

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

MARIA LÍRIDA CALOU DE ARAÚJO E MENDONÇA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UnB/UCB/IDP/ UDF;

Coordenadores: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Lírida Calou De Araújo e Mendonça, Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-169-2

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e Perspectivas para um Brasil Justo.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Brasília, DF).

CDU: 34



CONPEDI

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Foi uma excelente e gratificante experiência acadêmica presenciarmos, enquanto coordenadores do GT, a apresentação dos trabalhos que compõe o presente volume, no Grupo I de Direito Tributário e Financeiro, no âmbito do XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF, sob o tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e perspectivas para um Brasil justo.

Foram apresentados 24 artigos científicos, que podemos agrupar em duas áreas mais distintas (embora possa haver alguma sobreposição temática) relativamente ao Direito Financeiro e ao Direito Tributário, e mais especificamente em relação ao Direito Tributário, podemos distinguir três subáreas (também com alguma sobreposição): Normas Gerais, Normas Tributárias Específicas (relacionadas a tributos considerados individualmente) e Princípios Tributários, como segue:

Direito Tributário

Normas Gerais

(Im)Possibilidade do Protesto da Certidão de Dívida Ativa

A Legitimidade Política da Execução Fiscal na Justiça Federal

A Responsabilidade Tributária dos Sócios em Virtude da Dissolução Irregular da Pessoa Jurídica de Direito Privado: Uma Análise Crítica da Divergência Jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça

Desafios Contemporâneos para a Prática da Transação Tributária: Da Discrecionabilidade Compartilhada e da Cooperação do Contribuinte. Caminho para a Eficiência da Atividade Tributária

Normas Tributárias Específicas

Ainda a Definição do Local de Ocorrência do Fato Gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

Do Conceito de Insumos para Fins de Não-Cumulatividade da Contribuição ao PIS/COFINS:
Uma Abordagem Teórica e Jurisprudencial

Dupla Tributação Internacional na incidência do Imposto sobre a Renda nos Países-Membro
do Mercosul.

IPI Ecológico: Um Instrumento Tributário Eficaz em busca da Sustentabilidade

Isenção Do Imposto de Renda Sobre Lucros e Dividendos: Críticas ao Sistema Tributário
Constitucional e à Tributação sobre a Renda No Brasil.

O Critério Temporal de Incidência Tributária do Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e
Doação – ITCMD

Princípios Tributários

Aspectos Gerais de Justiça Tributária: Liberdade, Liberalismo e Positivismo

Desigualdade Tributária no Brasil: a Imperfeita Aplicação do Princípio Constitucional da
Capacidade Contributiva

Extrafiscalidade e Proteção Ambiental no Novo Código Florestal

Extrafiscalidade Tributária: A Lei de Informática Como Instrumento do Desenvolvimento
Nacional.

Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar: Uma Análise à Luz do Princípio da
Proporcionalidade

Os Direitos Fundamentais do Contribuinte como Limites à Aplicação das Sanções Tributárias

Direito Financeiro

A proibição de gasto público regressivo e os Direitos Fundamentais

A utilização do ICMS- Verde ou Ecológico como eixo fundamental da política ambiental do
Município de Nova Iguaçu/RJ

A Vinculação dos Recursos Transferidos por Força De Decisão Judicial a Fundos Especiais Extintos: O Caso dos Precatórios do Fundef

Concessão de Incentivos Fiscais pela União e os reflexos nos valores repassados ao Fundo de Participação dos Municípios

Considerações Sobre a Repartição da CFEM sob a Ótica dos Direitos Fundamentais Socioeconômicos no Estado do Pará e Notas sobre Projeto do Novo Código da Mineração

Dívida Pública: O Fenômeno que atrasa o Brasil

Eficiência, Igualdade E Solidariedade no Federalismo Fiscal Brasileiro.

Nova Matriz Macroeconômica como terceiro ciclo do Nacional-estatismo: concepção, condução e consequências do eclipse político-administrativo brasileiro.

Observe-se que há trabalhos que tratam de temas locais, mas cujas conclusões podem ser extrapoladas, indutivamente, a outras localidades e a outros estados, como é o caso das pesquisas levadas a efeito nos trabalhos “A utilização do ICMS - Verde ou Ecológico como eixo fundamental da política ambiental do Município de Nova Iguaçu/RJ” e “Considerações Sobre a Repartição da CFEM sob a Ótica dos Direitos Fundamentais Socioeconômicos no Estado do Pará e Notas sobre Projeto do Novo Código da Mineração”. Por outro lado há aqueles que tiveram por objeto de pesquisa aspectos principiológicos de caráter naturalmente abrangente, como o caso, por exemplo, dos artigos: “Aspectos Gerais de Justiça Tributária: Liberdade, Liberalismo e Positivismo” e “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar: Uma Análise à Luz do Princípio da Proporcionalidade.”

Relevante notar a pluralidade nas matérias tratadas nos trabalhos e que ,embora todas sejam ligadas a temas atuais demandando soluções. Há preocupações de cunho principiológico /teórico, bem assim de cunho prático, ligadas à eficiência da arrecadação tributária, de forma que possa fazer face às necessidades financeiras do estado, sejam aquelas relacionadas ao cumprimento do papel estatal no que diz respeito aos direitos fundamentais dos cidadãos, sejam aquelas vinculadas à necessidade da manutenção do equilíbrio orçamentário.

Por fim, destaque-se que todos os trabalhos que compõe o presente volume merecem ser lidos, considerando a excelência e a atualidade dos temas verificados, pelo que desejamos uma boa leitura a todos.

