

**XXV CONGRESSO DO CONPEDI -
CURITIBA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

LIANE FRANCISCA HÜNING PAZINATO

LUCIANA GRASSANO DE GOUVÊA MELO

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 II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UNICURITIBA;

Coordenadores: Liane Francisca Hüning Pazinato, Luciana Grassano de Gouvêa Melo –Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-325-2

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

Tema: CIDADANIA E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: o papel dos atores sociais no Estado Democrático de Direito.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Congressos. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Curitiba, PR).

CDU: 34



XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Temos a satisfação de apresentar os artigos do grupo de trabalho de direito tributário e financeiro (II) do XXV Congresso do Conpedi – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, sediado em Curitiba, de 07 a 10 de dezembro de 2016.

Os artigos foram apresentados pelos autores na tarde do dia 08 de dezembro, no Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA, sob a nossa coordenação. Em seguida às apresentações, tivemos a alegria de conduzir um profícuo debate.

A sala estava cheia e os debates foram estimulantes, em especial porque tivemos uma representação bastante heterogênea dos diversos estados da federação brasileira, o que produziu uma discussão rica e com troca de experiências bastante diversas.

Ao todo, apresentamos os dezesseis artigos que foram apresentados e discutidos no Congresso, em relação aos quais, elaboramos uma breve síntese:

O primeiro artigo apresentado foi “A defasagem na tabela de cálculo do imposto sobre a renda pessoa física: uma afronta às limitações ao poder de tributar e ao desenvolvimento econômico e social”, dos autores Igor Barbosa Beserra Gonçalves Maciel e Bruno Bastos de Oliveira, que procuraram demonstrar a defasagem da tabela do IRPF no curso do tempo. O artigo faz um estudo comparativo da tributação da renda e mostra que sua tributação na atualidade apresenta uma defasagem de aproximadamente 72% (setenta e dois por cento) na tabela, o que não contribui para a promoção da igualdade social e do desenvolvimento econômico e social.

Em seguida, foi apresentado o artigo que disserta sobre “A equivocada aplicação do prazo decadencial para o lançamento do imposto sobre transmissão de bens e direitos causa mortis e doação, no âmbito do estado de Minas Gerais”, pelo autor Paulo Roberto Lassi de Oliveira, que discute o lançamento do referido imposto em Minas, o que promoveu grande debate, por se tratar de tributo estadual e, portanto, sujeito a diferentes disciplinamentos nos diversos estados representados no grupo de trabalho e por defender que o prazo decadencial deve contar a partir do primeiro dia do ano seguinte ao falecimento do de cujus ou da respectiva doação, valendo-se do argumento de que os cartórios são obrigados a informar os óbitos ocorridos em sua jurisdição.

Luan Pedro Lima da Conceição apresentou o seu artigo “ A extrafiscalidade e a função promocional do direito: os incentivos fiscais destinados à mineração no estado do Pará”, em que analisa a enorme receita tributária que o estado perde nas políticas de concessões de incentivos para a atividade de mineração e se questiona: Vale a pena conceder incentivo fiscal para a atividade da mineração? Isso porque além de o bem ser finito e promover degradação ambiental não se submete aos interesses da guerra fiscal, vez que as empresas mineradoras não poderiam estabelecer-se em outros estados federativos.

O artigo “Direito à educação como mínimo existencial e os desafios de sua concretização diante da escassez de recursos públicos”, do autor Tiago Soares Vicente se enquadra muito bem no atual momento vivido em nosso país, quando está em vias de ser promulgada uma emenda à CF que congela o teto de despesas públicas para os próximos vinte anos, com inegável repercussão na área da educação pública, que deve ser considerada como mínimo existencial, em especial o direito à educação básica de qualidade.

