

# INTERPRETAÇÃO JUSTA E TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA<sup>1</sup>

Tiago Vasconcelos Severini<sup>2</sup>

Mestrando em Direito pela Universidade Gama Filho/RJ;  
Professor do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

**RESUMO:** Partindo de uma análise das entranhas da linguagem e das influências de suas peculiaridades no processo interpretativo - de modo a justificar a inevitabilidade dos constantes conflitos entre contribuintes e a Administração Tributária -, o presente trabalho denota o esforço em investigar o cabimento e os limites à aplicação da transação em matéria tributária no Direito brasileiro, a fim de contribuir para do Projeto de Lei Geral de Transação Tributária, que tramita no Congresso Nacional.

**PALAVRAS-CHAVE:** Transação. Direito Tributário. Filosofia da Linguagem. Teoria da Argumentação. Princípio da Eficiência.

**SUMÁRIO:** 1 A textura aberta da linguagem e os percalços do processo interpretativo 2 Interpretação e subjetividade 3 Habermas e a justeza da interpretação 4 Conflitos interpretativos e a transação 5 O poder de tributar e sua natureza instrumental 6 O princípio da eficiência 7 Relativização da indisponibilidade do poder de tributar 8 Transação em matéria tributária 9 Transação e a Lei de Responsabilidade Fiscal

## 1 A textura aberta da linguagem e os percalços do processo interpretativo

Considerando o direito positivo como o conjunto de enunciados prescritivos (mensagem) a partir dos quais pretende o Estado (emissor) disciplinar as condutas intersubjetivas dos administrados (receptor), é inevitável constatar a sua inserção em um processo comunicacional.

Admitindo-se, dessa maneira, a natureza comunicacional inerente ao fenômeno do direito, assume papel extremamente relevante o estudo da linguagem, na medida em que todas as peculiaridades a essa relativas não de ser consideradas para fins de transmissão das mensagens normativas, conforme leciona Struchiner (2002, p. 7):

Como o direito se instrumentaliza por meio da linguagem, aquilo que pode ser realizado pelo direito vai estar sujeito às restrições do seu instrumento operacional. Em outras palavras, as limitações da linguagem vão refletir diretamente na possibilidade de concretização dos propósitos do direito.

Suscitamos, pois, a presente abordagem do direito positivo sob o ponto de vista da linguagem mediante a qual ele se manifesta, a fim de que os percalços do fenômeno de aplicação do direito sejam compreendidos com mais precisão, assim como o papel de destaque do processo interpretativo nesse contexto.

<sup>1</sup> Enviado em 28/8, aprovado em 23/11/2009, aceito em 11/6/2010.

<sup>2</sup> E-mail: tiago.severini@gmail.com.

Iniciemos pela unidade fundamental, a célula de qualquer língua, qual seja: o signo, que pode ser definido como um ente a partir do qual se infere a presença de outro, desde que tal associação seja culturalmente reconhecida e sistematicamente codificada. Pode-se dizer, nessa esteira, que há signo toda vez que um grupo humano decide usar algo como veículo de outra coisa. Exemplifica o exposto Humberto Eco, em *Tratado Geral de Semiótica* (2005, p. 12):

Eis como até eventos provenientes de uma fonte natural podem ser entendidos como signos: de fato, existe uma convenção que estabelece uma correlação codificada entre uma expressão (o evento percebido) e um conteúdo (a sua causa ou o seu efeito possível). Um evento pode ser o significante de sua própria causa ou efeito, desde que estes não sejam de fato perceptíveis. A fumaça não funciona como signo para o fogo se o fogo for percebido juntamente com ela; mas ela pode ser o significante de um fogo não perceptível, desde que uma regra socializada tenha necessária e comumente associado a fumaça ao fogo.

Acrescenta Hjelmslev (1975) que um signo não é uma entidade semiótica fixa, mas o local de encontro de elementos mutuamente independentes, oriundos de dois sistemas diferentes e associados por uma correlação codificante. Conclui, dessa maneira, que, criteriosamente, não haveria de se falar em signo, mas em funções sígnicas, na medida em que não se trata de uma característica intrínseca ao elemento, mas ao emprego que se faz dele.

Com base nos esclarecimentos acima, pode-se depreender, pois, que a codificação consiste no fornecimento de regras para a geração de signos correspondentes a ocorrências concretas no curso da interação comunicativa. Em outras palavras, o código consiste na regra que associa alguns elementos do sistema “a” a elementos do sistema “b” ou do sistema “c”. Essa regra estabelece que uma dada série de sinais, uma vez associados, correspondem a uma dada resposta.

Portanto, enquanto um signo estabelece a correlação entre um elemento abstrato do sistema da expressão e um elemento abstrato do sistema de conteúdo, atua o código no estabelecimento de correlação entre o plano da expressão e o plano de conteúdo.

Progredindo na análise da estrutura linguística, havemos de suscitar Metz (2005), que destaca ser um texto o resultado da coexistência de uma série de códigos. Exemplifica com a expressão “voulez-vous tenir ceci, s’il vous plaît?” e assinala como, nessa frase, pelo menos dois códigos estão agindo: um é o da língua francesa; o outro; o código da cortesia. Sem este último ninguém entenderia exatamente o que significa “s’il vous plaît”, ocorrendo, então, uma interpretação ingênua.

Como consequência de tal verificação, há de se compreender que um mesmo significante pode se prestar, atendendo a distintos códigos e funções sígnicas - como é corriqueiro em qualquer língua - a transmitir mensagens diferentes. Daí advém a

noção de imprecisão da linguagem, no sentido de que se sujeita a uma série de fatores subjetivos capazes de causar ruídos na transmissão da mensagem entre o emissor e o receptor (intérprete).

Inserese, enfim, nessa esteira, a noção de “textura aberta” da linguagem, proposta originalmente por Waismann (1971), segundo o qual os conceitos empíricos não se encontram plenamente delimitados (*i.e.*, exaustivamente definidos), de modo que nenhum conceito possui um alcance de tal modo determinado que afaste dúvidas quanto ao seu significado.

Isso porque, não sendo automática e direta a referibilidade entre os signos e os elementos do mundo real que o emissor pretendeu representar ao lhes empregar, pode-se concluir serem as possibilidades interpretativas de certo conceito produto da multiplicação da imprecisão de cada um dos signos componentes do contexto em que aquele (o conceito) se insere.

