

TRANSAÇÃO COMO MECANISMO ALTERNATIVO NA RESOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS

Lídia Maria L. R. Ribas¹

Hendrick Pinheiro da Silva²

Fecha de publicación: 01/10/2013

RESUMO:

Artigo científico que parte de uma análise bibliográfica exploratório-descritiva para construir uma perspectiva da transação tributária como mecanismo alternativo na solução de conflitos a partir da construção de juízos lógico-semânticos acerca dos enunciados presentes no direito positivo sobre a matéria, recorrendo-se nesta tarefa às lições da doutrina nacional. O trabalho parte das características do instituto em teoria geral do direito para posicionar a relação jurídica tributária como o objeto da transação na esfera do Direito Tributário, figurando a norma individual e concreta inserida pelo lançamento como aspecto essencial. Para esta, como potencial fonte de controvérsia, se propõe a utilização do instituto como canal de introdução do consentimento no processo de positivação da norma tributária, abrindo caminho para a o cumprimento voluntário da obrigação. Por derradeiro, aponta-se que a transação difere da alteração do lançamento, na medida em que não representa uma hipótese de controle da legalidade do ato administrativo, que pressupõe a desconstituição imediata do vínculo originário que é substituído pelo subsequente, mas afigura-se como autorização para a constituição de nova

¹Mestre e doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica PUC de São Paulo. Pós-doutora em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidade do Museo Social da Argentina. Pesquisadora e professora na graduação e pós-graduação da UFMS - Universidade Federal do Mato Grosso do Sul e da UNIDERP – Universidade para o Desenvolvimento do Estado e da Região do Pantanal. Coordenadora do projeto de pesquisa Mecanismos Alternativos na Solução de Conflitos - UFMS. E-mail: limaribas@uol.com.br

²Advogado especialista em Direito Tributário pelo IBET - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, membro do projeto de pesquisa Mecanismos Alternativos na Solução de Conflitos da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul e professor da disciplina de Direito Financeiro na mesma universidade. E-mail: hen_drick@hotmail.com

obrigação, cujo cumprimento importa na extinção tanto do vínculo originário quanto do derivado.

PALAVRAS-CHAVE: Mecanismos Alternativos, Solução de Conflitos, Transação tributária, Justiça, Lançamento Tributário, Relação jurídica tributária.

ASPECTOS CONCEITUAIS INTRODUTÓRIOS

O presente artigo científico é fruto das discussões interdisciplinares conduzidas no projeto de pesquisa Mecanismos Alternativos na Solução de Conflitos da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, fórum que congrega pesquisadores ligados a diferentes áreas como direito, economia e administração, com vistas a propor novas abordagens a velhas mazelas, apropriando-se da função instrumental do Direito para produzir respostas a problemas estabelecidos, sem descuidar da fundamentação e justificação inerentes à legitimidade do discurso jurídico.

Dentro desta proposta o trabalho parte de uma análise bibliográfica exploratório-descritiva para aproximar-se das características do objeto estudado e sobre elas construir uma proposta de transação tributária como mecanismo alternativo na solução de conflitos entre Fisco e Contribuinte.

Em uma primeira aproximação insta posicionar que, antes de tributária, transação é instituto da teoria geral do direito, com origens que remontam ao direito romano, sistema jurídico que desenvolveu amplamente as *conventio* – manifestações de vontade com força vinculante e obrigatória (MONTEIRO, 2003).

Em seu significado mais freqüente, transação pode ser conceituada como “convenção, ajuste, concerto, composição” (GARCIA; NASCENTES, 1985, p. 3624). Na linguagem comum, é empregada para representar qualquer operação negocial, circunstância que fez M. I. Carvalho de Mendonça consignar em sua obra que “não existe em toda a técnica jurídica vocábulo tão freqüentemente usado e tantas vezes radicalmente deturpado em seu significado” (1956, p. 645).

Apesar de juridicamente duvidosa a designação usual do termo Transação é pertinente no sentido em que absorve a essência do instituto jurídico tendo-se como núcleo da Transação a convenção, o ajuste, a composição de pretensões.

A doutrina clássica de direito civil, com importantes manifestações de Clovis Bevilacqua(2000) e M. I. Carvalho de Mendonça

(1956), defendia a transação como espécie de ato jurídico, posição contestada por grande parte dos pensadores contemporâneos que a colocam como espécie de contrato³. Miguel Maria de Serpa Lopes assim defende esta posição:

CARNELUTTI, porém, sustenta, e, a nosso ver com argumentos irresponsáveis, a índole contratual da transação, a qual diverge dos demais contratos apenas nesse particular: enquanto os contratos resolvem ou contrapõem simples conflito de interesses ou controvérsias econômicas, a transação compõe uma lide, isto é, uma controvérsia jurídica.

Define, então, a transação como a solução contratual da lide e por isso o equivalente contratual da sentença. Enquanto o comum dos contratos tem uma eficácia constitutiva, para CARNELUTTI a transação tem um efeito de *semplique accertamento*, ou, como se diz comumente, uma simples eficácia declarativa (2000, p. 258).

No sentido em que foi empregado, “contrato” deve ser interpretado como sinônimo de negócio jurídico - “declaração de vontade que visa a produzir um efeito jurídico” (RÁO apud WINDSHEID, 1999, p. 54) – pois designa a composição de interesses visando à pacificação de conflitos na esfera da autonomia da vontade das partes.

O Direito, como subsistema social, acolhe para dentro de si determinados eventos da vida em sociedade atribuindo-lhes juridicidade. Em sua proposta descritiva do fenômeno jurídico a teoria de Pontes de Miranda separa inicialmente as realidades em jurídica e não jurídica para, em um segundo momento, explicar a mecânica da incidência como expediente que qualifica determinados suportes fáticos - que guardam identidade com critérios veiculados em proposições normativas - como fatos jurídicos. Em seu sistema de referências: “cada regra de direito enuncia algo sobre fatos (positivos ou negativos). Se os fatos, de que trata, se produzem, sobre eles incide a regra jurídica e irradia-se dele (feitos, com a incidência, jurídicos) a eficácia jurídica” (1999, p. 63).

Partindo das mesmas premissas, mas em uma perspectiva lingüística, Eurico Marcos Diniz De Santi explica:

A hipótese normativa incide sobre a realidade, qualificadora normativa do fático que é, torna o fato jurídico, fazendo surgir uma relação jurídica que é a subjetivação do conseqüente normativo, e pois prescritora de uma conduta intersubjetiva. Nesta dinâmica, a linguagem do direito condiciona a realidade

³ Neste sentido, dentre outros: Pontes de Miranda (2003), Maria Helena Diniz (2006), Washington de Barros Monteiro (2003), Silvo de Salvo Venosa (2002).

alterando e regrido as condutas entre as várias unidades compositivas do tecido social (2001, p. 75).

