

OS MÉTODOS AUTOCOMPOSITIVOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: A CONSENSUALIDADE COMO MEIO DE SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIAS ENTRE A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E O SUJEITO PASSIVO

Eduardo Radies Adames¹

DOI: <https://doi.org/10.37497/esa-sc.v3iOAB-SC.9>

INTRODUÇÃO

Em que pese as colisões de interesse e o surgimento dos conflitos sejam fenômenos inerentes a todo convívio social, a relação fisco-contribuinte é um dos fatores preponderantes pela alta taxa de congestionamento e, por conseguinte, pela morosidade no Poder Judiciário brasileiro.

Com efeito, sobretudo diante do histórico de intransigência mútua e de carência de diálogo entre as partes, o atual quadro do direito tributário é fortemente marcado pela litigância exacerbada.

Outrossim, o conjunto de estratégias empregados para gestão de controvérsias tributárias no Brasil tem se revelado constantemente falho considerando os anseios globais, as relações cada vez mais complexas da contemporaneidade e as garantias e direitos constitucionais, principalmente nos quesitos celeridade e eficiência.

Daí a necessidade de se pensar em medidas alternativas e adequadas de condução e conclusão de litígios no conturbado cenário fiscal.

Nessa senda, a autocomposição em matéria tributária, marcada pela consensualidade na resolução das controvérsias envolvendo a administração tributária e o particular, exsurge enquanto instituto digno de exame, razão pela qual a presente pesquisa realizou a análise da viabilidade dos métodos consensuais dentro do ordenamento jurídico pátrio, assim como dos seus possíveis benefícios frente a jurisdição estatal.

Para tanto, o desenvolvimento deste artigo teve como ponto de partida a aferição da atual conjuntura do Sistema Tributário brasileiro, assim como dos fatores preponderantes das controvérsias decorrentes dessa relação, com base em dados apurados por entidades governamentais e não-governamentais, e, posteriormente, examinou-se os

¹ Bacharel em Direito pela Faculdade CESUSC. Advogado. Endereço: Rua das Baronesas, 311, Pedra Branca, Palhoça/SC. Telefone: (48) 99697-2203. E-mail: eduardo.adames@marchiori.com

meios de soluções de conflitos permitidos hodiernamente no ordenamento jurídico envolvendo as questões tributárias.

Em continuidade, averiguou-se a possibilidade e a efetivação do uso dos meios de autocomposição na seara fiscal, tendo em vista que a aplicação desse modelo ainda é matéria de muita discussão, sobretudo devido à controvérsia sobre a indisponibilidade do interesse público no que tange ao crédito tributário.

Por fim, firmadas as premissas iniciais, adentrou-se, brevemente, na abordagem daquele método de solução consensual de controvérsias previsto no Código Tributário Nacional, desde seu advento em 1966, que é a transação.

1. O CENÁRIO CONTURBADO DA RELAÇÃO ENTRE O FISCO E O SUJEITO PASSIVO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL

Inobstante os litígios em âmbito tributário não serem uma deficiência exclusivamente do Brasil, é justamente aqui que está concentrado um dos maiores contenciosos tributários do mundo, considerado os valores monetários discutidos processos (INSPER, 2020)². Essa relação conflituosa entre a administração tributária e o particular não é associado simplesmente a uma causa em especial, podendo-se atribuir a problemática a um conjunto de fatores, tais como a complexidade do Sistema Tributário Nacional, a instabilidade normativa, a carga tributária elevada e a crise da justiça tradicional do Estado, os quais passamos analisar.

Quanto ao primeiro ponto, com a promulgação do Código Tributário Nacional, de 1966, e o advento da Constituição Federal de 1988, o Brasil passou a ter um Sistema Tributário Brasileiro de forma mais integrada e racional, com discriminação de competências, classificação de tributos de acordo com uma visão econômica, assim como a previsão de penalização a quem fraudar o pagamento de encargos fiscais tipificada (BALTHAZAR, 2015, p. 137)³. Contudo, é reconhecida a complexidade do Sistema Tributário Brasileiro, no qual o sujeito passivo encontra dificuldades de interpretação e, conseqüentemente, de aplicação de determinadas normas.

² Consoante estudo realizado pelo Núcleo de Tributação do Insper, levando em conta, tanto os tribunais administrativos quanto os judiciais, o volume do contencioso em matéria tributária, em âmbito federal, estadual e municipal, alcançou 75% do PIB brasileiro em 2019, resultando com que o Brasil possua o maior contencioso tributário do mundo. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/contencioso-tributario-alcancou-75-pib.pdf>. Acesso em: 14 de janeiro de 2023.

³ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 137.

Em razão da legislação tributária brasileira ser de difícil exegese, a qual constantemente requer um conhecimento técnico especializado para adequar as obrigações impostas ao particular às exigências fiscais, tal fato acaba por ser característica preponderante desta explosão de demandas em matéria tributária.

Ademais, observa-se que há uma ausência de estabilidade das normas tributárias. A desenfreada produção legislativa que se seguiu à Constituição reflete diretamente na insegurança e na confusão crescente do aparato normativo tributário.