Os autores Fernando Inglez de Souza Machado e Eduardo Luís Kronbauer apresentaram o artigo “Proteção de dados e quebra de sigilo bancário para fins tributários: retrocesso em matéria de direitos fundamentais em prol de uma maior eficiência na administração pública”, em que se opõem ao recente julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, por maioria, de ação direta de inconstitucionalidade que questionava artigos da Lei Complementar 105/2001, o que veio a legitimar a transferência de dados bancários à administração tributária, independentemente de ordem judicial.

“O modelo de contencioso tributário no Brasil: uma análise crítica da proposta do projeto de Lei Complementar no Senado de n. 222/2013”, da autoria de Meire Aparecida Furbino Marques e Fernanda de Oliveira Silveira apresenta uma discussão de projeto de lei em tramitação no Parlamento, cujo objetivo seria conferir mais segurança jurídica ao contencioso tributário em nosso país. As autoras formulam críticas ao referido projeto e ressalta suas omissões.

Os autores João Glicério de Oliveira Filho e Gustavo Teixeira Moris apresentaram artigo intitulado “ Da natureza jurídica do pedágio”, em que retomam a discussão sobre a natureza tributária do pedágio, identificando-o com uma taxa devida em razão da manutenção de vias públicas.

Marcus Guimarães Petean e Antonio de Pádua Faria Junior apresentaram o artigo “(In) Justiça fiscal: O peso da carga tributária brasileira e a “ curva de Laffer” . Os autores fazem

uma análise estatística da carga tributária, inclusive com um breve comparativo em relação a outros países, e, de acordo com a teoria da “curva de Laffer” sugerem que quanto mais se elevar a carga tributária, mais diminuirá a arrecadação no país.

Em seguida foi discutido o artigo de Samuel Levy Pontes Braga Muniz e José Aldizio Pereira Junior sobre “Transparência fiscal: pressuposto democrático e direito do consumidor”. Os autores apontam que a tributação brasileira é regressiva e injusta, em especial pela alta tributação do consumo, defendendo a transparência fiscal de modo que os contribuintes tenham conhecimento e consciência do que pagam de tributo, na condição de consumidores.

Luiz Mathias Rocha Brandão apresentou seu artigo “Transação tributária: importância da participação do contribuinte para a resolução de conflitos de natureza tributária”. O artigo foi extraído de estudos efetivados para o desenvolvimento de sua tese doutoral e visa discutir o contexto do estímulo à transação tributária como meio alternativo de resolução de conflito tributário, em nosso país.

O artigo seguinte disserta sobre “Os efeitos fiscais da tributação decorrentes da sucessão “causa mortis”: o peso do ITCD na herança”, da autoria de Alexandre Farias Peixoto que analisa o ITCD em nosso país, em especial no seu estado de origem, o Ceará, em que vigoram alíquotas progressivas de 2 a 8%, fazendo uma análise comparativa com países europeus, cuja tributação chega a passar a alíquota de 40%, para concluir não ser alta a alíquota máxima de 8%, vigente em nosso país.

Eduardo Martins de Lima e Priscila Ramos Netto Viana apresentam o artigo “As relações entre o executivo e o legislativo na elaboração do orçamento brasileiro: considerações sobre a EC 86/2015”, em que analisam sob a ótica da separação e independência de poderes as relações entre o executivo e o legislativo em relação à sua atuação orçamentária.

Leonardo Dias da Cunha e Flavio Couto Bernardes são os autores do artigo intitulado “A ilegitimidade democrática na utilização de presunção legal de culpa para definição de responsabilidade objetiva por infração tributária”, em que discutem a temática do direito tributário sancionador, com especial enfoque ao questionamento da responsabilidade objetiva por infração à lei tributária.

