

RECEBIDO EM: 07/09/2015

APROVADO EM: 29/02/2016

# A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E O MITO DA (IN)DISPONIBILIDADE DOS INTERESSES FAZENDÁRIOS

*THE TRANSACTION IN TAX CONFLICTS AND THE MYTH OF  
TREASURY'S INTERESTS INDISPONIBILITY*

*João Ricardo Catarino<sup>1</sup>  
Guilherme de Mello Rossini<sup>2</sup>*

**SUMÁRIO:** Introdução; 1 Transação: conceito e Pressupostos; 1.A) A Preexistência do Conflito; 1.B) Direitos Duvidosos em Litígio; 1.C) A Indispensabilidade de Concessões Recíprocas; 1.D) Objetivo de Extinção do Litígio; 1.E) Transação Tributária no Direito Comparado; 2 Suposta (In)Disponibilidade do Interesse Fazendário; 3 Conclusão; Referências.

- 
- 1 Doutorado em Ciências Sociais na Especialidade de Administração Pública pela Universidade Técnica de Lisboa; Mestre em Ciência Política pela Universidade Técnica de Lisboa; Pós graduado em Estudos Europeus pelo Instituto Europeu e Licenciado em Direito, ambos pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa; Professor do Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade de Lisboa.
  - 2 Advogado. Intercambista na Université de Toulouse I - Capitole, ênfase em Direito Comparado (2012-2013). Certificações em Inglês e Francês modernos. Experiência na área do direito tributário e contabilidade tributária. Autor de artigos e outras publicações na área do Direito. Investigador associado no Centro de Admissão e Políticas Públicas, ISCP - ULisboa. Endereço para Curriculum Vitae: <<http://lattes.cnpq.br/5216488071370002>>.

**RESUMO:** A lei tem colocado à disposição das partes, desde há muito, meios de resolução de conflitos que admitem a autocomposição, como é o caso da transação. Esta figura tem sido largamente adotada, por muitos anos, como instrumento que permite, no âmbito do processo civil, terminar as dissensões entre partes. Mais recentemente, o direito público alargou os mecanismos dessa autocomposição admitindo a figura como forma de terminar diferendos entre partes, normalmente o Estado, através dos seus organismos, e os particulares. Mais difícil tem sido a adoção da figura (assim como da arbitragem) no direito tributário, com alguns fundamentos que manifestamente não colhem, pese embora a sua consagração expressa no Brasil. Esta pesquisa tem por objetivo analisar alguns dos mitos mais comuns em matéria de transação no direito tributário. Embora ela esteja consagrada no artigo 171 do CTN brasileiro, a figura vê recair sobre si algumas ideias preconcebidas. Ela discorre sobre a admissibilidade da transação como meio alternativo para a resolução de conflitos nesta matéria, aprofundando o debate em torno das pretensas dificuldades levantadas por alguns para a sua adoção neste campo do direito público.

**PALAVRAS-CHAVE:** Transação. Concessões Mútuas. Extinção do Crédito Tributário. Legalidade. Indisponibilidade do Erário. Interesse Público. Eficiência. Renúncia Fiscal.

**ABSTRACT:** The law has put at the disposal of the parties means of conflict resolution admitting the auto resolution, which is the transaction. This figure has been widely adopted for many years as a tool that allows, under civil process, to end the divisions among parties. More recently, the public law extended these mechanisms of auto composition admitting the figure as way to end disputes between parties, usually the state, through its agencies, and individuals. More difficult has been the adoption of the figure (as well as arbitration) in tax law, with some fundamentals that clearly do not reap, despite its consecration expressed in Brazil. This research aims to examine some of the common myths regarding transaction in the tax law. Although it is enshrined in Article 171 of the Brazilian CTN, the figure brings on itself some preconceived ideas. It talks about the admissibility of the transaction as an alternative mean for conflict resolution in this matter, deepening the debate on alleged difficulties raised by some for its adoption in the field of public law.

**KEYWORDS:** Transaction. Extinction of Tax Credit. Legality. Treasury's Indisponibility. Public Interest. Efficiency. Tax Resignation.

## **INTRODUÇÃO**

A temática desta pesquisa é a da admissibilidade da transação no direito tributário como meio de extinção de conflitos em matéria tributária. A figura da transação no direito em geral tem sido largamente admitida, o que é compreensível, por se entender que fica sempre na disponibilidade das partes o poder de desistir, de chegar a acordos ou de restringir as suas pretensões num processo judicial ou fora dele.

A transação é, assim, um corolário lógico na natureza humana tal como ela é. Os homens são reconhecidamente livres para dirigir sua vida e bens. Por isso, ela busca sua racionalidade na autonomia da vontade e na liberdade de celebração, de estipulação e de seleção do tipo negocial que a todos é reconhecido, salvo restrição legal em contrário.

Esta pesquisa versa sobre a transação num domínio muito específico: o domínio das relações tributárias, conhecidos que são os melindres de que o poder-dever de cobrar tributo se rodeia.

Os objetivos a que nos propomos são, em primeiro lugar, os de precisar os termos empregues pela lei brasileira a propósito da transação no campo das relações tributárias e de delimitar o conceito de “direitos duvidosos em litígio”, articulando-o com as ideias de indispensabilidade de concessões recíprocas e de extinção do litígio, exigidos pelo CTN. Depois, procuramos melhorar a sintonia em torno dos conceitos de “direitos duvidosos” e de “concessões recíprocas”, tendo por objetivo a sua melhor precisão.

Faz-se, de seguida, um excursus sobre a figura da transação tributária no direito comparado e aborda-se criticamente a ideia da pretensa (in) disponibilidade do interesse fazendário para defender que nada obsta, no plano dos princípios, sua ampla adoção na relação tributária. E procura-se recolocar a tradicional ideia de “interesse fazendário”, reposicionando-a à luz dos novos contextos, princípios e valores.

Esta temática tem manifesta atualidade e interesse científico e acadêmico. De um lado, encontram-se pretensões em relação às quais os poderes públicos são muito sensíveis, a saber, o de cobrar tributo, e, de outro, os melindres próprios da percepção dos contribuintes sobre esse mesmo dever.

Tais especiais sensibilidades geram, como bem se vê, a necessidade de admitir e de dotar a figura da transação em direito tributário de um

fino e preciso recorte para garantir que os deveres emergentes possam ser exercidos dentro dos limites da lei e da Constituição Federal.

Acrescem a tais especiais sensibilidades os novos desafios emergentes da globalização, da desintermediação, da desmaterialização e da deslocalização dos fatos tributáveis têm alterado o lugar e o papel do Estado soberano.

Ora, com tudo isso, é certo que a relação tributária não é imune à mudança e tem-se despedido da sacralidade com que tradicionalmente se revestiu, sendo de esperar, no futuro, um Estado mais próximo dos cidadãos e das empresas, isto é, mais disposto a discutir a constituição do dever de imposto.

Vejamos pois

## 1 TRANSAÇÃO: CONCEITO E PRESSUPOSTOS

Como é sabido, em sentido jurídico restrito, a expressão transação deriva da expressão latina *transactio*, resultando do verbo *transigere*, que significa transigir, abrangendo a ideia de renúncia a alguma coisa. Do que se trata, aqui, é da autocomposição de obrigações litigiosas ou duvidosas<sup>3</sup>. Dela resulta (i) um acordo entre as partes; (ii) a direta intenção de por fim a um litígio; e (iii) a existência de concessões mútuas por ambas partes<sup>4</sup>.

O art. 156, inciso III, do Código Tributário Nacional determina que a transação extingue o crédito tributário. Depois, o art. 171 do Código Tributário Nacional estabelece que: “A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüentemente extinção do crédito tributário”.

No seu parágrafo único assegura que “A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso”. A figura não assume, no direito tributário, uma natureza distinta, pois, também aqui, ela visa prevenir ou terminar litígios mediante concessões recíprocas entre os sujeitos da relação jurídica tributária<sup>5</sup>.

3 Cf. BEVILÁQUA, Clóvis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil comentado*. 10. ed. v. 2, Rio de Janeiro: Paulo de Azevedo Ltda., 1955.

4 MENDONÇA, Manoel Ignácio Carvalho de. *Doutrina e prática: das obrigações ou tratado geral dos direitos de crédito*. Curitiba. Typ. e Lith. a vapor Imp. Paranaense, 1908, *passim*.

5 Cf. NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Comentários ao código tributário nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

Ela tem, assim, por características, (i) existência de lei autorizadora (art. 97 do CTN)<sup>6</sup>; (ii) condições previstas na lei; (iii) concessões mútuas entre os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária; (iv) fim do litígio; (v) extinção do crédito tributário; e (vi) lei habilitante.

Com efeito, a autocomposição passou a ser mais amplamente recepcionada no campo tributário a partir da inserção de dispositivo expresso no Código Tributário Nacional, autorizando a transação como forma de extinção do crédito tributário. De tal sorte, seu artigo 171 é claro no sentido de permitir a transação realizada entre sujeito ativo e passivo da relação tributária, nos limites de lei a ser editada com o fim específico de regular essa forma de extinção.