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Raymundo Juliano Feitosa

Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça

**DESAFIOS CONTEMPORÂNEOS PARA A PRÁTICA DA TRANSAÇÃO
TRIBUTÁRIA: DA DISCRICIONARIEDADE COMPARTILHADA E DA
COOPERAÇÃO DO CONTRIBUINTE. CAMINHO PARA A EFICIÊNCIA DA
ATIVIDADE TRIBUTÁRIA**

**DESAFÍOS CONTEMPORANEOS PARA LA PRÁCTICA DE LA TRANSACCIÓN
TRIBUTARIA: DE LA DISCRECIONALIDAD COMPARTIDA E DE LA
COOPERACIÓN DEL CONTRIBUYENTE. CAMINOS PARA A LA AFICIENCIA
DE LA ACTIVIDAD TRIBUTARIA.**

Luiz Mathias Rocha Brandão ¹
Melanie Claire Fonseca Mendoza ²

Resumo

Abordamos desde uma perspectiva crítica e de direito comparado, a compatibilidade do instituto da transação tributária com os princípios constitucionais da legalidade e da indisponibilidade dos créditos tributários. A distinção entre o interesse patrimonial das partes e o interesse público fiscal representa um dos pontos chaves para a superação dos atuais desafios da tributação. Urge o aprimoramento doutrinário dos instrumentos que ampliem a participação cooperativa dos cidadãos nos atos discricionários a serem adotados pela administração tributária, sendo inegável que os princípios da legalidade e da indisponibilidade dos créditos tributários darão os matizes necessários para a concretização da justiça fiscal.

Palavras-chave: Transação tributária, Discricionariedade compartilhada, Indisponibilidade tributária, Eficiência da administração

Abstract/Resumen/Résumé

Tratamos desde una perspectiva critica y de derecho comparado, la compatibilidad ee la transacción tributária con los principios constitucionales de la legalidad y de indisponibilidad del credito tributário. La diferenciación entre el interés patrimonial de las partes y el interés público fiscal representa uma de las claves para la superación del actual desafio de la tributación. Urge el aprimoramiento doctrinal de los instrumentos que amplien la participación cooperativa del ciudadano en los actos descricionales de la administración fiscal, siendo inegáble que los principios anteriormente mencionados darán los matices necesarios a la concretud de la justicia fiscal.

¹ Bacharel em Direito pela UEPB. Especialista em Direito Processual Civil. Mestre em Direito Público pela Universidade de Sevilla- Espanha. Doutorando em Direito pela Universidade de Sevilla. Procurador da Fazenda Nacional.

² Bacharel em Direito pela UEPB. Especialista em Direito Processual Civil. Mestre em Direito Público pela Universidade de Sevilla- Espanha. Doutoranda em Direito pela Universidade de Burgos. Advogada. Professora na ESMA-PB.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Transacción tributária, Discrecionalidad compartida, Indisponibilidad tributária, Eficiencia de la administración

1 INTRODUÇÃO

O positivismo jurídico, utilizado sem um respaldo das mudanças sociais, pode gerar graves distorções entre os princípios gerais do direito e os interesses públicos que necessitam de tutela. Muitas vezes, a busca cega pela obtenção dos objetivos inerentes ao direito positivo – como a arrecadação tributária, pode fazer com que sejam esquecidas as finalidades essenciais do direito para a sociedade: a diminuição da conflitividade (pacificação social).

Nesse diapasão, antes de realizar uma análise e uma confrontação central entre o instituto da transação tributária e o princípio da indisponibilidade das obrigações tributárias, a primeira parte do presente trabalho está dedicada ao contexto social em que estamos inseridos. Partiremos de uma abordagem histórico-sociológica que nos permitirá compreender as possíveis causas do incremento da conflitividade tributária no seio social. Junto a tais ideias, introduziremos o estudo do paradigma da tributação com foco na diferenciação existente entre o interesse público da administração e o interesse fiscal geral.

Chegando a este ponto, cremos oportuno focalizar no ponto central deste estudo, onde responderemos à seguinte indagação: considerando um cenário de um Estado Democrático de Direito, a introdução de técnicas convencionais, a exemplo da transação, para a resolução de conflitos de natureza tributária é compatível com o princípio da indisponibilidade da obrigação tributária?

Inegavelmente, o princípio da indisponibilidade da obrigação tributária deve orientar toda a atividade administrativa inerente à tributação. No entanto, como tentaremos demonstrar nas próximas páginas, a indisponibilidade necessita ser entendida nos limites de seu correto sentido, ou seja, agregando-lhe a noção de interesse público e a distinção entre tributo e bens patrimoniais da administração pública.

Em realidade, quando estamos tratando de direito público, especificamente no âmbito dos tributos, as influências exercidas por ideias pré-concebidas impedem que pensemos no direito como um sistema único e complexo, de modo que a aplicação das normas tende ao reducionismo da subsunção direta e sem a abertura necessária para a aplicação do direito em harmonia com os interesses situados em planos de justiça mais sistêmicos.

2 A CRISE DO MODELO TRADICIONAL DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS

A complexidade dos conflitos atuais põe à mostra a fragilidade e a incapacidade dos Estados para atuar como o grande agente solucionador dos conflitos. Neste contexto, o próprio sentido de justiça perde seu efeito prático em muitos casos em que a lei dita soluções genéricas para conflitos cada vez mais específicos, onde é nula a previsibilidade de tratamento cartesiano por parte do legislador.

Além disso, no direito tributário, o cenário das grandes questões e conflitos existentes não tem como única origem o mero descumprimento de regras formais ou a ausência de pagamento. Na atualidade, as próprias políticas fiscais são questionadas e as intenções fiscais refletidas em determinados tributos são facilmente manobradas por planejamentos tributários de contribuintes cada vez mais sofisticados e sempre com vistas à máxima obtenção de benefícios.

