



**DO DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR AO CÓDIGO DE DEFESA DO
CONTRIBUINTE: CRISE DO PARADIGMA ANALÍTICO E APORTES DA TEORIA DA
REGULAÇÃO RESPONSIVA***

***FROM SANCTIONING TAX LAW TO THE TAXPAYER DEFENSE CODE: CRISIS OF THE
ANALYTICAL PARADIGM AND CONTRIBUTIONS FROM RESPONSIVE REGULATION
THEORY***

Antônio de Moura Borges**
Thiago Holanda González***

Resumo: O artigo investiga as limitações da dogmática analítica no Direito Tributário brasileiro para a superação do paradigma adversarial entre fiscos e contribuintes e as possíveis contribuições que a Teoria da Regulação Responsiva pode fornecer nesse campo. Examina-se como as formulações dessa teoria, que privilegiam abordagens dialógicas antes de escalar para medidas sancionatórias, são operacionalizadas pela OCDE por meio do *cooperative compliance* e projetam-se sobre o Código de Defesa do Contribuinte.

Palavras-chave: Litigiosidade tributária. *Cooperative compliance*. Código de Defesa do Contribuinte.

Abstract: This article investigates the limitations of analytical dogmatics in Brazilian tax law with respect to overcoming the adversarial paradigm between tax authorities and taxpayers, and the potential contributions that the Theory of Responsive Regulation may offer in this field. It examines how the formulations of this theory, which prioritize dialogue-based approaches before escalating to punitive measures, are operationalized by the OECD through cooperative compliance and bear upon the Taxpayer Defense Code.

Keywords: Tax litigation. Cooperative compliance. Taxpayer Defense Code.

* Publicado em 12 set. 2026.

** Pós-doutor em Direito por Georgetown University Law Center e pela Universidad Complutense de Madrid. Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito por Southern Methodist University. Graduado em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Professor dos cursos de Graduação e de Pós-graduação em Direito da Universidade de Brasília (UnB). Procurador da Fazenda Nacional, aposentado.

*** Doutorando em Direito pela Universidade de Brasília (UnB). Mestre em Direito Constitucional pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Graduado em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Procurador do Estado do Rio Grande do Sul, atualmente cedido ao Superior Tribunal de Justiça. Assessor de Ministro do STJ.



INTRODUÇÃO

Estudos têm apontado a ineficiência das estratégias de cobrança do crédito tributário e a existência de uma cultura de litigiosidade nas relações entre fisco e contribuintes no Brasil. De acordo com relatório produzido pelo Núcleo de Tributação do Insper, com referência ao exercício de 2019 (Messias *et al.*, 2020, p. 7), a estimativa agregada de contencioso tributário no País é de cerca de R\$ 5,44 trilhões de reais, o que representa 75% do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro. Em 2022, o Conselho Nacional de Justiça divulgou o relatório de pesquisa “Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro”, em que constata, entre outros pontos, a falta de informações completas sobre estratégias de promoção de conformidade tributária e o déficit de relacionamento cooperativo entre fiscos e contribuintes (Conselho Nacional de Justiça, 2022).

A partir desse contexto, propõe-se investigar as limitações da dogmática analítica e as possíveis contribuições da Teoria da Regulação Responsiva para a construção de um paradigma de cooperação e de confiança entre fisco e contribuintes. O artigo divide-se em quatro seções. A primeira delas destina-se a demarcar a hegemonia da dogmática analítica como método de estudo no Direito Tributário brasileiro e a apontar outras possibilidades de abordagem dos fenômenos relacionados à tributação, mais deferentes à complexidade da realidade. Em seguida, aborda-se a insuficiência da dogmática analítica no âmbito das sanções tributárias. A terceira seção apresenta as principais características da Teoria da Regulação Responsiva, de modo a identificar possíveis contribuições para a superação da cultura da litigiosidade nas relações tributárias. Por fim, examina-se como a OCDE operacionalizou esses postulados por meio do *cooperative compliance* e de que modo tais formulações se projetam sobre a Lei Complementar n. 225/2026 (Código de Defesa do Contribuinte).

1. SISTEMA TRIBUTÁRIO E COMPLEXIDADE SOCIAL

O Direito Tributário no Brasil desenvolveu-se como disciplina autônoma a partir de uma dupla demarcação de limites: internamente, de distinção em relação ao Direito Financeiro e ao Direito Administrativo; externamente, de diferenciação da Economia e da Ciência das Finanças. Para delimitar um campo próprio, volta-se o Direito Tributário à descrição das normas jurídicas que dispõem sobre a instituição e sobre a arrecadação de tributos (Folloni, 2013, p. 80-81). Atribui-se a Alfredo Augusto Becker o pioneirismo em buscar no positivismo kelseniano, trazido ao Brasil pelo trabalho de Lourival Vilanova, o objeto da Ciência do Direito Tributário (Ávila, 2013, p. 182-183).

Para Becker (2013, p. 55-57), a elaboração do Direito Positivo constitui atividade artística. É a introdução da norma no ordenamento jurídico que inaugura a atividade científica do



jurista: posta a norma, cumpre à Ciência do Direito investigar a consistência de sua estrutura lógica e analisar os seus efeitos jurídicos. Nessa perspectiva, a descrição do Direito compreende a identificação das hipóteses de incidência das regras jurídicas, bem como o estabelecimento de distinções, de classificações e de agrupamento entre elas.

A ênfase na descrição lógica do sistema tributário privilegia uma perspectiva analítica da dogmática jurídica. Segundo Ferraz Jr. (2021, p. 124), “[o] método analítico é [...] um exame discursivo que procede por distinções, classificações, sistematizações”. Por esse método, encadeiam-se proposições mediante procedimentos lógicos, como a dedução, a indução e a analogia, com o objetivo de garantir coerência e capacidade de decisão diante dos casos, independentemente do efeito produzido na realidade. Trata-se de uma concepção que toma a questão da decidibilidade de modo unidirecional – do sistema jurídico para o mundo –, sendo capaz, assim, de fortalecer o sistema jurídico por meio da redução da complexidade das informações a um todo unitário (Ferraz Jr., 2021, p. 124-135).