“A função ecológica do tributo no desenvolvimento da governança ambiental” foi o artigo em que o direito tributário ambiental foi apresentado ao grupo de trabalho, em uma discussão coerente por Fernanda Lourdes de Oliveira e Antonio de Moura Borges

Renata Albuquerque Lima e Francisco Gilney Bezerra de Carvalho Ferreira apresentaram o artigo “A desvinculação das receitas da União (DRU) como instrumento de flexibilização do orçamento público no Brasil: necessidade ou distorção?” e junto com Anna Carolina de Oliveira Azevedo e Rômulo Magalhães Fernandes que trataram da “ Dívida pública e Estado social brasileiro: o necessário debate” trouzeram com maestria as discussões de direito financeiro para o centro do debate em nosso grupo trabalho que, com isso, finalizou a sua reunião, após calorosos e proveitosos debates.

Ressaltamos a nossa imensa satisfação em coordenar as atividades de um grupo de trabalho que demonstrou maturidade nas discussões atinentes ao direito tributário e financeiro brasileiros contemporâneos.

Prof. Dra. Liane Francisca Huning Pazinato - FURG

Prof. Dra. Luciana Grassano de Gouvêa Mélo - Universidade Federal de Pernambuco

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA : IMPORTÂNCIA DA PARTICIPAÇÃO DO CONTRIBUINTE PARA A RESOLUÇÃO DE CONFLITOS DE NATUREZA TRIBUTÁRIA

TRANSACCION TRIBUTARIA: LA IMPORTANCIA DE LA PARTICIPACION DEL CIUDADANO PARA LA SOLUCION DE LOS CONFLICTOS DE NATURALEZA TRIBUTARIA.

Luiz Mathias Rocha Brandão ¹

Resumo

No presente trabalho, abordadas a partir de uma perspectiva crítica e descritiva, o atual modelo de transação tributária praticado no Brasil. Tal análise é precedida pela necessária contextualização da realidade de ineficiência do modelo de resolução dos conflitos de natureza tributária. O estudo visa a que sejam identificados pontos de ineficiência passíveis de aprimoramento. Urge o desenvolvimento doutrinário dos instrumentos que ampliem a participação cooperativa dos cidadãos nos atos discricionários a serem adotados pela administração tributária, sendo inegável que o aperfeiçoamento das técnicas alternativas de resolução dos conflitos tributários se apresenta como necessário para a concretização eficiente da justiça fiscal.

Palavras-chave: Transação tributária, Eficiência da administração, Meios alternativos de resolução de conflitos

Abstract/Resumen/Résumé

El presente trabajo tiene como enfoque, desde una perspectiva crítica y descriptiva, el actual modelo de transacción tributaria practicado en Brasil. Tal análisis es precedido por la necesaria contextualización de la realidad de ineficiencia del modelo de solución de conflictos de naturaleza tributaria. Objetivamos identificar puntos de ineficiencia susceptibles de aprimoramiento. El desarrollo por parte de la doctrina de instrumentos que amplíen la participación cooperativa del ciudadano en los actos discrecionales de la administración tributaria es el camino. Destacamos que la mejoría de las técnicas alternativas de solución de conflictos tributarios contribuirá con la concretización eficiente de la justicia fiscal.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Transacción tributaria eficiencia administrativa, Medios alternativos de solución de conflictos

¹ Procurador da Fazenda Nacional. Bacharel pela Universidade Estadual da Paraíba. Especialista em Direito Processual Civil. Mestre em Direito Público pela Universidade de Sevilha. Doutorando pela Universidade de Sevilha/ Espanha.

1. INTRODUÇÃO

Inicialmente, antes de fazer uma abordagem descritiva do instituto da transação tributária no contexto normativo do ordenamento jurídico brasileiro, analisaremos a importância da participação dos cidadãos na construção de novos meios alternativos para a resolução de conflitos de natureza tributária.

Para isso, não poderíamos deixar de destacar aspectos histórico-sociológica que nos permitirão compreender as possíveis causas do incremento do quantitativo de conflitos de natureza tributária no seio social. Essa abordagem contextual tem sua importância refletida na percepção da relevância temática para o desenvolvimento das técnicas alternativas de resolução de conflitos em geral e, especificamente, no que diz respeito ao instituto da transação tributária.