Como afirma Schauer (1998, p. 36), com tato poético, “a textura aberta é essa característica indelével da linguagem, a consequência do confronto entre uma linguagem fixa e um mundo desconhecido em constante mudança”.

Assim, como decorrência das próprias limitações da linguagem, não é possível, por mais exaustiva que seja a definição de certo conceito, eliminar por completo a possibilidade de este ser vago.

Investigando tal característica, constata Waismann (1971) que os conceitos possuem, além de um núcleo consistente - que não enseja dúvidas quanto aos objetos do mundo real que a ele correspondem - uma “região cinzenta”, que suscita dúvidas sobre a abrangência de certos elementos empíricos.

Nesse contexto, evidencia-se inalcançável a completude descritiva pretendida pelo direito no que tange à regulação das condutas interpessoais, como esclarece Hart (1998, p. 67):

As regras não podem ser conhecidas de forma absoluta porque não temos como verificá-las em todas as situações. [...] Da mesma forma, não sabemos todas as ocasiões em que uma regra é verdadeira ou pode ser aplicada com total segurança, porque as palavras que compõem as regras podem apresentar uma região de penumbra onde não é claro se elas se aplicam ou não. Assim, as regras não se encontram definidas para todas as ocasiões que podem surgir.

Depreende-se, a partir de tais lições, que não é acessível ao legislador, ao redigir certo enunciado, imaginar todos os casos a que será aplicável a regra que pretendeu veicular.

Dessa maneira, reforça-se a relevância do esforço interpretativo do aplicador do direito, não somente na tentativa de alcançar a intenção de que se reveste o corpo

normativo (interpretação teleológica), mas, sobretudo, na contextualização daquele enunciado ao ordenamento, a fim de que a sua aplicação possa preservar coerência sistêmica com o conjunto de enunciados em que se insere (interpretação sistemática) e atender ao pressuposto de eliminação de lacunas normativas.

Nessa esteira, mostra-se relevante compreender que a norma jurídica não guarda correspondência com o enunciado prescritivo. Isto é, não podem ser confundidos texto (em sentido estrito) e norma, sob pena de a aplicação dos enunciados prescritivos, de modo individualizado, conduzir a resultados incoerentes e, por que não, paradoxais.

Atrela-se, pois, a noção de interpretação sistemática à dissociação entre texto e norma, visto que, caso se pretendesse atribuir a cada dispositivo componente do direito positivo um caráter normativo singular, inviabilizar-se-ia a preservação da imprescindível homogeneidade sistêmica.

## 2 Interpretação e subjetividade

Evidenciada a inevitável intervenção da interpretação nos processos de produção de normas jurídicas, passemos a dispor sobre a discricionariedade a que se sujeita a interpretação e sua validade.

Ap princípio, há de se destacar a ambiguidade do vocábulo “interpretação”, na medida em que é empregado tanto para designar o processo de criação das normas jurídicas, a partir dos enunciados prescritivos, quanto o produto final da atividade interpretativa.

Adotaremos, nessa esteira, como objeto de análise, a interpretação como processo, visto que seu produto, de acordo com as premissas adotadas, confunde-se com a própria norma jurídica.

É exatamente a esse ponto que pretendemos chegar: deixar sedimentado que a norma jurídica nada mais é que a interpretação (dessa vez, enquanto produto) construída pela mente do intérprete a partir do contato sensorial com os enunciados prescritivos constantes do direito positivo.

Mais uma vez, afirmamos que a fundamental importância de que seja claramente compreendido o fenômeno de produção da norma jurídica – e, como consequência, afastada definitivamente a noção de que o trabalho de aplicação do direito por meio da subsunção se basearia em mera sobreposição de peças, sem que, nessa atividade, houvesse qualquer influência subjetiva – consiste no fato de que somente a consciência de que uma série de fatores subjetivos influenciam inevitavelmente a produção das normas jurídicas pelo intérprete pode fazer com que este adote parâmetros tais que permitam atenuar a desproporção entre os critérios interpretativos fornecidos pelo sistema àqueles já intrínsecos a seu âmago.

Partindo de tais esclarecimentos, evidencia-se o elevado grau de subjetividade do processo interpretativo, a ponto de afirmar Guastini (1995, p. 101), filiando-se à escola expressiva da linguagem, que “interpretar não é descrever, mas decidir o significado dos textos normativos”.

Inserir-se, nesse contexto, a dicotomia entre as teorias designativa e expressiva da Filosofia da Linguagem, bem explicitada por Medina (2007, p. 51-52):

A diferença central entre a tradição designativa e a expressiva é a diferença entre duas estratégias que competem entre si na teoria semântica: extensionalismo e intensionalismo. O que caracteriza a perspectiva semântica da tradição designativa é uma abordagem extensional que identifica o significado de um termo com sua extensão, isto é, aquilo do qual o termo é verdadeiro, com a região do mundo que corresponde a ele (seja ele um indivíduo ou conjunto de indivíduos, uma propriedade ou um conjunto de propriedades). Em contraste com o extensionalismo da tradição designativa, a tradição expressiva argumenta que os significados não residem no que existe lá fora independentemente da linguagem, mas sim, no que é criado ou constituído pela linguagem. Como alternativa à atitude objetivista centrada em torno da denotação ou extensão, a tradição expressiva propõe uma atitude subjetivista que foca as conotações dos termos. De acordo com este ponto de vista subjetivista, o significado de um termo é dado em sua intenção: o conceito que ele expressa, não o conjunto de entidades aos quais ele se refere. Focando em intenções e aspectos subjetivos da linguagem, a tradição expressiva retrata a linguagem como uma expressão da subjetividade humana, um desdobramento de perspectivas humanas. De acordo com a abordagem expressiva, em vez de ser a mente “o espelho da natureza”, é na realidade o mundo lá fora como aparece a nós - como ele é retratado na linguagem - que é um reflexo da atividade criativa da mente humana e seu uso da linguagem.

Portanto, o processo interpretativo, de acordo com a linha da escola expressiva - que acabou por prevalecer sobre a designativa no âmbito da Filosofia da Linguagem e com repercussão sobre outros campos científicos - não consiste na extração de significação a partir do texto de lei, mas na sua produção, razão pela qual se sujeita, inevitavelmente, a uma série de fatores subjetivos que acometem o intérprete.