De acordo com Morin (2005, p. 11), “vivemos sob o império dos princípios de *disjunção*, de *redução* e de *abstração* cujo conjunto constitui o [...] ‘paradigma da simplificação’”. Para conferir objetividade à análise dos fenômenos, reduz-se a incerteza, recortando-se a realidade para que se adeque a classificações, hierarquias e categorias abstratamente formuladas e acessíveis às operações lógicas do sujeito observador. A racionalização, explica Morin (2005, p. 70), “consiste em querer prender a realidade num sistema coerente. E tudo o que, na realidade, contradiz este sistema coerente é afastado, esquecido, posto de lado, visto como ilusão ou aparência”.

Ao se associar o desenvolvimento do Direito Tributário brasileiro a essa tradição epistemológica, evidenciam-se limitações da dogmática tributária, por sua autossuficiência diante da complexidade social. De acordo com Marco Aurélio Greco (2019, p. 37-59), em um mundo complexo, a segurança e a certeza do direito, em vez de dado inexorável, devem ser objetivo a ser buscado, não apenas mediante a análise estrutural da norma, mas em consideração à sua função. Para Greco (2019, p. 57), o sistema jurídico caracteriza-se por ser aberto para a realidade. Enquanto sistema, gera previsibilidade; por ser aberto, assimila flexibilidade e mudanças imprevisíveis.

Ao incorporar a noção de sistema aberto, em que a inteligibilidade do sistema decorre não apenas de seus processos internos, mas também de suas relações com o ambiente, elas mesmas constitutivas do sistema (auto-eco-organização)¹, Morin (2005, p. 74-75) propõe princípios para

¹ A impossibilidade de o conhecimento – inclusive o científico – gerar certezas também é demarcada por Giddens (1991, p. 47-55), ao examinar as características da modernidade. Para o autor, é típica da modernidade a reflexividade



pensar de acordo com um paradigma da complexidade: a dialogicidade entre ordem e desordem; a recursão organizacional, segundo a qual a sociedade é produto das relações entre indivíduos, mas ao mesmo tempo produtora desses indivíduos, oferecendo-lhes a cultura, a linguagem e o saber adquirido; o princípio hologramático, em que as partes do objeto refletem informações sobre o todo. Trata-se um paradigma que, se aplicado ao Direito Tributário, abre campo para a realização de estudos que vão além da descrição normativa, contribuindo para a compreensão dos efeitos da tributação na realidade e para sugestão de aprimoramento normativo para a resolução de problemas sociais.

Como observa Folloni (2013, p. 510), o Direito Tributário faz parte do ordenamento jurídico e se relaciona com o sistema socioeconômico, de modo que o estudo dos tributos e das normas que os disciplinam deve considerar o ambiente em que estão inseridos. O autor identifica seis níveis de complexidade que podem ser articulados no estudo do Direito Tributário: (i) o primeiro supera a mera análise dogmática, mas mantém-se dentro do Direito Tributário; (ii) o segundo examina as normas tributárias em conjunto com outras prescrições que se relacionam recursivamente com aquelas; (iii) o terceiro, ainda confinado ao direito positivo, incorpora normas internacionais, comunitárias ou de direito comparado; (iv) o quarto compreende o Direito Tributário em conjunto com concepções de outras áreas do conhecimento, como a economia, a sociologia e a ciência política; (v) o quinto leva em consideração o saber não científico, abrindo campo para a ética e a filosofia do direito; (vi) o sexto busca elementos estéticos, literários e artísticos (Folloni, 2013, p. 529-532).

Para Teodorovicz (2021, p. 596-619), um dos caminhos possíveis no Direito Tributário é o recurso aos estudos interdisciplinares, os quais têm ganhado espaço, sobretudo, no século XXI. Exemplo disso se deu com a reforma tributária do consumo promovida pela Emenda à Constituição nº 132/2023, a qual foi antecedida de intensa produção acadêmica que ocupou, nos últimos anos, espaços relevantes em publicações, congressos, disciplinas e grupos de pesquisa. Aspectos da política tributária, como simplificação, eficiência arrecadatória e regressividade passaram a ser examinados sob a perspectiva normativa – do que o Direito Tributário deve ser –, com influxos de dados estatísticos e financeiros e de estudos econômicos e de direito comparado. Constatada a desordem da tributação do consumo no Brasil, sobretudo pelos efeitos socioeconômicos produzidos pelas normas, coube ao jurista que se ocupa do Direito Tributário se engajar na proposição de sua reorganização.

As considerações de cunho epistemológico feitas acima nos permitem identificar espaços para a crítica do Direito Tributário positivado baseada em aportes de outros segmentos do direito

indiscriminada, segundo a qual “as práticas sociais são constantemente examinadas e reformadas à luz de informação renovada sobre estas próprias práticas, alterando assim constitutivamente seu caráter” (Giddens, 1991, p. 49).



positivo e de outras áreas do conhecimento. A partir disso, propõe-se discutir como o desenvolvimento de teorias regulatórias – especificamente a Teoria da Regulação Responsiva – pode contribuir para o exame de um problema em particular do Direito Tributário brasileiro: a superação do modelo adversarial de relação entre fiscos e contribuintes. Antes, contudo, deve-se demarcar a crise do paradigma analítico da sanção tributária.

2. CRISE DO PARADIGMA ANALÍTICO DA SANÇÃO TRIBUTÁRIA: A CULTURA DO LITÍGIO

É corrente a afirmação de que existe, no Brasil, uma “cultura do litígio”. No âmbito do Direito Tributário, para além da excessiva litigiosidade perante o Poder Judiciário, aponta-se ser “necessária uma mudança profunda cultural na relação fisco, contribuinte e Poder Judiciário, a fim de propiciar a atuação cooperativa entre os partícipes” (Conselho Nacional de Justiça, 2022, p. 116). A referência à cultura subjacente à litigiosidade e à relação conflituosa entre administrações tributárias e contribuintes não deve assumir o caráter que muitas vezes lhe atribui o senso comum, de uma mera prática reiterada. Considerar, seriamente, uma cultura a ser transformada significa pensar sobre um horizonte estruturado de sentidos, com seus símbolos e instituições (Seibt, 2014, p. 191), que mobiliza os agentes ao litígio.