De acordo com o estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), analisando os 34 anos da Constituição de 1988, nesse período foram editadas 7.129.074 (sete milhões, cento e vinte e nove mil e setenta e quatro) normas. Dessas, um total de, aproximadamente, 6,54% (466.561) são referentes à matéria tributária, sendo: 38.540 normas tributárias federais (8,26% da totalidade das normas tributárias), 154.030 normas tributárias estaduais (33,01% da totalidade normas tributárias) e 273.991 normas tributárias municipais (58,73% da totalidade normas tributárias)⁴.

Mesma instituição afirma que, em média, são editadas 829 normas por dia útil, sendo 37 de caráter tributário por dias corridos e, se desconsiderar sábados, domingos e feriados, chega-se ao resultado de 54 normas tributárias por dia útil no Brasil.

Um exemplo recente em âmbito federal é o Decreto n. 11.322⁵, o qual, publicado no dia 30/12/2022, estabeleceu em 0,33% (trinta e três centésimos por cento) e 2% (dois por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime não-cumulativo dos referidos tributos, reduzindo pela metade os percentuais até então vigentes.

⁴ INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Quantidade de normas editadas no Brasil: 32 anos da Constituição Federal de 1988**. Curitiba: IBPT, 2022. Disponível em: <https://ibpt.com.br/quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-34-anos-da-constituicao-federal-de-1988/>. Acesso em: 14 de janeiro de 2023.

⁵ BRASIL. **Decreto nº 11.322, de 30 de dezembro de 2022**. Altera Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015, que restabelece as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições. Brasília, 2022. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Decreto/D11322.htm#art1. Acesso em: 14 de janeiro de 2023.

Contudo, no início de 2023, mais precisamente em 01/01/2023, o novo Governo Federal publicou o Decreto n. 11.374⁶, revogando o Decreto n. 11.322/2022, bem como restabelecendo os percentuais de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente para as Contribuições ao PIS e ao COFINS, com determinação de vigência imediata.

A falta de segurança jurídica e o cenário de incerteza fica nítido ao verificar que, das 466.561 normas tributárias publicadas nesse intervalo de 34 anos, apenas 32.460 (6,96%) continuavam em vigor em 30 de setembro de 2022 (IBPT, 2022, p. 2)⁷.

A título de curiosidade, Carlos Henrique Machado⁸ menciona:

[...] paralelamente, que a Constituição dos Estados Unidos da América do Norte de 1789, com os seus mais de duzentos anos, possui apenas 27 emendas, enquanto a Constituição Federal brasileira, com menos de 30 anos de existência, já conta com quase uma centena de emendas (MACHADO, 2017, p. 236).

A falta de maior clareza e de estabilidade da norma tributária respinga diretamente sobre a geração de novos negócios e oportunidades no país. Com base em relatório da *Doing Business* averigua-se que, no ano de 2021, em relação ao número de horas anualmente gastas, em média, para efetuar as obrigações tributárias nos 26 estados e no Distrito Federal, o Brasil encontra-se na última posição entre os 191 países, com 1.493 horas anuais; isso significa dizer que cerca de 62 dias por ano são reservados para resolver as imposições fiscais. O segundo colocado, que é a Bolívia, está bem distante desse resultado, com 1.025 horas (GRUPO BANCO MUNDIAL, 2021)⁹.

Somados a esses problemas está a enorme dificuldade enfrentada pelo presente modelo de resolução de conflitos no Estado de Direito. No decorrer dos tempos,

⁶ BRASIL. **Decreto nº 11.374, de 1º de janeiro de 2023**. Revoga decretos, revigora dispositivos e repristina redações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2023-2026/2023/Decreto/D11374.htm#art1. Acesso em: 14 de janeiro de 2023.

⁷ Complementando, o IBPT (2022, p. 2) estipula que: “São mais de 2,26 normas tributárias por hora (dia útil). Em 34 anos, houve 18 emendas constitucionais tributárias. Foram criados inúmeros tributos, como CPMF, COFINS, CIDES, CIP, CSLL, PIS IMPORTAÇÃO, COFINS IMPORTAÇÃO, ISS IMPORTAÇÃO. Foram majorados praticamente todos os tributos”.

⁸ MACHADO, Carlos Henrique; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **A Reforma Tributária como Instrumento de Efetivação da Justiça Distributiva: uma abordagem histórica**. Revista Sequência, Florianópolis, v. 38, n. 77, p. 221-252, dez. 2017. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2177-70552017000300221&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 14 de janeiro de 2023.

⁹ GRUPO BANCO MUNDIAL. **Doing Business Subnacional Brasil 2021**. Disponível em: https://subnational.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Subnational/DB2021_SNDB_Brazil_Full-report_Portuguese.pdf. Acesso em 14 de janeiro de 2023.

o progressivo aumento do número de casos, das mais variadas matérias, aponta que o modelo de gestão e solução de litígios revela-se insuficiente frente aos anseios sociais e acaba por retirar a capacidade de ofertar aos litigantes uma resposta efetiva e tempestiva.

Em especial, sob a matéria tributária, o Brasil ostenta elevados índices de demandas e de morosidade em suas tramitações e julgamentos, seja em âmbito administrativo ou judicial.