Isso porque os aspectos sociais, culturais e econômicos que conformam o modo de pensar de todo ser humano inevitavelmente influenciam a significação a ser produzida por sua mente.

Como esclarece Greco (2000, p. 98):

O intérprete não é mais alguém que apenas “diz o que está” previsto na lei. O intérprete passa a ser o canal de ligação entre as demandas sociais (a realidade a ser modificada na busca dos fins e resultados) e as previsões estratificadas na lei. Ele passa a ter um papel ativo (e não mais neutro), numa verdadeira “construção” de uma solução jurídica, cuja adequação e compatibilidade não estão mais na letra fria da lei, mas nas necessidades e finalidades socialmente relevantes.

Como se pode constatar sem grandes esforços, a admissão de que a interpretação se fundamenta em um processo de produção de significação (escolha/decisão), e não

de mera extração de conteúdos prontos (descrição), e conduz a uma relativização das noções de segurança jurídica e de impassibilidade do julgador (como intérprete).

A diversidade de possibilidades interpretativas inerentes a qualquer texto é tal que inspirou Valéry, em célebre frase, a afirmar que “il n’y a pas de vrai sens d’un texte”, o que, em uma tradução livre, pode corresponder a “não há sentido verdadeiro de um texto”.

Na mesma direção aponta Popper (1982), segundo o qual uma interpretação não há de ser aferida quanto à sua veracidade, mas quanto ao seu êxito no alcance de coerência textual, sem a qual torna-se refutável.

Em face do exposto, acreditamos que a intervenção do “universo pessoal” do intérprete sobre o processo de produção de significação não nos parece, por si só, contaminar a integridade do sistema, hipótese em que padeceria de vício de validade.

Isso porque não se pode confundir a influência subjetiva - de caráter inevitável, que acomete qualquer processo interpretativo - com alguma espécie de deturpação a ser realizada, intencional e arbitrariamente, pelo intérprete.

Contudo, tal distinção é bastante sutil e de difícil detecção, visto que, em geral, o intérprete não expõe o arcabouço valorativo em que se baseou; e, ainda que o pretendesse, não seria capaz de apontá-lo em sua completude.

Portanto, há de se perceber que, sendo o processo interpretativo permeado por uma série de fatores de caráter subjetivo, pode-se atribuir-lhe certos contornos discricionários, na medida em que, dentre muitas soluções cabíveis, escolhe o intérprete a que, sob o seu ponto de vista, melhor adéqua o quadro normativo ao problema que se lhe apresenta.

Tal discricionariedade, contudo, não há de ser confundida com uma plena liberdade interpretativa, como se pudesse o intérprete construir uma norma jurídica que atenda a um pré-convencimento ou mesmo a uma ideologia ou interesse próprio.

O questionamento que se apresenta, nessa seara, é o seguinte: o que é uma interpretação justa?

Para se responder a tal indagação, deve-se enfrentar a dificuldade de controle da atuação abusiva do intérprete, uma vez que, conforme apontado acima, é deveras sutil a distinção entre essa modalidade de interpretação e um processo interpretativo escorreito - apesar de salpicado, obviamente, de influências subjetivas, mas não na qualidade de uma manipulação consciente/intencional.

Sobre a validação de interpretações, esclarece Eco (2005, p. 75-76):

Um texto é um dispositivo concebido para produzir seu leitor-modelo. Repito que esse leitor não é o que faz a “única” conjetura “certa”. Um texto pode prever um leitor-modelo com o direito de fazer infinitas conjeturas. O leitor empírico é apenas um agente que faz conjeturas sobre o tipo de leitor-modelo postulado pelo texto.

Como a intenção do texto é basicamente a de produzir um leitor-modelo capaz de fazer conjecturas sobre ele, a iniciativa do leitor-modelo consiste em imaginar um autor-modelo que não é o empírico e que, no fim, coincide com a intenção do texto. Desse modo, mais do que um parâmetro a ser utilizado com a finalidade de validar a interpretação, o texto é um objeto que a interpretação constrói no decorrer do esforço circular de validar-se com base no que acaba sendo seu resultado.

Segundo Humberto Eco, a interpretação é validada pela tentativa do intérprete de se colocar na figura do destinatário imaginado pelo emissor da mensagem, a fim de que, sob tal posição, possa aproximar-se da intenção do autor.

Assim, uma interpretação teleológica válida seria aquela na qual o intérprete, posicionando-se como o leitor imaginado pelo emissor da mensagem, busca visualizar a intenção do autor.

Trazendo novamente a discussão para o âmbito jurídico, Lima (2004) propõe, face à dificuldade de se avaliar se o grau de interferência subjetiva na produção de significação, a existência de um controle com base no produto da interpretação e não no processo, de modo que a norma seja considerada válida à medida de sua compatibilidade com o sistema do direito positivo.

Portanto, é no campo da validade da norma jurídica produzida pelo intérprete que ela pretende resolver a problemática referente ao controle do processo interpretativo, com vistas a evitar que a influência dos aspectos subjetivos possa ensejar resultados arbitrários e desconformes à unidade e coerência sistêmica do direito positivo.

Em outras palavras, uma interpretação (produto) será válida na medida em que se revelar coerente com o contexto sistêmico (ordenamento jurídico) no qual se insere. Assim, certa interpretação pertencerá ao mundo do direito (será válida) desde que apresente compatibilidade com o sistema que lhe contextualiza.

Explicita-se, desse modo, a importância de que, após realizado o primeiro contato com a literalidade textual e enfrentado o processo gerativo do significado dos enunciados isoladamente considerados, o intérprete integre os conteúdos obtidos com a finalidade de produzir unidades completas de significação para as mensagens deonticas.

A significação obtida com o isolamento do arcabouço normativo é apenas um conteúdo mínimo, irreduzível, do dever-ser. Sua completude perante o sistema é parcial: representa mero vencimento de um ciclo de um processo exegético, que passa, a partir de então, a experimentar novo intervalo de indagações atinentes ao que poderíamos chamar de esforço “de contextualização”.