Tradicionalmente, a doutrina administrativista brasileira concebe a estrita vinculação do administrador à lei e a indisponibilidade do interesse público como normas fundamentais do regime jurídico-administrativo (Aranha *et al.*, 2020, p. 98; Faria, 2022, p. 276). Uma consequência desse pensamento seria a excessiva restrição – ou mesmo a impossibilidade – de realização de acordos administrativos entre o Poder Público e os particulares (Faria, 2022, p. 277; Binenbojm, 2020, p. 1). No âmbito do Direito Tributário, a supremacia e a indisponibilidade do interesse público implicam a noção de indisponibilidade do crédito tributário (Parisi, 2016, p. 29).

O tratamento legislativo conferido pelo Código Tributário Nacional ao lançamento, como atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, *caput* e parágrafo único), aliado à caracterização da sanção pecuniária como obrigação tributária principal (art. 113, §1º) e à previsão de responsabilidade objetiva pela infração tributária (art. 136, CTN), aplicável independentemente da intenção do contribuinte (Padilha, 2015, p. 76-79), moldou o que Alm e Torgler (2011, p. 28) referem como modelo do *enforcement*, que se mostra predominante ainda hoje na relação entre as administrações tributárias e os contribuintes. Segundo esse modelo, os



contribuintes são vistos como “criminosos em potencial”², de modo que a ênfase da atuação estatal é a repressão de comportamentos ilegais, por meio de auditorias e penalidades.

A dogmática analítica do Direito Tributário bem cumpre a sua tarefa de sistematizar as sanções tributárias, descrever-lhes a natureza e estabelecer limites quantitativos das multas com base na coerência sistêmica com o princípio do não-confisco³. Com efeito, são esses os aspectos que permeiam uma série de temas de repercussão geral afetados pelo Supremo Tribunal Federal (STF) quanto às sanções tributárias⁴.

A discussão constitucional acerca das sanções tributárias é orientada, em larga medida, pela dogmática analítica que prevalece no Direito Tributário. Litígios entre contribuintes e fiscos são alçados à sistemática da repercussão geral, para que o Tribunal, em um exercício de tarifação abstrata de limites para cada tipo de multa classificada pela literatura especializada, forneça as diretrizes a serem seguidas pelos legisladores nas três esferas federativas.

Não se contesta, aqui, a importância do controle judicial do efeito confiscatório das multas ou da sistematização das sanções, observando-se maior ou menor grau de reprovabilidade das condutas. Contudo, o método jurídico – a racionalização simplificadora da dogmática analítica – parece-nos insuficiente para o problema mais profundo que se deve enfrentar. Se o dado colhido da realidade é complexo, revelador de uma cultura adversarial entre administração tributária e contribuintes que precisa ser transformada, há de se buscar alternativas que modifiquem o horizonte estruturado de sentidos no qual essa cultura se desenvolve. É sob essa perspectiva que o tópico subsequente propõe uma aproximação entre o Direito Tributário e a Teoria da Regulação Responsiva.

3. DO PARADIGMA DO *ENFORCEMENT* AO PARADIGMA DA CONFIANÇA: APORTES DA TEORIA DA REGULAÇÃO RESPONSIVA

Influenciada pela constitucionalização do Direito Administrativo e do Direito Tributário e pela distinção entre interesse público primário e interesse público secundário, a literatura jurídica nacional hoje reconhece espaços mais amplos para a consensualidade e para a cooperação entre o

² A referência à potencial criminalidade do contribuinte, na análise de Alm e Torgler, dialoga com as ideias de Gary Becker acerca da racionalidade da “economia do crime”.

³ Para uma ampla discussão destes e de outros aspectos referentes ao Direito Tributário Sancionador, as obras de Paulo Roberto Coimbra Silva (2007), Marília Barros Xavier (2021) e Maria Ângela Lopes Paulino Padilha (2015).

⁴ Texto de Celso de Barros Correia Neto (2013) já trazia interessante apanhado de casos julgados pelo STF, destacando os fundamentos do Tribunal para estabelecer limites às diferentes espécies de multas tributárias (moratórias, isoladas, qualificadas, entre outras), com base no princípio do não-confisco.



Poder Público e os particulares⁵. Como observam Aranha *et al.* (2020, p. 100), “se a ideia de juridicidade administrativa se traduz na vinculação da Administração Pública ao ordenamento jurídico como um todo [...], não se mostra juridicamente adequado circunscrever a interpretação da norma jurídica à leitura isolada de seu comando textual”.

Com efeito, há casos em que a negociação e o acordo podem responder melhor a objetivos de interesse público previstos no ordenamento jurídico (Binenbojm, 2020, p. 2). Entre as razões que amparam tal constatação, Binenbojm (2020, p. 3-4) refere que há mais chance de uma solução consensual ser efetivada na prática, com menores custos para as partes e menos externalidades negativas, há menos risco de litígio em torno da matéria negociada e há maiores legitimidade e transparência na atuação estatal.

A doutrina administrativista aponta a dificuldade de se apresentar, com precisão, um conceito de interesse público (Medauar, 2017, p. 232). Ana Paula Pasinato e Antônio de Moura Borges (2021, p. 456) distinguem os interesses públicos primários, os quais concretizam valores escolhidos pela sociedade, e os interesses públicos secundários, centrados no interesse patrimonial da Administração Pública e instrumentais à obtenção dos interesses públicos primários. Segundo os autores, os interesses relativos à arrecadação tributária são interesses públicos secundários e, como tais, são disponíveis, desde que orientados à consecução dos interesses públicos primários (Pasinatto; Borges, 2021, p. 465-467). Com amparo nessa formulação teórica, ambientes de consensualidade em torno de créditos tributários, como a transação tributária, foram institucionalizados e têm sido utilizados com sucesso.

No âmbito federal, a transação tributária foi prevista pela Lei n. 13.988/2020. Segundo informação divulgada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), o órgão recuperou R\$ 44,9 bilhões de janeiro a setembro de 2025. Cerca de 51% do valor decorre da transação tributária⁶. Publicação da Fundação Getúlio Vargas (Piscitelli *et al.*, 2025) divulgou achados de pesquisa sobre a transação tributária em nível estadual. De acordo com o estudo, “em âmbito estadual, até 30/09/2024, somente 18 estados publicaram leis, genéricas ou específicas, relativas à regulamentação da transação tributária”.