Chegando a este ponto, cremos oportuno focalizar no objetivo central deste estudo, onde faremos uma análise crítica do atual modelo normativo brasileiro que disciplina as transações tributárias.

Em realidade, quando estamos tratando de direito público, especificamente no âmbito dos tributos, as influências exercidas por idéias 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.

Todavia, nos parece imprescindível a adoção de um olhar mais panorâmico sobre a problemática da ineficiência do atual modelo de resolução de conflitos tributários.

2. A CRISE DO MODELO TRADICIONAL DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS

A complexidade dos conflitos atuais põe à mostra a fragilidade e a incapacidade do Estado 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.

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

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

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 Ferreira (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 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 possui 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 refletem um sentimento de insegurança jurídica e elevados custos para todos os atores que participam da relação processual.

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).”.

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 (dezesesseis) anos, considerando o conjunto dos procedimentos administrativos e judiciais.

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 evidenciado em todos os âmbitos de atuação do Estado, os modelos tradicionais de resolução de conflitos tributários necessitam ser redesenhados.

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 inclui analisar de forma comparativa realidades práticas de ordenamentos jurídicos distintos.

3. PANORAMA NORMATIVO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO

Conforme determina o art. 171 do Código Tributário Nacional brasileiro (CTN), a lei pode facultar os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária para celebrar a transação que, mediante concessões mútuas, levem ao término do litígio e, conseqüentemente, à extinção do crédito tributário.

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.

Segundo Miranda de Carvalho (2009),

[...]a atribuição de competência imbrica, em um único momento, a restrição quanto a capacidade de ação do administrador público, que pode fazer o que a lei lhe faculte, ou determine (poder/dever) e que não poderá fazer o que a lei não lhe haja permitido, sob pena de nulidade do ato praticado.

Desse modo, segundo a decisão pronunciada no Recurso Especial n. 21.743/RJ,³ é possível afirmar que, ademais de estar permitida por lei, a transação tributária no Brasil é positivamente acolhida pela jurisprudência.

Uma das críticas doutrinárias feitas à normativa acima noticiada é que, com relação à eficácia da transação, ainda que referido instituto tenha sido incluído no capítulo do CTN referente às modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156, II do CTN), a prática da transação não possui tal atributo. De fato, a transação não tem como objetivo principal a extinção do crédito tributário, mas sim o término do conflito de natureza tributária.

Em realidade, o que promove a extinção do crédito tributário é o pagamento resultante das concessões mútuas acordadas pelos sujeitos ativo e passivo, tendo como consequência o desaparecimento do direito subjetivo e de seu respectivo dever de prestação.

Não podemos esquecer que o tributo enquanto obrigação principal, não é suscetível de negociação, uma vez que tal imposição estatal, por si só, não configura nenhum conflito passível de ser solucionado mediante acordo. O verdadeiro objeto da transação tributária não é o tributo, mas o conflito derivado de uma possível imputação equivocada e/ou desproporcional. Tal conflito de natureza tributária pode ter origem nas lacunas inerentes ao próprio sistema normativo que regulamenta a tributação ou também pode ter relação direta com efetivo respeito ao princípio da capacidade contributiva.

O objetivo da transação, portanto, é a extinção da insegurança jurídica presente na perpetuação dos litígios, através de concessões recíprocas definidas conforme a vontade das partes e nos limites da lei, somente sendo possível o acordo quando haja um conflito previamente instaurado. Para Sacha Calmon Navarro Coelho (2007),

[...] transacionar não é pagar; é operar para possibilitar o pagar.

Ademais, o art. 113 do mesmo CTN informa que a transação tributária, nos termos da lei, poderá compreender litígios vinculados ao descumprimento da obrigação principal e seus acessórios (penalidades pecuniárias e juros vinculados à obrigação principal), excluídas as controversas relacionadas com o descumprimento dos deveres formais do contribuinte.