Porém, de início, é preciso sucintamente buscar o alcance desse conceito, que nasceu e se desenvolveu no berço do direito civil. Ainda sob a égide do Código Civil de 1916, houve uma cisão muito nítida na doutrina, acerca da definição da sua natureza jurídica. Nomes como PONTES DE MIRANDA, CAIO MÁRIO E ORLANDO GOMES defendiam a natureza contratual do instituto, pois que um de seus pressupostos é a concessão mútua. Fosse um ato unilateral, com vistas a extinguir ou prevenir o litígio, em favor da pretensão contrária, cuidar-se-ia, pura e simplesmente, de uma renúncia ao direito<sup>7</sup>.

Entretanto, Clóvis Beviláquia manteve posição diversa, afastando a natureza contratual, à medida que a transação visa à extinção da obrigação, somente podendo ser caracterizado contrato o acerto cuja finalidade seja a criação de obrigações entre as partes. Não foi, contudo, tal ilação a prevalecente:

Atualmente, contudo, reitera-se que prevalece o entendimento no sentido de que o objetivo primordial da transação não é apenas extinguir obrigações, mas prevenir ou extinguir litígios, o que pode ser realizado inclusive mediante a instituição de novas obrigações. Ademais, ainda que a transação tenha como consequência a extinção de obrigações,

6 Esta necessidade resulta do princípio da legalidade em matéria tributária, com relação ao qual Paulo de Barros Carvalho, veio afirmar: “O princípio da indisponibilidade dos bens públicos impõe seja necessária previsão normativa para que a autoridade competente possa entrar no regime de concessões mútuas, que é da essência da transação”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 461).

7 “A autocomposição pode ser unilateral, quando a atitude altruísta é proveniente de apenas um dos envolvidos; ou bilateral, quando o altruísmo caracteriza a atitude de ambos. A autocomposição unilateral se manifesta pela renúncia, quando aquele que deduz a pretensão (atacante) dela abre mão, ou pela submissão, quando o atacado abre mão de sua resistência. A autocomposição bilateral se manifesta pela transação, acordo caracterizado por concessões recíprocas, ou seja, quando todos os envolvidos em um conflito abrem mão de parte de sua pretensão enquanto o atacado abre mão de resistir à nova pretensão, já reduzida.” (CALMON, Petronio. *Fundamentos da mediação e da conciliação*. 2. ed. Brasília: Gazeta Jurídica, 2013. p. 48).

isso não retira a sua natureza contratual dos negócios jurídicos que buscam extinguir ou modificar obrigações.<sup>8</sup>

Visto isso, ainda são exigidos três pressupostos para a caracterização de transação (em sentido técnico-jurídico, pois não se ignora sua plurivocidade), a saber, o conflito, a finalidade de dirimi-lo e a existência de concessões recíprocas, pressupondo acordo.

### 1.A) A Preexistência do Conflito

Quanto ao primeiro aspecto, persiste alguma divisão doutrinária no tocante à espécie de conflito e à necessidade de que paira dúvida (sob a ótica subjetiva) acerca da melhor solução jurídica ao conflito. Esse debate, de consequente, se estende à transação no âmbito tributário:

Para que seja possível a transação no Direito Tributário impõe-se tenha sido já instaurado o litígio, mas não se há de exigir que este se caracterize pela propositura de ação judicial. Basta que tenha sido impugnado, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, um auto de infração contra o mesmo lavrado. É necessário pelo menos que se tenha estabelecido uma pendência, dando lugar a instauração de um procedimento administrativo a ser julgado pelo órgão administrativo competente.<sup>9</sup>

Tal conflito, cumpre esclarecer, não necessita estar judicializado para dar ensejo à transação. É que, apesar de alguns denominarem o conflito judicial de “litígio”, reservando este termo exclusivamente à fase judicial de resolução, não se há de restringi-lo na interpretação da lei tributária (conquanto esta própria se valha do termo “litígio”), visto que não se apura da teleologia normativa o rigor técnico que tal taxonomia propõe:

Agora, divergem os autores a propósito das proporções semânticas do vocábulo litígio. Querem alguns que se trata de conflito de interesses deduzido judicialmente, ao passo que outros estendem a acepção a ponto de abranger as controvérsias meramente administrativas. Em tese, concordamos com a segunda alternativa. O legislador do Código não primou pela rigoroso observância das expressões técnicas, e não

---

8 FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. Transação como forma de extinção do crédito tributário: eficiência e celeridade. *Revista do Mestrado em Direito*, Brasília, v. 7, n. 1, p. 206, jan./jun. 2013. .

9 MACHADO, Hugo de Brito. A Transação no Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 75, p. 63, dez. 2001.

vemos por que o entendimento mais largo viria em detrimento do instituto ou da racionalidade do sistema.<sup>10</sup>

Portanto, tem-se muito claro que basta a instauração do contencioso administrativo, o qual é precedido do lançamento (não se admite a transação preventiva, como se verá), seja em que modalidade for. Ficam excluídos, contudo, os processos de consulta e congêneres, dada a ausência de litigiosidade.

### 1.B) Direitos Duvidosos em Litígio

Para além do conflito, todavia, boa doutrina considera requisito essencial a existência de direitos duvidosos na disputa<sup>11</sup>. Assim, para que se iniciem as tratativas visando às concessões recíprocas, as partes não podem estar convictas, quer dos elementos de fato, quer de direito, de modo a pensar que sua interpretação é a única plausível no cenário litigioso:

Esclareça-se que, para a corrente que considera a dúvida como item essencial, há ainda a divergência se esta seria subjetiva (quando surge no espírito das partes) ou objetiva (na hipótese de existir dúvida real a respeito do fim da lide). Nesse ponto, a posição que prevalece no âmbito doutrinário é no sentido de que a existência do litígio é suficiente para gerar a possibilidade de transação, não representando elemento essencial a existência de uma dúvida, a qual seria um aspecto apenas accidental.<sup>12</sup>

O entendimento supra, porém, segundo o qual a existência de dúvida é dispensável, somente prevalece na transação do direito comum. Na seara tributária, por outro lado, tem mais ressonância a posição de que “O seu requisito essencial é que haja direitos duvidosos ou relações jurídicas subjetivamente incertas”<sup>13</sup>. No mesmo sentido, o requisito essencial da transação tributária é a existência de direitos duvidosos ou relações jurídicas subjetivamente

10 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 499.

11 Para uma explicação minuciosa do pressuposto, ouça-se: “Se uma das partes possuísse a certeza de que a demanda posta em juízo lhe traria somente vantagens, certamente não realizaria a transação. A incerteza é indispensável. Se a certeza fosse no sentido contrário, quando a parte é convicta de que não terá vantagens, certamente poderá optar por outras posturas. Quando se fala em vantagens, não se tem em mente somente a vitória no processo. Não são poucas as ocasiões em que alguém se dispõe a celebrar transação mesmo diante da convicção profunda de que será a seu favor o desfecho do processo. Todavia, é possível que a satisfação de seu interesse, por essa via não venha no tempo desejável, residindo aí a incerteza que origina o ânimo de transigir. A dúvida não incide somente sobre o resultado material do processo, mas sobre todos os demais fatores, que só mesmo o litigante é capaz e legítimo para discernir” (CALMON, op. cit., p. 64).

12 FERNANDES, op. cit., p. 207.

13 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 300.

incertas, revelando-se necessária a reciprocidade de concessões para se pôr fim à controvérsia e, conseqüentemente, extinguir o crédito tributário.<sup>14</sup>

Essa dúvida, porém, não é a respeito do direito em si, uma crise sobre o que vai ao encontro da Justiça ou da melhor interpretação jurídica. As partes observam o sistema ao qual se submetem, e nele há chances de prevalecer a tese contrária. Portanto, mesmo que se convencendo da posição sustentada incondicionalmente, a transação, mediante concessões recíprocas, pode ser mais adequada sob a perspectiva do maior benefício a ser alcançado:

A dúvida, como elemento impulsionador da transação, não é aquela subjetiva, oriunda da própria situação de fato (*res duvia*), mas sim a dúvida objetiva, decorrente da lide (*res litigiosa*), da aferição de divergência entre dois sujeitos a respeito da existência ou não de um direito material. É certo que a caracterização da transação pela incerteza objetiva não elimina a hipótese fática de coexistir dúvida subjetiva. Todavia, essa dúvida subjetiva é irrelevante, ou seja, não importa se as partes estão ou não totalmente convictas de seu direito, mas sim se há uma incerteza quanto ao que será resolvido sobre ele (e quando será resolvido), quer pelo juiz, no processo, quer pelas próprias partes, em futuro acordo.<sup>15</sup>

Nesse compasso, há de se assimilar que não fere qualquer princípio da Administração Pública o reconhecimento, por seus agentes, de dúvidas exegéticas, nem tampouco fere o seu dever de agir, porquanto a eles – frise-se – a atividade interpretativa igualmente se impõe. Vale dizer, o princípio da legalidade estrita não faz desaparecer o que à aplicação da norma é ínsito: a necessária extração de sentidos, condutas de agir ou de se abster, e da qual se deduz, não raro, mais de uma interpretação plausível.

Ademais, não se confunda a discricionariedade aceita para determinados atos com a interpretação jurídica em si. Isso porque esta é inafastável em qualquer aplicação ou análise de norma, ainda quando empregado o método da literalidade. No âmbito tributário, à luz do art. 142 do CTN, o lançamento consiste num ato vinculado, não havendo margem discricionária para determinação dos valores; porém, certamente a matéria tributável pode ser de difícil identificação, bem como a situação fática quedar em zona de penumbra legislativa.

---

14 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 298.