A identificação de iniciativas no Brasil que não se enquadram no paradigma do *enforcement* tributário deve estimular o jurista a revisar o papel das multas tributárias e de novos

⁵ Para uma análise das transformações pelas quais passa o Direito Tributário no sentido da cooperação e da consensualidade, ver a obra “A Transação em Matéria Tributária”, de Phelippe Toledo Pires de Oliveira (2015, p. 29-111).

⁶ Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2025/pgfn-recupera-r-44-9-bilhoes-de-janeiro-a-setembro>. Acesso em: 30 de maio de 2026.



instrumentos de cooperação e de consensualidade na regulação tributária. Nesse contexto, ganha relevo a Teoria da Regulação Responsiva.

As bases para a construção dessa teoria foram estabelecidas entre o final da década de 1970 e o início da década de 1980, a partir de trabalhos voltados a discutir formas de escalonamento de *enforcement* em áreas específicas, como a indústria farmacêutica e a segurança em minas de carvão (Braithwaite, 2011, p. 477). Agregando elementos da teoria dos jogos, Ayres e Braithwaite desenvolveram a obra seminal “*Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate*” (1992).

Como o próprio título sugere, a teoria tem como pressuposto a necessidade de transcender o debate intelectual entre os que defendem uma regulação estatal forte e os que sustentam a desregulação (Ayres; Braithwaite, 1992, p. 3). Para Ayres e Braithwaite (1992, p. 3), o reconhecimento da interdependência entre a regulação privada e a regulação estatal inaugura possibilidades interessantes. Os autores sustentam que “trabalhando de modo mais criativo com a interação entre regulação privada e pública, governo e cidadãos podem construir melhores soluções políticas” (Ayres; Braithwaite, 1992, p. 4).

A ideia central da teoria é a de que a regulação deve ser responsiva à estrutura da indústria regulada, às motivações e ao comportamento dos atores regulados (Aranha; Lopes, 2019, p. 213; Ayres; Braithwaite, 1992, p. 4; Braithwaite, 2006, p. 886). Como assinalam Ayres e Braithwaite (1992, p. 4), diferentes estruturas dos setores devem levar a diferentes graus e formas de regulação. Por outro lado, para ser eficaz, a regulação deve dialogar com as motivações e os objetivos das empresas, de suas associações e dos indivíduos que as integram.

A regulação deve responder às condutas dos regulados, de modo que mudanças de comportamento do setor e das empresas quanto à efetividade da regulação privada devem levar a alterações na estratégia regulatória para maiores ou menores graus de intervenção governamental. Disso desponta um aspecto fundamental da Teoria da Regulação Responsiva: a dinamicidade da modelagem regulatória (Braithwaite, 2006, p. 886; Braithwaite, 2011, p. 490-493). Destacam Aranha e Lopes (2019, p. 215-216) que “é da combinação entre medidas intrusivas e medidas de incentivos regulatórios que exsurge a configuração responsiva da regulação”.

A representação mais conhecida da Teoria da Regulação Responsiva dá-se nas pirâmides de incentivo e de constrangimento (Aranha; Lopes, 2019, p. 216-217). De acordo com John Braithwaite (2011, p. 480-482), em regra, os reguladores não devem recorrer às sanções antes de considerar um conjunto de abordagens que incentivem a capacidade dos regulados de resolverem os



problemas regulatórios, celebrando e publicizando a inovação e apoiando por incentivos a sua extensão. Não sendo possível a resolução de problemas específicos por meio da pirâmide de incentivos, o regulador move-se para a pirâmide de constrangimento.

Na base da pirâmide de constrangimento, na qual se presume deva estar a maior parte dos regulados, são estabelecidas relações prioritariamente restaurativas e baseadas no diálogo e na cooperação. A escalada para abordagens mais interventivas ocorre com a falha das medidas menos interventivas. O regulador pode escalar a pirâmide com um regulado recalcitrante à conformidade da persuasão para o alerta de aplicação de penalidades civis, destas para as medidas criminais, podendo chegar à revogação da licença da empresa para atuar no mercado (Braithwaite, 2011, p. 482). Braithwaite (2011, p. 489) observa um paradoxo na pirâmide, pois na medida em que o regulador pode garantir a escalada para medidas mais interventivas, podendo chegar a uma sanção definitiva, tornar-se-ão poucos os casos em que se fará necessária a escalada para além dos níveis mais básicos da pirâmide de constrangimento.

Um componente importante para o funcionamento desse mecanismo, com o engajamento dos atores regulados com as práticas de conformidade almejadas, é a percepção de legitimidade da coerção estatal, a qual é fomentada pelas abordagens dialógicas e processualmente justas (Braithwaite, 2011, p. 486). A busca pelas motivações dos regulados, por sua vez, trata-se de um canal de abertura da Teoria da Regulação Responsiva a fatores psicológicos e sociológicos que vão além da racionalidade econômica.

Como explicam Aranha e Lopes (2019, p. 209-210), os atores regulados são combos de compromissos contraditórios. Sendo assim, “não só cada ator regulado se comporta de uma forma, como cada ator regulado manifesta-se de diversas formas contraditórias a depender do momento, do contexto, das motivações, dos incentivos, enfim, do ambiente regulador”. A partir dessa premissa, os reguladores devem estruturar um diálogo que dê voz aos atores regulados, estabeleça compromissos com resultados e os monitore e auxilie os regulados a encontrarem as suas motivações para se engajarem em comportamentos de colaboração (Braithwaite, 2011, p. 493).

Como observa Valerie Braithwaite (2003, p. 4), problemas de *compliance* tributário muitas vezes não se apresentam de modo nítido, sendo útil que o fisco disponha de um conjunto de instrumentos para manejar os diferentes contribuintes nos distintos contextos. A literatura aponta que as motivações para a cooperação e para a evasão fiscal variam entre contribuintes. Nem todos reconhecem as vantagens e a importância da tributação. Por outro lado, a depender da percepção do fisco sobre os contribuintes e do seu profissionalismo na aplicação de diferentes estratégias



regulatórias, os contribuintes tendem a aceitar o *enforcement* como um meio de protegê-los de concorrentes desleais (*free riders*) ou tendem a perceber o *enforcement* como uma coerção ilegítima e arbitrária que promove raiva e medo (Alm; Gerbrands; Kirchler, 2022, p. 741).