Na esfera de jurisdição administrativa, em que pese a quantidade de processos tenha diminuído em comparação com 2022, em abril de 2023, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) atingiu o estoque de aproximadamente 88.680 demandas aguardando definição, cuja a soma dos valores discutidos equivalem ao montante próximo de R\$ 1.092 trilhão (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2023)¹⁰.

A celeuma ganha contornos ainda mais expressivos no âmbito dos conflitos jurídico-tributários, em que, geralmente, os litígios envolvendo os créditos tributários iniciam após tentativas inexitosas de resolução na esfera administrativa.

Historicamente, as execuções fiscais têm sido reputadas como as principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento e morosidade no âmbito do Poder Judiciário.

O Conselho Nacional de Justiça (CNJ) passou a realizar estudos anualmente, desde de 2004, cujo objeto da pesquisa é a análise detalhada da real situação dos processos judiciais dos órgãos que integram o Poder Judiciário brasileiro, expondo informações como “o tempo de tramitação dos processos, os indicadores de desempenho e produtividade, as estatísticas por matéria do direito, além de números sobre despesas, arrecadações, estrutura e recursos humanos” (CNJ, 2020, p. 5)¹¹.

Segundo os dados apresentado pela instituição, referentes a 2021¹², o ano acabou com um total de 77,3 milhões de processos em trâmite, isto é, que aguardavam alguma solução definitiva por parte do Poder Judiciário. Desse universo, as execuções fiscais representam próximo de “35% do total de casos pendentes e 65% das execuções pendentes no poder Judiciário”, isto é, equivalente a 26,8 milhões de casos.

¹⁰ MINISTÉRIO DA ECONOMIA. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Dados Abertos: Dados Gerenciais do CARF**. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-2023/dados-abertos-202305-final.pdf>. Acesso em: 01 jun. 2023.

¹¹ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2020: ano-base 2019**. Brasília: CNJ, 2020. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wpcontent/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmeros-2020-atualizadoem-25-08-2020.pdf>. Acesso em: 15 de janeiro de 2023.

¹² CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2022**. Brasília: CNJ, 2020. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022-1.pdf>. Acesso em: 15 de janeiro de 2023.

Ademais, conforme relatório da Corregedoria, de cada 100 processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2021, apenas 10 foram baixados, outrossim, o tempo médio de tramitação dos processos de execução fiscal até sua baixa é de 6 anos e 11 meses.

Em 2019, o contencioso judicial e administrativo das três esferas federativas conjunta somavam aproximadamente R\$ 5,44 trilhões, o que corresponde a 75% do Produto Interno Bruto (PIB) do Brasil (INSPER, 2020, p. 7)¹³. Esse volume representa, em certa medida, um estoque de capital improdutivo na economia, bem como, parte desse crédito corre o risco de ser extinto sem que a Fazenda Pública receba parte do montante discutido.

Ao analisar todo esse contexto, faz-se necessário repensar o sistema processual tributário. A partir da insuficiência material do Estado enquanto ente provedor de serviços públicos, que resulta na limitação das estruturas estatais, percebe-se que o presente modelo de acesso ao Judiciário e de resolução de conflitos precisa, até certo ponto, ser revisto. Os Poderes Administrativo e Judiciário mostraram-se incapazes de conter os avanços e as complexidades das disputas emergentes das sociedades contemporâneas, não ofertando uma resposta efetiva e tempestiva aos jurisdicionados.

Nesse sentido, busca-se a solução de disputas na esfera tributárias de forma mais célere, menos onerosa, com decisões mais efetivas, estabelecendo um ambiente de maior consensualidade entre o poder público e o contribuinte, em consonância com os princípios constitucionais – tais como a razoabilidade na duração do processo (art. 5º, LXXVIII, CF), o acesso à justiça e a tutela jurisdicional efetiva (art. 5º, LXXVIII, CF) e, ainda, a eficiência da Administração Pública (art. 37, CF).

Referido panorama pode ser concretizado através implementação de medidas alternativas e adequadas de resolução de conflitos, entre as quais se inserem a autocomposição.

Isso pois, como é cediço a exação dos créditos públicos é um dos grandes desafios enfrentados atualmente pelos governos em todos os níveis da federação. Assim, no intento de equilibrar as contas públicas de grande parte dos entes políticos, a desburocratização dos procedimentos previstos no ordenamento jurídico para a cobrança dos tributos, mostra-se cada vez mais necessária.

¹³ O Núcleo de Tributação do Insper (2020, p. 7) estipula que: “o contencioso judicial e administrativo da União responde pela maior parte do estoque total: 3,82 trilhões de reais ou 52,7% do PIB, em 2019”.

Dessa forma, em que pese os métodos autocompositivos de solução de litígios em matéria tributária não sejam a solução única para a presente crise do Poder Judiciário e do desequilíbrio orçamentário que assola alguns Estados, os meios consensuais tem o condão de propiciar inúmeras vantagens para os entes públicos e para os contribuintes, visto que, a depender do caso, resulta na recuperação do crédito público de forma menos custosa ao erário, mais célere e com maior tendência de cumprimento pelas partes comparativamente à Jurisdição estatal.