15 CALMON, op. cit., p. 64.

Aliás, no caso do juízo discricionário, somente se vislumbra uma autorização para uso dos expedientes da conveniência e oportunidade após o descortino do conteúdo normativo via técnicas usuais de exegese (histórica, literal, teleológica etc), fixando-se a abrangência do comando e os direitos outorgados aos sujeitos. O implemento desses expedientes consubstancia uma segunda fase, que inexistente para os atos vinculados, aos quais a norma estabelece todas as balizas de atuação dos agentes.

Desde logo porque os valores da indisponibilidade, da legalidade, do consentimento ou outros, próprios dos tributos, não ficam prejudicados. O primeiro porque não há ainda direitos afirmados sobre os quais se possa, eventualmente, dispor. Os demais porque estamos do domínio da análise dos fatos ou da interpretação das normas jurídicas, não no da aceitação de realidades ou resultados interpretativos inaceitáveis, contrários à lei ou violadores da vontade expressa no momento da sua aprovação.<sup>16</sup>

Sendo assim, a interpretação técnico-jurídica é fundamental em qualquer caso, apesar de carregar em si uma dose de subjetividade indissociável. Ora, mas nem por isso está-se afrontando o princípio da impessoalidade, já que, não importa quem seja o executor da norma, este deixará uma impressão pessoal. E, em virtude dessa condição humana insuperável, a diversidade interpretativa é tolerada pelo ordenamento jurídico, inclusive quando se cuida da Administração Pública, cujos representantes não são seres robóticos, mas recrutados do seio social, sob pena, ao demais, de relegar o sistema à total inoperabilidade.

### 1.C) A Indispensabilidade de Concessões Recíprocas

No mais, consubstancia pressuposto à transação (no seu aspecto puro) a ocorrência de concessões recíprocas. De fato, quando apenas uma das partes revê sua posição na lide, desistindo do que constitui óbice à pretensão contrária, está-se diante de verdadeira renúncia ao direito:

O último requisito da transação é a existência de concessões recíprocas. Vale dizer, para que o instituto seja caracterizado como transação, ambas as partes devem ceder um pouco de suas pretensões em prol de um resultado comum.<sup>17</sup>

16 CATARINO, João Ricardo Catarino; FILIPPO, Luciano Gomes. *A transação sobre questões de fato e sobre a interpretação das normas fiscais: novas perspectivas para resolução de litígios*. 2014, p. 7.

17 FERNANDES, op. cit., p. 209.

De forma pacífica na doutrina, tem-se “Para que se caracterize a infração torna-se necessária a reciprocidade de concessões, com vista ao término da controvérsia. Renúncia ao litígio fiscal sem a correspondente concessão é mera desistência, e, não, transação”<sup>18</sup>. Noutras palavras, o contribuinte desiste de discutir administrativamente ou judicialmente o débito tributário e se dispõe a pagá-lo nas condições e termos propostos pela Fazenda Pública. Do outro lado, o Estado renuncia parcialmente à pretensão de receber os créditos de que se arroga na integralidade.

Muito embora, valendo-se da terminologia processual, mais corretamente seria falar em renúncia ao direito, do que propriamente de desistência, hipótese na qual se abre mão do feito, implicando a extinção do processo sem resolução de mérito (art. 267, VIII, CPC).

Da parte fazendária, as concessões não se reduzem à minoração de multas e penalidades, em cuja dosimetria há certo grau de discricionariedade quanto ao dolo, mas também a respeito da fixação de bases de cálculo, mormente se derivarem de presunções, estimativas ou ficções de que se vale o Fisco para otimizar a tributação. Nesse sentido, tais mecanismos encerram zonas cinzentas de interpretação, o que recomenda fortemente uma participação do contribuinte no delineamento fático, evitando-se o litígio comumente instaurado diante de atos unilaterais:

Há duas grandes tendências mundiais em matéria tributária que desenvolvem poderosamente o litígio: o sistema baseado na autoliquidação e a utilização massiva de conceitos indeterminados, com a aplicação de presunções e ficções. No caso da utilização de conceitos indeterminados, o aspecto diferencial da litigiosidade gerada na interpretação dos textos legais tributários se refere ao fato de que, muitas vezes, ambas as partes – Administração e contribuinte – sustentam interpretação que pode ser considerada legítima. Além disso, sabe-se que as leis fiscais, através do uso de presunções e ficções, quantificam o montante devido a partir de uma série de elementos irreais, virtuais, uma verdadeira fabricação de fatos que atribui ao contribuinte o ônus de provar que determinado fato não é verdadeiro.<sup>19</sup>

---

18 TORRES, op. cit., 2011. p. 300.

19 CATARINO, João Ricardo Catarino; FILIPPO, Luciano Gomes. *A transação sobre questões de fato e sobre a interpretação das normas fiscais: novas perspectivas para resolução de litígios*. 2014, p. 2.

Por outro lado, as concessões do contribuinte estão ligadas ao exercício do direito de defesa e à submissão de fiscalização mais rigorosa. Ou seja, pode ter de aceitar as reduções das penalidades no patamar previsto em lei, o depósito do montante integral do crédito e em dinheiro imediatamente após a conclusão do acordo, renunciando, ademais, às vias recursais administrativas ou judiciais para rediscutir a exação.

Essa condição de não mais poder levar às vias judiciais a discussão encerrada no acordo também não fere o princípio da inafastabilidade do Poder Judiciário (art. 5º, XXXV, CF1988). É que, da mesma forma que a sentença arbitral é plenamente aceita como substituto do provimento jurisdicional, constituindo título executivo extrajudicial, impassível de reforma no seu conteúdo, salvo as nulidades intrínsecas, o acordo fruto de transação, nessa esteira, pode verter os mesmos efeitos no mundo jurídico.

#### **1.D) Objetivo de Extinção do Litígio**

Finalmente, como consequência da transação tributária, haverá a terminação do litígio, não sendo, por isso, permitida a forma preventiva de transação. O que se explica, coerentemente, pela obrigatoriedade do lançamento pelo agente fiscal, sempre que se depara com matéria – ainda que só aparentemente – tributável.

De conseguinte, cabe ao contribuinte impugnar o ato praticado, indicando o erro fático perpetrado ou suscitando interpretação jurídica diversa para a situação em tela. Nessa fase, abrir-se-ia a primeira oportunidade (que é ainda administrativa) para a transação:

Contudo, é preciso atentar para as acepções indicativas de conformação, delimitação da solução da contenda – o que remete ao núcleo das concessões mútuas no ajuste para extinguir o crédito tributário. Ademais, determinar o litígio pode indicar a discussão sobre a incerteza (subjéctiva) até sua elucidação pela compreensão recíproca entre os litigantes. Nessa perspectiva, a transação envolve a superação da polémica pelas partes, solucionando o litígio que esteja em processamento administrativo ou judicial.

No direito processual, a transação é aplicação prática do princípio dispositivo. O legislador listou a transação como causa de extinção do processo com julgamento do mérito (CPC, art. 269, III), prestigiando a

autocomposição das partes que decidam encerrar o litígio, estendendo a essa seara a dúplice finalidade do ajuste: solucionar a dúvida ou o litígio em uma obrigação e encerrar o processo a ele relacionado. Por isso, o juiz pode homologar sobre matéria que ele não conheceu (CPC, art. 584, III).<sup>20</sup>

Isso demonstra que, na transação, não se dispensa a argumentação combativa; porém, o debate se trava com próprio o editor do ato – horizontalmente –, que o pode rever sem incorrer em contradição, pois, ao revés, com isso demonstra o verdadeiro espírito de tributação participativa. Nesse quadro, o contribuinte aporta novas informações ou prismas jurídicos, que são eventualmente recebidos pela Administração como aperfeiçoamentos da atividade fiscal.

Ao contrário do que sucede no direito civil, em que a transação tanto previne como termina o litígio, nos quadrantes do direito tributário só se admite a transação terminativa. Há de existir litígio para que as partes, compondo seus mútuos interesses, transijam<sup>21</sup>.

Conquanto essas últimas linhas deem a impressão dum cenário romântico na relação tributária, ao passo que a praxe a apresenta como uma digladiação impiedosa, cuida-se de mais uma tentativa (como tantos outros já o tentaram) de lhe afastar a visão maniqueísta insistentemente aposta, mais do que noutros tipos de disputa. É certo, todavia, que há um conflito de interesses; mas nada impede – tal qual noutros ramos jurídicos – uma composição mutuamente benéfica, já que o impasse se analisa objetiva e pragmaticamente, e não sob a ótica turva do oposicionismo.

Não há restrição sobre a matéria em torno do qual se concentre a lide, mas tão somente que o objetivo não seja prevenir, impedir o litígio – porquanto, se o intuito for de afastar a própria obrigação tributária em abstrato, invalidando-se a lei que a institui, tal é de competência exclusiva do Poder Judiciário, mesmo porque a Administração, enquanto braço executor, não pode per si deixar de aplicar comando normativo<sup>22</sup>. Deve-se, então, visar à extinção de litígio – situação em concreto – já instaurado.

20 ARAÚJO, Nadja. (In)disponibilidade dos tributos e os meios de solução dos litígios. *Interesse Público*, Belo Horizonte, v. 8, n. 35, p. 206-207 jan./fev. 2006.

21 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 461-462.

22 “Nesse sentido, um litígio enformado em processo de consulta não admite a composição intersubjetiva. A competência administrativa para processar e responder a questão apresentada exclui uma faculdade para ajustes e, ademais, nesse estágio de materialização da obrigação tributária não há crédito tributário constituído, não havendo correspondência com a ordenação do art. 171 do CTN.