Alm e Torgler (2011, p. 27-31) identificam três diferentes paradigmas que podem ser utilizados pelas administrações tributárias. O primeiro deles, já abordado no item anterior, é o tradicional “*enforcement paradigm*”, que vê e trata o contribuinte como potencial infrator e dá ênfase à repressão dos comportamentos ilícitos por meio de auditorias frequentes e penalidades. Trata-se do paradigma convencional adotado pelos fiscos ao longo da história, que se amolda ao modelo econômico da evasão fiscal baseado na Teoria da Economia do Crime. O segundo paradigma, chamado de “*service paradigm*”, reconhece o papel do *enforcement*, mas enfatiza o papel da administração tributária como facilitadora e provedora de serviços aos contribuintes. São medidas que simplificam as declarações e os pagamentos, divulgam os canais governamentais e promovem um código de ética do contribuinte. Há, ainda, um terceiro paradigma, designado como “*trust paradigm*”, que destaca o papel da moral, das normas sociais e da economia do comportamento na decisão do contribuinte de pagar o tributo.

Colhendo-se aportes da Teoria da Regulação Responsiva, a transformação da cultura do litígio supõe a utilização de elementos dos três paradigmas acima identificados, os quais devem ser combinados para que a maior parte dos contribuintes permaneça na base de uma pirâmide de constrangimento, sujeita, assim, a uma relação de cooperação e de diálogo com a administração tributária. Não sendo suficientes as estratégias regulatórias persuasivas, abre-se campo para as sanções tributárias, crescentes em gravidade de acordo com o comportamento e as motivações do contribuinte e as características do setor.

4. DA TEORIA ÀS INSTITUIÇÕES: O CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE

A Teoria da Regulação Responsiva não se reduz a um exercício teórico e abstrato. Ela influencia programas e instrumentos normativos que buscam reorganizar a relação entre administrações tributárias e contribuintes, priorizando a cooperação e a confiança em detrimento da coerção indiscriminada. Para compreender esse processo de institucionalização no direito brasileiro, é necessário examinar, em um primeiro momento, como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) operacionalizou os postulados da regulação responsiva na seara tributária, com particular destaque para o conceito de *cooperative compliance*, para, em seguida,



identificar como essas formulações internacionais se projetam sobre o Código de Defesa do Contribuinte instituído pela Lei Complementar n. 225/2026.

4.1 Teoria da Regulação Responsiva como matriz teórica do *cooperative compliance*

No plano internacional, a OCDE desempenhou papel central na tradução dos postulados da Teoria da Regulação Responsiva para a política tributária. A noção de que os reguladores não devem recorrer às sanções antes de considerar um conjunto de abordagens que incentivem os regulados a resolverem voluntariamente os problemas de conformidade influencia o conceito de *cooperative compliance*, desenvolvido pela OCDE em relatórios publicados a partir de 2008 (Calijuri; Oliveira, 2023, p. 3-7).

O ponto de partida dessa trajetória foi o relatório *Study into the Role of Tax Intermediaries*, publicado em 2008 pela OCDE, a partir de uma reunião do *Forum on Tax Administration* (FTA) realizada em Seul. Como explicam Monica Schpallir Calijuri e Phelippe Toledo Pires de Oliveira (2023, p. 4), o documento não avançou para recomendações específicas voltadas ao aperfeiçoamento da relação entre administração tributária e contribuintes. No entanto, ao examinar o papel dos intermediários fiscais na estruturação de planejamentos tributários agressivos, identificou que a transformação do comportamento dos contribuintes dependia não apenas da repressão à oferta de estratégias evasivas, mas, sobretudo, da compreensão das motivações que os levam a adotar tais medidas.

O relatório de 2008 cunhou a expressão *enhanced relationship* para designar um novo modo de relacionamento entre administrações tributárias e contribuintes. Trata-se, nas palavras da OCDE (2008, p. 39), de “um relacionamento que privilegia a colaboração em detrimento do confronto e que se baseia mais na confiança mútua do que em obrigações exigíveis”⁷. Esses atributos guardam correspondência com as exigências funcionais que a pirâmide de constrangimento da regulação responsiva coloca sobre o regulador na base de sua estrutura: antes de escalar para medidas mais interventivas, deve o regulador buscar o diálogo, a persuasão e a orientação.

O aprofundamento conceitual dessa perspectiva veio com o relatório *Co-operative Compliance: A Framework - From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance* (OCDE, 2013). O documento refina a terminologia e assenta as bases do que se passou a designar como *cooperative compliance*. O deslocamento do conceito de *enhanced relationship* respondeu ao temor

⁷ “This is the enhanced relationship. It is a relationship that favours collaboration over confrontation, and is anchored more on mutual trust than on enforceable obligations.” (OCDE, 2008, p. 39).



de que a expressão sugerisse acordos privilegiados com determinados contribuintes, deixando os demais em uma “relação piorada” (Calijuri; Oliveira, 2023, p. 4).

O *cooperative compliance* foi concebido, assim, como um programa estruturado, com regras transparentes de acesso, destinado a promover a conformidade voluntária em contrapartida à segurança jurídica (OCDE, 2013, p. 29). De um lado, os contribuintes se comprometem a fornecer voluntariamente informações que vão além de suas obrigações legais de reporte, incluindo a divulgação de posições fiscais incertas ou controversas. De outro, a administração tributária deve realizar uma avaliação precoce dos riscos apresentados, fornecendo ao contribuinte orientação tempestiva acerca das consequências tributárias de suas operações (Calijuri; Oliveira, 2023, p. 9).

Para que esse sistema funcione adequadamente, a OCDE identificou a necessidade de um componente técnico-organizacional: os *Tax Control Frameworks* (TCF). Regulamentados em maior detalhe no relatório *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks* (OCDE, 2016), os TCF são concebidos como a parte do sistema de controle interno de uma empresa que assegura a exatidão e a completude de suas declarações fiscais.