Outrossim, um ponto relevante na adoção de tais mecanismos é a sua relação com a efetividade do princípio da capacidade contributiva, pois, a depender de cada caso concreto, o reconhecimento e valia dos meios alternativos de resolução de conflitos resulta na aferição da real condição que o contribuinte tem para cumprir com os seus débitos tributários, evitando a exação excessiva e desproporcional. Ao contrário da Jurisdição estatal em que, regularmente, se discute se uma inscrição da dívida observou os parâmetros plenamente vinculados, bem como a legalidade e constitucionalidade da cobrança, sem necessariamente levar em consideração a aptidão do sujeito passivo de suportar a carga tributária¹⁴.

Da perspectiva empresarial, não é do interesse dos sujeitos mercantis de boa-fé que os litígios judiciais se propaguem por tempo indeterminado. Durante o período de tramitação dos processos, há gastos com advogados e contingentes tributários previstos nos balanços contábeis, gerando um impacto negativo no patrimônio e nos resultados de qualquer atividade empresária.

2. AUTOCOMPOSIÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A autocomposição é o método baseado na consensualidade, por meio do qual os envolvidos previnem ou terminam controvérsias. Não existe, via de regra, a figura de um terceiro imparcial com poder decisório no sentido de impor sua decisão às partes como ocorre na Jurisdição Estatal. Esse intercessor, se eventualmente fizer presente como um mediador ou conciliador, atuará como facilitador do diálogo e irá auxiliar na elaboração

¹⁴ Carlos Henrique Machado (2021, p. 179) discorre que: “Em análise perfunctória, os métodos adequados de resolução de conflitos tributários poderiam supor um absoluto desprezo, e até mesmo uma violação do princípio de igualdade, especialmente se a sua utilização não é indistintamente assegurada pela integralidade dos interessados, de forma objetiva, com publicidade e transparência. Contudo, diante de uma avaliação mais atenta, verifica-se que o propósito das vias não tradicionais de pacificação dos conflitos é justamente viabilizar a concretização mais perfeita da norma jurídico-tributária, prestigiando, em derradeira e definitiva análise, o próprio princípio da capacidade contributiva”.

de acordos. Como exemplos mais presentes de autocomposição no ordenamento jurídico brasileiro estão a mediação, a conciliação e a transação¹⁵.

Positivamente, o atual cenário jurídico brasileiro revela-se cada vez mais favorável ao uso dos métodos adequados de resolução de conflitos no âmbito da Administração Pública.

Diante de uma nova perspectiva implementada principalmente pela Resolução n. 125/2010 do CNJ, pelo Código de Processo Civil/2015 e pela Lei n. 13.140/2015, os métodos autocompositivos ganham força, passando a serem vistos como instrumentos passíveis de aplicação no universo do direito público.

Nesse sentido, não há razão, em princípio, para afastar a conciliação, a mediação e a transação dos litígios envolvendo questões tributária. Não obstante, a viabilidade do uso dessas ferramentas na seara fiscal ainda é matéria de muita discussão, sobretudo devido à controvérsia sobre a indisponibilidade do interesse público no que tange ao crédito tributário.

Para tentar dirimir o referido impasse, torna-se necessário averiguar a natureza jurídica do direito de crédito da Fazenda Pública e, por conseguinte, se ele estaria incluso dentre os bens jurídicos efetivamente indisponíveis para o Estado, no sentido do mesmo poder o envolver em qualquer espécie de acordo ou negociação.

A investigação dos contornos dados pelo ordenamento jurídico brasileiro aos mecanismos de autocomposição em processos de natureza tributária e da indisponibilidade ou não do crédito tributário perpassa pela análise, imprescindivelmente, da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional.

Nesse viés, conforme salienta Heleno Taveira Torres¹⁶ (2008, p. 305) “não se encontra em nenhum artigo da Constituição qualquer impedimento para adoção de soluções práticas em matéria tributária, cabendo à Lei decidir fazê-lo, nos termos e limites que julgar satisfatórios”.

¹⁵ Conforme explana Helder Silva dos Santos (2020, p. 33), “a transação não se confunde com a mediação e conciliação, tampouco necessariamente será resultado do sucesso destes métodos, podendo ser tanto um método autônomo de resolução de conflitos, sem ser necessariamente o produto de uma negociação envolvendo uma terceira pessoa, assim como, pode ser resultado de concessões realizadas mediante indução deste terceiro, quando será um método dependente de resolução”.

¹⁶ TORRES, Heleno Taveira. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária: os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 299-330.

Na mesma senda, Priscila Faricelli Mendonça¹⁷ comenta:

[...] primeira vertente a ser considerada é o texto constitucional, topo do ordenamento jurídico e ao qual todo o sistema legal tributário se sujeita. Não se legrou localizar, na Constituição Federal, qualquer óbice ou ressalva à instauração de métodos autocompositivos para solução de controvérsias tributárias. Pelo contrário: uma interpretação valorativa dos preceitos constitucionais tributários permite concluir que a tributação não confiscatória e que segue a estrita legalidade deve permitir diálogo e interpretação razoável de normas e diretrizes fiscais. Em se tratando de solução de controvérsias, nada mais “constitucional” que métodos que incentivam solução autocompositiva de conflitos. Afinal, a relação jurídico tributária é perene e por certo involuntária (MENDONÇA, 2019, p. 102).