O olhar do cidadão ou empresário contribuinte não é mais tão inocente, o excesso de leis e suas complexidades intrínsecas dão margem a fraudes e elisões fiscais, o que indica uma falta de compromisso voluntário dos contribuintes com o aspecto fraternal da tributação.

Em meio a essa crescente conflitividade, as atividades administrativa, legislativa e judicial, antes concebidas como monopólios intangíveis do Estado, estão a cada dia refletindo mais sinais de esgotamento e clara ineficiência.

Ademais, em uma nítida espiral desgovernada, a ineficiência do aparato estatal atua como agente fomentador de mais conflitos e insatisfações o que evidencia um colapso dos velhos paradigmas até hoje seguidos. Deste modo, é possível dizer que o aumento dos conflitos tributários também é nutrido pela própria incapacidade do Estado de ser eficiente.

Na atuação administrativa do Estado, o princípio da eficiência atualmente é invocado como última tentativa de compatibilização entre a carência de recursos e as necessidades sociais (direitos dos cidadãos). O chamado “*direito à boa administração*” é contextualizado em uma retórica ideal e muitas vezes impossível de atender, dadas as limitações orçamentárias, principalmente considerando a própria inaptidão do Estado de oferecer um escudo protetor para todos os males e anseios da sociedade.

Neste sentido, os conflitos travados entre a administração e o contribuinte não param de aumentar. De fato, o número de recursos administrativos/judiciais e o volume dos créditos tributários inscritos em dívida ativa sobem em projeções geométricas. Neste contexto caótico, a adoção de novos mecanismos de resolução de conflitos tributários agrega um maior nível de

efetividade aos procedimentos administrativos de arrecadação e cobrança dos créditos tributários. Diante desse cenário, é imprescindível uma reflexão mais profunda sobre os instrumentos que permitem uma ampliação da participação dos cidadãos no processo construtivo de soluções para os conflitos; uma reflexão que aborde uma análise efetiva da importância da introdução de novos conceitos no âmbito administrativo, tais como os conceitos de discricionariedade compartilhada e de cidadão socialmente participativo.

No processo de elaboração de soluções para os novos desafios da tributação, não mais devem ser considerados, unicamente, os interesses das partes diretamente envolvidas, senão, também devem ser contextualizados os interesses públicos efetivamente postos em jogo. Não podemos esquecer que a teoria do direito mais difundida na atualidade, a qual é magnificamente ilustrada por Perez Luño, engloba sua perspectiva tetravalente, com a inserção da contextualização histórico-evolutiva no seio da norma, sua valoração e o fato social.

De fato, nenhuma discussão em torno das reais funções da tributação pode se distanciar das transformações histórico-evolutivas que ordenam e orientam o conjunto da Administração Pública. Um Estado-Fiscal não é mais eficiente porque tem uma maior capacidade de arrecadação de tributos. A eficiência, neste setor, vincula-se muito mais à obtenção dos recursos com os menores custos sociais possíveis, o que pressupõe a diminuição da conflitividade fiscal.

No seio da atividade legislativa, a atual e mutante sociedade pós-moderna vem provocando um excesso de produção normativa. Ainda que, inicialmente, sejam necessárias as constantes mudanças legislativas, elas acabam colaborando com a ineficiência do Estado, seja porque a grande maioria dos cidadãos desconhece a linguagem técnica utilizada pelo legislador, seja porque a própria máquina administrativa não atua com rapidez no aparelhamento das instituições que deverão fazer cumprir a norma.

Além disso, as mencionadas mudanças normativas, em sua grande maioria, não seguem o mesmo ritmo que a acelerada mutação social imposta pelos tempos modernos, o que resulta no frustrante sentimento de uma sombra incapaz de acompanhar seu próprio dono. Para Zornoza Perez,

[...] a crescente complexidade da realidade social e econômica em que incidem as normas tributárias, dificulta cada vez mais que a atividade administrativa esteja rigorosamente preestabelecida em lei, assim como sua aplicação não pode ser concebida como um processo mecânico pois é habitual o uso de conceitos jurídicos

indeterminados que fazem surgir dúvidas que dificilmente admitem soluções unívocas¹. (Tradução nossa).

O excesso legislativo é tão forte que, não raramente, percebe-se na sociedade um sentimento de rechaço às leis tributárias. O distanciamento entre o direito tributário e a realidade dos fatos sociais desenvolvidos nas relações tributárias pode ser facilmente detectado nos, cada vez mais frequentes, pontos de incerteza jurídica evidenciados ao longo dos procedimentos de imposição tributária, onde se faz necessária a presença do próprio contribuinte para o esclarecimento de dúvidas surgidas no momento da subsunção da norma tributária ao caso concreto.

No direito tributário, não é difícil perceber os obstáculos gerados pela complexidade e constantes mutações das normas, principalmente quando prevalecem os sistemas de auto-imposição (a exemplo do que ocorre com os lançamentos por homologação), que fazem recair o maior custo e a maior responsabilidade da tributação nos ombros dos contribuintes.

O clima de rechaço e a ausência de confiança recíproca dominam a tributação nos dias atuais, onde, se de um lado há cidadãos reticentes em cooperar financeiramente com um Estado que não os atende de forma eficiente, por outro lado o Estado – administração parte da premissa equivocada de que todos os cidadãos, ou a grande maioria deles, deseja burlar as obrigações tributárias. A falta de cooperação e espírito de participação está chegando a um grau insustentável. De acordo com Landín (2009)

[...] a aceitação dos cidadãos e o pagamento voluntário dos tributos, só pode ser conseguido quando apoiado em uma participação dos mesmos. Trata-se de um requisito básico. A partir de aqui, é conveniente a convicção dos contribuintes sobre a justiça presente no Sistema Fiscal. (Tradução nossa).