### 3 Habermas e a justeza da interpretação

Não obstante o exposto, parece-nos claro que, embora seja de grande auxílio, o parâmetro da validade, como compatibilidade sistêmica, não é capaz de fornecer uma resposta definitiva sobre a justiça ou não de determinada interpretação.

Aliás, tal validação por coerência sistêmica é, a rigor, uma pretensão inalcançável, tanto mais quanto maior for a complexidade e a dispersão sistemática dos enunciados prescritivos.

Essa é a objeção apresentada por Habermas (2003, p. 281), para quem a correção das manifestações interpretativas dos juízes não deve se amparar na noção idealizada de coerência sistêmica, mas no parâmetro da aceitabilidade racional dos juízos, sob a ótica da qualidade dos argumentos e do processo de argumentação.

A correção dos juízos normativos não pode ser explicada no sentido de uma teoria da verdade como correspondência, pois direitos são uma construção social que não pode ser hipostasiada em fatos. “Correção” significa aceitabilidade racional, apoiada em argumentos. Certamente a validade de um juízo é definida a partir do preenchimento das condições de validade. No entanto, para saber se estão preenchidas, não basta lançar mão de evidências empíricas diretas ou de fatos dados numa visão ideal: isso só é possível através do discurso - ou seja, pelo caminho de uma fundamentação que se desenrola argumentativamente.

Diferentemente dos pressupostos das teorias coerenciais, como denomina o autor - segundo as quais o próprio direito possuiria uma potencial estabilização interna, a ser identificada pelo juiz-Hércules, altamente qualificado tanto por conhecimentos e habilidades profissionais como por virtudes pessoais -, Habermas adota como premissa a ideia de que, ao reconstruir racionalmente o direito vigente, o juiz toma de empréstimo o ato de fundação da constituição e da prática dos cidadãos que participam do processo constitucional.

Nesse sentido, além de refutar a ideia de que o próprio sistema proveria um fim natural para o encadeamento interpretativo coerente, a servir de parâmetro para a correção do processo e a validação da interpretação alcançada, o autor pretende construir um modelo interpretativo coerente com sua própria teoria constitucional.

Em outras palavras, pretende alcançar um processo interpretativo referível ao caráter democrático da Constituição como fruto do processo deliberativo por ele descrito através do modelo do agir comunicativo.

Sendo a Constituição fruto de processo de negociação e harmonização de entendimentos dos cidadãos - que, ao se reconhecerem como atores sociais, procuram uma solução solidária para construir as obrigações relevantes para a integração social -, a interpretação emanada do juiz deve, face às partes do processo, refletir o acordo racionalmente motivado dos cidadãos atuantes no processo de construção constitucional.

Nesse contexto, a ideia de correção interpretativa de Habermas adquire perfeita coerência com a sua noção de justiça, compreendida como o produto do processo deliberativo pleno.

Trazendo tal noção para a interpretação exercida no âmbito da atividade jurisdicional, tem-se que as normas processuais proverão às partes a atuação deliberativa, culminando a lide com uma decisão que, por seus argumentos, terá a sua justiça identificada racionalmente pelas partes.



Desse modo, segundo a teoria da atuação jurisdicional habermasiana, a interpretação do juiz somente alcança validade “quando os argumentos se condensam de tal maneira num todo coerente, e no horizonte de concepções básicas ainda não problematizadas, que surge um acordo não coercitivo sobre a aceitabilidade da pretensão de validade coercitiva” (HABERMAS, 2003, p. 282).

Percebe-se, a partir do exposto, que, para o autor, a consequência do caráter ideológico ou metafísico da noção de validade como coerência sistêmica é a justificação da validade com base no poder emanado pelo intérprete competente (juiz).

Assim, a busca da interpretação correta, para Habermas, pauta-se na intenção de se construir um modelo interpretativo dissociado da emanção de poder pelo intérprete.

Criticando, portanto, a associação entre a validação de interpretações e a manifestação de poder, ele cria um modelo de validade alicerçado no acordo racional das partes sobre os argumentos e o processo argumentativo adotados pelo juiz:

A expressão “acordo racionalmente motivado” pretende fazer jus a esse resto de facticidade: nós atribuímos a argumentos a força de “mover”, num sentido não psicológico, os participantes da argumentação a tomadas de posição afirmativas. (ibid.)

Destrinchando o modelo habermasiano, cumpre acentuar que se faz necessário, para se validar a interpretação alcançada, que as partes reconheçam racionalmente a qualidade dos argumentos e do processo argumentativo empregado quanto à questão material e também a observância das normas processuais aplicáveis como *iter* para se obterem os subsídios fáticos para a argumentação.

Dessa maneira, a interpretação válida, para Habermas, certamente seria uma das possíveis soluções sistemicamente coerentes (e não a única), mas amparada, ainda, pelo acordo racional entre as partes e o juiz quanto ao seu conteúdo argumentativo.

Percebe-se, pois, diante do exposto, uma mitigação da noção de que seria possível alcançar uma solução justa (ou correta) para as problemáticas interpretativas, assegurada a partir da prestação jurisdicional exercida pelo juiz-Hércules.

Como se verá, a compreensão de que a interpretação emanada pelo juiz não decorre da identificação de uma solução correta interna ao sistema, mas de uma construção instável, fornece importantes subsídios para que, mediante um menor dispêndio de recursos públicos, possam as partes pactuar racionalmente (transacionar) - por meio de processo alternativo, mas cuja qualidade seja afirmativamente avaliada por elas - uma solução para a divergência interpretativa enfrentada.

#### 4 Conflitos interpretativos e a transação

Se as próprias características da linguagem já delineadas ensejam uma série de influências subjetivas ao processo interpretativo, muito mais obstáculos apresentam-se à interpretação de um sistema complexo, como o Direito Tributário pátrio.

Isso porque o grande volume normativo e a dispersão de enunciados ao longo do ordenamento pátrio – dentre outros elementos a contribuir para a complexidade – também hão de ser considerados fatores relevantes para se determinar o grau de dificuldade interpretativa das normas tributárias.

Tendo em vista tais circunstâncias, explica-se a existência dos muitos pontos de divergência interpretativa entre os contribuintes e a Administração Tributária, que se colocam perenemente em posição de confronto, seja em processos administrativos ou em discussões judiciais.