Observa-se, com efeito, que o texto constitucional não prevê qualquer vedação contrária à utilização dos métodos autocompositivos de resolução de conflito em matéria de direito público envolvendo o crédito tributário, demonstrando que, pelo oposto, através de uma interpretação valorativa dos preceitos constitucionais, o ordenamento jurídico apresenta ser permissivo e indutor ao uso desses institutos.

Por seu turno, ao examinar a legislação infraconstitucional, o Código Tributário Nacional define, no art. 3º, o conceito de tributo como:

Art. 3º: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

É a partir dos termos normativos do presente dispositivo que parte da comunidade jurídica repele a viabilidade das soluções autocompostivas de controvérsias sobre matéria tributária, tendo em vista a peculiar característica do exercício da atividade pela Administração Pública ser plenamente vinculada, o que implicaria como óbice a um ajuste para deliberar sobre as questões do crédito tributário¹⁸.

¹⁷ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. As Lides Tributárias e os Métodos Alternativos de Solução de Conflitos Previstos no NCPC: Mediação e Conciliação. In: **Processo Tributário**: Perspectivas sob a Vigência do NCPC. São Paulo: Blucher, 2019, p. 101 -112.

¹⁸ A título de exemplo, Eduardo Marcial Ferreira Jardim (1998, p. 402) afirma: “Nos lindes da tributação, contudo, tenho para mim que não há lugar para transação. Em despeito do quanto dispõe o art. 171 do Código Tributário Nacional e apesar da equivocada opinião ainda prosperante em expressiva parcela da doutrina, não padece dúvida que o aludido instituto afigura-se 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”. No mesmo sentido, Eurico Marcos Diniz Santi (2007) argumentava que a vinculação explícita na lei impedia que se transacione em matéria tributária.

O ponto central da controvérsia cinge-se, dessa forma, em determinar, conforme o conceito de tributo, o que se entende por “atividade administrativa plenamente vinculada”.

O art. 3º do CTN, nesse sentido, ao trata da atividade plenamente vinculada refere-se à indisponibilidade do exercício de arrecadação e cobrança do crédito tributário, de modo que o administrador não pode, sem restrições, renunciar ou dispor das funções de fiscalizar, lançar e arrecadar, sob pena de responsabilidade funcional¹⁹. Contudo, o dispositivo não faz nenhuma menção ao fato do crédito tributário, por si só, ser indisponível (MENDONÇA, 2019, p. 104).

No mesmo viés é o posicionamento de Heleno Taveira Torres (2008, p. 300). O autor entende que inexistente um “princípio universal de indisponibilidade do tributo”, essa é característica da competência tributária constitucionalmente discriminada e outorgada às pessoas políticas de direito público no exercício de suas atividades, porém isso não significa dizer que o crédito tributário também o seja.

Segundo Paulo de Barros Carvalho²⁰ (2002, p. 372), “a vinculação que se predica diz respeito ao procedimento e não ao ato. O caráter vinculante ou discricionário mora na atividade procedimental, não no seu produto: o ato de lançamento”.

Dessa forma,

[...] constatada a ocorrência do fato gerador e apurado o valor do respectivo crédito, o Fisco não poderá abrir mão dos valores apurados por simples ato de vontade ou por deliberação discricionária. O valor do crédito tributário formalizado e quantificado apenas poderá ser alterado em situações excepcionais e caso exista alguma lei que preveja tal hipótese (GIANNETTI, 2017, p. 163).

Ademais, cumpre reconhecer que o dogma da indisponibilidade do crédito tributário pode sofrer certa relativização, nos exatos limites estabelecidos em lei (OTHON, 2008, p. 36).

A propósito:

No campo de aplicação, nada impede que a lei possa qualificar, dentro dos limites e no atendimento do interesse coletivo, os melhores critérios

¹⁹ Luis Eduardo Schoueri (2021, p. 378) aduz: “O lançamento, recorde-se, é atividade obrigatória, à luz do parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Também o é a cobrança”. O que o parágrafo único do art. 142, assim prevê é que “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

para constituição, modificação ou extinção do crédito tributário, inclusive os meios de resolução de conflitos, vinculativamente e com espaço para discricionariedade, no que couber, visando a atender a praticabilidade, economicidade, celeridade e eficiência da administração tributária (TORRES, 2008, p. 303).

O próprio CTN traz disposição nesse sentido, vez que existem diversas modalidades de procedimentos que possibilitam à Administração Pública dispor do direito material, como é o caso da transação (art. 156, III, CTN), do parcelamento (art. 155-A, CTN), da anistia (art. 180, CTN), da remissão (art. 156, IV, CTN), dentre outros, alguns dos quais já adotados com plena eficácia em diversas unidades da federação.

Helder Silva dos Santos²¹, em seus estudos sobre transação tributária, afirma que:

[...] a mesma Lei Complementar que determina a vinculação do ato administrativo do lançamento, em seu artigo 3º, é a mesma, que prevê a extinção do litígio mediante concessão recíproca, na forma da lei autorizadora e mediante aprovação da autoridade competente, elementos estes integralmente definidos pelo Legislativo, sendo o mesmo Poder que possui a competência de instituir os tributos previstos em nossa Constituição Federal.