Articulando as idéias propostas, tem-se que no ordenamento jurídico a relevância dos eventos sociais toma como referencial as normas jurídicas. Pela incidência o sistema converte determinado suporte fático em fato jurídico aparelhando-o de eficácia jurídica, que consiste na instauração de um vínculo entre pelo menos duas unidades subjetivas, denominado relação jurídica.

O vínculo jurídico que atrela dois sujeitos é fruto da eficácia do fato que se converteu em jurídico pela incidência de uma norma. Os negócios jurídicos são espécies de fato jurídico para os quais concorre, como elemento determinante para sua configuração, a manifestação convergente de vontade das partes. Silvio Venosa de maneira simples consigna em sua obra que “quando o homem usa de sua manifestação de vontade com a intenção precípua de gerar efeitos jurídicos, a expressão dessa vontade constitui-se num negócio jurídico” (2002, p. 361).

Toda esta digressão visa evitar a confusão entre “contrato” como veículo introdutor de normas – enunciado lingüístico que porta elementos para a construção de proposições normativas – e “contrato” como sinônimo de negócio jurídico – fato convertido em jurídico pela incidência normativa, o que levaria à circularidade entre fonte do direito e direito posto. Em linhas mais claras, no Direito Civil o ajuste realizado no campo da autonomia das vontades se instrumentaliza através de um instrumento contratual (enunciado normativo), que introduz no sistema jurídico uma norma individual e concreta que vincula mais de uma esfera subjetiva de direitos, conferindo relevância jurídica ao evento do ajuste de vontades, ou seja, jurisdiciza o negócio jurídico levado a termo entre as partes (CARVALHO, 2009).

Assim, destaca-se a conceituação defendida por Pontes de Miranda que assevera: “transação é o negócio jurídico bilateral, em que duas ou mais pessoas acordam em concessões recíprocas, com o propósito de pôr termo a controvérsia sobre determinada, ou determinadas relações jurídicas” (2003, p. 151), pois esta definição traz os elementos essenciais do objeto descrito na condição de fato/negócio jurídico, sem adentrar em discussões conceituais relativas à forma do vínculo nos campos civilistas.

Este estudo utiliza-se da Transação como instituto da teoria geral do direito, com objetivo de avaliá-lo no âmbito do Direito Tributário, sob regras que lhe são peculiares. Hugo de Brito Machado ensina que:

No Direito Tributário inegavelmente encontram-se as características do Direito Obrigacional, eis que ele disciplina essencialmente, uma relação jurídica entre um sujeito ativo

(fisco) e um sujeito passivo (contribuinte ou responsável), envolvendo uma prestação (tributo). Em se adotando, porém, a distinção entre obrigação tributária e crédito tributário, é importante esclarecer que antes de formar a relação de direito obrigacional há, no Direito Tributário, uma relação diversa, de Direito potestativo (2007, p. 79).

O Direito Tributário é ciência dedicada ao estudo das relações jurídicas derivadas da relação obrigacional denominada “tributo”. Em sendo o tributo obrigação, a Transação Tributária apresenta afinidades conceituais com a Transação realizada no Direito Privado, pois ambas florescem do mesmo ramo em um processo evolutivo que finca raízes no direito romano. Todavia, a utilização do instituto nas aléias do direito público apresenta peculiaridades que merecem uma análise específica.

1. TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

O direito é sistema, fato que impõe ao seu operador uma utilização integrada; uma visão que não fragmenta ou particulariza os institutos a uma determinada área, mas prega a influência das normas jurídicas em um todo coordenado. Na lição de Bobbio “as normas jurídicas não existem isoladamente, mas sempre em um contexto de normas que guardam relações particulares entre si” (2011, p. 35).

Na trilha do conceito de Transação Civil há um negócio jurídico bilateral, no qual os interessados acordam, através de concessões recíprocas, encerrar controvérsia sobre determinada relação jurídica. O instituto Transação orbita em torno de uma relação jurídica; esta relação é a matriz da controvérsia. Assim sendo, relação jurídica é tomada como seu objeto.

Trazendo a discussão para o Direito Tributário, José Souto Maior Borges afirma “que alguém está tributariamente obrigado, quando uma norma tributária qualquer lhe prescreve um determinado comportamento e esse comportamento consiste na prestação de um tributo” (1981, p. 4). Na mesma trilha, Roque Carrazza, em sua visão constitucional da tributação, define tributo como “a relação jurídica estabelecida entre o fisco e o contribuinte” (2003, p. 352).

Com fundamento nas lições de Geraldo Ataliba (2006) pode-se afirmar que relação jurídica tributária estabelece um dever jurídico, a cargo do sujeito passivo, de entregar determinado valor em dinheiro em favor do Estado. A expressão “crédito tributário” qualifica o direito subjetivo do sujeito ativo de exigir estes valores. Esta parcela, ao contrário de uma pretensa autonomia que pretende lhe outorgar o Código Tributário nacional, “é elemento integrante da estrutura lógica da obrigação, de tal

sorte que ostenta a relação de parte para com o todo” (CARVALHO, 2009, p. 400).

Vibra em uníssono a doutrina de Souto Maior Borges que, em comentário ao artigo 139 do CTN, assim considera: “o direito de crédito tributário não é senão um ‘reflexo’ da obrigação tributária, dado que, para o C. T. N., o crédito tributário ‘decorre’ da obrigação tributária” (1981, p. 11). O crédito é parte da obrigação tributária e somente vai desaparecer com o pagamento (cumprimento da prestação pecuniária), ou com a ocorrência de alguma outra causa extintiva do crédito tributário (CARRAZZA, 2003).

Camila Campos Vergueiro identifica que a obrigação tributária - vínculo que atrela a Fazenda Pública a determinado sujeito circunscrito ao dever de prestar tributo - é submetida a um processo de positivação caracterizado pela progressão de intervenções humanas visando a satisfação do crédito tributário. A autora assim descreve o ciclo de vida da obrigação tributária: “ela ‘nasce’ com a edição da norma individual e concreta que a constitui e ela ‘morre’ com seu adimplemento pelo pagamento (extinção), norma individual e concreta constitutiva do fato da sua extinção” (VERGUEIRO, 2009, p. 77).