Além disso, a demonstrada inexistência de uma solução justa ou correta, intrínseca ao conflito, que possa ser identificada e extraída pelo juiz intérprete, revela certo grau de imprevisibilidade e insegurança, para ambas as partes, quanto ao desfecho dos embates administrativos e judiciais acerca da interpretação da legislação tributária.

Nesse contexto, resta nítida a relevância do instituto da transação em matéria tributária, na medida em que consiste em instrumento apto a possibilitar às partes (contribuintes e Administração Tributária) a composição dos conflitos interpretativos, sem a necessidade do dispêndio de tempo e de recursos que as discussões administrativas e judiciais proporcionam a ambas, nem da assunção do ônus da imprevisibilidade que elas proporcionam.

A transação é negócio jurídico bilateral pelo qual as partes interessadas, ao fazerem concessões mútuas, previnem ou extinguem obrigações litigiosas ou duvidosas.

Trata-se, portanto, de uma composição entre interessados sobre seus direitos, em que cada qual abre mão de parte de suas pretensões para cessar as discórdias. É uma solução contratual da lide, pois as partes são levadas a transigir pelo desejo de evitar um processo cujo resultado eventual será sempre duvidoso.

Nesse contexto, cumpre notar que o potencial de atuação como meio de resolução eficiente de controvérsias interpretativas se manifesta na Exposição de Motivos do Projeto de Lei Geral de Transação Tributária:

De fato, o Anteprojeto prevê o julgamento por um órgão técnico especializado, único apto a lidar com a grande complexidade da legislação tributária pátria, garantindo, assim, a resolução eficiente, segura e justa dos litígios tributários. Além disso, terá efeitos significativos para aliviar o Poder Judiciário e as instâncias administrativas de julgamento, diminuir a litigiosidade na aplicação da legislação tributária, permitir a maior eficiência na arrecadação dos tributos e o aumento do cumprimento voluntário das obrigações tributárias, com a eliminação dos desperdícios públicos decorrentes da sistemática em vigor.

Desse modo, pode-se afirmar que a inserção da possibilidade de transação no sistema tributário brasileiro configuraria um novo paradigma na relação entre a Administração Tributária e os contribuintes, que deixariam de se confrontar indefinidamente e arcar

com os custos e a insegurança que essa condição lhes proporciona, para passarem a compor as posições divergentes, a fim de estabilizá-las em um patamar razoável para ambas as partes.

Nas palavras da Exposição de Motivos do Projeto de Lei Geral de Transação Tributária, “o escopo do Anteprojeto é o de constituir nova relação entre a Administração Tributária e os contribuintes, possibilitando que as duas partes, mediante entendimento direto, alcancem uma aplicação mais homogênea da legislação tributária”.

Face ao exposto, salienta-se a relevância e a conveniência da inserção do instituto da transação, no âmbito do Direito Tributário, a fim de atenuar a sobrecarga do Poder Judiciário e a insustentável condição dos contribuintes e da Administração Tributária, que se veem continuamente obrigados a se confrontar, em virtude de divergências interpretativas decorrentes da complexidade da legislação tributária e, sobretudo, dos próprios percalços inerentes à linguagem pela qual se comunica o direito para a regulação de condutas.

Entretanto, a possibilidade da transação em matéria tributária é alvo de significativa controvérsia, justificada por uma suposta antinomia entre a discricionariedade necessária à transação e a atuação vinculada pressuposta pelo princípio da indisponibilidade do poder de tributar.

Nossa tarefa, daqui para frente, será investigar as entranhas dessa suposta antinomia.

## 5 O poder de tributar e sua natureza instrumental

A função primeira do Estado é a satisfação das necessidades da coletividade, isto é, o alcance do bem comum.

Nesse sentido, atua o Direito como instrumento destinado a modular os comportamentos humanos no sentido do alcance das finalidades pretendidas pelo Estado.

Assim, é mister reconhecer que também as normas tributárias, embora destinadas imediatamente ao atendimento das necessidades financeiras do poder público, atrelam-se à atuação estatal orientada ao interesse da coletividade, de modo que, uma vez despidas do fim relativo ao alcance do bem comum, esvazia-se o conteúdo do seu interesse exacional.

Evidencia-se, portanto, o caráter instrumental da atividade fiscal, que decorre exatamente da necessidade de recursos financeiros para que o Estado possa atuar no alcance do interesse público.

Embora não se imponha a prerrogativa exacional como um dever estatal - visto ser possível, em tese, o alcance das finalidades essenciais mediante outros instrumentos além das exações tributárias, como é o caso das receitas originárias, por exemplo -,

está vinculado o agente administrativo a dispor de tal prerrogativa sempre que ela representar o caminho mais eficiente ao atendimento dos interesses da coletividade.

Conforme esclarece Hugo de Brito Machado:

Para aceitarmos a transação no Direito Tributário, realmente, basta entender que o tributo, como os bens públicos em geral, é patrimônio do Estado. Indisponível na atividade administrativa, no sentido de que na prática ordinária dos atos administrativos a autoridade dele não dispõe. Disponível, porém, para o Estado, no sentido de que este, titular do patrimônio, dele pode normalmente dispor, desde que atuando pelos meios adequados para a proteção do interesse público (MACHADO, 2001, p. 65).

Dessa forma, há de se constatar que o verdadeiro dever do Estado é a atuação destinada ao alcance do bem comum, isto é, a busca de suas finalidades essenciais, dentre as quais não se insere o poder de tributar *de per sí*.

Assim, o exercício do poder de tributar, na qualidade de instrumento para a busca do bem comum, só pode ser entendido como dever do Estado na medida da sua imprescindibilidade ao alcance das suas finalidades primeiras, o que deve ser aferido sob o balizamento dos princípios constitucionais.

Os princípios fundamentais afincados em nossa Carta Magna não de ser compreendidos, pois, como parâmetros para se avaliar o grau de imprescindibilidade da cobrança tributária para a consecução do interesse da coletividade.

## 6 O princípio da eficiência

Apartir da Emenda Constitucional nº 19/1998, o princípio da eficiência passou a ser previsto no texto constitucional no *caput* do artigo 37, embora, segundo entendimento maciço da doutrina administrativa pátria, já pudesse ser depreendido anteriormente.