[...] A leitura dos artigos 3º e 171 do CTN, permite vislumbrar que não são redações antagônicas, já que a autorização prevista para a celebração da transação, depende, inclusive, de prévio lançamento tributário. (SANTOS, 2020, p. 64).

Em combate aos argumentos da não permissibilidade dos meios autocompositivos em matéria tributária, não aparenta ser coerente o entendimento de que o texto normativo possibilita que, em determinadas situações, o Estado dispense o recebimento do crédito tributário, como por exemplo no caso da remissão, e, por outro lado, o impeça de mediar, conciliar ou transacionar sobre questões que envolvam o crédito tributário, usando como justificativa que ele se enquadra como bem indisponível. Nota-se, por esse ângulo, que seria ilógico o entendimento de que a primeira hipótese esteja amparada no “interesse público” e a segunda não.

No entanto, a eventual viabilidade de aplicação desses institutos consensuais implica em autorização legislativa. O propósito de estabelecer limites e condições à atuação por parte do executivo em controvérsias que envolvam aspectos de

²¹ SANTOS, Helder Silva dos. Transação tributária: limites, desafios e propostas. 2020. Dissertação (Mestrado) - Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2020.

disponibilidade do crédito tributário resulta em maior segurança jurídica²², cuja consequência é buscada pelo princípio da legalidade²³. Nesse ponto,

[...] é forçoso pontuar que não se pode descurar da legalidade, preconizada constitucionalmente nos artigos 5º inciso II, 37º caput e 150º I, que deve nortear toda ação do Poder Público, principalmente, envolvendo aspectos tributários. Outrossim, o princípio da segurança jurídica sob o viés garantista constitucional também deve embasar a prática tributária dos Entes Federativos. (LOPES, 2018, p. 103).

Hodiernamente, entre os meios autocompositivos, a transação é o único instituto que está abrangido na lei complementar sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, encontrando previsão expressa nos arts. 156, III, e 171 do Código Tributário Nacional, e sendo disciplinada como uma das formas de extinção do crédito tributário.

Conforme o direito positivo, a partir da competência legislativa outorgada para os entes políticos, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal podem instituir leis regulamentando os termos e os limites da transação no seu âmbito de atuação, tornado o instituto plenamente possível de aplicação para solucionar os litígios, conforme já vem sendo visto em Leis municipais²⁴, estaduais²⁵ e, recentemente, na Lei Federal n. 13.988/2020²⁶.

Cabe ressaltar que, embora haja previsão legal autorizativa do emprego do instituto no âmbito das relações tributárias, somente mais de 50 anos depois do advento do referido Diploma, isto é, em 2019, foi publicada a Medida Provisória n. 899, que,

²² Corroborando com a necessidade de previsão legal o Ministro Luiz Fux que, ao proferir o seu voto no Recurso Especial n. 929.121/MT, defendeu a possibilidade de aplicação dos institutos já previstos no CTN, desde que seja respeitado o princípio da legalidade tributária, *in verbis*: “Deveras, o instituto da transação tributária, assim como a compensação e a remissão (artigo 156, do CTN), submete-se ao subprincípio da reserva da lei tributária (artigo 97, do CTN), consectário do princípio da legalidade, que decorre do valor supraconstitucional da ‘segurança jurídica.’” (STJ, REsp n. 929.121/MT, rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, j. 11.12.2007, DJe 29.05.2008).

²³ Segundo Priscila Faricelli Mendonça (2016, p. 1.270), “A lei disporia, nesse sentido, sobre a legitimação do representante fiscal para negociar a transação, acerca dos valores que poderão ser renunciados pela fiscalização (p.ex. principal, multas, juros e demais encargos) ou mesmo sobre questões jurídicas que poderão ser solucionadas em solução amigável”.

²⁴ Blumenau/SC (Lei Municipal n. 8.532/2017), Florianópolis/SC (Lei Complementar n. 56/2000), Campinas/SP (Lei Municipal n. 13.449/2008), Belo Horizonte/MG (Lei Municipal n. 9.158/2006) e Angra dos Reis/RJ (Lei Municipal n. 262/1984).

²⁵ Pernambuco (Lei Complementar n. 105/2007), Rio Grande do Sul (Lei Estadual n. 11.475/2000), Minas Gerais (Lei Estadual n. 6.763/75) e Santa Catarina (Lei Estadual n. 3.938/1966).

²⁶ Em âmbito federal, diversos atos normativos foram publicados nessa linha, desde leis formais até regulamentos e atos administrativos, que viabilizaram os procedimentos de transação envolvendo a União, suas autarquias e fundações, bem como as empresas públicas e sociedades de economia mista vinculadas à Administração Pública federal.

posteriormente, em 14 de abril de 2020, foi convertida na Lei n. 13.988, intitulada de “Lei do Contribuinte Legal”, possibilita a transação envolvendo a concessão de tributos federais.