Assim, como objeto da transação tributária, a legislação brasileira apenas inclui o litígio de natureza estritamente tributária, conflito relacionado à imposição da obrigação principal em sua plenitude (tributo, eventuais multas, juros e demais quantias vinculadas ao

³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº. 21.743/RJ*. Relatora: Ministra ELIANA CALMON. Julgado em: 26 out. 1999. DJ de 29 nov. 1999, p. 146.

tributo), excluindo-se as penalidades aplicadas isoladamente como consequência do descumprimento de algum dever instrumental, formalidades impostas pela lei. Tal restrição nos parece incoerente, já que supervaloriza questões formais em detrimento do direito material, sendo certo que grande parte das ações judiciais movidas pelos contribuintes tem como objeto fatos relativos a pequenas perdas de prazos e a erros formais na realização dos recolhimentos tributários.

Ainda que o CTN tenha previsto a possibilidade da transação tributária ser regulamentada mediante lei específica, são poucos os Entes Políticos que dispõem atualmente de leis específicas sobre o tema. O Estado de Pernambuco, por exemplo, tem legislação específica que trata sobre a transação tributária (Lei Complementar Estadual 105/2007 e Decreto n. 32.549/2008), sendo um dos pioneiros na regulamentação do instituto jurídico da transação tributária.

Segundo o art. 3º da referida Lei Complementar Estadual (LCE), as transações judiciais e extrajudiciais nas quais participe o Estado de Pernambuco serão firmadas pelo Procurador Geral do Estado (PGE), com necessária fundamentação em parecer jurídico, devendo ser seguidas as instruções do dirigente do Órgão Público relacionado com a demanda e respeitados o interesse público e a conveniência administrativa nos limites e forma estabelecidos em Decreto.

A referida LCE também disciplina a possibilidade de que os Procuradores do Estado de Pernambuco, mediante prévia autorização do PGE, podem realizar transações tributárias no curso dos processos judiciais cujos valores discutidos não ultrapassem um certo valor fixado como máximo. Tal regra tem como objetivo permitir que haja uma maior agilidade na resolução dos conflitos de menor valor e menor complexidade, mediante a redução do tempo médio de tramitação das demandas judiciais, após uma análise caso a caso de custo/benefício.

No caso específico das demandas judiciais tributárias, a LCE mencionada, em seu art. 8º, de forma restritiva e cumulativa, os requisitos para que seja possível a transação. Neste ponto, destaque-se que o legislador pernambucano condiciona de forma exageradamente cautelosa a prática das transações tributárias, já que apenas permite o acordo nas hipóteses em que os Tribunais Superiores brasileiros já tenham jurisprudência consolidada em desfavor dos interesses da Fazenda Pública Estadual e desde que o contribuinte renuncie expressamente seus eventuais direitos a honorários e custas processuais.

No Decreto 32.549/2008, por sua vez, é interessante verificar que o legislador faz uma importante referência à possibilidade de que a transação resulte em uma obrigação pecuniária para a própria Fazenda Pública. De fato, no tema das transações tributárias, somos

todos levados a pensar, equivocadamente, que as lacunas normativas que motivam o acordo apenas têm relação direta com o dever de pagar tributos, ou seja, não é habitual pensar que, eventualmente, o conflito pode ter relação com o dever do Ente tributante de devolver valores aos contribuintes.

O mencionado Decreto, ademais de prever tais hipóteses, impõe como condição que a devolução de verbas ao contribuinte credor somente deverá ser concretizada após a homologação judicial dos termos do acordo, de modo a proporcionar uma maior garantia e controle do procedimento de devolução de recolhimentos tributários indevidos.

A Constituição Federal brasileira de 1988, em seu art. 5º, inciso XXXV, afirma expressamente que a lei “não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. O princípio da inafastabilidade da prestação jurisdicional constitui uma inviolável garantia constitucional dos cidadãos. Todavia, é interessante perceber que a introdução de técnicas não jurisdicionais para a resolução de conflitos não são uma “alternativa” à jurisdição, posto que a atividade jurisdicional deve sempre ser preservada.

