizado interno da sistemática transacional), insurge dúvidas quanto às chances de a CGTC ser instrumentalizada politicamente. Contudo, de todo modo, não se suprime a possibilidade de qualquer quebra da isonomia ser auditada pelo Judiciário a pedido do interessado.

A impossibilidade de revisão da transação por equívoco na valoração jurídica dos fatos (erro de direito), bastante rechaçada por Eurico de Santi (2007, p. 29-53), tem sua razão de ser: prover segurança jurídica ao contribuinte e ao Estado (posto que a valoração equivocada também possa ser feita em prol da Administração).

A aparente manutenção de equívocos relativos à interpretação da norma, inclusive, é aplicada ao lançamento tributário (art. 146 do CTN)⁸. Ainda assim, não se pode deixar de considerar que qualquer ato ilícito por parte dos agentes públicos que cause dano ao erário

⁸ Ver: HARADA, Kiyoshi. **Erro de direito não permite a revisão de lançamento do IPTU**. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Artigos/923.pdf>>. Acesso em 26 jul. 2013. Versão em português recebida em 01/08/2014, aceita em 28/11/2014, e autorizada para publicação em 29/06/2015

poderá ser punido com fundamento na Lei n. 8.429/92. Portanto, ao que parece, em função da imprescritibilidade das ações de ressarcimento ao erário (interpretação do STJ ao art. 37, §5º da CF/88 e ao art. 23 da Lei n. 8.429/92⁹), essa proteção legal aos erros de direito não é absoluta. De igual maneira, acredita-se que por não ser ato administrativo unilateral, não ocorre a “coisa julgada administrativa” (dotada de definitividade em relação aos atos ampliativos das situações jurídicas das pessoas¹⁰) nesses casos de dano ao patrimônio público por ato do agente estatal em conluio com o particular.

CONCLUSÕES

Embora tenha surgido há mais de seis décadas na legislação, a transação tributária encontra fortes refutações na doutrina sobre a sua validade e, para aqueles que a admitem, apresenta dúvidas sobre as suas possibilidades de realização.

O CTN, por ser diploma normativo de âmbito nacional e de caráter geral, pouco disciplinou a transação como modalidade de extinção do crédito tributário. Como se analisou, há lacunas sobre o âmbito (administrativo e/ou judicial) e quem pode ser proponente (sujeito ativo e/ou sujeito passivo) da transação em matéria fiscal.

O princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, largamente difundido na doutrina administrativista, constrói as bases de contestação ao instituto da transação, por defender indisponibilidade das receitas públicas com obstinação, apegando-se ao caráter vinculado do procedimento arrecadatório (art. 3º do CTN).

Entretanto, a interpretação da norma tributária não se opera tão mecanicamente (através da subsunção) como quis o legislador (art. 111 do CTN) e a conflitividade em matéria tributária cresceu vertiginosamente nos últimos tempos. Para demonstrar o quadro

⁹ Ver análise da jurisprudência majoritária: JARDIM, Leidiane Mara Meira. **Decadência e prescrição na ação de ressarcimento ao erário decorrente de ato ilícito**. Disponível em: <http://www.rkladvocacia.com/arquivos/artigos/art_srt_arquivo20130419122952.pdf>. Acesso em 26 jul. 2013.

¹⁰ Ver: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Para uma teoria do ato administrativo unilateral. **Interesse Público-IP**, Belo Horizonte, ano 15, n. 77, jan./fev. 2013. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=86573>>. Acesso em: 1 jul. 2013.

Versão em português recebida em 01/08/2014, aceita em 28/11/2014, e autorizada para publicação em 29/06/2015

preocupante nessa seara foi apresentado que o tempo médio total de tramitação da execução fiscal é de 9 anos, 9 meses e 16 dias e a probabilidade de obter-se a recuperação integral do crédito é de apenas 25,8%.

Diante dos dados estatísticos, a crença de que o enrijecimento da atividade arrecadatória deve ser perpetrado começa a sofrer abalos por argumentos de ordem prática. A busca pela eficiência administrativa por intermédio da consensualidade inspirou o legislador brasileiro a positivar mecanismos de solução de conflitos paralelos ao Judiciário na década de 1990. Nesse corte, mais recentemente, tem-se discutido se a transação tributária, relida à luz do princípio da eficiência (art. 37 da CF/88), pode impulsionar a efetividade dos expedientes das fazendas públicas e, conseqüentemente, desavolumar o nível de demandas judiciais que atrasam o recolhimento de tributos.

Observou-se que a regra de matriz de incidência tributária é composta de conceitos determinados, conceitos indeterminados, cláusulas gerais e tipos. Essa constatação evidencia que a interpretação da norma tributária comporta tantas incertezas (polissemias, teses conflitantes apoiadas nos mesmos princípios) como a de qualquer norma de outra subdivisão do Direito.

Nesse passo, avançou-se a discussão sobre como se tem trabalhado para o erguimento da disciplina da transação tributária no âmbito federal. Os Projetos de Lei analisados, embora criticados por autores jurídicos, não contém somente impropriedades. Iniciativas como a de criação da Câmara-Geral de Transação e Conciliação (órgão colegiado a ser composto paritariamente por procuradores da Fazenda Nacional e por auditores da Receita Federal do Brasil) e a especificação das espécies transacionais são, a princípio, bastante ponderadas. Portanto, críticas, como a de instrumentalização política da atividade arrecadatória e a de quebra da isonomia e da impessoalidade, são válidas, mas não deveriam ser generalizadas, pelo menos em juízos de *lege ferenda*.