Ademais, a multiplicidade de normas tributárias e as constantes mudanças normativas geram um clima de insegurança jurídica, distanciando os investimentos do empresariado interno e externo. Não podemos esquecer que a falta de uma elaboração legislativa sistêmica permite o surgimento de brechas legais fazendo com que as demandas tributárias se prolonguem em um ineficiente mecanismo de resolução de conflitos.

Como bem ensina Ferreiro (2005),

[...] a perspectiva de um ordenamento claro, coerente e estável não corresponde certamente com a realidade. Em muitos momentos, na verdade, fez-se ver o caráter minucioso, prolixo e complexo de uma norma tributária, cuja redação se utiliza de

¹ “¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas?: Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales” ZORNOZA (1996).

uma linguagem exótica e obscura que corresponde ao resultado de uma mistura atropelada da linguagem técnica do Direito, da economia e da contabilidade

No Brasil, a necessidade de uma reforma legislativa no sistema tributário é, cada dia, mais urgente (BRASIL, 2008).² De fato, nossa estrutura tributária é complexa, com muitos tributos que incidem sobre a mesma hipótese de incidência. O problema é especialmente relevante no que tange aos tributos indiretos sobre bens e serviços. Enquanto a maior parte dos países possuem um ou dois tributos indiretos, no Brasil temos seis, com uma normativa muito diversificada e que está em constante atualização. Deste modo, não é difícil perceber que tal sistema tributário implica não apenas altos custos financeiros e burocráticos (tempo) para as empresas e consumidores, mas também contribui com o incremento do nível de conflitividade (contencioso com o Fisco).

A partir de uma perspectiva judicial, também visualizamos fatores que contribuem para a ineficiência da tributação. É bem verdade que uma das funções essenciais do Estado de Direito consiste em fornecer uma prestação jurisdicional acessível e que tenha como norte a tutela dos direitos e garantias dos cidadãos. Ao Poder Judicial foi delegada a responsabilidade de, com agilidade, tornar efetiva a norma quando surgem os conflitos de interesses entre as partes. Entretanto, as práticas diárias nos tribunais demonstram as evidentes limitações do sistema judiciário.

A lentidão dos processos judiciais e as insatisfações dos contribuintes que têm suas demandas eternizadas refletem o atual quadro de absoluta ineficiência dos mecanismos tradicionais de resolução de conflitos de natureza tributária. De fato, a indefinição de um tempo razoável para a duração dos processos judiciais e a imprevisibilidade relativa ao mérito das decisões definitivas a serem adotadas geram um sentimento de insegurança jurídica e elevados custos para todos os atores que participam da relação processual.

No Brasil, por exemplo, o sistema de execução judicial do crédito tributário enfrenta grave crise de ineficiência. Segundo a exposição de motivos do projeto de lei n. 5082/2009 (que pretende regulamentar as transações tributárias no âmbito federal) a execução dos créditos tributários tem uma duração média de 16 (dezesseis) anos, considerando o conjunto dos procedimentos administrativos e judiciais.

²“Somente na esfera federal são quatro tributos e três regimes tributários diferentes. O ICMS, de competência estadual, apresenta 27 diferentes legislações, com enorme variedade de alíquotas e critérios de apuração. No caso de apuração do lucro das empresas, há dois tributos distintos: o imposto de renda (IR) e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL.)”

É interessante notar, por fim, que o problema da ineficiência da prestação jurisdicional não está apenas vinculado ao ritmo dos trabalhos desenvolvidos pelo judiciário. De fato, o conceito de eficiência inclui também a consecução de um resultado satisfatório, ou seja, a obtenção da máxima satisfação dos interessados, da forma menos onerosa possível.

Desse modo, não é difícil concluir que, em meio a esse contexto de ineficiência evidenciados em todos os âmbitos de atuação do Estado (administrativo, legislativo e judicial), os modelos tradicionais de resolução de conflitos tributários necessitam ser repensados, dando-se margem para a introdução de técnicas de resolução que venham a somar esforços na luta pela diminuição da conflitividade.

3 A GESTÃO PARTICIPATIVA DO INTERESSE PÚBLICO FISCAL

Com o aprimoramento do Estado Democrático de Direito deixou de ser admissível uma compreensão da atividade tributária distanciada do significado essencial do interesse público fiscal. Em realidade, o interesse público atribuído pela lei de forma vinculada à Administração Tributária deve se manter umbilicalmente vinculado à matriz dos interesses sociais dos contribuintes, de modo que a responsabilidade e o dever de cooperação na atividade tributária devem ser compartilhados por todos.

Nessa ordem de ideias, assim afirma Rosembuj (2000):

O interesse fiscal não é encargo exclusivo da Administração. A Constituição consente a participação do particular, não apenas em termos instrumentais com referência à função administrativa, mas, e fundamentalmente, em associação ao interesse público atribuído pela lei. Não pode ser de outro modo: ambos, cidadão e Administração, estão comprometidos, na mesma intensidade, com o regular e ordinário andamento da contribuição ao gasto público; o que, obviamente, é fonte de legitimação de seu direito ou expectativa de participação na atividade tributária, seja nos procedimentos em curso, seja nos atos decorrentes de tais procedimentos.