Em realidade, antes e durante a resolução dos conflitos, todos os métodos de composição (heterocomposição e autocomposição) devem ser tratados como meios complementários entre si mesmos, ainda que a estabilidade das relações jurídicas e o princípio da segurança jurídica exijam a aplicação de certo grau de imutabilidade das decisões e acordos concretizados.

Não foi por acaso que já no artigo 3º do novo Código de Processo Civil (nCPC) o legislador, após fazer expressa referência ao princípio constitucional da inafastabilidade da prestação jurisdicional (art. 5º, XXXV da CF/88), invocou a necessidade de se estimular outras formas de resolução dos conflitos, formas alternativas de heterocomposição (a exemplo da arbitragem) e técnicas autocompositivas (como é o caso da mediação e da transação).

O estímulo aos variados métodos de resolução de conflitos não se resumiu às hipóteses que buscam a solução de conflitos de forma extraprocessual. De fato, o legislador processual fez questão de mencionar que as técnicas alternativas são bem vindas inclusive no curso do processo judicial. Esse incentivo à autocomposição não é apenas uma norma de natureza programática do nCPC, representa, em verdade, um norteador que incide do início ao fim dos processos e procedimentos ali disciplinados, permitindo a redução de processos judiciais e a resolução mais rápida das demandas, com a colaboração efetiva das partes.

Em verdade, a transação tributária deve ser encarada como uma técnica complementar (subsidiária ou suplementar) de resolução de conflitos, não um método

ordinário ou obrigatório, de modo que, em certas situações previamente estipuladas pela lei, seja possível escolher o melhor e mais ágio caminho para a solução ou prevenção do conflito.

Assim, não existe nenhuma incompatibilidade entre o princípio da inafastabilidade da jurisdição e a prática das transações, sendo inclusive possível inserir tais técnicas ao longo do curso dos processos judiciais, com a concretização de acordos incidentais.

Ao contrário de afrontada, a reserva da jurisdição é reforçada com a adoção de novos modelos de resolução dos conflitos. De fato, o Judiciário passa a intervir quando efetivamente seja necessária a sua intervenção, ganhando-se em agilidade e efetividade (máxima satisfação das partes com o mínimo de custo e em tempo razoável). Além disso, todos os atos administrativos que resultem na concretização de transações não estão inteiramente livres do controle externo a ser exercido pelo próprio Poder Judiciário.

Relativamente ao controle judicial da discricionariedade administrativa, não existem dúvidas de que o Poder Judiciário pode ser chamado a intervir nos casos de afronta às garantias constitucionais dos cidadãos (ilegalidades) e, ademais disso, nas hipóteses em que a aparente legalidade esconder a ineficiência do ato administrativo, quando a judicialização será focada na perspectiva do princípio da proporcionalidade, segundo os diferentes níveis de eficiência administrativa esperado em cada caso concreto.

De fato, até mesmo os atos administrativos discricionários estão condicionados pela lei à consecução da finalidade prevista pelo legislador, refletindo exatamente o interesse público ao qual deve atender. Ademais, tais atos discricionários somente podem ser praticados por agentes competentes e idôneos e através de procedimentos previamente estabelecidos, onde seja verdadeiramente possível exercitar a transparência das escolhas administrativas.

Entretanto, não podemos nos esquecer que, relativamente aos tributos federais e aos créditos tributários inscritos em dívida ativa da União, a legislação federal ainda apresenta uma certa timidez quando o assunto é autorizar a concreta realização de acordos e transações.