A organização identificou seis características essenciais dos TCF, que se alinham à exigência de responsividade: (i) a existência de uma estratégia tributária documentada e aprovada pela alta direção; (ii) a aplicação abrangente dessa estratégia a todas as transações relevantes; (iii) a atribuição clara de responsabilidades no âmbito da empresa; (iv) a documentação dos processos de governança tributária; (v) a realização de testes e monitoramentos regulares da efetividade do *framework*; e (vi) a prestação de garantias aos *stakeholders*, inclusive à administração tributária, de que os riscos fiscais estão sendo adequadamente controlados (OCDE, 2016, p. 15).

Ao demonstrar que dispõe de um sistema robusto de governança tributária, o contribuinte sinaliza à administração que o risco de não conformidade é baixo e que a escalada sancionatória seria desnecessária. Dessa forma, é possível que a administração aloque seus recursos de fiscalização para os contribuintes de maior risco, aprofundando a diferenciação preconizada pela teoria da regulação responsiva.

No Brasil, observa-se uma trajetória de aproximação gradual ao modelo de *cooperative compliance* difundido pela OCDE. Um exemplo de adesão ao paradigma cooperativo foi a implantação do Operador Econômico Autorizado (OEA), regime aduaneiro baseado no *SAFE Framework* da *World Customs Organisation*, que opera segundo a lógica da transparência em troca de certeza: o operador que demonstra cumprir requisitos rigorosos de controle e conformidade



aduaneira é agraciado com benefícios como prioridade em inspeções e prazos diferenciados para a obtenção de orientações (Calijuri; Oliveira, 2023, p. 16-17).

O estado de São Paulo instituiu, em 2018, o programa “Nos Conformes”, que classifica os contribuintes do ICMS de acordo com seu histórico de conformidade, concedendo tratamento diferenciado aos contribuintes mais bem avaliados (Calijuri; Oliveira, 2023, p. 17-18). Iniciativas semelhantes são observadas em outros estados, como Ceará (Lei Estadual n. 17.087/2019), Alagoas (Lei Estadual n. 8.085/2018) e Rio Grande do Sul (Lei Estadual n. 15.576/2020). No âmbito federal, após uma tentativa frustrada de institucionalização de um programa voluntário de conformidade em 2018, a Receita Federal do Brasil criou, em 2021, o comitê responsável por desenhar o programa Confia, o qual passou a envolver representantes dos contribuintes desde o início de sua formulação, diferenciando-se, assim, da experiência anterior (Calijuri; Oliveira, 2023, p. 20-21).

4.2 Código de Defesa do Contribuinte como institucionalização da regulação responsiva no Direito Tributário brasileiro

A Teoria da Regulação Responsiva nos parece ter inspirado a Lei Complementar n. 225/2026, que instituiu o chamado Código de Defesa do Contribuinte. Ao dispor sobre as normas fundamentais da relação tributária, o art. 3º do Código estabelece que a administração tributária deve “reduzir a litigiosidade” (inciso II), “considerar o grau de cooperação do contribuinte e os fatores que influenciem a capacidade de cumprir regularmente suas obrigações na elaboração e na aplicação da legislação tributária” (inciso XIII), “adaptar as obrigações tributárias aos setores da atividade econômica, de modo a considerar as respectivas características e particularidades” (inciso XVI), “identificar os contribuintes bons pagadores e cooperativos com a aplicação da legislação tributária” (inciso XVIII) e “possibilitar ao sujeito passivo autorregularizar o pagamento dos tributos e das obrigações acessórias antes da lavratura do auto de infração, nos termos dos programas de conformidade [...]” (inciso XX).

Esses dispositivos abrem espaço, no plano normativo, para se pensar a modelagem de pirâmides de incentivo e de constrangimento próprias da regulação responsiva. O inciso XX, ao prever a possibilidade de autorregularização antes do auto de infração, consagra a preferência pela abordagem restaurativa e dialógica que deve prevalecer na base da pirâmide. O inciso XIII, ao exigir que a administração considere o grau de cooperação do contribuinte, incorpora a lógica segundo a qual a intensidade da intervenção estatal deve ser proporcional ao comportamento e às motivações do regulado. O inciso XVI, ao demandar a adaptação das obrigações às especificidades setoriais,



reconhece que diferentes configurações dos setores econômicos devem levar a distintos graus e formas de regulação.

Uma dimensão inovadora do Código, nesse aspecto, é a articulação entre o tratamento diferenciado dos contribuintes cooperativos e o regime especial aplicável aos devedores contumazes. O art. 11 define devedor contumaz como “o sujeito passivo cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial, reiterada e injustificada de tributos”. A partir dessa caracterização, o art. 13 prevê um conjunto de impedimentos, como a fruição de quaisquer benefícios fiscais, a participação em licitações e a propositura de recuperação judicial⁸. Essa estrutura normativa reflete a lógica da pirâmide regulatória: na base, a cooperação e o diálogo; no topo, a escalada para medidas cada vez mais interventivas, reservadas aos contribuintes recalcitrantes à conformidade.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar improcedente a ADI n. 4.854/RS, em agosto de 2025, sob a relatoria do ministro Nunes Marques, assentou a constitucionalidade do regime especial de fiscalização do Estado do Rio Grande do Sul, firmando o entendimento de que “a submissão de contribuintes inadimplentes a regime fiscal diferenciado, sem inviabilizar o exercício da atividade econômica, não configura sanção política ou meio oblíquo de cobrança” (Brasil, 2025). Na ADI n. 7.513/SP, o Tribunal afastou a inconstitucionalidade do regime aplicado a devedores contumazes no Estado de São Paulo. O voto do relator, ministro Cristiano Zanin, observou que, em casos como o de inadimplência reiterada ou sistemática, “medidas adicionais se provam indispensáveis à proteção de interesses e valores constitucionais [...] relevantes, como a isonomia e a livre concorrência” (Brasil, 2026). Esses precedentes são importantes para a aplicação do Código de Defesa do Contribuinte, pois fortalecem a viabilidade constitucional da previsão legal de regimes regulatórios assimétricos, condicionados ao comportamento fiscal dos contribuintes.