Os fundamentos de um Estado Democrático de Direito nos remetem a uma ideia de Poder do Estado que se legitima segundo a vontade manifestada pelos cidadãos, de modo que o dever de pagar tributos sempre deve refletir uma dupla face de direitos dos contribuintes: direito de transparência na contraprestação (certeza da correta destinação dos tributos) e direito de participação nos procedimentos inerentes à arrecadação tributária (participação nos lançamentos tributários e participação nas execuções de dívidas não pagas, por exemplo).

A autoridade (poder de polícia) inerente à fiscalização tributária, tem sua fonte de legitimação nas leis e na Constituição Federal. Esse poder de império não deve servir para

desvirtuar sua própria finalidade. Sua essência está nos direitos dos cidadãos, é dizer, sua razão de existir decorre do fato de que a atividade tributária deve ser cumprida de forma adequada, inclusive com a punição daqueles que ousarem burlar o espírito colaborativo de financiamento estatal idealizado pela sociedade e normatizado na Constituição Federal.

Todavia, é válido ressaltar que a adoção não excepcional dessa “autoridade punitiva” dos agentes da Administração não raramente tem, como consequência, o enfraquecimento dos direitos de transparência e de participação na gestão do interesse público fiscal.

A compatibilização entre os interesses privados dos contribuintes e do Estado-Administração nunca poderá ser concretamente plausível quando o ponto de partida das relações tributárias sempre for a ideia de imposição unilateral da supremacia do poder do Estado. Assim, não é possível subsanar efetivamente os conflitos tributários sem ter, como elemento norteador, o verdadeiro conteúdo do interesse público ao qual está vinculada toda a tributação: o interesse público fiscal.

Atualmente, entretanto, a gestão tributária segue tendo, como parâmetro, a concepção imperativa da tributação, onde não há espaço para a comunhão de interesses ou para a adoção de soluções criativas que visem à manutenção voluntária e sadia do sistema de captação de recursos tributários.

Em realidade, o interesse particular e o interesse patrimonial da Administração não pode ser confundido com o interesse público fiscal, o qual é inerente à atividade tributária e representa as finalidades e necessidades públicas previamente estabelecidas pelos cidadãos através de seus representantes eleitos. Não se deve confundir os direitos patrimoniais pertencentes a uma determinada pessoa jurídica de direito público, relativos aos bens públicos que estão no seu âmbito de propriedade, com o direito/dever que tais entidades possuem na gestão e destinação dos tributos.

Tanto a tributação quanto seu produto (valores financeiros da arrecadação) merecem um tratamento cooperativo, onde não apenas o Estado mas também os próprios contribuintes devem assumir o protagonismo e a responsabilidade de suas atuações, sempre com o objetivo de manter equilibrado o sistema tributário nacional.

Ademais, a participação dos contribuintes deve ser operacionalizada atendendo-se ao princípio de igualdade de tratamento, de modo que devem ser evitadas as concessões de privilégios fiscais cujas razões de distinção se encontrem desconectadas com a realidade dos fatos sociais e são totalmente incompatíveis com a capacidade financeira e a legitimidade do Estado – Administração de fazer, unilateralmente, desonerações fiscais.

A gestão participativa do interesse público fiscal não pode ser entendida como uma renúncia fiscal ou a abdicação poder (autoridade) fiscal do Estado-Administração. Essa gestão compartilhada deve partir da premissa segundo a qual o produto da atividade tributária, os tributos, são bens tutelados pelo Estado-Administração e pelos contribuintes, mas que não lhes pertencem; são bens de domínio público cuja arrecadação e destinação devem incorporar, necessariamente, os conceitos de participação e transparência, sendo compartilhado igualmente o dever de fiscalização.

É preciso parar um pouco para refletir: qual é a finalidade da tributação? Todos somos capazes de afirmar imediatamente, em resposta, que a tributação está orientada à manutenção e execução das funções do Estado. Portanto, no contexto de um Estado Democrático de Direito, a finalidade essencial da tributação tem relação direta com a própria sobrevivência do Estado.

O Estado existe para que todos os cidadãos tenham uma convivência harmônica, com igualdade de direitos e deveres, com o atendimento das necessidades sociais. Assim, a mesma importância dada à participação cooperativa dos cidadãos na atuação administrativa geral do Estado também deve estar inserida no contexto da atividade administrativa específica da tributação. Crer que a criatura (Estado), através de seus agentes públicos, pode manter uma postura excludente dos mecanismos de participação social na resolução dos conflitos de natureza tributária significa retroceder aos tempos despóticos.

Desse modo, é correto afirmar que toda atividade administrativa tributária constitui poder/dever dos cidadãos em cooperação com o Estado – Administração.

4 A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E OS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA INDISPONIBILIDADE DO PODER/DEVER DE TRIBUTAR

A indisponibilidade das imposições tributárias (obrigações tributárias) e do produto da arrecadação (créditos tributários) tem relação direta com dois fatores: a) o dever de obediência estrita ao princípio da legalidade; b) os limites da discricionariedade atribuída aos atos administrativos inerentes à tributação.

i) Em uma rápida apreciação, o intérprete do direito tributário está condicionado a pensar que a indisponibilidade nesse âmbito do direito tem força absoluta e inderrogável, pois é comum partir da premissa de que a vinculação da atividade administrativa deriva da legalidade da obrigação tributária a todos imposta.

Estrada (2006) escreveu sobre o dever irrestrito da obediência das imposições legais:

[...]encontrarmo-nos-íamos ante uma proibição de disposição sobre o resultado da obrigação principal, isto é, estaríamos ante um direito adquirido e certo, dado que este nasceu e foi liquidado em consonância ao disposto no ordenamento; em definitiva, o crédito tributário. (Tradução nossa).