A discussão sobre a obrigação tributária, anterior à respectiva constituição do crédito correspondente, pode ser apresentada à jurisdição com o pedido de tutela para declarar a invalidade da lei de posituação da hipótese de incidência e da consequência impossibilidade jurídica de constituição do crédito tributário (ou

Quanto à nomenclatura empregada, há ainda um coro doutrinário a sustentar o erro redacional do art. 171 do CTN, à medida que se refere à “determinação do litígio”, com o fito de excluir a modalidade preventiva, e de circunscrever a transação apenas às hipóteses de extinção. O termo “determinação”, contudo, não estaria de todo equivocado, pois também comporta o sentido de pôr fim, dar cabo; doutro giro, há ainda uma explicação oriunda do direito comparado que não pode ser ignorada:

Nesta linha, tornou-se extremamente comum nos depararmos com edições do CTN em que há nota da editora esclarecendo que “muito embora a expressão ‘determinação’ tenha constado na redação original do dispositivo, publicada no Diário Oficial da União, acredita-se que o correto seria ‘terminação’”. E todos (ou quase todos) têm-se dado por absolutamente satisfeitos com esta explicação, talvez até porque o tal erro de digitação pareça demasiado “óbvio” para merecer análise mais detida.

Mas a questão não é tão simples. A transação, em muitos países, é sim forma de determinação de litígios. E neste sentido, fez-se constar expressamente do art. 51 do Modelo de Código Tributário para a América Latina de 1966 que “a transação é admissível relativamente à determinação dos fatos e não relativamente ao significado da norma aplicável”. Da mesma forma, o Código Orgânico Tributário da Venezuela dispôs em seu art. 58 ser possível a adoção da via transacional para a “apuração de fatos” (utilizada a expressão nitidamente com o sentido de determinação ou elucidação de fatos, previsto no Código Modelo).<sup>23</sup>

Em função duma conscientização acerca do cenário caótico de assoberbamento de processos tributários, tanto judiciais quanto administrativos, cujo trâmite até as últimas vias não só custa um tempo precioso, mas uma estrutura por demais cara, os sistemas fiscais de outros países, na Europa e o dos Estados Unidos da América, vêm recepcionando os meios autocompositivos na seara tributária com bem maior hospitalidade.

---

*de exigência do adimplemento de outro(s) dever(es) tributário (s)*, no caso das atividades relacionadas à fiscalização e ao controle dos atos de informação). Cabe ao Poder Judiciário decidir a respeito e exigir o cumprimento de sua decisão pelas partes litigantes, nesse segmento repelida a aplicação do Código de Processo Civil, art. 269, III – regra meramente adjetiva eventualmente reivindicada para finalização transacional desse tipo de processo judicial –, porque não há o fundamento de direito tributário (material) para o acordo intersubjetivo em tal circunstância.” (ARAÚJO, op. cit., p. 208).

23 GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. Arbitragem e Transação Tributária – Verificação de compatibilidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 48, p. 59, 1999.

E tal postura, por representar nítidos avanços, tem aperfeiçoado esses sistemas, agradando a todos os envolvidos.

### 1.E) Transação Tributária no Direito Comparado

Visto, então, que nos grandes sistemas jurídicos estrangeiros os entraves de ordem principiológica já foram, em grande medida, superados, a fase de discussão não se concentra na compatibilidade com o interesse público, mas em mecanismos de operacionalização. Por isso, envolvendo dúvidas acerca dos fatos ou direito na lide tributária, a doutrina americana apresenta alguns requisitos essenciais ao instrumento transacional:

O offer in compromise, previsto no § 7122 do IRC, por sua vez, é uma oferta de pagamento em dinheiro efetuada pelo contribuinte em valor inferior ao seu débito tributário. Em outras palavras, trata-se de uma proposta de transação efetuada pelo contribuinte. A Fazenda poderá aceitar tal proposta quando existirem motivos que justifiquem a redução do valor de sua dívida frente ao Fisco.

Essa modalidade de acordo é mais abrangente do que a anterior, podendo envolver, inclusive, matéria penal. A competência para celebração dos offers in compromise varia em conformidade com o momento em que este é realizado. Compete ao Secretário de Tesouro celebrar esses acordos antes do encaminhamento do caso para o Departamento de Justiça norte-americano. Após o encaminhamento, a competência passa para o Procurador-Geral ou alguém por ele delegado.

Três são os fundamentos que justificam a aceitação de uma proposta desse gênero pelo Fisco: (a) dúvida quanto à responsabilidade do sujeito passivo (doubt as to liability): quando houver controvérsia quanto à existência ou o valor do tributo devido; (b) dúvida quanto à responsabilidade de pagamento do contribuinte (doubt as to collectibility): quando o contribuinte não tiver condições financeiras de pagar a totalidade do valor devido ao Fisco; e (c) dúvida quanto à efetividade da Administração Tributária (effective tax administration): quando a política pública ou a equidade indicarem conveniente.<sup>24</sup>

---

24 OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. A Transação em Matéria Tributária no Direito Comparado. *Revista Brasileira de Direito Tributário*, São Paulo, n. 41, p. 176, nov./dez. 2013.

Já no Velho Mundo, tais ideias progressivas também ganharam força. Vale dizer, no direito fiscal espanhol, as actas de conformidade e as actas con acuerdo, cada qual com suas peculiaridades, adquiriram espaço na resolução de conflitos, sobretudo quando envolvidas situações de incerteza fática. Ou seja, há uma restrição quanto à interpretação jurídica, mas garantida uma definição participativa dos fatos.

As actas de conformidade estão muito ligadas à consolidação duma praxe, sem estarem explicitamente previstas em lei. Traduzem-se numa proposta de liquidação do tributo devido pelo contribuinte, a partir do que uma negociação com a autoridade fiscal se inicia. De outro lado, a acta con acuerdo tem procedimento legal específico, delineado um procedimento de definição dos fatos:

O referido procedimento está previsto no artigo 155 da LGT [Lei Geral Tributária] espanhola, segundo o qual a ata com acordo deve ser utilizada (i) quando, para a elaboração da proposta de regularização, seja necessária a aplicação de conceitos jurídicos indeterminados, (ii) quando seja necessária a apreciação de fatos determinantes para a correta aplicação da norma ao caso concreto, ou (iii) quando seja preciso realizar estimativas, valorações ou edição de dados, elementos ou características relevantes para a obrigação tributária que não possam ser quantificados de forma exata.

Além disso, de acordo com a lei, a ata com acordo deverá conter resumidamente: (a) o fundamento da aplicação, estimativa, valoração ou mediação realizada; (b) os elementos de fato, fundamentos jurídicos e quantificação da proposta de regularização; e (c) manifestação expressa de conformidade do contribuinte com a totalidade do conteúdo da ata.<sup>25</sup>

Ainda, no direito italiano e alemão, cujos instrumentos são, respectivamente, o *accertamento con adesione* e a *entrevista final* (termo já traduzido), também prepondera a ideia de se permitir a transação apenas diante de dúvidas, e mais restritivamente, apenas quanto a aspectos fáticos. Nessa medida, entende-se que, estando a autoridade apta a deliberar sobre o caso dado (isenta de dúvidas relevantes), por lei está jungida a atuar de ofício, sem a intervenção prévia do contribuinte:

Todavia, conforme ressaltado por MARÍA JOSÉ MESA GONZÁLES, somente se deve atribuir caráter vinculante ao acordo realizado na *entrevista final* nos

---

25 CATARINO, João Ricardo Catarino; FILIPPO, Luciano Gomes. *A transação sobre questões de fato e sobre a interpretação das normas fiscais: novas perspectivas para resolução de litígios*. 2014, p. 11.

casos em que a determinação dos fatos seja impossível, extremamente difícil ou suponha um custo desproporcional para a Administração, conforme reiterada jurisprudência do Tribunal Financeiro Federal alemão. Com isso, a entrevista se assemelha, nesse aspecto, com os acordos realizados na Espanha e na Itália.

Como o objetivo da entrevista final é garantir o direito de audiência do contribuinte no procedimento de fiscalização, ele pode renunciar à sua realização. Da mesma forma, a entrevista final não se considera necessária se, no curso da fiscalização, a Administração tributária toma conhecimento de fatos que não haviam sido revelados. Em outras palavras, ela não é obrigatória nem para o contribuinte, nem para a Administração.

De acordo com o Tribunal Financeiro Federal alemão, somente gozam de eficácia vinculante os acordos que cumpram os seguintes requisitos: (a) em primeiro lugar, que versem – como já afirmamos – sobre fatos de impossível ou difícil determinação ou cuja determinação suponha um custo desproporcional para a Administração; (b) em segundo lugar, que o acordo não seja manifestamente improcedente; (c) por fim, que na celebração do acordo haja participado um funcionária designado para a correspondente unidade fiscal.<sup>26</sup>

Por aí, demonstra-se uma maior abertura do direito estrangeiro para outros meios adequados de resolução de conflitos<sup>27</sup> no campo fiscal,

26 CATARINO; FILIPPO, op. cit., p. 16-17.

27 Para uma crítica à carga ideológica contida nas expressões: “A literatura mundial vem adotando nos últimos anos a sigla e a expressão norte-americanas ADR – Alternative Dispute Resolution, quer em sua versão original da língua inglesa, quer operando-se tradução para a língua local. Na Argentina e demais países da América Latina se costuma traduzir a expressão para RAD – Resoluciones Alternativas de Disputas; na França se fala em MARC – Modes Alternatifs de Règlement des Conflits.