De fato, o art. 38, inciso I da Lei n. 13.140, de 26 de junho de 2015, que disciplina hipóteses de mediação e autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública, expressamente inibiu a aplicação das inovações ali tratadas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e aos créditos inscritos em dívida ativa da União. Outra restrição normativa também pode ser encontrada no parágrafo único do art. 1º-A da atual redação da Lei n. 9.469 de 10 de julho de 1997, senão vejamos:

Art. 1º-A. O Advogado-Geral da União poderá dispensar a inscrição de crédito, autorizar o não ajuizamento de ações e a não-interposição de recursos, assim como o requerimento de extinção das ações em curso ou de desistência dos respectivos

recursos judiciais, para cobrança de créditos da União e das autarquias e fundações públicas federais, observados os critérios de custos de administração e cobrança. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à Dívida Ativa da União e aos processos em que a União seja autora, ré, assistente ou oponente cuja representação judicial seja atribuída à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

O atual cenário legislativo, portanto, parece pouco receptivo ao incremento de novas técnicas de resolução de conflitos na seara da tributação brasileira. Todavia, o projeto de lei n. 5.082/2009, que trata da transação tributária, pode ser uma luz de sintonia com os avanços processuais propostos pelo novo Código de Processo Civil Brasileiro.

Todavia, relativamente à UNIÃO FEDERAL, o Poder Legislativo ainda caminha lentamente rumo à regulamentação das transações tributárias no âmbito dos tributos federais. De fato, ainda que o Poder Executivo tenha enviado ao Congresso Nacional brasileiro o Projeto de Lei (PL) n. 5.082/2009 (o qual dispõe sobre a transação em matéria tributária dos créditos tributários da União), tal projeto de ainda não foi aprovado definitivamente.

O mencionado Projeto de Lei dispõe em seu art. 1º que, no exercício da discricionariedade administrativa (juízo de conveniência e oportunidade), a Fazenda Pública pode acudir a uma transação tributária, sempre que o faça atendendo motivadamente ao interesse público. Assim, para a prática de uma transação, sempre deverão ser objeto de análise o histórico tributário do contribuinte, a forma de cumprimento das obrigações tributárias, a adoção de critérios da boa governança e a situação econômica do contribuinte (art. 4º, §1º).

Com a intenção de tornar o ambiente mais favorável para a realização das transações tributárias, também acreditamos acertado o fato de que o Projeto informa expressamente em seu art. 3º que, não sendo possível cegar em um acordo, toda as informações e documentos disponibilizados pelas partes na mesa de negociação não poderão ser utilizados para posterior agravamento da posição jurídica das partes, estando excluídas dessa proibição, as informações contidas em documentos de apresentação obrigatória e informações relativas a fatos criminosos onde a Administração tenha o dever funcional de formalizar representações fiscais para fins penais.

Relativamente ao objeto das transações, o projeto de lei em análise (art. 6º) limita o campo de atuação da Administração determinando que a transação só poderá dispor das multas, juros, custas processuais, outros encargos de natureza pecuniária e valores oferecidos em garantia, adicionando a possibilidade de transação nos casos em que a interpretação da legislação seja duvida.

Aqui é importante perceber que, considerando a amplitude dos casos de interpretações duvidosas da legislação tributária, é possível concluir que referido projeto de lei admite transações vinculadas à existência de conceitos jurídicos indeterminados do direito positivado, ainda que afirme categoricamente em seu art. 7º que a transação, em qualquer de suas modalidades, não poderá implicar negociação do montante total do tributo devido.

Segundo a perspectiva do contribuinte, a diminuição do valor do tributo não deve ser o objeto central da transação, do mesmo modo que, nos casos em que se questionam valores que devam ser devolvidos ao contribuinte, a diminuição de referidos valores não deveria ser o elemento propulsor (objeto central) da transação sobre a perspectiva da Administração.

Em todos esses casos, o verdadeiro elemento a ser negociado é o conflito gerado pela própria existência de pontos duvidosos/obscuros da legislação tributária, situações onde a subsunção da norma aos fatos não reflete o grau de certeza e segurança jurídica desejado por todos.