Segundo Martins (2006, p. 31), “o princípio da eficiência pode ser definido como a obrigação da Administração Pública de utilizar os recursos do Estado com a maior pertinência e adequação possível em prol da sociedade”.

Confirmando tal entendimento, afirma Torres (2006, p. 83) que “a economicidade aparece também em íntimo relacionamento com a eficiência, pois significa sobretudo eficiente alocação de recursos, que possa levar ao maior proveito do Fisco com menor gasto operacional”.

Partindo da íntima relação entre a eficiência e a economicidade, acima referida, parece-nos salutar mencionar o conceito econômico de eficiência, sedimentado a partir do esforço teórico de Pareto (1896). Segundo o referido autor, certo resultado é eficiente se não for possível encontrar uma forma de melhorar a situação de uma pessoa sem piorar a de qualquer outra.

Partindo da noção econômica de eficiência, Rawls afirma que:

Um sistema de direitos e deveres na estrutura básica é eficiente se e apenas se é impossível mudar as regras, para redefinir o esquema de direitos e deveres, de forma a que cresçam as expectativas das pessoas representativas (pelo menos uma) sem que ao mesmo tempo diminuam as expectativas de algumas (pelo menos uma) outras pessoas representativas. (RAWLS, 1980, p. 70)

Nesse sentido, uma atuação da administração pública pode ser qualificada como ineficiente, estando, pois, em desconformidade com o princípio constitucional da eficiência, quando se mostra possível aumentar o grau de satisfação do interesse público sem que isso afronte os interesses privados dos administrados ou quando for possível aumentar o atendimento aos interesses dos administrados (ou reduzir a afronta a esses) sem que isso implique redução do grau de proveito da coletividade (interesse público).

Como bem leciona José Afonso da Silva:

A eficiência não qualifica normas, qualifica atividades. Numa ideia muito geral, eficiência significa fazer acontecer com racionalidade o que implica medir os custos que a satisfação das necessidades públicas importam em relação ao grau de utilidade alcançado. [...] Rege-se, pois, pela regra da consecução do maior benefício com menor custo possível. (DA SILVA, 2004, p. 685)

Percebe-se, portanto, que o princípio da eficiência impõe uma contínua busca pelo aperfeiçoamento da atuação administrativa, de modo a afastar do sistema os atos que, embora fielmente voltados ao alcance do interesse público, acabem por violá-lo mediamente, na medida em que não sejam instrumentalizados da forma mais adequada – leia-se, com o melhor custo-benefício.

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

Portanto, no caso de existir um instrumento alternativo mais eficiente (com menor custo-benefício) para o alcance de uma finalidade estatal, o princípio da eficiência torna inafastável a opção por ele em detrimento do instrumento ineficiente.

Analisando tal questão, propõe Batista Jr. uma síntese equilibrada de interesses públicos, ao destacar que uma atuação ineficiente não pode ser fundamentada na defesa do interesse público, pois é a ele contrária, na medida em que os recursos desnecessariamente despendidos em certa atividade deixarão de ser empregados em outras, em prol do interesse coletivo:

Na situação concreta, existe uma variedade de interesses públicos intervenientes e cabe à Administração Pública proceder a uma valoração comparativa a fim de orientar sua atuação no sentido de melhor atender ao bem comum, isto é, adotar a solução mais oportuna para o caso concreto. Este é o cerne do princípio da eficiência, que expressa o mandamento constitucional de se maximizar a prossecução do bem comum e, para tanto, exige a síntese equilibrada de interesses públicos. (BATISTA JR., 2002, p. 123-124)

Ressalte-se, contudo, que não se está aqui a sustentar a supremacia do princípio da eficiência administrativa sobre os demais - de modo que se possa, sob tal argumento, autorizar uma atuação administrativa eficiente mesmo que desconforme a princípios outros - mas a necessidade de que sejam eles ponderados, a fim de que se possa atenuar a rigidez de certos princípios tidos, por vezes, como intangíveis, quando sua inadequação às necessidades presentes constituir um obstáculo para a gestão eficaz dos interesses gerais.

Em outras palavras, não se trata do estabelecimento livre e desembaraçado de objetivos a partir de critérios de economia e eficiência, mas da conformação de uma finalidade imediata apta a possibilitar o atendimento do interesse público.

## 7 Relativização da indisponibilidade do poder de tributar

Uma vez esclarecida a natureza instrumental da prerrogativa exacional do Estado e a lógica que orienta o princípio da eficiência, há de se tecer algumas considerações sobre o princípio da indisponibilidade da cobrança do crédito tributário.

Isso porque, em se tratando a atuação fiscal de mero instrumento para o alcance do bem comum, impõe-se a relativização do conceito de indisponibilidade, de modo a restringi-lo aos limites da sua imprescindibilidade para a consecução do interesse da coletividade.

Nesse sentido, o poder de tributar é indisponível ao agente administrativo - face à atual inexistência de autorização legal para a transação -, mas disponível para a Administração Pública, na medida em que a ela se impõe o dever de utilizar o instrumento mais adequado ao alcance do interesse público, o que pode coincidir ou não com o exercício do poder de tributar.

Em outras palavras, desde que o Poder Público consiga, mediante instrumento diverso da imposição tributária, alcançar seus objetivos - ou, de modo ainda mais amplo, que o não exercício do poder de tributar se justifique pela adoção de um caminho mais eficiente para o atendimento ao interesse público - não há de se falar na indisponibilidade de tal prerrogativa.

Assim, uma vez prevista na legislação pátria a possibilidade de transação em matéria tributária, o poder de tributar, para o agente administrativo, passará a ser disponível - não por critérios discricionários, mas nos estritos limites dos requisitos e procedimentos previstos em lei, que assegurem sua atuação vinculada -, compatibilizando-se com o

dever da Administração Pública de optar por esse instrumento quando se revelar o mais eficiente ao alcance do interesse público.

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

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

Assim, pode-se concluir que uma interpretação sistemática do princípio da indisponibilidade do poder de tributar impõe que este seja relativizado, de modo que se possa, quando mais eficiente para o alcance das finalidades estatais, dispor a Administração Pública de instrumento alternativo.

## 8 Transação em matéria tributária

Dispõe o art. 171 do Código Tributário Nacional: “A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário”.