A relação jurídica tributária decorre da juridicalização de um fato que se espelha nos critérios previstos em uma hipótese normativa, dando ensejo à formação do liame obrigacional tributário, no qual determinado sujeito de direitos é circunscrito no dever de entregar determinada quantia em favor do Estado. A existência do vínculo obrigacional caracteriza-se por um conjunto de intervenções humanas destinadas a conferir-lhe grau cada vez mais elevado de concretude, culminando com a extinção do vínculo pelo adimplemento voluntário ou forçado. Esta relação jurídica obrigacional será o objeto da transação tributária visando dirimir um conflito de interesses que representa um empecilho ao cumprimento do dever jurídico colimado ao sujeito passivo da obrigação.

1.1 Conflito como pressuposto da transação

Alfredo Augusto Becker (2010) parte do princípio do determinismo artificial das normas jurídicas⁴ para reconhecer, em um primeiro momento, a possibilidade de sua violação material. Segue observando que a coercitividade das normas jurídicas (capacidade de

⁴ Para o autor, “a regra jurídica é artificial (no sentido de não natural) e a relação jurídica é anormal, pois o jurídico (a juridicidade) não foi encontrado no mundo *in natura*, mas é um instrumento construído (fabricado) pelo ser social (modernamente este ser social assume a forma estatal) para agir” (BECKER, 2010, p. 334).

vincular dois sujeitos de direito por meio de uma relação) depende do emprego da coação⁵ pelo ente estatal. Neste sentido, a coação estatal desempenha importante papel tornando factível a irradiação plena dos efeitos das normas jurídicas no plano das condutas intersubjetivas - eficácia.

O inadimplemento da obrigação tributária autoriza o Estado, na condição de sujeito ativo, a utilizar-se do aparelho judicial institucionalizado para fazer valer seu direito subjetivo ao crédito tributário, fruto da eficácia da relação jurídica conseqüente, a realização de fato da tributação. O processo tributário é referencial, ou seja, consiste em relação jurídica instrumental que se instaura sobre o fato jurídico conflito que, necessariamente, “pressupõe a preexistência de um’outra relação (jurídica), efetiva ou potencial” (CONRADO, 2007, p. 25).

Entretanto a jurisdição – “poder que toca ao Estado, entre as suas atividades soberanas, de formular e fazer atuar praticamente a regra jurídica concreta que, por força do direito vigente, disciplina determinada relação jurídica” (THEODORO JÚNIOR, 2009, p. 36) – não é a única ferramenta na caixa de possibilidades do direito no desempenho de sua função pacificação de conflitos sociais.

O Código Tributário Nacional autoriza em seu art. 171, mediante condições estabelecidas em lei específica, “aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litúgio e conseqüente extinção de crédito tributário” (BRASIL, 1966).

Paulo de Barros Carvalho identifica uma polarização da doutrina nacional na discussão entre uma acepção larga do vocábulo “litúgio”, que invade os salões da Administração estende sua aplicação às controvérsias deduzidas em procedimentos administrativos tributários, e um sentido mais restrito do termo confinado às trincheiras do judiciário. Nas palavras do autor: “Estou pela interpretação lata. Ali onde houver conflito de interesses instalado entre Administração e administrado, seja de cunho judicial ou não, caberá falar-se nesse tipo de procedimento terminativo, se como tal for aceito” (2010, p. 269).

Humberto Theodoro Júnior (2009) ao cortejar os conceitos de lide e litúgio no processo judicial coloca-os como sinônimos de um conflito de interesses - evento anterior à relação jurídica processual - que torna resistida a pretensão de uma das partes ao objeto de uma relação jurídica. Esta conclusão também se aplica à Transação Tributária que figura como

⁵ Define coação como “a utilização da força material para obter-se a sujeição à força espiritual da eficácia jurídica: a relação jurídica” (BECKER, 2010, p. 336).

instrumento na solução de conflitos de interesse sobre o crédito tributário, sendo, portanto, posterior ao litígio instaurado entre as partes. Neste sentido, assevera Hugo de Brito Machado que “nada justifica a sua permissão a não ser nos casos em que efetivamente exista um litígio” (2007, p. 217).

Na condição de mecanismo que o sistema jurídico franqueia para a resolução de conflito interno, pode-se estabelecer um paralelo entre a transação e o processo judicial tributário – “relação que encontra em outra relação seu fim; é seu instrumento, portanto” (CONRADO, 2007, p. 25) – para afirmar que, assim como ocorre no processo judicial tributário, o fato jurídico que autoriza a transação é o conflito de interesses entre sujeitos adstritos aos limites da relação obrigacional tributária originária.

A Transação Tributária figura, então, como mecanismo alternativo na solução de conflitos surgidos no interior das relações jurídicas tributárias. Passa-se a analisar o processo de positivação das obrigações tributárias para identificar o momento em que surgem as controvérsias que tornam litigiosa a relação jurídica tributária desestimulando seu cumprimento voluntário, campo em que ocupa espaço a Transação Tributária.

2. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO COMO FONTE DE CONTROVÉRSIAS

A lei estabelece as situações que sujeitam alguém à obrigação de pagar determinado tributo. Na lição de Aliomar Baleeiro (1998) o legislador colhe manifestações concretas da capacidade econômica do sujeito passivo como gatilhos para deflagrar a instauração de relações jurídicas tributárias.

Geraldo Ataliba resume a norma jurídica tributária como aquela “que contém a descrição do fato a que se imputa o comando ‘entregue a importância x de dinheiro ao estado’” (2006, p. 52). O autor posiciona Hipótese de Incidência (h. i.) como a expressão utilizada para designar a descrição legal hipotética de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato, aptos a deflagrar a obrigação tributária e Fato Imponível como fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente aquela hipótese descrita.

Para Paulo de Barros Carvalho as normas tributárias devem necessariamente passar por um processo de positivação a fim de que possam regular efetivamente o comportamento dos sujeitos passivos. Segundo o autor “uma ordem jurídica não se realiza de modo efetivo, motivando alterações no terreno da realidade social, sem que os comandos

gerais e abstratos ganhem concreção em normas individuais” (2009, p. 404).

O Lançamento Tributário é o primeiro passo no processo de positivação e consiste em:

(...) ato-norma administrativo que apresenta estrutura hipotético-condicional, associado à ocorrência do fato jurídico tributário (hipótese) uma relação jurídica intranormativa (consequência) que tem por termos o sujeito ativo e o sujeito passivo, e por objeto a obrigação deste em prestar a conduta de pagar quantia determinada pelo produto matemático da base de cálculo pela alíquota (DE SANTI, 2001, p. 155-156).