No âmbito dos programas de conformidade, o Código sistematiza, no plano federal, o Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia), o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária (Sintonia) e o Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado (OEA). O ingresso nesses programas implica a obtenção de Selos de Conformidade Tributária e Aduaneira (SCTA), aos quais se associam benefícios como o bônus de adimplência fiscal, correspondente ao desconto de 1% no pagamento à vista do valor devido da CSLL (art. 41, I, da Lei Complementar n. 225/2026), para os detentores dos Selos Confia e Sintonia. Além do benefício econômico, as certificações possuem

⁸ O art. 13, I, “d”, da Lei Complementar n. 225/2026, que prevê o impedimento de “propositura de recuperação judicial ou de prosseguimento desta, motivando a convolação da recuperação judicial em falência a pedido da Fazenda Pública correspondente”, é objeto da ADI n. 7.943/DF, proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil.



relevância simbólica e reputacional, pois traduzem, no campo jurídico, o reconhecimento público da conduta cooperativa do contribuinte, fomentando a motivação para a conformidade.

Traçada a visão geral do Código de Defesa do Contribuinte, podem ser projetadas importantes questões: (i) qual o alcance da legalidade e quais os limites à deslegalização na construção e na operacionalização de pirâmides regulatórias de incentivos e de constrangimentos no campo tributário? (ii) é possível, à luz da isonomia e da livre concorrência, manter regimes jurídicos distintos aplicáveis aos contribuintes, com diferentes respostas regulatórias (orientações, advertências, conjunto de sanções, entre outras) em razão de fatores como comportamento, motivação e características do setor econômico em que se insere o contribuinte? (iii) qual o limite à escalada de sanções no âmbito do Direito Tributário, considerando-se que a doutrina brasileira e o STF posicionam-se contrariamente às chamadas sanções políticas, em que meios de coerção indiretos são utilizados pela administração tributária para forçar o contribuinte ao pagamento de tributos?

São essas algumas das discussões que surgem com a edição da Lei Complementar n. 225/2026. Se examinadas exclusivamente pelo método da dogmática analítica hegemônico no Direito Tributário brasileiro, tendem a encontrar um campo de investigação limitado, incapaz de solucionar os problemas que nos conduziram até o diagnóstico descrito no início do texto: a aplicação indistinta de penalidades pecuniárias, com limites quantitativos fixados pelo Poder Judiciário, inapto a cumprir adequadamente sua função preventiva e a fomentar um ambiente de segurança jurídica e de cooperação entre administração tributária e contribuintes.

Como defende Sérgio André Rocha (2014, p. 570-571), é necessário promover uma discussão acadêmica que abra novos caminhos para que a realidade possa ser mais bem assimilada pelo Direito Tributário. A Teoria da Regulação Responsiva, ao oferecer um repertório teórico capaz de articular os paradigmas do *enforcement*, do serviço e da confiança em uma moldura regulatória dinâmica e responsiva, parece constituir um ponto de partida promissor para essa agenda de pesquisa.

5. CONCLUSÃO

A transformação da cultura da litigiosidade nas relações tributárias deve partir do reconhecimento de que os contribuintes existem dentro de um horizonte estruturado de sentidos, com símbolos e instituições que os mobiliza à ação. O Direito Tributário no Brasil, pautado por um método hegemonicamente dogmático e analítico, centrado na sistematização e na descrição do direito positivo, tem encontrado dificuldade em oferecer alternativas para o aprimoramento da realidade em que se inscreve.



Um exemplo disso é o Direito Tributário Sancionador. A dogmática analítica bem cumpre a sua tarefa de sistematizar as sanções tributárias, descrever-lhes a natureza e estabelecer limites para o *quantum* das multas com base na coerência sistêmica com o princípio do não-confisco. Seguindo essa tradição, o Supremo Tribunal Federal já reconheceu a repercussão geral de uma série de controvérsias jurídicas que buscam categorizar a sanção e fixar um percentual máximo para as diversas modalidades de multa.

O olhar para a complexidade e para a interdisciplinaridade tem a virtude de abrir novas possibilidades para que o Direito Tributário, além de estabelecer os parâmetros de legalidade das sanções, ofereça instrumentos de estímulo à ação cooperativa dos sujeitos da relação tributária. É nesse contexto que se procurou apresentar as principais características da Teoria da Regulação Responsiva e demonstrar como a OCDE mobilizou seus pressupostos, no campo da tributação, por meio do *cooperative compliance*.

Segundo a teoria, os reguladores não devem recorrer às sanções antes de considerar um conjunto de abordagens que incentivem a capacidade dos regulados de resolverem os problemas regulatórios, celebrando e publicizando a inovação e apoiando por incentivos a sua extensão. Não sendo suficientes as estratégias regulatórias persuasivas, abre-se campo para as sanções tributárias, crescentes em gravidade de acordo com o comportamento e as motivações dos contribuintes e as características do setor.

Trata-se de uma lógica que dialoga, em larga medida, com a Lei Complementar n. 225/2026 (Código de Defesa do Contribuinte). A novel legislação prevê, entre outros pontos, que a administração considere o grau de cooperação do contribuinte, adapte as obrigações tributárias aos setores da atividade econômica, identifique os contribuintes bons pagadores e cooperativos com a aplicação da legislação tributária e possibilite ao sujeito passivo autorregularizar o pagamento dos tributos e das obrigações acessórias antes da lavratura de auto de infração. Por outro lado, estabelece regime jurídico mais gravoso a devedores contumazes.

A partir dos aportes da Teoria da Regulação Responsiva, é possível vislumbrar uma agenda de pesquisa relevante para o Direito Tributário brasileiro, sobretudo após a edição do Código. Entre as questões que se abrem, destacam-se: os limites da legalidade e da deslegalização na construção e na operacionalização de pirâmides regulatórias de incentivos e de constrangimentos no campo tributário; a compatibilidade, à luz da isonomia e da livre concorrência, de regimes jurídicos assimétricos aplicáveis aos contribuintes em razão de seu comportamento, de suas motivações e das características do setor econômico em que se inserem; e os limites à escalada sancionatória,



considerando-se o posicionamento consolidado da doutrina e do Supremo Tribunal Federal contrário às sanções políticas.