Assim, entendemos que, ainda que a transação tributária não possa ter como objeto central a diminuição do tributo devido, tal diminuição poderá ocorrer como consequência do esclarecimento de situações interpretativas duvidosas. Entretanto, obviamente, como não poderia deixar de ser, os frutos das transações não podem ultrapassar os limites do conflito inicialmente existente.

Ademais, com o objetivo de conferir uma maior segurança jurídica para os frutos das transações tributárias, o art. 12 do projeto de lei restringe, acertadamente, a possibilidade de revisão administrativa e judicial do acordo às hipóteses de nulidade, entendendo-se como causa de nulidade o não atendimento das formalidades da lei autorizadora, a discussão de matérias já abarcadas pelo manto da coisa julgada e os casos de dolo, fraude ou prática de crimes em geral.

À luz de todo o exposto, consideramos que o Projeto de Lei nº. 5.082/2009, ao instituir diferentes modalidades de transação ao instituir diferentes modalidades de transação tributária, tendo por base a consecução do interesse público, representa um avanço importante para o aprimoramento do sistema tributário nacional. O modelo está orientado no sentido da diminuição dos níveis de conflitos existentes no atual panorama normativo, a exemplo do que já é praticado em outros países, de modo que mereceria maior atenção por parte do Poder Legislativo brasileiro, encarregado de fazer caminhar o referido projeto rumo a sua transformação em lei.

5. CONCLUSÕES

Considerando o atual contexto 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 pelo aprimoramento da prática dos mecanismos alternativos de resolução de conflitos tributários, mecanismos que sejam capazes de convergir uma única direção, a consecução do interesse público fiscal.

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 inclui analisar de forma comparativa realidades práticas de ordenamentos jurídicos distintos.

Após a análise do atual cenário normativo brasileiro, relativamente ao tema das transações tributárias, é possível afirmar estamos caminhando a passos lentos rumo à materialização desse importante meio alternativo de resolução dos conflitos. Nota-se, ademais, que até mesmo o projeto de lei já encaminhado ao Congresso Nacional possui lacunas, dada ausência de previsão normativa para inserção da possibilidade de acordos também ao longo dos procedimentos de lançamento e revisão administrativa dos créditos tributários.

No Brasil, todas as iniciativas legislativas até hoje realizadas estão centralizadas na última fase da tributação (execução forçada dos tributos inadimplidos), de modo que, em matéria de transação tributária, existe a necessidade evidente de que o procedimento tributário seja abordado desde sua origem e não apenas nas fases procedimentais onde afloram conflitos relativos puramente à falta de pagamento de créditos já inscritos em dívida ativa.

Ademais, ainda que o novo código de processo civil tenha refletido com exatidão a importância do incremento de novas formas de resolução de conflitos, a prevenção e a pacificação dos conflitos de natureza tributária através do instituto da transação ainda não encontra regulamentação suficiente no ordenamento jurídico brasileiro, sendo imprescindível a confecção de um instrumento normativo que não apenas autorize a prática de acordos

judiciais e extrajudiciais, como também que especifique de forma detalhada as hipóteses em que tais transações seriam convenientes.

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 ideias de uma *gestão compartilhada* da atividade tributária vai muito além de uma concepção minimalista baseada na renúncia/assunção de direitos/deveres patrimoniais.

Os avanços necessários em nossa legislação somente serão possíveis após a transformação da relação Administração/Contribuinte, através da busca de fórmulas mais flexíveis de resolução dos conflitos, onde se permitam uma maior interação entre as partes envolvidas dos processos de tributação. O direito tributário merecer libertar-se das amarras da instrumentalidade, de modo que devemos enfatizar sua potencialidade transformadora da organização social. Nesse contexto, o incremento das transações tributárias no ordenamento jurídico brasileiro representa um importante passo para a diminuição do distanciamento entre o direito tributário e a realidade prática dos contribuintes, rumo a uma eficiente aproximação com a justiça fiscal.

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. Teoría 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.