Para Souto Maior Borges o vínculo entre os sujeitos ativo e passivo do tributo nasce com o Fato Imponível; fato jurídico que espelha a hipótese de incidência presente em norma tributária geral e abstrata. Contudo para ter força obrigatória o vínculo obrigacional deve aparecer formalizado sendo justamente este o papel do lançamento: “vincular tanto a atividade subsequente do fisco quanto a do sujeito passivo”. Explica o autor que “esse vínculo consiste em obrigar o fisco e sujeito passivo a adotarem uma conduta à qual, antes da prática do lançamento, eles não estavam obrigados” (1981, p. 100).

Em estudo detido sobre a natureza jurídica do Lançamento, Estevão Horvath conclui pelo caráter declaratório do ato, que se reporta a uma obrigação nascida com a ocorrência do fato gerador. Entretanto, o autor reconhece que esta conclusão está adstrita ao referencial adotado: “se o lançamento é declaratório quanto a reportar-se à obrigação surgida com a ocorrência do fato imponível, não há dúvida que também ‘constituí’ deveres e direitos que, antes da prática daquele ato não se conheciam” (HORVATH, 2010, p. 78).

Tomando como referencial a obrigação tributária objeto da Transação, o lançamento revela sua importância como ato que formaliza o liame obrigacional, ou seja, em seu viés constitutivo. Mirando o foco no crédito tributário – direito subjetivo do Fisco de exigir o tributo – este ato “na realidade, constitui-o formalmente, ou, por outra, aparelha o crédito à sua exigibilidade” (FIGUEIREDO, 2004, p. 174).

Tem-se que a relação jurídica tributária nasce de fato quando é realizado o lançamento; que consiste em ato no qual “opera-se a aplicação concreta da lei tributária ao fato jurídico tributário” (BORGES, 1981, p. 97). O suporte fático se refere ao plano concreto e, ao identificar a ocorrência deste por meio do Lançamento a autoridade administrativa tributária passa a exigir a prestação devida. Discorrendo sobre a dinâmica da relação tributária, Geraldo Ataliba assevera:

O dever de entregar dinheiro aos cofres públicos decorre da incidência da lei tributária – material e formalmente conforme à Constituição – e de sua aplicação, segundo procedimentos do direito administrativo tributário.

As questões práticas que a chamada ciência do direito tributário material se propõe a resolver são: se se deve pagar tributo, a quem se deve pagar, quem deve pagar, quando nasce o dever de pagar e quanto deve ser pago.

Assim, determinar concretamente “se, quem, para quem, quando, e quanto”, só é possível à vista da lei, “interpretada corretamente” – como adverte Hensel – à luz dos princípios, categorias e técnicas da ciência do direito tributário (que só didaticamente é autônomo) (2006, p. 118-119).

O direito, tomado como sistema autopoiético -“que reproduz seus elementos valendo-se de seus próprios componentes, por meio de operações internas” (TOMÉ, 2008, P. 43) - utiliza-se da incidência como instrumento para a introdução de novas normas, impulsionado o processo de positivação, caracterizado “pelo desencadeamento de uma continuidade de regras, cujo marco inicial é uma dada norma geral e abstrata e a ponta final é, à sua vez e consoante sinalizado, uma norma individual e concreta, apta a atingir o caso especificado” (CONRADO apud KELSEN, 2007, p. 56-57).

Sobre estas premissas, Paulo de Barros Carvalho reduz a incidência ao ato do intérprete colocando-o como: “um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina” (2010, p. 31). O autor rechaça a idéia de incidência tributária como algo em si automático e infalível, posicionando-a como produto de uma atividade cognitiva do intérprete ou, na redução brilhante de Gabriel Ivo “a norma não incide por força própria: é incidida” (apud CARVALHO, 2009, p. 281).

Camila Campos Vergueiro assinala que a indispensável participação do homem no processo de positivação “visto que a norma jurídica não surge de outra norma jurídica pura e simplesmente, pois é por meio da edição de normas pelos sujeitos postos pelo sistema como competentes para tanto que são introduzidas novas normas no sistema” (2009, p. 45).

A incidência pode não ser infalível por depender da intervenção de um agente competente, entretanto, diante da intervenção humana no processo promovendo a subsunção de determinado evento a um preceito normativo não há que furtar-se a instalação automática e infalível do vínculo jurídico presente na norma, por força da relação de imputação normativa.

O processo de incidência jurídica se passa com duas operações simultâneas: uma de identificação, na qual determinado evento - ocorrido do plano da realidade fática e posicionado pelas diretrizes de espaço e tempo - é declarado como circunscrito no campo de aplicabilidade dos conceitos presentes em determinada norma; e outra de submissão, que estabelece um vínculo jurídico entre dois ou mais sujeitos estabelecendo e delineando a relação jurídica cominada pela norma, como conseqüente a ocorrência da situação colhida (CARVALHO, 2010).

Em acordo com as premissas adotadas, pode-se colocar que a incidência (*strictu sensu* = subsunção) consistiria na primeira etapa lógica do “processo de incidência jurídica”, tida como a subsunção do evento ocorrido aos critérios da hipótese de incidência. Já a aplicação do direito qualificaria a segunda etapa lógica deste processo quando é estabelecido o vínculo jurídico prescrito pelo ordenamento como conseqüência- a ocorrência do fato. Tanto a incidência quanto a aplicação do direito estão inseridas no contexto do processo de construção da norma individual e concreta, portanto “em um só tempo, constroem-se fato e relação jurídica, bem como ocorre incidência e aplicação do ordenamento posto. Para o direito são entidades simultâneas, concomitantes” (CARVALHO, 2009, p. 282).

O resultado da incidência é a expedição de uma norma individual e concreta, elemento indispensável ao processo de positivação que traz para o mundo jurídico o acontecimento, até então atinente ao plano dos sentidos. A norma individual e concreta torna o evento - similar ao descrito no suposto de uma norma geral e abstrata - fato jurídico.

Caracteriza-se o processo de positivação exatamente por esse avanço em direção aos comportamentos humanos, que se dá na produção de mensagens normativas expedidas pelo agente competente (emissor) por meio de linguagem escrita (canal) segundo os preceitos do direito positivo (código) (CARVALHO, 2008, p. 168).