No Brasil, se adota com mais frequência a expressão meios alternativos de solução dos conflitos, à qual ora se agrega a sigla MASC [...]. Mas não se pode conferir à expressão uma conotação de sucessão, como se autocomposição tivesse surgido após o processo. Sabe-se bem que a organização estatal é posterior à informalidade das relações sociais, nelas incluída a autocomposição, os mecanismos para sua obtenção e a arbitragem.

O exercício da jurisdição pelo juiz estatal mediante um provimento que decide a causa tem sido, no mundo ocidental, o meio normal, rotineiro e até mesmo ordinário, estabelecido pelas sociedades modernas para a realização da pacificação social. Quando, porém, por qualquer outra forma, a pacificação é atingida, diz-se que foi obtida por um meio alternativo. Desse raciocínio nasce a ideia de equivalentes jurisdicionais, apresentada por Carnelutti, para quem a sentença estrangeira e a transação são exemplos típicos. Essa ideia, no entanto, é aperfeiçoada por Niceto Alcalá Zamora y Castillo, que prefere falar em excludentes jurisdicionais.

A ótica sob a qual se fala de meios alternativos em contraposição ao meio ordinário é eminentemente cultural. A visão científica que trata da jurisdição estatal como único meio ordinário de pacificação social é decorrente de uma cultura de estado intervencionista. É assim em todas as sociedades que seguem de uma forma ou de outra, o sistema jurídico da família romano-germânica [...].

O que importa, contudo, não é classificar um meio de pacificação social como ordinário ou alternativo, mas sim analisar sua operacionalidade e efetividade. Por causa da fragilidade desta distinção, vem sendo adotada terminologia mais objetiva, que prefere apontar meios adequados de solução dos conflitos, ou em sua forma aperfeiçoada, meios adequados de pacificação social, expressão que se considera feliz e prospectiva, ao

ainda que, por vezes, com limitações ao entendimento fático. Em Portugal, por exemplo, a transação como forma específica da resolução de conflitos em matéria tributária não se acha especificamente consagrada no direito tributário, embora se apliquem neste os institutos do direito civil e processual civil, na parte em que não sejam incompatíveis. Já a arbitragem, como meio alternativo de resolução desses conflitos, foi implementada em 2011 com muito sucesso (Lei n.º 63/2011, de 14.12).

Sobreleva gizar, no mais, que as contragarantias conferidas à Fazenda Pública podem minar a segurança jurídica dos contribuintes, pois ainda há normas prevendo, em hipóteses de perigosa subjetividade, a anulação do acordo em função do seu conteúdo.

Enfim, estão assentadas as balizas em que a transação tributária, quando por lei autorizada, deve se fincar. No entanto, a par de discussões técnicas, ainda se opõem críticas ao uso do instituto, de ordem principiológica. Trata-se de segmentos doutrinários, apegados a uma velha concepção de interesse público, que preconizam a incompatibilidade do instituto com a ordem constitucional, ou ainda propõem severas restrições ao uso do instituto, levando-o, em termos práticos, à inocuidade.

## **2 SUPOSTA (IN)DISPONIBILIDADE DO INTERESSE FAZENDÁRIO**

O argumento de que a natureza fundamental do interesse fazendário é a receita para fazer face às necessidades coletivas impediria a possibilidade de recurso à transação como meio alternativo de resolução de conflitos, definitivamente, não colhe. E isso por vários motivos.

Em primeiro lugar, importa ter presente que o interesse fazendário mais não é do que uma parcela do interesse público, em nada deste se distinguindo senão apenas pelo fato de versar sobre receita financeira. Depois, este interesse público, por mais fundamental que seja, ainda é um interesse que deve estar consagrado na lei e não pode deixar de ser exercido nos estritos termos dessa mesma lei.

Assim sendo, o direito ao tributo só existe se tal pretensão se fundar na lei, e se, em concreto, todos seus pressupostos objetivos e subjetivos de que a lei faz depender para que se possa exigir certo imposto se verificarem. E se, finalmente, a pretensão do órgão do poder público tiver já a natureza

---

considerar um sistema múltiplo, em que a jurisdição estatal se apresenta apenas como uma possibilidade, um meio seguro, mas não o único e nem tampouco o mais efetivo. (CALMON, op. cit., p. 79-82).

de direito certo, líquido e exigível, isto é, se ele não estiver sendo ou não puder mais ser discutido.

Por outro lado, tal interesse tem que estar alancorado na Constituição, pois esta é, em matéria tributária (como noutras), o parâmetro de ação e do próprio controle da legislação tributária, em termos tais que levam a defender que os princípios da capacidade contributiva, da tributação progressiva dos rendimentos, da igualdade perante a lei, da justiça familiar, entre outros, impõem uma vinculação jurídico-constitucional ao poder financeiro do Estado, no quadro de um Estado de direito democrático<sup>28</sup>.

Assim, o interesse fazendário mais não é do que uma fatia do interesse público em geral, e, nesta medida, ele se acha limitado às balizas impostas pela lei fundamental. Apresenta, é certo, a especificidade de dizer respeito à receita do estado, mas isso não lhe confere a natureza de uma suprallegalidade formal e material, que justifique que o Estado não possa, quando haja litígio sobre as pretensões das partes, transacionar, conquanto se verifiquem os demais pressupostos a que alude o CTN.

Com efeito, essa questão de fundo suscita a necessária definição da natureza do interesse fazendário, se poderia, em toda e qualquer hipótese, ser identificado como interesse genuinamente público. Além disso, coloca-se sob exame a (in)disponibilidade de certas pretensões estatais (e não direitos consagrados, frise-se), manifestadas quer no âmbito administrativo, quer judicial, a fim de se vislumbrar (ou não) espaço para negociações entre Estado e sujeito particular.

Realmente, há toda uma construção teórica – porém de duvidosa juridicidade – para resguardar em monopólio estatal a defesa do interesse público, e que é reverberada tanto na manualística quanto em preocupante vetor jurisprudencial. Ainda, resta implícita em interpretações no melhor estilo *in dubio pro fisco*, conquanto não haja qualquer norma garantindo, ao ente público, benefício especial ou qualquer preferência, que, de todo modo, vêm a ser concedidos.

A própria ideia de opor o interesse particular ao interesse público, tomado este como inserto, invariavelmente, no pleito estatal, já se revela embebida de sofismáticas premissas, a sustentar um conceito (in)jurídico de interesse público. Contudo, a bem da ciência, alguma doutrina se nega

---

28 CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Parecer sobre a Contribuição Extraordinária de Solidariedade lançada em Portugal*. Disponível em: <[http://www.aofa.pt/rimp/Parecer\\_Gomes\\_Canotilho.pdf](http://www.aofa.pt/rimp/Parecer_Gomes_Canotilho.pdf)>. Acesso em: jun./2015.

a assimilá-las acriticamente, posto que faleçam perante mera análise perfunctória, sempre que sob a luz constitucional:

É sabido e ressabido que o direito público em geral e que, pois, assim também o direito administrativo, se ocupa essencialmente da realização do interesse público. Cabe, portanto, esclarecer o que deve como tal ser entendido.

Ninguém duvida da importância da noção jurídica de interesse público. Se fosse necessário referir algo para encarecer-lhe o relevo, bastaria mencionar que, como acentuam os estudiosos, qualquer ato administrativo que dele se desencontre será necessariamente inválido. Sem embargo, não se trata de uma noção tão simples que se imponha naturalmente, como algo de per si evidente que dispensaria qualquer esforço para gizá-lhe os contornos abstratos. Convém, pois, expor aquilo que nos parece seja o interesse público propriamente dito.

Ao se pensar interesse público, pensa-se, habitualmente, em uma categoria contraposta à de interesse privado, individual, isto é, ao interesse pessoal de cada um. Acerta-se em dizer que se constitui no interesse do todo, ou seja, do próprio conjunto social, assim como acerta-se também em sublinhar que não se confunde com a somatória dos interesses individuais, peculiares de cada qual. Dizer isto, entretanto, é dizer muito pouco para compreender-se verdadeiramente o que é interesse público.

Deveras, na medida em que se fica com a noção altanto obscura de que transcende os interesses próprios de cada um, sem se aprofundar a postura deste interesse tão amplo, acentua-se um falso antagonismo entre o interesse das partes e o interesse do todo, propiciando-se a errônea suposição de que se trata de um interesse a stante, autônomo, desvinculado dos interesses de cada uma das partes que compõem o todo.

Donde, o interesse público deve ser conceituado como o interesse resultante do conjunto de interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da Sociedade e pelo simples fato de o serem. . [..]

Sua extrema importância reside em um duplo aspecto, a saber:

(a) De um lado, enseja mais facilmente desmascarar o mito de que interesses qualificados como públicos são insuscetíveis de serem defendidos por particulares (salvo em ação popular ou civil pública)

mesmo quando seu desatendimento produz agravo pessoalmente sofrido pelo administrado, pois aniquila o pretense calço teórico que o arrimaria: a indevida suposição de que os particulares são estranhos a tais interesses; isto é: o errôneo atendimento de que as normas que os contemplam foram editadas em atenção a interesses coletivos, que não lhes diriam respeito, por irrelatos a interesses individuais.