Todavia, na Espanha, o artigo 18 da Ley General Tributaria adverte expressamente que “o crédito é indisponível, salvo quando a lei estabelecer de outro modo”

Todavia, na Espanha, o artigo 18 da Ley General Tributaria adverte expressamente que “el crédito tributario es indisponible, salvo que la ley establezca otra cosa”.

De fato, outra não pode ser a conclusão senão a de que, ainda que se deva toda reverência aos ditames legais, a própria lei, amparada por princípios constitucionais, pode disciplinar as hipóteses em que a regra geral da indisponibilidade tributária deva ser compatibilizada com novos mecanismos de resolução de conflitos tributários, tais como a transação. Em outras palavras, a indisponibilidade tributária não impede, respeitados os princípios constitucionais (legalidade, igualdade, moralidade, publicidade, eficiência e razoabilidade), a Administração de submeter-se a uma transação tributária, senão que unicamente exige que seja o legislador quem defina, com suficiente precisão, as hipóteses e o alcance deste mecanismo de resolução. Conforme afirmou Serrano Anton (1998), “no existe un principio en Derecho Tributario que prohíba el uso de las técnicas convencionales.”.

No ordenamento jurídico brasileiro há, tampouco, disposições legais que impessem, de forma categórica, a realização das transações tributárias, sendo perfeitamente possível que a lei disponha sobre os termos e os limites razoáveis para o estabelecimento de acordos neste âmbito do direito, sempre observando o interesse público fiscal e a igualdade de tratamento entre as partes, já que não se podem gerar privilégios e desigualdades sob pena de serem infringidos os princípios constitucionais.

Conforme determinam os arts. 171 e 172 do Código Tributário Nacional (CTN)³, a lei pode perfeitamente autorizar tanto as transações quanto as remissões tributárias, desde que

³ Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleçam, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário. Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo: I – à situação econômica do sujeito passivo; II – ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato; III – à diminuta importância do crédito tributário; IV – a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso; V – a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante. Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

sejam respeitadas as condições que ela própria estabeleça e, obviamente, desde que sejam respeitados os parâmetros constitucionais.

A partir da interpretação sistemática da norma geral do art. 171 do CTN, é possível afirmar que os entes políticos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) poderão, no exercício de suas respectivas competências legislativas, instituir leis específicas acerca das hipóteses de transações tributárias de seus respectivos tributos.

Assim, teoricamente, o método transacional no ordenamento jurídico brasileiro não é considerado uma via obrigatória, senão uma opção para solucionar os litígios, sempre que se reúnam as condições e requisitos previamente estipulados pela lei.

Sobre a necessidade de lei específica, a jurisprudência brasileira já enfrentou o tema. De acordo com a decisão do então Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Min. Luiz Fux

O instituto da transação tributária, assim como a compensação e a remissão (artigo 156, do CTN), submete-se ao subprincípio da reserva da lei tributária (art. 97 do CTN), consectário do princípio da legalidade, que decorre do valor supraconstitucional da segurança jurídica. (BRASIL, 2008)

Desse modo, é possível afirmar que, além de ser legalmente permitida, a transação tributária no Brasil é positivamente acolhida pela jurisprudência dos Tribunais.

Uma das críticas doutrinárias feitas à mencionada normativa consiste no fato de que, com relação aos efeitos das transações tributárias, ainda que referido instituto tenha sido inserido no capítulo do CTN referente às modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156, II del CTN), a extinção do crédito tributário constitui apenas uma das várias consequências possíveis do acordo a ser estabelecido entre as partes e sob a regência da lei.

De fato, a transação não pode ter, como objetivo principal, a extinção do crédito tributário, já que a sua finalidade essencial é mais ampla, ou seja, a extinção do conflito de interesses envolvidos. Assim, o que promove a extinção do crédito tributário é o pagamento ou a remissão eventualmente resultante do acordo, o que, por sua vez tem, como consequência, o desaparecimento dos latentes direitos subjetivos e seus respectivos deveres prestacionais.

Os atos administrativos vinculados estão submetidos aos prazos de caducidade e prescrição, como corolário da segurança jurídica e da não eternização das demandas. A caducidade e a prescrição em matéria tributária são provas vivas de que a indisponibilidade dos créditos tributários não é absoluta.

Do mesmo modo, o princípio da segurança jurídica oferece a fundamentação necessária para que sejam adotados atos administrativos discricionários nas hipóteses em que

a lei identificar necessário esse tipo de abertura normativa. Esses atos administrativos discricionários possuem natureza dispositiva e existem justamente para que, em hipóteses previamente definidas pela lei, as incertezas fáticas e suas imprevisíveis consequências jurídicas possam ser supridas pela escolha discricionária do agente público, o qual, mais do que o legislador, tem melhores condições de oferecer a máxima proteção ao interesse público fiscal em jogo.

O que é verdadeiramente indisponível é o dever de eficiência na atuação da administração tributária. A normatização e o desenvolvimento de uma eficiente atividade tributária não é uma opção do legislador, mas uma exigência inerente a todo sistema tributário que pretende ser justo e igualitário.

Na Itália, a polêmica sobre a natureza contratual do instituto do “concordato tributario” nos remete à discussão sobre a disponibilidade da autoridade tributária vinculada no momento do lançamento tributário. A evolução da doutrina italiana reflete a tendência de se conceituar o mencionado “concordato tributario” como um autêntico contrato de natureza pública, que se introduz no procedimento de imposição tributária e que está orientado a solucionar, de forma mais eficiente, as divergências relativas ao valor e à natureza jurídica das hipóteses de incidências e das bases de cálculo, através de uma determinação consensual.