Diante destas considerações, tem-se como verdade que a norma jurídica, a partir do momento que é integrada ao ordenamento, inova a linguagem do direito posto ampliando os horizontes da realidade jurídica sobre a linguagem social, quer descrevendo em sua hipótese determinado evento como gatilho de determinada conseqüência; quer introduzindo no plano jurídico de linguagem jurídica determinada relação resultado da subsunção de determinado evento, à hipótese normativa anterior, tornando-o fato jurídico. Em ambos os casos, não foge (a norma jurídica) ao seu principal objetivo, qual seja, o regular comportamentos no seio do corpo social sobre o qual irradia seus efeitos.

Em sua abordagem semiótica do discurso jurídico Clarisse Von Oertzen de Araújo (2011) defende que na linguagem prescritiva do direito a relação comunicacional entre signo e objeto é dialógica – consciência abstrata resultado de uma combinação complexa de noções racionais que se completam, mas também se opõem e se combatem-, o que impõe uma atividade cognitiva do intérprete na posição de julgador que atribui valores as expressões plurívocas utilizadas pelo legislador.

Trazendo o raciocínio para o tema proposto, devido a este caráter dialógico inerente à construção das proposições normativas, dois intérpretes – um na posição de agente competente que introduz uma norma individual e concreta do lançamento (editor) e outro inserido na posição de sujeito passivo (destinatário) da relação jurídica obrigacional tributária – podem chegar a interpretações diversas na construção da norma individual e concreta (signo) no processo de positivação do direito.

Nas hipóteses em que há perfeito consenso entre as partes envolvidas na comunicação jurídica – editor normativo e destinatários – as normas editadas são espontaneamente cumpridas e a positivação percorre um itinerário mais curto até o cumprimento da finalidade do Direito em sua condição de sistema. A regulação da conduta foi eficaz sem o apelo do caráter coercitivo do direito. Nos casos em que há discordância entre a interpretação dos comunicadores, a dialogia jurídica permite aos destinatários submeter a contenda ao exame das autoridades administrativas e judiciais (ARAÚJO, 2011, p. 151).

Pontes de Miranda já pregava que “as regras jurídicas têm incidência infalível; a incerteza, a respeito delas, é subjetiva” (2003, p. 166). Na medida em que o conhecimento sobre a ocorrência do fato impositivo pode ser dificultoso devido a subjetividade o processo de positivação da norma individual e concreta inserida pelo agente competente, o ato de Lançamento acaba por se tornar a fonte das controvérsias em relação à obrigação tributária. Instaura-se, pois uma lide – “conflito existente de interesse” (CARNELUCCI, 1999, p. 77) – que deve ser resolvida pelo direito em sua eterna busca pela pacificação dos conflitos.

Neste contexto surge a transação tributária como mecanismo alternativo na resolução de conflitos, introduzindo o consenso na imposição tributária e induzindo assim o cumprimento voluntário da obrigação, encerrando o processo de positivação da norma tributária sem a necessidade de recorrer-se ao auxílio do processo judicial tributário e do aparato coercitivo estatal.

Nas palavras de Fabio Fanucchi por meio da transação “os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária acordam, mediante

concessões mútuas, terminar litígio em que estejam envolvidos, discutindo a legitimidade da exigência fiscal” (1975, p. 339). A legitimidade, a que faz remissão o autor, diz com o crédito tributário conforme exigido, ou seja, conforme foi formalizado pelo lançamento. A falta de unanimidade em relação à legitimidade da exigência fiscal – *rectius* os contornos da relação jurídica tributária – acarreta a necessidade de formulação de um juízo de valor acerca da norma individual e concreta que a introduziu.

Na medida em que “um enunciado somente se modifica ou se extingue por obra de outro enunciado, sendo que nos confins do direito, o enunciado que modifica ou extingue terá de ser de igual ou de superior hierarquia” (ARAÚJO, 2011, p. 153), a resolução deste pode ser atingida pela a introdução de um novo enunciado prescritivo.

Na transação tributária “os sujeitos do vínculo concertam abrir mão de parcelas de seus direitos, chegando a um denominador comum, teoricamente interessante para as duas partes, e que propicia o desaparecimento simultâneo do direito subjetivo e do dever jurídico correlato” (CARVALHO, 2008, p. 484). Esta composição é realizada por um novo enunciado incorporado ao sistema que põe fim na controvérsia que maculava a obrigação tributária litigiosa constituída pelo lançamento anterior.

Eurico Marcos Diniz De Santi (2001) defende que o ordenamento jurídico prescreve os procedimentos e formas para a modificação de suas estruturas (auto-poiese), inexistindo alteração no ordenamento senão como efeito de fatos jurídicos constitutivos ou desconstitutivos de normas jurídicas. Segundo ele:

Desta forma, o ato-norma de lançamento tributário só poderá ser alterado com os modos de produção dessas normas jurídicas que alteram outras normas, as quais incidem conforme disposição do ordenamento jurídico. Com efeito, como afirma José Souto Maior Borges a “alteração do lançamento corresponde apenas a um aspecto peculiar do problema mais genérico da alteração dos atos administrativos, transplantado para o campo do Direito Administrativo Tributário ou Direito Tributário Formal” (DE SANTI, 2001, p. 252-253).

Com base nos argumentos aduzidos, deve-se fixar que o lançamento consiste no ato pelo qual o evento que espelha os critérios de uma norma tributária adentra o corpo de linguagem do direito, tornando-se fato jurídico e irradiando uma relação obrigacional entre Fisco e Contribuinte. Dado o caráter aberto da linguagem jurídica, o processo comunicacional da incidência (incidência *strictu sensu* e subsunção) - que culmina na edição do ato de lançamento - figura como potencial fonte de controvérsias entre emissor e receptor da mensagem jurídica na construção

da norma individual e concreta da tributação. A Transação Tributária figura como uma ferramenta para a eliminação de controvérsias, tornando certa a relação jurídica tributária por meio da introdução do consenso no processo de positivação, abrindo caminho para o cumprimento espontâneo da obrigação.

3. TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E ALTERAÇÃO DO LANÇAMENTO

A última parte deste trabalho versa sobre a diferença substancial entre a transação e a alteração administrativa do lançamento, autorizada em nível de normas gerais de direito tributário pelo art. 145 e 149 do Código Tributário Nacional.

Para Estevão Horvarth a alterabilidade do lançamento diz com a estrita vinculação da função administrativa à legalidade no Estado de Direito. Para o autor o lançamento, como produto da atividade executiva, deve conformar-se com a lei que o autoriza/determina, sendo esta conformação ou não-conformação a ponte para análise da sua validade jurídica: “ao cogitarmos da validade do lançamento, devemos verificar a adequação dele com a lei tributária que determinou sua prática. E assim saberemos se foi praticado um ato juridicamente válido ou não” (2010, p. 84).