(b) De outro lado, mitigando a falsa desvinculação absoluta entre uns e outros, adverte contra o equívoco – ainda pior – e, ademais, frequente entre nós – de supor que, sendo os interesses públicos interesses do Estado, todo e qualquer interesse do Estado (e demais pessoas de Direito Público) seria ipso facto um interesse público.<sup>29</sup>

No âmbito tributário particularmente, isso se dá nas cobranças judiciais do crédito tributário, quando a bandeira do interesse público é hasteada para legitimar uma exação descabida ou excessiva. Os argumentos demagógicos são, pretensiosamente, extraídos de postulados constitucionais, após verdadeiros saltos twist carpado hermenêuticos, e que, de resto, são convenientemente reproduzidos na fundamentação de decisões judiciais<sup>30</sup>:

Convém, neste ponto, afastarmos, de uma vez por todas, a superadíssima ideia de que o interesse fazendário (meramente arrecadatário) equivale ao interesse público.

Em boa verdade científica, o interesse fazendário não se confunde nem muito menos sobrepõe o interesse público. Antes, subordina-se ao interesse público e, por isso, só poderá prevalecer quando em perfeita sintonia com ele.<sup>31</sup>

Não há tampouco superposição de direitos ou, pior, hierarquia entre os de natureza individual e social, visto que ambos compõem o rol dos direitos fundamentais. Assim, o direito, exercido pelo contribuinte, de defesa do patrimônio não é somenor comparado ao direito de recolhimento

29 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 59-62 (grifos do original).

30 O autor ainda tem elucidativa passagem que objetiva descortinar uma “mentalidade fiscalista” arraigada no Judiciário brasileiro, que se utiliza do expediente do ‘interesse público’ para justificar decisões (pré-) tomadas, no intuito de defender a Fazenda (que o remunera): “Não é menos certo, porém, que duas décadas de ditadura militar (os chamados ‘anos de chumbo’) deixaram um legado de arbítrio fazendário e criaram uma ‘mentalidade fiscalista’, inclusive no seio dos tribunais, que urge espancar.” (CARRAZZA, Roque Antônio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 558).

31 CARRAZZA, op. cit., p. 559 – grifos do original.

– o qual, como se viu, também não tem relação direta e imediata com a realização de interesses públicos primários.

Ademais, a concepção de um Estado Democrático de Direito, sem aqui pormenorizar excedendo as balizas deste trabalho, implica a conciliação desses valores – igualmente constitucionais –, observados os limites preestabelecidos para o seu exercício na ordem jurídica:

Seja como for, ainda que não se considere a ressalva feita no título anterior, de que é do interesse público a preservação dos direitos fundamentais considerados em sua dimensão individual, o certo é que, apesar de a Constituição Federal ter consagrado valores sociais, que podem ser qualificados como de interesse público, consagrou também valores individuais. E tanto um grupo de valores como o outro são igualmente importantes, não se podendo conjecturar de um princípio constitucional que ponha um acima do outro.<sup>32</sup>

Daí extraírem-se (implícitos) dois famigerados princípios, a saber, o da Supremacia do Interesse Público e o da Indisponibilidade do Interesse Público. Quanto a este, já restou patente que a pretensão fiscal não carrega em si um interesse público primário e imediato, afastando-se, pois, a ideia de que a disposição de interesses da Fazenda violaria a indisponibilidade do interesse público. Afora isso, ainda cabe diferenciar certa “indisponibilidade do tributo”, em relação aos diversos meios de realização do crédito tributário:

Assim, a Administração está condicionada pela lei a exigir o tributo nos termos estabelecidos, sem possibilidade de disposição ou transação, que opera em relação ao surgimento da obrigação, mas a própria lei pode dispor sobre certas condicionantes nesse surgimento, ou seja, legalidade na ‘disposição do tributo’.

A tipicidade exclui totalmente a insegurança jurídica, dada a configuração abstrata da norma. A aplicação dela ao caso concreto não é um processo automático; existe um grau de incerteza, seja na possibilidade de interpretações diversas pela falta de certeza do texto legal ou pela existência de conceitos jurídicos imprecisos, o que leva a uma zona cinzenta com margem de apreciação administrativa.

---

32 CAVALCANTI, Raquel. *Análise crítica da invocação do interesse público como fundamento para relativização de direitos e garantias do contribuinte*. Fortaleza: Universidade Federal do Ceará, agosto 2006. p. 118.

Na defesa da legalidade, a doutrina, às vezes, impõe uma interpretação com alcance de mitos, como o de que a lei só admite uma única interpretação, pelo desenvolvimento de um silogismo perfeito, o que não é verdadeiro (assim como é um mito definir o valor efetivo da capacidade contributiva).

Assim, se justifica a possibilidade de existência de acordos ou transações em relação a essas zonas de incerteza, que mesmo dentro da estrita legalidade surgem quando da aplicação da norma geral e abstrata ao caso concreto e visando à eventual solução de conflitos entre o particular e a Administração tributária.<sup>33</sup>

Com efeito, não é possível pensar em disposição de direito alheio, ou daquilo que não é garantido na esfera jurídica do ente público, posto que controverso, sendo, por vezes, mais interessante (economicamente) à Administração buscar acordo que dê alguma concreção (v. g., confissão de valores) à sua pretensão<sup>34</sup>. Cogita-se até, nesses casos, *dum dute to mitigate the loss* a vincular a Administração:

A esses fundamentos, acrescenta-se outro: cabe ao agente público procurar mitigar os prejuízos que a Administração sofreria com a derrota judicial.

Retomem-se os exemplos aludidos anteriormente, do reequilíbrio contratual e da indenização por ato ilícito. É fácil constatar, nesses casos, as vantagens legítimas que podem ser obtidas pelo Poder Público quando desde logo se dispõe a compor a situação devida.

---

33 RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Mecanismos alternativos na solução de conflitos em matéria tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 49, p. 47, 2003.

34 Com mais razão, há um poder-dever de reconhecer prontamente direito alheio, quando assim definido em decisão específica ou até na órbita da jurisprudência pacificada: “Concerne, ainda, à imposição de que a Administração Pública paute suas condutas de acordo com o princípio da boa-fé. No Brasil, tal princípio tem assento constitucional, também no caput do art. 37 da Constituição, que determina à Administração o respeito ao princípio da moralidade. Há reprovação qualificada (justamente porque constitucional) à postura desleal da Administração Pública. Se a Administração constata que a posição jurídica do particular é correta, não lhe é dado valer-se de artifícios ou subterfúgios para subtrair-se ao cumprimento do dever dali extraível.

Por outro lado, o princípio da indisponibilidade do interesse público, na acepção antes vista, tampouco desautoriza a constatação ora feita. A Administração Pública não está dispondo, ‘abrindo mão’, do interesse público quando dá cumprimento a direito alheio. E isso pela óbvia razão de que, nessa hipótese, se não há direito em favor da Administração, não há que se falar em interesse público” (TALAMINI, Eduardo. A (in)disponibilidade do interesse público: consequências processuais (composições em juízo, prerrogativas processuais, arbitragem e ação monitoria). *Revista de Processo*, São Paulo, n. 128, p. 61, 2005.).

Por exemplo, nos casos de reequilíbrio de equação, a composição espontânea, mediante ajuste entre a Administração e o particular, muitas vezes lhe permite redimensionar os encargos contratuais, em vez de ter de arcar com o pagamento de quantias ao contratado. Ou seja, em vez de reequilibrar pagando, reequilibra-se modulando as obrigações do contratado. Do mesmo modo, quando reconhece que uma indenização é devida e a paga espontaneamente, a Administração pode eventualmente ajustar com o adversário um parcelamento ou uma dispensa de honorários.

Nesses casos, estará havendo algum modo de ajuste consensual em juízo, sem que se possa dizer que tenha havido renúncia a algum interesse legítimo, a algum direito efetivamente existente, da Administração Pública.<sup>35 36</sup>

De fato, o princípio da eficiência (art. 37, caput, Constituição Federal) orienta que a Administração aja, na busca de seus interesses, com supedâneo na melhor relação custo-benefício. E, uma vez admitida a dúvida do direito, a obscuridade da exação, associado isso aos custos da gestão judiciária e às chances de sucumbência processual<sup>37</sup>, não se refoge à conclusão de que a

35 TALAMINI, op. cit., p. 65.

36 Também não de ser observadas as mazelas sociais que acarretam a bancarrota da empresa, e os benefícios da continuidade da atividade empresarial, a repesar uma ânsia arrecadatória, que é inspirada no imediatismo financeiro, olvidando-se as mais elevadas e perenes vantagens de manutenção da fonte de receita. Houve quem defendesse, sob esses argumentos, a Lei nº 13.243/1999 do Estado de Minas Gerais, que regulamentou a transação tributária: “Não se trata de ‘faculdade’ outorgada à Administração Pública de transacionar, mas de ‘poder/dever’ de boa administração, isto é, a Administração Pública deve buscar a solução que melhor satisfaça aos anseios da coletividade.