Entre as justificativas expostas na época para a edição da, ainda então, norma transitória (EMI n. 00268/2019 ME AGU), de início, está a alusão exatamente acerca da regulamentação, antes carente, de mais um instrumento que busca a resolução de conflitos. Foi por meio da edição da MP que as balizas legais da transação envolvendo a União acabaram por ser introduzidas no ordenamento jurídico pátrio.

Além da função de lei autorizativa, este novo mecanismo visa a contribuir para o aumento da efetividade da recuperação e exação dos créditos tributários federais, em especial aqueles considerados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação. Nesse viés, a transação tributária tem como escopo a otimização da arrecadação tributária, ou seja, busca aprimorar os meios de cobrança e de recolhimento dos créditos fiscais.

Outrossim, como bem exposto na Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 899/2019, acima do propósito arrecadatário, o instrumento objetiva estimular a diminuição de litígios tributários (principalmente diante da modalidade da transação direcionada à extinção de litígios, administrativos e judiciais de relevante e disseminada controvérsia jurídica), o que gera uma economia de custos e a construção de ambiente mais harmônico entre Fisco e contribuinte ou responsável.

Para o fisco, a regulamentação da transação resulta em uma valiosa ferramenta no aprimoramento do modelo de cobrança e desafogando no volume de controvérsias para os procuradores e para as varas de execuções fiscais. Para o sujeito passivo, o método alternativo de solução de controvérsia serve como um importante instrumento para adequar a exação tributária à sua capacidade contributiva.

Nesse viés, prevalece, cada vez mais, a necessidade abandonar a imposição autoritária e unilateral pela Administração Tributária em favor da valorização e da introdução de módulos alternativos de resolução de conflitos, inclusive, aqueles fundados no consenso entre os sujeitos ativo e passivo da relação fiscal (POMPERMAIER, 2020)
27.

²⁷ POMPERMAIER, Cleide Regina Furlani. **A transação tributária e a possibilidade de se conceder desconto sobre o montante principal do débito.** In: Thomson Reuters Checkpoint. Disponível em: <https://cleidefurlani.jusbrasil.com.br/artigos/811915247/transacao-tributaria-e-possivel-aconcessao-de-descontos-sobre-o-montante-principal-do-tributo>. Acesso em: 15 de janeiro de 2023.

3. CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, embora os meios consensuais aparentem ser valiosas ferramentas no aprimoramento do modelo arrecadatário, na composição de controvérsias tributárias, bem como na adequação da exação tributária à real capacidade contributiva do sujeito passivo, a dificuldade de implementação desse instituto em matéria tributária se deve, entre outros fatores, à dogmática da indisponibilidade do interesse público e, por conseguinte, do crédito tributário.

No entanto, o posicionamento que vem prevalecendo tanto na doutrina, quanto na produção legislativa, é o de que o princípio da indisponibilidade do interesse público impõe certas restrições à utilização de procedimentos como o da transação envolvendo créditos tributários, porém não os inviabiliza por completo.

Ademais, a autocomposição em matéria tributária, marcada pela consensualidade na resolução das controvérsias envolvendo a administração tributária e o particular, exurge enquanto instituto digno de regulamentação e de ser empregado, de modo que contornar, em certa medida, os óbices enfrentados no uso exclusivo das formas tradicionais de solução de conflitos tributários.

Destarte, aparenta-se que, cada vez mais, a maior utilização e o desenvolvimento dos procedimentos autocompositivos em matéria tributária no Brasil seja apenas questão de tempo, como foi, vem sendo, o caso da transação tributária.

REFERÊNCIAS

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 15 de janeiro de 2023.

BRASIL. **Decreto nº 11.322, de 30 de dezembro de 2022**. Altera Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015, que restabelece as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições. Brasília, 2022. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Decreto/D11322.htm#art1. Acesso em: 14 de janeiro de 2023.

BRASIL. **Decreto nº 11.374, de 1º de janeiro de 2023.** Revoga decretos, revigora dispositivos e repristina redações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2023-2026/2023/Decreto/D11374.htm#art1. Acesso em: 14 de janeiro de 2023.

BRASIL. **EMI n. 00268/2019 ME AGU.** Proposta de Medida Provisória que estabelece os requisitos e as condições para realizar transação tributária. Brasília, 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf. Acesso em: 5 out. 2021.

BRASIL. **Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, 27 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 15 de janeiro de 2023.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Código de Processo Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, mar. 2015a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm. Acesso em: 15 de janeiro de 2023.