No contexto da administração tributária, o art. 145 do Código Tributário nacional prevê que o lançamento poderá ser alterado por iniciativa do sujeito passivo (impugnação); por força de uma relação hierárquica entre o agente que expediu o ato e outra autoridade administrativa (recurso de ofício); e nas hipóteses de revisão de ofício do art. 149 do mesmo diploma. Neste veio, o art. 146 do CTN garante ao sujeito passivo que a alteração de critérios jurídicos da administração não afete lançamento já realizado.

A partir dos dispositivos mencionados pode-se construir uma norma destinada à Administração Tributária, que vincula a atuação de seus sujeitos ao modalizar como permitida (P) a alteração do lançamento apenas nestes casos, remanescendo proibida (V) em todos os demais por força da estrita legalidade administrativa. Trata-se do princípio da imutabilidade do lançamento, que deflui da taxatividade das hipóteses de revisão, outorgando dupla proteção: “Uma, ao contribuinte que tem a garantia de não ser perseguido pelo fisco, e, duas, ao funcionário que terá a validade de seu trabalho respeitada” (FEITOSA apud PAULSEN, 2009, p. 1019).

José Cretella Júnior preleccionava que “a administração, opera por meio dos agentes públicos, seres humanos, que podem se enganar e, neste caso, tenta-se reparar o erro, através da anulação da medida prejudicial”

(tradução dos autores)⁶ (1973, p. 244). Ao ato de lançamento inserido pelo agente competente, na qualidade de ato administrativo que é, presume-se válido até que seja expurgado do sistema por força de outra norma jurídica. A disposição do artigo 145 do CTN estabelece em quais hipóteses os agentes da administração, no exercício de sua competência controladora, poderão expurgar determinada norma de lançamento maculada de vício de legalidade.

No primeiro caso previsto, a alteração do lançamento se dá por ocasião da impugnação do ato pelo sujeito passivo. Neste ponto, têm-se o processo administrativo tributário como *modos operandi* do sistema para aferir a legalidade do ato de lançamento através dos argumentos e provas carreados pelo sujeito passivo. Para Lídia Maria Ribas:

O processo administrativo tributário, constituindo-se em uma série de atos para que a Administração possa rever a validade e a eficácia do lançamento tributário ou a imposição de multas, é forma revisional composta de uma seqüência de atos administrativos ordenados pela lei, com a participação do sujeito passivo da obrigação tributária (2008, p. 88)

Já no segundo caso, trata-se de possibilidade de controle de legalidade do ato administrativo, derivada do poder hierárquico inerente à estrutura da Administração, na qual cabe aos órgãos ascendentes o dever de “controlar a atividade dos órgãos inferiores, para verificar a legalidade de seus atos e o cumprimento de suas obrigações, podendo anular os atos ilegais ou revogar os inconvenientes ou inoportunos” (DI PIETRO, 2006, p. 107).

A derradeira hipótese remete-se aos casos do art. 149 do CTN, nos quais o lançamento efetuado pode ser revisto de ofício pela autoridade: (I) por determinação legal nos tributos sujeitos a lançamento de ofício; (II) em caso de ausência de declaração nos tributos sujeitos ao lançamento de ofício; (III) embora prestada a declaração tenha o sujeito deixado de atender pedido de esclarecimento formulado pela autoridade pública; (IV) quando o fisco comprove falsidade, erro ou omissão em algum elemento da declaração; (V) comprovada a omissão ou inexatidão na realização do “autolancamento” pelo sujeito passivo; (VI) em comprovada ação ou omissão que dê lugar à aplicação de sanção pecuniária; (VII) identificado dolo, fraude ou simulação na conduta do sujeito passivo de forma a garantir-lhe algum benefício; (VIII) quando deva ser apreciado fato não conhecido pela Administração por ocasião do lançamento e; (IX) quando se

⁶ No original: “L’Administration, opérant au moyen des agents publics, êtres humains, peut se tromper et, dans ce cas, on essaye de réparer l’erreur, moyennant l’annulation de la mesure nuisible”.

comprove que no lançamento anterior ocorreu fraude ou falta funcional do agente que lavrou o ato.

Veja-se bem que, ressalvadas as hipóteses de revisão do lançamento de ofício por determinação legal (inciso I) e caracterização do desvio de conduta do agente que lavrou o ato administrativo (inciso IX), todas as demais trabalham, ou com a omissão do particular ao desenvolver os atos que a lei lhe atribui (incisos II e III) ou com seu desvio de conduta (incisos IV, V, VI e VIII). Toda esta digressão tem por objetivo mostrar que:

(...) a alterabilidade do ato-norma de lançamento reduz-se às hipóteses de invalidação que decorrem do vício nos elementos ou no suporte fático que ampara o “processo” de elaboração do ato-norma. Assim é que, para Pontes de Miranda os defeitos dos atos jurídicos “consistem na falta de elementos, ou na presença de fatos que tornam deficientes os suportes fáticos e que por isso, ingressam no mundo jurídico como atos jurídicos defeituosos”. Em síntese ponteana: “Toda validade se liga ao momento em que se faz jurídico o suporte fático” (DE SANTI, 2001, p. 254).

Para Eurico Marcos Diniz de Santi (2001) as hipóteses de revisão do lançamento encerram vícios de validade. O autor parte da premissa que alteração no jogo de linguagem do direito pressupõe a existência de um fato jurídico constitutivo ou desconstitutivo por meio do qual será inserida no ordenamento nova norma jurídica, para construir, de acordo com as regras do sistema, a invalidade da norma de lançamento que deverá ser veiculada por um fato jurídico inovador com efeitos desconstitutivos, que introduzirá no ordenamento jurídico uma norma com objetivo de invalidar aquela anterior inserida pelo lançamento. Para ele a modificação do lançamento implica em “alterar os elementos do ato-norma de lançamento significa subverter sua identidade, implica pois, seu desfazimento. O ato-norma é *des-feito* por outro ato-norma que, expressa ou implicitamente, lhe retira a validade” (2001, p. 253).

Partindo das características descritas, defende-se que a alteração do lançamento se afasta da transação tributária nos seguintes pontos: a) a transação não pressupõe um vício de validade do lançamento originário e; b) a transação, enquanto fato jurídico, não possui efeitos desconstitutivos imediatos em relação ao ato-norma do lançamento, sendo estes conseqüentes ao cumprimento dos seus termos.