Em certas situações previamente determinadas pela lei, nas hipóteses em que o conflito tributário não se restrinja unicamente à falta de pagamento de tributos, por exemplo, é perfeitamente possível vislumbrar uma abertura para que as lacunas normativas sejam preenchidas com a participação mais ativa dos contribuintes e agentes públicos nos atos administrativos discricionários que visem à solução do conflito.

Todavia, a permissibilidade legislativa não se apresenta como um dos maiores obstáculos para as práticas das transações tributárias. Para a concretização desse novo modelo de resolução de conflitos, os maiores desafios estão inseridos nos ordenamentos jurídicos hoje vigentes em diversos países. De fato, será mais difícil adaptar a consciência dos cidadãos, os usos e práticas dos agentes públicos e consolidar o papel do legislador no processo de adoção de novos parâmetros de atuação na atividade tributária do Estado.

Na Alemanha, existe uma cultura do acordo semelhante a que é praticada nos Estados Unidos da América. Ainda que o fomento de tais práticas transacionais não estejam previstas em leis específicas, a existência dessa predisposição natural dos cidadãos em muito contribui para o sucesso das transações preliminares feitas na tributação desses Países, atuando como um elemento essencial nas relações entre a Administração Tributária e os contribuintes.

Portanto, permitir que a *res dubia* possa ser sanada de forma consensual antes ou depois do lançamento tributário não se resume a um simples ato de disponibilidade de direitos. Numa transação tributária, não há propriamente uma concessão/assunção recíproca de direitos/deveres entre as partes, mas uma coparticipação no processo de aplicação do direito tributário. A existência de dúvida quanto à efetiva justiça na aplicação da norma por si só já rechaça toda e qualquer ideia de renúncia de direitos, já que não se pode renunciar a um direito desprovido de liquidez e certeza quanto à sua própria existência.

Ademais, convém afirmar que, no processo de concreção do direito a ser aplicado, a Administração Tributária apenas poderá valer-se da discricionariedade nas hipóteses fáticas em que se operem incertezas jurídicas que fatalmente resultarão na lentidão do processo de arrecadação de receitas tributárias e quando forem evidenciados riscos de violação aos direitos dos contribuintes.

5 CONCLUSÕES

Considerando o atual panorama de crescente conflitividade no âmbito das lides tributárias, as funções administrativa, legislativa e judicial, antes concebidas para serem monopólios intangíveis do Estado, refletem cada dia mais sinais de esgotamento e clara ineficiência. Ademais, a própria ineficiência do aparato Estatal atua como agente causador de mais conflitos e insatisfações, evidenciando a insuficiência dos tradicionais mecanismos de resolução de conflitos.

O incremento do número de conflitos tributários tem relação direta com a incapacidade do Estado de ser eficiente na gestão dos múltiplos interesses postos em jogo nas relações tributárias. Uma gestão tributária eficiente deve passar necessariamente pela adoção de novos mecanismos de resolução de conflitos, mecanismos que sejam capazes de convergir em uma única direção à consecução do interesse público fiscal.

Os fundamentos de um Estado Democrático de Direito nos remetem a uma ideia de Poder do Estado que se legitima segundo a vontade manifestada pelos cidadãos, de modo que o dever de pagar tributos sempre deve refletir uma dupla face de direitos dos contribuintes: direito de transparência na contraprestação (certeza da correta destinação dos tributos) e direito de participação nos procedimentos inerentes à arrecadação tributária. Portanto, a ideia de uma *gestión compatilhada* da atividade tributária vai muito além de uma concepção minimalista baseada na renúncia/assunção de direitos/deveres patrimoniais.

A transação tributária deve ter, como pressuposto, a existência de conflitos de interesses originados da própria complexidade do sistema tributário, onde são constatadas situações de insegurança jurídica que podem violar, por si mesmas, direitos das partes envolvidas na relação tributária.

Ainda que a prestação jurisdicional sempre seja a principal via para a resolução dos conflitos tributários, por tratar-se de um direito fundamental, em muitos casos que podem ser disciplinados pela norma infra-constitucional os interesses das partes (Estado e contribuintes) podem ser compatibilizados através de técnicas não jurisdicionais de resolução de conflitos. A transação em matéria tributária constitui um procedimento complementar ao processo judicial tradicional, na medida em que visa a estabilizar as relações e os interesses públicos e privados postos em jogo.

Nesse contexto, portanto, permitir que as hipóteses de incerteza na aplicação da norma tributária possam ser supridas de forma consensual antes ou depois do lançamento tributário não se resume a um simples ato de disponibilidade de direitos/deveres. Numa transação tributária não há propriamente uma concessão/assunção recíproca de direitos/deveres entre as partes, mas uma coparticipação no processo de aplicação do direito tributário em si mesmo. O Estado precisa se reinventar e o contribuinte deve introjetar seu papel como autor dessa transformação.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, André Martins. Transação em matéria tributária – marco legal ou marco civilizatório? **In:** SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Transação e arbitragem no âmbito tributário. Belo Horizonte: Ed. Forum, 2008. Pág. 366.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Cartilha sobre Reforma Tributária**. 28 de fevereiro de 2008. Brasília-DF:

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. **Recurso Especial nº. 929.121/MT**. Relator: Ministro LUIZ FUX. Julgado em: 11 dez. 2007. DJ de 29 mai. 2008.

CAMPOS, D. L. O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos. Coimbra: Almedina, 2006.

CARVALHO, P. B. Direito tributário, linguagem e método. 2. Ed. São Paulo: Noeses, 2008. Pág. 272.

CARVALHO, R. M. Transação tributária, arbitragem e outras formas convencionadas de soluciones de lides tributárias. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008. Págs. 35 e 99.