Estabelece, pois, o referido dispositivo, a possibilidade, desde que atendidos certos requisitos, de transação em matéria tributária.

Sob a ótica do Direito Tributário, o instituto da transação reveste-se de certas peculiaridades.

Segundo Baleeiro (1999), a transação em matéria tributária apresenta parentesco estrutural com o *concordato* tributário italiano, que autoriza uma espécie de contraditório entre a autoridade fiscal e o sujeito passivo antes do lançamento. Quando não há acordo após os debates, a autoridade lança o tributo, e o sujeito passivo usa as defesas cabíveis; mas se o acordo for alcançado, a autoridade tributária e o sujeito passivo assinam um documento, que toma o nome de *concordato fiscale*. Nesse caso, a autoridade tributária fica vinculada a efetuar o lançamento em consonância com os termos acordados, e o sujeito passivo fica impossibilitado de questioná-lo.

Para muitos, a transação em matéria tributária tem características que parecem lhe obstar a aplicação, na medida em que uma das partes do litígio é ente de direito público e que o objeto do litígio possui natureza, *a priori*, indisponível e, portanto, impassível de se tornar objeto de concessão por agente administrativo.

De tal modo entende Ferreira Jardim (2002), para quem a transação se afigura incompatível com as premissas concernentes à tributação, dentre elas a necessária discricionariedade que preside a transação e a vinculabilidade que permeia toda a função administrativa relativa aos tributos.

Tal entendimento é, de certa forma, compartilhado por Barros Carvalho (2004), para quem as concessões passíveis de serem autorizadas por lei ordinária devem ser interpretadas de modo restritivo, isto é, aterem-se às “obrigações ancilares”: não dizem respeito ao valor de tributo.

No entanto, as peculiaridades do Direito Tributário não nos parecem obstar a linha de entendimento, que vem sendo tecida ao longo do presente trabalho, segundo a qual a indisponibilidade do poder de tributar deve ser entendida de modo relativo, visto que, em face do princípio da eficiência administrativa, há de ser limitada pelos muros da imprescindibilidade da utilização deste instrumento para a atuação estatal eficiente no sentido da consecução do interesse público.

Desse modo, vislumbra-se ser exatamente o exterior de tais muros - isto é, os casos em que a atividade exacional não se demonstra ser o mais eficiente instrumento ao alcance do interesse público - o espaço de possível utilização da transação em matéria tributária.

Aliás, revela-se coerente com tal raciocínio a Exposição de Motivos nº 204/08, relativa ao Projeto de Lei Geral de Transação Tributária, que reiteradamente menciona a eficiência, evidenciando ser esse o fundamento precípua para a possibilidade de transação em matéria tributária, além de se preocupar com a finalidade essencial de alcance do interesse público:

O Anteprojeto vem no bojo de um conjunto de medidas destinadas à modernização da Administração Fiscal, para tornar sua atuação mais transparente, célere, desburocratizada e *eficiente*. [...]

Para a Fazenda Nacional, a vantagem [da transação] será a realização imediata de créditos tributários, sem os altos custos do processo judicial, que, sem dúvida, vem ao encontro do interesse público.

Assim, na medida em que a realização da transação, no caso concreto, mostre-se mais eficiente instrumento ao alcance do bem comum que o exercício do poder de tributar, e desde que atendidos os requisitos legais aplicáveis, entendemos dever o agente administrativo propor ao contribuinte a adoção de tal alternativa, já que “em algumas situações, é mais conveniente para o interesse público transigir e extinguir o litígio, do que levar este até a última instância, com a possibilidade de restar a Fazenda Pública a final vencida. Daí a possibilidade de transação”.

Demonstra-se, portanto, ser apenas aparente a incompatibilidade entre a previsão do art. 171 do CTN e o princípio da indisponibilidade do poder de tributar, mesmo porque as transações em matéria tributária somente gozarão de validade se adequadas aos princípios que lhes norteiam, em especial o da legalidade estrita e do interesse público.

Confirma tal afirmação o parágrafo único do artigo 1º do Projeto de Lei Geral de Transação, ao instituir o poder-dever de celebração da transação sempre que a sua realização atender ao interesse público:



Art. 1º Esta Lei estabelece as condições e os procedimentos que a União, por meio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e os sujeitos passivos de obrigação tributária deverão observar para a realização de transação, que importará em composição de conflitos ou terminação de litígio, para extinção do crédito tributário, nos termos dos arts. 156, inciso III, e 171, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

Parágrafo único. Em qualquer das modalidades de transação de que trata esta Lei, a Fazenda Nacional poderá, em juízo de conveniência e oportunidade, obedecidos os dispositivos desta Lei, celebrar transação, sempre que motivadamente entender que atende ao interesse público.

Desde que adstrita às hipóteses de disponibilidade relativa do poder de tributar - quais sejam, aquelas em que a utilização de instrumento outro se mostre mais eficiente ao alcance das finalidades essenciais do Estado -, entendemos ser perfeitamente compatível com os princípios constitucionais administrativos, financeiros e tributários a aplicação do instituto da transação em matéria tributária.

A realização da transação em matéria tributária revela-se viável, pois não é a natureza do interesse envolvido no litígio que deve ser entendida como fator determinante da possibilidade ou não de se aplicar o instituto da transação a um caso concreto, mas o grau de imprescindibilidade da utilização do instrumento jurídico considerado *a priori* indisponível na consecução das finalidades estatais no caso concreto.

## 9 Transação e a Lei de Responsabilidade Fiscal

Uma vez superada a questão relativa ao aparente conflito entre o princípio da indisponibilidade do poder exacional e a transação em matéria tributária, cumpre suscitar outra questão de basilar importância no contexto do presente trabalho: a abrangência do instituto da transação ao da renúncia de receita, o qual se sujeita às limitações impostas pelo art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000).

Dessa maneira, impõe-se realizar uma interpretação teleológica do referido dispositivo, a fim de que se possa alcançar a extensão de sua aplicabilidade e, assim, aferir-se o abarcamento ou não da transação por este dispositivo.

Nesse contexto, há de se apontar ser finalidade do dispositivo a “resistência a que haja renúncia indiscriminada de receita, de forma a evitar a concorrência predatória, bem como a insuficiência de recursos por parte de Municípios ou Estados, de forma a levá-los à impotência para cumprimento de suas obrigações”.