Como já defendido, a transação tributária pressupõe uma controvérsia gerada em torno de uma relação jurídica tributária entre fisco e contribuinte. O litígio em torno do objeto da relação jurídica tributária

torna resistida a pretensão do fisco de receber o crédito tributário conforme constituído.

A Transação, como instrumento operacionalizado no direito obrigacional, é realizada sobre uma obrigação constituída, nesta índole, no Direito Tributário e atua diretamente sobre a relação jurídica tributária. O processo de positivação que introduz no discurso jurídico a obrigação tributária envolve a atividade de um intérprete, ao qual na condição de agente competente é atribuída a missão de realizar a incidência jurídica subsumindo determinado evento (suporte fático) aos critérios presentes no antecedente de uma norma geral e abstrata (hipótese de incidência). Este processo comunicacional, dado o caráter aberto da linguagem técnica do direito, é potencial gerador de conflito entre os agentes envolvidos.

Aurora Tomazini de Carvalho (2009), abordando a perspectiva pragmática da incidência, ressalta que a produção da norma individual e concreta no discurso jurídico passa por um processo de interpretação do direito levado a termo por um determinado agente competente que, a partir dos textos normativos traduz a linguagem do direito dizendo-a a seu modo. As normas do sistema que discriminam a competência inovadora de seus agentes atribuem autenticidade à interpretação positivada que, para se manter no sistema, deve estar fundamentada nos textos de direito positivo, ou seja, pressupõe a justificação dos termos construídos no espectro de abrangência dos conteúdos significativos dos enunciados prescritivos do sistema.

Tais limites, no entanto, não são demarcáveis, pois as escolhas interpretativas são condicionadas aos horizontes culturais do intérprete às suas ideologias. Também não interferem na validade (autenticidade) da decisão. A alegação de falta de fundamentação jurídica ou justificação jurídica é uma valoração quanto à decisão, que se positivada (autêntica) tem o condão de retirá-la do sistema (TOMAZINI DE CARVALHO, 2009, p. 276).

A Transação Tributária surge como ferramenta introduzida pelo sistema jurídico para resolver os conflitos de interesses gerados no processo de positivação da obrigação tributária pelo consentimento, incluído no processo pelas concessões recíprocas levadas a termo no limite estabelecido pela lei autorizadora, viabilizando a extinção do vínculo, não pressupondo um juízo sobre a interpretação do direito positivada pelo agente competente, mas sim a positivação de uma nova norma individual e concreta, a partir do concerto entre as partes envolvidas.

Quer-se repisar que norma geral contida no enunciado do art. 171 do CTN não restringe a sua aplicação a conflitos oriundos de vícios de validade, mesmo porquê o próprio sistema estabelece as hipóteses de

revisão do lançamento acima descritas como meios para a eliminação daqueles tipos de contradição.

Paulo de Barros Carvalho, mesmo considerando muito restrita da aplicação da transação no direito tributário, reconhece que na transação “há concessões recíprocas do sujeito ativo e do sujeito passivo, para terminar litígio e, subsequentemente, fazer extinguir a obrigação” (2010, p. 268). Desta lição ressalta-se que a transação em um primeiro momento não pressupõe o desfazimento do vínculo obrigacional tributário servindo apenas para encerrar o litígio existente entre administração e administrado, mas também abre caminho para a extinção da obrigação.

Fabio Fanucchi, que defendia a posição da transação no rol das causas extintivas da relação obrigacional tributária (art. 156, inciso III, do CTN) já discursava que a “transação deverá conduzir à extinção do crédito tributário, mesmo que o pagamento [...], não envolva a satisfação total do valor daquele” (1975, p. 339). Este posicionamento conduz a construção de um modelo no qual o lançamento estabelece um vínculo tributário entre Estado e Cidadão, que se torna litigioso ante a resistência do sujeito passivo no cumprimento da pretensão, figurando a transação como fato jurídico constitutivo de uma nova relação jurídica cujo cumprimento tem por efeito a extinção do vínculo anterior.

Em uma aproximação diferente, tem-se que o ato-norma do lançamento constitui um fato jurídico tributário irradiando no sistema uma norma individual e concreta que compreende a descrição de um evento que se subsume à classe estabelecida pela atividade interpretativa do antecedente de uma norma geral e abstrata, fazendo surgir uma relação obrigacional entre o fisco e o contribuinte. Este vínculo torna-se litigioso mediante a resistência do contribuinte à pretensão estatal. Neste contexto, surge a transação tributária na qual, por meio de concessões recíprocas realizadas nos estritos limites na lei autorizadora, acordam as partes por fim ao conflito. O fato jurídico transacional também possui em um primeiro momento eficácia constitutiva de uma nova relação jurídica não litigiosa, porquanto formada através do consenso entre as partes envolvidas. O cumprimento desta nova obrigação importa no desencadeamento dos efeitos extintivos da transação, a que alude o art. 156, inciso III, do CTN, sobre a relação jurídica originária inserida pelo lançamento.

Corroborar a assertiva de Pontes de Miranda que “a Transação, de regra, não é novatória” (MIRANDA, 2003, p. 205). Para o autor a novação caracteriza-se pelo efeito constitutivo de uma nova dívida acrescida de um *plus* que é a extinção automática da dívida anterior.

De maneira oposta, sustenta-se que a transação não representa a substituição de uma obrigação originária por nova obrigação, mas a

configuração de relação jurídica diversa sobre o mesmo objeto, que pode ter por efeito a extinção da obrigação originária, todavia este efeito é conseqüente ao cumprimento de seus termos e não derivado da pura e simples entrada no mundo jurídico do fato jurídico transacional, ou seja, os efeitos extintivos do vínculo na transação são condicionais e não automáticos.

Dada a estrutura jurídica inerente ao instituto, pode-se conceber que em caso de inadimplemento a relação jurídica transacional perca sua eficácia ressurgindo a pretensão da Administração ao crédito tributário conforme constituído pelo lançamento. Se houvesse a imediata extinção da obrigação originária pela inserção de nova obrigação (como ocorre na alteração do lançamento), na hipótese do inadimplemento dos termos a que se comprometeu o contribuinte caberia à Administração apenas executar o crédito nos termos do negócio transacional que, em essência, deixaria de ser transação para configurar novação.