Tomemos um exemplo: uma empresa idônea, de longos anos de atuação, passou por momentos difíceis o bastante para o acúmulo de elevadíssima dívida tributária. Executada a dívida, todo o patrimônio deveria ir a leilão para fazer frente ao crédito tributário, que ultrapassava o seu patrimônio líquido. No desenho das competências do órgão fazendário em questão, apresenta-se, em essência, apenas, o resgate de despesas sonegadas. Caberia ao órgão responsável pela execução fiscal, ao lado de seu dever de resgatar o débito passado, considerar que a empresa empregava centenas de famílias, ou mesmo que, com a regularização de sua situação, já contribuía, no presente, com elevadas cifras de impostos, ou até que o seu produto dificilmente seria suprido pelo mercado?

Naturalmente que, em sua atuação, o referido órgão só pode buscar fundamentação em seu traçado competencial; entretanto, a sua decisão pode e deve tomar em consideração interesses secundários envolvidos, e que, no caso em tela, são relevantes. A alternativa por um parcelamento dilatado do débito, e/ou mesmo uma transação, com toda a certeza, não podem ser soluções aleatórias ou fruto de interveniências políticas, mas deve depender da própria força dos interesses secundários envolvidos, que devem ser sopesados e considerados, em especial em casos como o exemplificado” (BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Transação no Direito Tributário, Discricionariedade e Interesse Público. *Revista Dialética de Direito Tributário*, Belo Horizonte, nº 83, p. 123, ago. 2002).

37 Por isso, a respeito do princípio da eficiência, tem-se: “Perceba-se, portanto, que o princípio da eficiência impõe uma contínua busca pelo aperfeiçoamento da atuação administrativa, de modo a afastar do sistema os

transação pode melhor atender ao interesse fazendário (ou, como querem alguns, interesse público).

Por outro lado, nem se diga que a transação tributária pode levar à renúncia de receitas, aviltando os princípios da isonomia e impessoalidade entre contribuintes, bem como, no campo empresarial, da livre concorrência, todos albergados na Carta Magna (art. 37, caput, e art. 170, IV).

A uma, porque não colhe falar em renúncia de receitas quando se tem em conta um dos pressupostos para a transação fiscal em todos os sistemas jurídicos, qual seja, a existência de direitos duvidosos. Logo, se não é uma receita garantida e intocável a auferir, vale dizer, não é um crédito tributário impassível de questionamento, somente se está a renunciar o direito à manutenção do crédito tal qual originalmente constituído – em troca de outras concessões do contribuinte, a exemplo de desistência de recursos administrativos ou judiciais, pagamento imediato, empenho de garantias idôneas, dentre outros.

A duas, porque não há qualquer benefício ou preferência em relação a contribuintes em situação equivalente. Ou seja, o Estado comporta-se de maneira idêntica frente aos contribuintes que apresentem demanda jurídica a reclamar igual tratamento.

Então, se, por exemplo, mais de um contribuinte expor a mesma impugnação, seja fundada na interpretação dos fatos, seja na própria concepção da regra jurídica, e que seja plausível o suficiente para provocar uma dúvida sobre o direito aplicável, o Fisco deve, quando aferir a conveniência, propor o mesmo acordo para resolução do litígio a todos os contribuintes com a demanda específica.

Ora, dessa forma, a isonomia, a impessoalidade ou a livre concorrência não são malferidas, vez que tais primados impõem o tratamento igualitário aos sujeitos em situação igual ou equivalente, e não entre todos indiscriminadamente.

---

atos que, ainda que fielmente voltados ao alcance do interesse público, acabem por violá-lo mediatamente, quando não sejam instrumentalizados da forma mais adequada, com o melhor custo-benefício.

Trata-se, de fato, de louvável esforço do constituinte no sentido de evitar a contradição interna de atos administrativos que, apesar de devidamente motivados, não assumam a forma mais eficiente, isto é, não sejam operacionalizados mediante a mais precisa interação entre meios e fins.

Portanto, no caso de existir um instrumento alternativo mais eficiente (com menor custo-benefício) para o alcance de uma finalidade estatal, o princípio da eficiência torna inafastável a opção por ele, em detrimento do instrumento ineficiente" (SEVERINI, Tiago V. *Transação em matéria tributária no direito brasileiro?* Revista Jurídica da Presidência, Brasília, v. 12, nº 95, out./jan 2009/2010, p. 86-87).

É que, simplesmente, não há benefício ao contribuinte com quem o Fisco transaciona. Há, sim, a reposição de uma verdade: o Fisco não tinha, afinal, direito ao tributo de que se arrogava. E, com isso, não se viola a legalidade, a impessoalidade ou a isonomia, antes se as pratica.<sup>38</sup>

De outro norte, em relação ao contribuinte que recolheu o tributo conforme a exigência fiscal originária, sem buscar discutir o lançamento, tampouco sofrerá tratamento antiisonômico.

Primeiramente, cada caso pode apresentar peculiaridades, a autorizar uma resposta diversa pelo Fisco. Além disso, o fato de um contribuinte suscitar uma ilegalidade ou excesso de tributação, cuja argumentação venha a ser considerada plausível, e de outro contribuinte, em paralelo, não levantar tais máculas acerca da exação tal como procedida, jamais conduz à conclusão de que um tratamento diferente para cada um deles implica ofensa ao princípio da igualdade e seus corolários.

Veja-se, cogitar uma tal violação constitucional importa, também, considerar inconstitucional a hipótese de um contribuinte obter a restituição de tributos pagos a maior, enquanto o outro, por ter deixado transcorrer o lustro prescricional, não possuir mais esse direito. Não há como exigir do Estado o paternalismo de conferir, caso a caso, as melhores e mais adequadas teses a todos os contribuintes ativos. O dever, ao revés, está em conferir um tratamento igualitário a quem, pelos mesmos fundamentos, provocar-lhe uma resposta à mesma demanda jurídica encaminhada.

Portanto, assim como o Direito exige a estabilidade das relações jurídicas, e daí o fundamento da prescrição e decadência, em prol do aperfeiçoamento das instituições não é possível engessar a interpretação do Fisco. O argumento de que outro contribuinte pode não se valer de possíveis mudanças de comportamento (para melhor), tal como na situação de direito à restituição prescrito ou coisa julgada material, não pode tornar incorrigíveis atos defeituosos e ilegais posteriormente postos a descoberto, sob pena de vilipendiar o princípio da autotutela da Administração, e, ainda, de consagrar a dependência, a todo tempo, da intervenção judicial – outrora de caráter excepcional, passa a ser imprescindível e única protagonista da conquista de direitos.

---

38 CATARINO, João Ricardo, FILIPPO, Luciano. L'arbitrage dans le droit fiscal, etat actuel et perspectives, (também em castelhano e italiano). In: *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario, Estudios de honor a Andrea Amatucci*. v. V, p. 613 – 645, organizado por Jean-Claude Martinez, editora Themis, Bogotá/Jovene editore, Nápoles, 2011.

No mais, há exemplos evidentes de atitude jurídica na contramão da eficiência, como no caso do pequeno crédito, que não justifica uma execução custosa (e talvez inexitosa). Mas, alternativamente, embasaria toda uma gama de restrições junto ao Estado (certidões negativas, parcelamentos, licenciamentos etc), as quais poderiam até ser mais numerosas, diversificadas, criativas, dado o comprovado efeito inibidor que provoca nos contribuintes:

Portanto, no caso de a transação se revelar um instrumento mais eficiente que a atividade exacional no que tange ao alcance da finalidade estatal de consecução do interesse público, é inafastável o dever de que a transação seja realizada.

Veja-se, por exemplo, que na hipótese didática de a cobrança de um crédito tributário em face de certo contribuinte requerer um maior dispêndio de numerário dos cofres públicos que os valores a serem arrecadados, resta evidente, sob a égide do princípio da eficiência, a necessidade de abstenção do Estado.<sup>39</sup>

No entanto, para além da combatida evocação da indisponibilidade do interesse público, a doutrina contrária à transação tributária aventa que tal instrumental, disponibilizado à Administração tributária, daria ensejo a práticas de corrupção, transformaria o tributo em instrumento político, de modo a corromper o sistema calcado nos princípios da estrita legalidade, moralidade e impessoalidade:

A ‘maleabilidade’ e a discricionariedade que ela confere à Administração Tributária além de ser contrária ao princípio da legalidade, dá espaço para a prática de corrupção que agride o interesse público, que há de ser realizado com obediência à lei. Essa ‘maleabilidade’, ainda que não seja utilizada para a prática de corrupção, poderá transformar o tributo em instrumento político, com a redução de ônus em troca de apoio ao governo, em evidente ofensa aos princípios constitucionais da impessoalidade, moralidade e da indisponibilidade do interesse público.<sup>40</sup>

Críticas nesse sentido são pulverizadas, ao argumento de que “A quem, então, se atribui o juízo das possibilidades de vitória ou derrota na demanda, variando, de acordo com essas possibilidades, o quantum a ser oferecido

39 SEVERINI, 2010, p. 88.

40 MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Ementário Parecer: Transação em matéria tributária. Limites. Inconstitucionalidades*. Fortaleza: Brito Machado Consultores Associados, ago. 2009. p. 13.

para o acordo?<sup>41</sup>. Porém, fato é que a desconfiança, o temor do desrespeito à ordem jurídica não têm o condão de repulsar o instituto, sob pena de se engessar o sistema e chancelar a ineficiência insuperável do Estado:

Mas essa constatação não afasta o cabimento de composições envolvendo os entes públicos. Apenas comprova a necessidade de reprimir de modo rigoroso o descumprimento de obrigações pela Administração. Reputar que o desvio de finalidade é a regra geral e proibir por isso a composição direta pelas partes equivaleria a tomar a patologia por normalidade. O desvio deve ser combatido, e não transformado em padrão, em premissa para outras conclusões.<sup>42</sup>

De tal sorte, é preciso enfrentar o senso comum teórico<sup>43</sup>, a fim de agasalhar o instituto da transação no âmbito tributário. Para facilitar esse processo, as dificuldades cotidianas apresentam-se, cada vez mais, em fratura exposta, e os benefícios da transação se lhe oferecem justamente como solução.