Também nos fornece dicas sobre o fim do supracitado artigo Moreira Neto (2001, p. 14), segundo o qual, “o conceito de renúncia de receita, para os efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal, compreende um extenso elenco em aberto, dada a extrema

dificuldade de se detectar expedientes imaginativos que reduzam a expectativa de arrecadação em troca de favores”.

Diante do exposto e da própria contextualização do dispositivo com o diploma normativo em que se insere, constata-se que este dispositivo pretende obstar a atuação irresponsável do administrador público no sentido de atribuir benefícios ao particular - obviamente como contrapartida de algum favorecimento econômico, ou mesmo de infraestrutura, para o território que jaz sob sua administração -, a despeito de implicações financeiras desfavoráveis a serem acarretadas ao ente federativo.

Em outras palavras, o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal pretende fornecer os parâmetros para que o administrador público proveja incentivos ao particular em troca do fomento econômico do ente federativo. Isto é: o dispositivo em questão almeja delimitar as situações em que a atuação - via de regra salutar - do governante no sentido de ajustar benefícios em troca de investimentos privados, em áreas particularmente relevantes para o ente federativo, implica prejuízo às finanças públicas.

O dispositivo possui como fim, portanto, evitar que o administrador público, ao negociar com o particular, invada o âmbito de indisponibilidade do bem público e, como consequência, atue de modo ineficiente.

Isso posto, pode-se perceber que os limites impostos à realização de renúncia de receita são exatamente os mesmos aplicáveis à possibilidade de transação em matéria tributária, de modo que, uma vez demonstrada a eficiência da opção pela transação - em detrimento da cobrança do crédito tributário integral - resta também afastada qualquer cogitação de desrespeito à Lei de Responsabilidade Fiscal.

Jaz, pois, evidente, que a realização de transação em matéria tributária, adstrita aos limites impostos por seus requisitos de validade, quais sejam, aqueles delimitadores do âmbito de disponibilidade do poder de tributar - hipóteses em que a transação se mostra o mais eficiente caminho para o alcance das finalidades estatais -, não implica qualquer violação à Lei de Responsabilidade Fiscal.

Certo, enfim, é afirmar que, uma vez extravasados os limites de validade da transação, poder-se-á imediatamente invocar o desrespeito à Lei de Responsabilidade Fiscal, na medida em que os muros delimitadores da indisponibilidade do poder de tributar - e, portanto, da impossibilidade de realização de transações - são exatamente os mesmos fixados por tal diploma normativo.

## FAIR INTERPRETATION AND TAX TRANSACTION

**ABSTRACT:** From an analysis of language characteristics and their influence on interpretation process - as a way to justify the unavoidable conflicts between contributors and Tax Administration - the present work represents an effort to investigate the possibility of transaction on tax matters in Brazil, in order to contribute to the General Law Project of Tax Transaction, which is being voted in Brazilian Congress.

**KEYWORDS:** Transaction. Tax Law. Language Philosophy. Argumentation Theory. Efficiency principle.

## Referências bibliográficas

ARAÚJO, Inês Lacerda. *Do Signo ao Discurso: Introdução à Filosofia da Linguagem*. São Paulo: Parábola, 2004.

ARROYO, Rosemary. *O Signo Desconstruído*. Campinas: Pontes, 1992.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARCELLOS, Ana Paula de. Alguns Parâmetros Normativos para a Ponderação Constitucional. In: BARROSO, Luís Roberto (Org.). *A Nova Interpretação Constitucional: Ponderação, Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 1996.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Transação no Direito Tributário, Discricionariedade e Interesse Público. *Revista Dialética*, n. 83. São Paulo: Dialética, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005.

\_\_\_\_\_. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 2004.

CASSIRER, Ernst. *A Filosofia das Formas Simbólicas*. I: A Linguagem. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Comentários ao Código Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

DI PIETRO, Maria Sylvia. *Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2003.

ECO, Umberto. *Interpretação e Superinterpretação*. São Paulo: Martins Fontes, 1993.

\_\_\_\_\_. *Tratado Geral de Semiótica*. São Paulo: Perspectiva, 2005.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Teoria da Norma Jurídica: Ensaio de Pragmática da Comunicação Normativa*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. Arbitragem e Transação Tributária: Verificação de Compatibilidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 48. São Paulo: Dialética, 1999.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

GUASTINI, Riccardo. Interprétation et Description des Norms. In: AMSELEK, Paul. (Coord.). *Intérpretation et Droit*. Bruxelles: Bruylant, 1995.

HART, Herbert Lionel Adolphus. *O Conceito de Direito*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1986.

- HJELMSLEV, Louis. *Prolegômenos a uma Teoria da Linguagem*. São Paulo: Perspectiva, 1975.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2002.
- LIMA, Maria Ednalva de. *Interpretação e Direito Tributário: O Processo de Construção da Regra-Matriz de Incidência e da Decorrente Norma Individual e Concreta*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- MACHADO, Hugo de Brito. A Transação no Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 75. São Paulo: Dialética, 2001.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: \_\_\_\_\_. (Coord.) *Princípio da Eficiência em Matéria Tributária*. São Paulo: RT, 2006.
- MEDINA, José. *Linguagem: Conceitos-Chave em Filosofia*. Porto Alegre: Artmed, 2007.
- NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. *Considerações sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: RT, 2001.
- PEIRCE, Charles Sanders. *Semiótica*. São Paulo: Perspectiva, 1977.
- POPPER, Karl. *Conjecturas e Refutações*. Brasília: UnB, 1982.
- RAWLS, John. *A Theory of Justice*. Oxford University, 1980.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros, 2004.
- STRUCHINER, Noel. *Direito e Linguagem: Uma Análise da Textura Aberta da Linguagem e sua Aplicação ao Direito*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- \_\_\_\_\_. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.
- \_\_\_\_\_. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Princípio da Eficiência em Matéria Tributária*. São Paulo: RT, 2006.
- VARIAN, Hal R. *Microeconomia*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.
- WAISMANN, Friedrich. *The Principles of Linguistic Philosophy*. Londres: Macmillan, 1971.
- WITTGENSTEIN, Ludwig. *Investigações Filosóficas*. Petrópolis: Vozes, 2004.