Enfim, a administração fazendária precisa ser repensada. A situação atual desrespeita a isonomia (pois a probabilidade de obter-se a recuperação integral do crédito tem sido de 25,8% no processo judicial). A defesa da plena vinculabilidade do procedimento de cobrança

Versão em português recebida em 01/08/2014, aceita em 28/11/2014, e autorizada para publicação em 29/06/2015

ignora a complexidade de que padece a interpretação da norma tributária (o que justifica, em muitos casos, a discussão resistida do montante devido). E, no final de tudo, quem sai prejudicado é o próprio cidadão, que usufrui menos direitos (providos por serviços públicos) em razão da captação postergada (quando ocorre) de recursos para os cofres dos entes políticos.

REFERÊNCIAS

ADAMS, Luís Lucena Inácio; MARTINS FILHO, Luiz Dias. A transação no Código Tributário Nacional – CTN e as novas propostas normativas de lei autorizadora. **VIII Congresso Brasileiro de Direito do Estado**, 2012. Disponível em: <www.lattosensu.com.br>. Acesso em 9 jul. 2013.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. **Revista Diálogo Jurídico**, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, Salvador, , v. I, n. 7, outubro, 2001. Disponível em: <www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 26 jul. 2013.

AVI-YONAH, Reuven S.; SARTORI, Nicola; MARIAN, Omri. **Global perspectives on income taxation law**. New York: Oxford University Press, 2011.

BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda; SIQUEIRA, Rozane Bezerra de. **Imposto ótimo sobre o consumo**: resenha da teoria e uma aplicação ao caso brasileiro. Brasília: IPEA, 2000.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de Direito Administrativo**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

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

BEVILÁQUA, Clóvis. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil comentado**, v. 4. Rio de Janeiro: Paulo de Azevedo Ltda, 1955.

BINENBOJM, Gustavo. A Constitucionalização do Direito Administrativo no Brasil: um inventário de avanços e retrocessos. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado – ReRE**, Salvador, n. 13, mar./abr./mai. 2008.

BONITO, Rafael Frattari; FERNANDES, Rayneider B. O. Gestão pública e Poder Judiciário: breves considerações acerca da intervenção judicial para a efetivação dos direitos fundamentais. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 11, n. 11, p. 149-172, jan./jun. 2012.

BUJANDA, Fernando Sáinz de. **Hacienda y Derecho**, v. I. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CUEVA, Ricardo Villas Boas. Termo de compromisso no processo administrativo sancionador do Banco Central: possibilidades e limites. In: OSÓRIO, Fábio Medina (coord.). **Direito sancionador**: sistema financeiro nacional. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. São Paulo: Atlas, 2000.

FERNANDES, Rayneider Brunelli de Oliveira. **Controle da extrafiscalidade à luz da igualdade**: limitações ao poder de desonerar e soluções jurisdicionais para correção de situações anti-isonômicas. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Uberlândia, Programa de Pós-Graduação em Direito Público. 2014. 183 f.

FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de direito administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights**: Why liberty depends on taxes. New York: W. W. Norton & Company, 2000.

IPEA. **Comunicado do Ipea n. 127**. Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <www.ipea.gov.br>. Acesso em 13 jun. 2013.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). São Paulo: Saraiva, 1998.

LORENZETTI, Ricardo Luís. **Teoria da decisão judicial**: fundamentos de direito. Tradução de Bruno Miragem e notas de Cláudia Lima Marques. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, v. III. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____.; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Transação em matéria tributária**. Limites. Inconstitucionalidades (parecer). Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id=L2ltYWdlcy9lc3R1ZG9zL3BhcmVjZXIvUGFyZW5lckh1Z29kZUJyaXRvTEdULnBkZnww>. Acesso em 28 jul. 2013.

MEDAUAR, Odete. **O direito administrativo em evolução**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

Versão em português recebida em 01/08/2014, aceita em 28/11/2014, e autorizada para publicação em 29/06/2015

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de pagar impostos** - contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009.

NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. **Direito regulatório**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

_____. Novos institutos da ação administrativa. **Revista de Direito Administrativo – RDA**, Rio de Janeiro, n. 214, p. 231-247, 2001.

_____. **Mutações do direito público**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013.

PASQUALOTTO, Adalberto. **Contratos Nominados III**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

PENNOCK, Roland. **Democratial Political Theory**. New Jersey: Princeton University Press, 1979.

ROPPO, Enzo. **O Contrato**. Coimbra: Almedina, 2009.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Transação e arbitragem no direito tributário: paranóia ou mistificação? **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte, v.5, n. 29, p. 29-53, set./out. 2007.

SANTOS, André Luiz Lopes dos; CARAÇATO, Gilson. A consensualidade e os canais de democratização da Administração Pública. In: CARDOZO, José Eduardo Martins;

Versão em português recebida em 01/08/2014, aceita em 28/11/2014, e autorizada para publicação em 29/06/2015

QUEIROZ, João Eduardo Lopes; SANTOS, Márcia Walquíria Batista dos (coord.). **Curso de Direito Administrativo Econômico**. São Paulo: Malheiros, 2006.

TEUBNER, Gunther. **Direito, sistema e policontextualidade**. Tradução de Dorothee Susanne Rüdiger et al. Piracicaba: Unimep, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo Torres. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 5, fev./mar./abr. 2006. Disponível em: <www.direitodoestado.com.br>. Acesso em: 29 jul. 2013.

_____. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

XAVIER, Alberto Pinheiro. **Os princípios da legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.