BRASIL. **Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020.** Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis n. 13.464, de 10 de julho de 2017, e n. 10.522, de 19 de julho de 89 2002. Brasília, 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm. Acesso em: 26 maio 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 929.121 – MT (2007/0039079-5).** Recurso Especial. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. ISSQN. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL ("APROVEITAMENTO HIDRELÉTRICO DE JAURU"). ACORDO ENTRE A CONSTRUTORA E O MUNICÍPIO, FUNDADO EM CONVÊNIO INTERMUNICIPAL. DECISÃO JUDICIAL HOMOLOGATÓRIA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA. ARTIGO 171, DO CTN. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DA INDISPONIBILIDADE DOS BENS PÚBLICOS. REEXAME NECESSÁRIO. CABIMENTO. ARTIGO 475, DO CPC. Recorrente: Construtora Queiroz Galvão S/A. Recorrida: Município de Jauru. Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento 11 de dez de 2007. Disponível: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200700390795&dt_publicacao=29/05/2008. Acesso em: 15 de janeiro de 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 14ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa.** Brasília, DF: CNJ, 2020. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em: 15 de janeiro de 2023.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2020: ano-base 2019.** Brasília, DF: CNJ, 2020. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp->

content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmeros-2020-
atualizado-em-25-08-2020.pdf. Acesso em: 15 de janeiro de 2023.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2022**. Brasília: CNJ, 2020. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022-1.pdf>. Acesso em: 15 de janeiro de 2023.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Resolução nº 125 de 29 de novembro de 2010**. Dispõe sobre a Política Judiciária Nacional de tratamento adequado dos conflitos de interesse no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências. Disponível em: http://www.cnj.jus.br/images/stories/docs_cnj/resolucao/Resolucao_n_1_25-GP.pdf. Acesso em: 15 de janeiro de 2023.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em Juízo**. 17. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

FARIA, Luzardo. **O princípio da indisponibilidade do interesse público e a consensualidade no direito administrativo**. 2019. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Paraná. Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito - Curitiba, 2019.

GIANNETTI, Leonardo Varella. **Arbitragem no direito tributário brasileiro: possibilidade e procedimentos**. 2017. Dissertação (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito, Belo Horizonte, 2017.

GRUPO BANCO MUNDIAL. **Doing Business Subnacional Brasil 2021**. Disponível em: https://subnational.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Subnational/DB2021_SNDB_Brazil_Full-report_Portuguese.pdf. Acesso em 14 de janeiro de 2023.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Quantidade de normas editadas no Brasil: 32 anos da Constituição Federal de 1988**. Curitiba: IBPT, 2022. Disponível em: <https://ibpt.com.br/quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-34-anos-da-constituicao-federal-de-1988/>. Acesso em: 14 de janeiro de 2023.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). São Paulo: Saraiva, 1998.

LOPES, Maria Tereza Soares Lopes. **Arbitragem e mediação no poder público: breve análise da permissibilidade na seara constitucional tributária**. Revista de formas consensuais de solução de conflitos, Florianópolis, v. 4, n. 2, p. 88-106, jul./dez. 2018. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/revistasolucoesconflitos/article/view/4815/pdf>. Acesso em: 15 de janeiro de 2023.

MACHADO, Carlos Henrique. **Modelo multiportas no direito tributário brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021.

MACHADO, Carlos Henrique; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **A Reforma Tributária como Instrumento de Efetivação da Justiça Distributiva: uma abordagem histórica**.

Revista Sequência, Florianópolis, v. 38, n. 77, p. 221-252, Dezembro. 2017. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2177-70552017000300221&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 15 de janeiro de 2023.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2019.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 32^a ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de; "**As Lides Tributárias e os Métodos Alternativos de Solução de Conflitos Previstos no NCPC: Mediação e Conciliação**", p. 101 -112. In: *Processo Tributário: Perspectivas sob a Vigência do NCPC*. São Paulo: Blucher, 2019.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias**. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito Processual) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. doi:10.11606/D.2.2013.tde-12022014-135619. Acesso em: 15 de janeiro de 2023.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Dados Abertos: Dados Gerenciais do CARF**. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-2023/dados-abertos-202305-final.pdf>. Acesso em: 01 jun. 2023.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Mutações do Direito Administrativo**. Renovar, 2001.

NÚCLEO DE TRIBUTAÇÃO DO INSPER. **Contencioso tributário no Brasil: Relatório 2020 - Ano de referência 2019**. São Paulo, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/contencioso-tributario-alcancou-75-pib.pdf>. Acessado em: 15 de janeiro de 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 12. ed. rev., atual São Paulo: Saraiva Jur, 2021.

POMPERMAIER, Cleide Regina Furlani. **A transação tributária e a possibilidade de se conceder desconto sobre o montante principal do débito**. In: Thomson Reuters Checkpoint. Disponível em: <https://cleidefurlani.jusbrasil.com.br/artigos/811915247/transacao-tributaria-e-possivel-aconcessao-de-descontos-sobre-o-montante-principal-do-tributo>. Acesso em: 15 de janeiro de 2023.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Transação e arbitragem no direito tributário: paranoia ou mistificação?** Belo Horizonte, n. 29, ano 5, set. 2007.

SANTOS, Helder Silva dos. **Transação tributária: limites, desafios e propostas**. Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito de São Paulo. 2020.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro.** *In:* SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso.* Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 43-88.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário.** 10. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021.

TALAMINI, Eduardo. **A (in)disponibilidade do interesse público.** *In:* ZANETI JR., Hermes; CABRAL, Trícia Navarro Xavier. *Justiça Multiportas: mediação, conciliação, arbitragem e outros meios adequados de solução de conflitos.* 2. ed. Salvador: JusPodvim, 2018. p. 275-298.

TORRES, Heleno Taveira. **Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária: os limites da revisão administrativa dos acordos tributários.** *In:* SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso.* Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 299-330.