Questões como essas, se examinadas exclusivamente pelo método da dogmática analítica, encontrarão um campo de investigação limitado. O recurso à Teoria da Regulação Responsiva, ao articular os paradigmas do *enforcement*, do serviço e da confiança em uma moldura regulatória dinâmica e responsiva à complexidade da realidade, oferece um ponto de partida promissor para enfrentá-las.



REFERÊNCIAS

- ALM, James; GERBRANDS, Peter; KIRCHLER, Erich. Using “responsive regulation” to reduce tax base erosion. **Regulation & Governance**, v. 16, p. 738-759, 2022.
- ALM, James; TORGLER, Benno. Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. **Journal of Business Ethics**, v. 101, n. 4, p. 635-651, 2011.
- ARANHA, Márcio Iorio; LOPES, Othon de Azevedo. **Estudo sobre Teorias Jurídicas da Regulação apoiadas em incentivos. Pesquisa e Inovação Acadêmica em Regulação apoiada em incentivos na Fiscalização Regulatória. Projeto ANATEL-UnB (Meta 5)**. Brasília: Centro de Políticas, Direito, Economia e Tecnologias das Comunicações da UnB, 2019.
- ARANHA, Márcio Iorio *et al.* **Estudo sobre conformação regulamentar apoiada em modelagem regulatória por incentivos. Pesquisa e Inovação Acadêmica em Regulação apoiada em incentivos na Fiscalização Regulatória. Projeto ANATEL-UnB (Meta 13)**. Brasília: Centro de Políticas, Direito, Economia e Tecnologias das Comunicações da UnB, 2020.
- ÁVILA, Humberto. Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 29, p. 181-204, jan./jun. 2013.
- AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. **Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate**. Oxford University Press: Oxford, 1992.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- BINENBOJM, Gustavo. A consensualidade administrativa como técnica juridicamente adequada de gestão eficiente de interesses sociais. **Revista Eletrônica da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro - PGE-RJ**, v. 3, n. 3, set./dez. 2020.
- BRAITHWAITE, John. Responsive Regulation and Developing Economies. **World Development**, v. 34(5), 884-898, 2006.
- _____. The Essence of Responsive Regulation. **UBC Law Review**, v. 44(3), p. 445-520, 2011.
- BRAITHWAITE, Valerie. A New Approach to Tax Compliance. In: BRAITHWAITE, Valerie (ed.). **Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion**. London/New York: Routledge, 2003, p. 1-14.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.854/RS**. Relator ministro Nunes Marques. Diário da Justiça Eletrônico de 25 de setembro de 2025.
- _____. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7.513/SP**. Relator ministro Cristiano Zanin. Diário da Justiça Eletrônico de 10 de abril de 2026.
- CALIJURI, Monica Schpallir; OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **Cooperative Compliance in Brazil: What Does the Future Hold?** IDB Technical Note n. IDB-TN-2793. Washington: Inter-American Development Bank, 2023.
- CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Sistematização do diagnóstico do contencioso tributário nacional: contencioso judicial tributário**. Coordenação Marcus Livio Gomes, Trícia Navarro Xavier Cabral e Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva. Brasília: CNJ, 2022.



CORREIA NETO, Celso de Barros. Como o Supremo define uma multa confiscatória? **Consultor Jurídico**, 14 de setembro de 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-set-14/observatorio-constitucional-supremo-define-multa-confiscatoria/>. Acesso em: 30 de maio de 2026.

FARIA, Luzardo. O papel do princípio da indisponibilidade do interesse público na administração pública consensual. **Revista de Direito Administrativo - RDA**, v. 281, n. 3, p. 273-302, set./dez. 2022.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Função social da dogmática jurídica**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2021.

FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil: críticas e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013.

GIDDENS, Anthony. **As consequências da modernidade**. São Paulo: Editora Unesp, 1991.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4 ed. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2019.

MEDAUAR, Odete. **O direito administrativo em evolução**. 3 ed. Brasília: Gazeta Jurídica, 2017.

MESSIAS, Lorreine Silva *et al.* **Contencioso tributário no Brasil: Relatório 2020 – ano de referência 2019**. Núcleo de tributação do Insper. São Paulo, 2021, p. 7-12. Disponível em: https://www.insper.edu.br/content/dam/insper-portal/legacy-media/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf. Acesso em: 14 de dezembro de 2025.

MORIN, Edgar. **Introdução ao pensamento complexo**. Porto Alegre: Sulina, 2005.

OCDE. **Co-operative Compliance: A Framework - From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance**. Paris: OECD Publishing, 2013.

OCDE. **Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks**. Paris: OECD Publishing, 2016.

OCDE. **Study into the Role of Tax Intermediaries**. Paris: OECD Publishing, 2008.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Transação em Matéria Tributária**. São Paulo: IBDT; Editora Quartier Latin, 2015.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As Sanções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2015.

PARISI, Fernanda Drummond. **Transação tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário**. 2016. 167 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

PASINATTO, Ana Paula; BORGES, Antônio de Moura. Enfrentando o paradigma do princípio da indisponibilidade do crédito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes *et al.* (Orgs.). **Noções gerais e limitações formais ao poder de tributar**. Belo Horizonte: Fórum, 2021, v. 1, p. 453-469.

PISCITELLI, Tathiane *et al.* **Transações Tributárias Estaduais**. São Paulo: FGV Direito SP, 2025. Disponível em: <https://repositorio.fgv.br/server/api/core/bitstreams/435f1097-1f3a-4c07-b0e2-d9189eb283d1/content>. Acesso em: 14 de dezembro de 2025.



ROCHA, Sérgio André. A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Tributação: Democracia e Liberdade. Em homenagem à Ministra Denise Arruda**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 529-571.

SEIBT, Cezar Luís. Ser humano, cotidianidade e decaída em Heidegger. **Kalágatos – Revista de Filosofia**, Fortaleza, v. 11, n. 21, p. 165-195, 2014.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TEODOROVICZ, Jeferson. O Direito Tributário Brasileiro e a Interdisciplinaridade: Perspectivas, Possibilidades e Desafios. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 48, a. 39, p. 568-637, 2º quadrimestre 2021.

XAVIER, Marília Barros. **Direito Administrativo Sancionador Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2021.