Em vias conclusivas, a transação tributária configura fato jurídico que insere uma norma no sistema jurídico visando encerrar um litígio que tornava resistida a pretensão do Estado ao crédito tributário, constituindo, por meio de concessões recíprocas realizadas nos estritos limites autorizados por lei específica, uma nova relação jurídica entre fisco e contribuinte cujo cumprimento pelo sujeito passivo importará na extinção do crédito originário (conforme constituído pelo lançamento), nos termos do art. 156, inciso III, do CTN.

CONCLUSÃO

O trabalho, abordando o sistema jurídico como um todo dotado de uma unidade homogênea, parte da transação civil – tida como negócio jurídico bilateral, no qual os interessados acordam, por meio de concessões recíprocas, encerrar controvérsia sobre determinada relação jurídica – para construir as bases para aplicação deste instituto no Direito Tributário.

A investigação envereda pelo aspecto obrigacional do Direito Tributário para identificar que a transação tomará como objeto a obrigação tributária – relação jurídica que atrela o Fisco e Contribuinte, na qual o segundo é titular do dever jurídico de entregar determinada quantia em dinheiro ao primeiro, que ostenta a titularidade do direito subjetivo a esta prestação – visando eliminar uma controvérsia surgida neste plano plúrimo de interesses jurídicos.

A Transação Tributária representa, portanto, um mecanismo alternativo ao processo tributário – fruto da jurisdição como elemento interno do sistema jurídico que garante a eficácia das normas jurídicas pelo emprego da coação estatal - na solução de controvérsias surgidas no

interior das relações jurídicas tributárias, figurando o conflito como fato jurídico que autoriza sua realização.

Aprofundando a análise apresenta o lançamento como processo de constituição do vínculo tributário que encerra em si tanto incidência *stritu sensu* - tida como processo pertinente à construção da proposição jurídica geral e abstrata levada a termo pelo agente competente – quanto à subsunção – descrição do evento que ostenta as características presentes na hipótese normativa –, colocando-o como potencial fonte de controvérsias tributárias resultantes do caráter dialógico subjetivo de construção de sentido do discurso jurídico. Neste caminho tortuoso, a Transação Tributária figura como uma ferramenta para a eliminação de controvérsia, de forma a tornar certa a relação jurídica tributária por meio da introdução do consenso no processo de positivação, alterando o lançamento originário e abrindo caminho para o cumprimento espontâneo da obrigação.

Em última análise aborda as características da alteração do lançamento para posicionar que as hipóteses que autorizam a revisão do ato-norma de constituição do vínculo tributário vinculam-se com o controle de legalidade dos atos administrativos, configurando um exercício de competência para extirpar do sistema o ato viciado substituindo-o por um novo ato conforme. Sobre este escólio defende-se que a transação se afasta daquelas hipóteses, pois não pressupõe um vício de validade do ato, configurando-se em autorização para constituição de uma nova norma individual e concreta não litigiosa, produto do consenso no espaço de disponibilidade conferido pela lei autorizadora, que não tem como efeito imediato a extinção do vínculo antecedente constituído pelo lançamento (efeitos desconstitutivos imediatos), advindo a extinção da obrigação do cumprimento de seus termos (efeitos extintivos).

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Clarisse Von Oertzen de. **Incidência jurídica, teoria e crítica.**

São Paulo: Noeses, 2011.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária.** 6. ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____. **Uma introdução à ciência das finanças.** 15. Ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 5. ed., São Paulo: Noeses, 2010.

- BEVILAQUA, Clovis. **Direito das obrigações**. Campinas-SP: Red livros, 2000.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. São Paulo: EDIPRO, 2011.
- BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**, vol. IV: Lançamento Tributário, Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- BRASIL. Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966, **Código Tributário Nacional**. Presidência da República. Portal Online. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 15 de set. 2012.
- CARNELUCCI, Francesco. **Instituições do processo civil**. Trad. Adrián Sotero De Witt Batista, Campinas: Servanda, 1999.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed., São Paulo: Malheiros, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- _____. **Direito tributário, fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2010.
- _____. **Direito tributário, linguagem e método**. 2.ed., São Paulo: Noeses, 2008.
- CONRADO, Paulo César. **Processo tributário**. 2. ed., São Paulo: quartierlatin, 2007.
- CRETELLA JÚNIOR, José. **Droit administratif comparé**, São Paulo : Editora da Universidade de São Paulo, 1973.
- DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. 2. Ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- DINIZ, Maria Helena. **Tratado teórico e prático dos contratos** vol. V.6. ed., São Paulo: Saraiva, 2006.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 19. Ed., São Paulo: Atlas, 2006,
- FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro** vol. I. 3. ed., São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Curso de direito administrativo**. 7. ed., São Paulo: Malheiros, 2004.

- GARCIA, Hamilcarde; NASCENTES Antenor. **Dicionário contemporâneo da língua portuguesa** Caldas Aulete Vol. V. 4. ed., Rio de Janeiro: Delta, 1985,.
- HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. 2. Ed., São Paulo: QuartierLatin, 2010.
- JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- LOPES, Miguel Maria de Serpa. **Curso de direito civil** vol. II. 5. ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2000.
- _____. **Curso de direito civil** vol. III. 5. ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2001.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed., São Paulo: Malheiros, 2007.
- MENDONÇA, Manoel Inácio Carvalho de. **Doutrina e prática das obrigações ou tratado geral dos direitos de crédito**. 4. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1956.
- MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de direito privado tomo I**. Campinas: Bookseller, 1999.
- _____. **Tratado de direito privado tomo XXV**. Campinas: Bookseller, 2003
- MONTEIRO, Washington de Barros, **Curso de direito civil** vol. V. 34. ed., São Paulo: Saraiva, 2003.
- PAULSEN, Leandro. **Direito tributário Constituição e Código Tributário Nacional à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 11. Ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.
- RÁO, Vicente. **Ato jurídico**. 4. ed., São Paulo: RT 1999.
- RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo administrativo tributário**. 3. Ed., São Paulo: Malheiros, 2008.
- SANTOS, João Manuel de Carvalho, **Código civil brasileiro interpretado** vol. XIII. 12. ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1985.
- THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil** vol. I. 50. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- TOMAZINI DE CARVALHO, Aurora. **Interpretação e aplicação do Direito**. In HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson. VilemFlusser e Juristas : comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2009.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 2. ed., São Paulo: Noeses, 2008.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito civil: teoria das obrigações e teoria geral dos contratos**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 2002.

VERGUEIRO, Camila Campos. **Obrigação tributária – O processo de positivação e as Causas Suspensivas de sua Exigibilidade**. São Paulo: QuartierLatin, 2009.