### 3 CONCLUSÃO

Feitas essas colocações, não se conclui de outro modo senão que a transação, enquanto instituto de direito tributário, está abalizada pela melhor doutrina, não deixando sombra de dúvidas sobre sua viabilidade e benefícios aos sujeitos da relação jurídica tributária.

Com efeito, ainda não foi editada uma Lei Geral de Transação Tributária, conforme preconiza o artigo 171 do CTN, porém o fundamento teórico que sustenta o instituto está, de antemão, profundamente alicerçado. Pode-se até dizer, sem qualquer receio, que as antigas travas nos ambientes político e jurídico progressivamente sucumbem ao coro doutrinário que hoje empolga a transação em território brasileiro.

41 PERRUD, Rogério José. Entes de direito público, Direitos indisponíveis. Consequências da afirmação. *GENESIS – Revista de Direito Administrativo Aplicado*, Curitiba, p. 379, abr/jun 1997.

42 TALAMINI, op. cit., p. 66.

43 Os mesmos entraves interpostos à transação se veem na oposição à arbitragem como método ‘alternativo’ de resolução do conflito tributário. Por todos: “Se é possível os entes públicos serem partes contratantes no juízo arbitral para ver solucionada lide contratual de índole privada, no entanto os direitos creditórios tributários, fiscais e, em geral, todos aqueles de interesses à Fazenda Pública estão excluídos do raio de ação da Lei de Arbitragem.

Inegavelmente, a relação jurídica tributária tem caráter patrimonial (obrigacional) por referir a crédito/débito, mas a soberania estatal dita seu poder de império fazendo com que o crédito dessa relação se torne indisponível” (MATTOS NETO, Antonio José. Direitos patrimoniais disponíveis e indisponíveis à luz da lei da arbitragem. *Revista de Processo*, São Paulo, n. 106, p. 233, 2002).

Nessa linha, o sucesso das experiências estrangeiras – as quais, entre si, até podem guardar diferenças importantes – é mais um vetor de força argumentativa em prol da internalização da cultura da autocomposição na seara tributária. Não bastando haver a norma autorizativa no próprio Código, é preciso que Fazenda e contribuintes confiem nesse modelo, percebam suas vantagens em relação ao contencioso tal como é hoje, a fim de constituir o interesse político na aprovação da lei faltante para sua implementação.

Em verdade, há anteprojeto de lei para tal regulamentação, que foi inclusive elaborado pelo próprio órgão de representação judicial da União, qual seja, a Advocacia Geral da União (AGU), reconhecendo as vantagens do uso desse instrumento, em alguns casos, para o Erário. Entretanto, uma visão adversarial que jaz sobre a relação Fisco e contribuinte, opondo-se os interesses de forma, quiçá, maniqueísta, denota uma falsa aparência de que as tratativas, mediante concessões mútuas, no direito público são impossíveis.

Para desconstruir essa ideia, então, foi preciso desmistificar o interesse (ou pretensão) fazendário que fosse alçado, indistintamente, à categoria de interesse genuinamente público. Isso porque tal somente ocorre quando a pretensão se revela condizente com a ordem jurídica, expressão da melhor exegese das normas e princípios, acerca do que a última palavra reside com o Poder Judiciário.

Com isso em mente, não há óbice para a transação, quer em fase administrativa, quer judicial, do conflito tributário, pois não existe direito algum consolidado, e, por isso, indisponível. Aliás, é certo que o tributo é indisponível, sendo seu recolhimento imperioso, e diante de sonegação ou fraude para evadi-lo, também é compulsório o lançamento de ofício, acrescido das penalidades.

No entanto, isso não impede que haja zonas cinzentas, margens de discussão, acerca das várias nuances do fato tributável. A apuração dos elementos da hipótese de incidência (material, espacial, temporal etc), o procedimento administrativo, os regimes tributários, a responsabilidade, entre outros, são temas que não raro ensejam o debate, e, enquanto o crédito tributário não for imutável, nada obsta seja realizada uma composição amigável para defini-los.

E, nesta medida, enquanto as partes estejam discutindo os termos das respectivas pretensões, e não exista um direito definitivo ao crédito tributário, não há qualquer direito indisponível a ser preservado. Logo assim, nada impede que a transação seja utilizada como forma de resolver tais conflitos.

Nessa ordem de ideias, crê-se ter sido possível traçar as linhas mestras do instituto, que já angariou uma sustentação teórica necessária para a sua permanência na ordem jurídica. No mais, a resistência calcada em cânones do direito público se desfalece diante da releitura da noção de interesse público proposta. Finalmente, a transação deve não apenas ser tolerada, mas incentivada no campo fiscal, pois, ao cabo de tudo, é a materialização do princípio constitucional da eficiência, entre cujas vertentes está a busca incessante pelo aprimoramento das funções estatais.

## REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, Nadja. (In)disponibilidade dos tributos e os meios de solução dos litígios. *Interesse Público*, Belo Horizonte, v. 8, nº 35, p. 191-227, jan./fev. 2006.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Transação no Direito Tributário, Discricionariedade e Interesse Público. *Revista Dialética de Direito Tributário*, Belo Horizonte, nº 83, p. 116-125, agosto 2002.
- BEVILÁQUA, Clóvis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil comentado*. 10. ed. v. 4, Rio de Janeiro: Paulo de Azevedo Ltda., 1955.
- CALMON, Petronio. *Fundamentos da mediação e da conciliação*. 2. ed. Brasília: Gazeta Jurídica, 2013.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Parecer sobre a Contribuição Extraordinária de Solidariedade lançada em Portugal*. Disponível em: <[http://www.aofa.pt/rimp/Parecer\\_Gomes\\_Canotilho.pdf](http://www.aofa.pt/rimp/Parecer_Gomes_Canotilho.pdf)>, Acesso em: jun./2015.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- \_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CATARINO, João Ricardo; FILIPPO, Luciano. L'arbitrage dans le droit fiscal, etat actuel et perspectives, (também em castelhano e italiano). In: *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario, Estudios de honor a Andrea Amatucci*. v. V, p. 613 – 645, organizado por Jean-Claude Martinez, editora Themis, Bogotá/ Jovene editore, Nápoles, 2011.

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_. *A transação sobre questões de fato e sobre a interpretação das normas fiscais: novas perspectivas para resolução de litígios*. 2014. Disponível em: <[http://www.aqlfadvogados.com.br/docs/a\\_transacao\\_sobre\\_questoes\\_de\\_fato\\_e\\_sobre\\_a\\_interpretacao\\_das\\_normas\\_fiscais.pdf](http://www.aqlfadvogados.com.br/docs/a_transacao_sobre_questoes_de_fato_e_sobre_a_interpretacao_das_normas_fiscais.pdf)>.

CAVALCANTI, Raquel. *Análise crítica da invocação do interesse público como fundamento para relativização de direitos e garantias do contribuinte*. Universidade Federal do Ceará. Fortaleza, agosto 2006.

FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques Fernandes. Transação como forma de extinção do crédito tributário: eficiência e celeridade. *Revista do Mestrado em Direito*, Brasília, v. 7, n. 1, p. 195-220, jan./jun. 2013.

GOLDSCHIMIDT, Fábio Brun. Arbitragem e Transação Tributária – Verificação de compatibilidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 48, p. 47-64, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. A Transação no Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 75, p. 60-70, dez 2001.

\_\_\_\_\_; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Ementário Parecer: Transação em matéria tributária. Limites. Inconstitucionalidades*. Fortaleza: Brito Machado Consultores Associados, agosto 2009.

MATTOS NETO, Antonio José. Direitos patrimoniais disponíveis e indisponíveis à luz da lei da arbitragem. *Revista de Processo*, São Paulo, n. 106, p. 221-236, 2002.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2012.

MENDONÇA, Manoel Ignácio Carvalho de. *Doutrina e prática: das obrigações ou tratado geral dos direitos de crédito*. Curitiba: Typ. e Lith. a vapor Imp. Paranaense, 1908.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Comentários ao código tributário nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. A Transação em Matéria Tributária no Direito Comparado. *Revista Brasileira de Direito Tributário*, São Paulo, n. 41, p. 165-178, nov./dez. 2013.

PERRUD, Rogério José. Entes de direito público. Direitos indisponíveis. Consequências da afirmação. *GENESIS – Revista de Direito Administrativo Aplicado*, Curitiba, p. 378-382, abr./jun. 1997.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Mecanismos alternativos na solução de conflitos em matéria tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 49, p. 43-64, 2003.

SEVERINI, Tiago V. Transação em matéria tributária no direito brasileiro? *Revista Jurídica da Presidência*, Brasília, v. 12, n. 95, p. 75-92, out./jan. 2009/2010.

TALAMINI, Eduardo. A (in)disponibilidade do interesse público: consequências processuais (composições em juízo, prerrogativas processuais, arbitragem e ação monitória). *Revista de Processo*, São Paulo, n. 128, p. 59-77, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro, Renovar, 2011.