COÊLHO, S. C. N. Curso de Direito Tributário. 9. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. Pág. 628.

DÁCOMO, N. N. Direito tributario participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2009. Pág. 197.

DEL PERCIO, E. La condición social. Poder, consumo y representación en el capitalismo tardío. Buenos Aires: Altamira, 2006.

_____. Tiempos Modernos. Uma teoria de la dominación. Buenos Aires: Altamira, 2000.

DEL TESO, A. P. **Las técnicas convencionales en los procedimientos administrativos. En Alternativas convencionales en el derecho Tributario** (XX Jornada anual de estudios de la Fundación A. Lancuentra). Coordinadores: Magin Pont Mestres y Joan Frances Pont Clemente. Madrid: Ed. Marcial Pons, 2003.

ESTRADA BILBAO, Iñaki. **Los acuerdos tendientes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva Ley General Tributária**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2006, pág. 178.

FERNANDES, T. R.M. Transação Tributária. O direito brasileiro e a eficácia da recuperação do crédito público à luz do modelo norte – americano. Curitiba: Juruá, 2014.

FERNÁNDEZ, T.R. De la arbitrariedad de la Administración, Madrid: Civitas, 1994. P. 147.

LAPAZA, José Juan Ferreiro. **La justicia tributaria en España. Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos**. Derecho Tributario y Política Fiscal. Grupo de Investigación de la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona. Madrid: Marcial Pons, 2005.

LUÑO. Antonio Enrique Pérez. **Teoria del Derecho. Una Concepción de la Experiencia Jurídica**. 9ª Edición. Sevilla: Tecnos, 2014.

GARCÍA NOVOA, C. La conveniencia de la implantación de fórmulas transaccionales y arbitrales en materia tributaria .Papers AEDAF. n. 8. España, Enero/2013, n.8.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional. Madrid: Colex, 1998. Pág. 282.

GONZÁLEZ PÉREZ, J., Comentarios a la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio), 3a. ed. Madrid: Civitas, 1998. Pág. 18.

GONZÁLEZ, A. La doctrina de la discrecionalidad técnica a la luz de la jurisprudencia del tribunal supremo. En Justicia administrativa: Revista de derecho administrativo, n. 58, 2012.

LANDÍN, S.A. **Factores que inciden en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias**. Madrid: Dykinson, 2009.

LEITE, George Salomão (Coord.). Dos princípios constitucionais: considerações em torno das normas principiológicas da Constituição. 2. ed. São Paulo: Método, 2008.

MARTIN QUERALT, J. Algo más que una reforma: los acuerdos previos sobre precios de transferencia”. TF núm. 66. São Paulo: Editora, 1996. Pág. 3.

MARTINS, I.G.S. Transação tributaria realizada nos exatos termos do art. 171 do Código Tributário Nacional – Inteligência do dispositivo – Prevalência do interesse público em acordo envolvendo prestação de serviços e fornecimento de material – Rigoroso cumprimento da legislação complementar federal e municipal – Opinião legal. In: SARAIVA FILHO, O. Othon de Pontes; GUIMARÃES, V. Branco (Org.). Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. Pág. 378.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Arbitragem e transação tributárias**. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014.

MICHELIN, D.F. O anteprojeto da Lei Geral de Transação em Matéria Tributária e os princípios constitucionais da legalidade, isonomia e moralidade pública. En: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Transação e arbitragem no âmbito tributário. Belo Horizonte: Ed. Forum, 2008. Pág. 337.

PAREJO, L. Administrar y juzgar. Dos funciones constitucionales distintas y complementarias, Madrid: Técnicos, 1993. Pág. 48.

RAMALLO MASSANET, J. “**La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias**”, en Convención y arbitraje en el Derecho Tributario. Madrid Pons, 1996. Pág. 223.

ROSEMBUJ, T. **La Transacción Tributaria**”. Colección Nuevo Derecho, Primera Edición. Barcelona: Editorial Atelier, 2000. Pág. 12.

SÁNCHEZ MORÓN, M. Derecho Administrativo. Parte General. Madrid: Tecnos, 1994. Pag. 88.

SANDULLI, A. “Manuale di Diritto Amministrativo”. Napoli: Editoriale, 1969. Págs. 348 y 549.

SERRANO ANTÓN, F. **La resolución de conflictos en el derecho internacional tributario: procedimiento amistoso y arbitraje**. Navarra: Arazandi –Thompson Reuters, 2010. Pág. 36.

TORRES, H.T. Princípios da segurança jurídica e transação em matéria tributária: os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARAES, Vasco Branco (Organizador). Transação e arbitragem no âmbito

tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

VILAR, S. B. Las ADR en la Justicia del Siglo XXI, en Especial la Mediación. Revista de Derecho de la Universidad Católica del Norte. Año 18 – Nº 1, 2011.

PEREZ, J.J Zornoza. “¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas?: Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales” en Arbitraje y Convención en el Derecho Tributario. Madrid: Marcial Pons, 1996. Pág. 167.

ZIMMERMANN, Dennys. Alguns aspectos sobre a arbitragem nos contratos administrativos à luz dos princípios da eficiência e do acesso à Justiça: por uma nova concepção de interesse público. São Paulo: **Revista de Arbitragem e Mediação**, n. 12, 2007. Pág. 76.

PÉREZ LUÑO. A. E. Teoría del Derecho. Una Concepción de la Experiencia Jurídica. 9ª Edición. Sevilla: Tecnos, 2014.

ZORNOZA PEREZ, J.J. Arbitraje y Convención en el Derecho Tributario. Madrid: Marcial Pons, 1996. Pág. 167.