

Meios alternativos de resolução de conflito no Direito Tributário

Max Möller*

Resumo: O presente artigo trata das possibilidades de utilização de meios alternativos no direito tributário. A origem legal da obrigação tributária tem levado à orientação de que tal ramo do direito estaria fora do alcance da composição. O presente texto foca na interpretação como modo de composição da obrigação tributária como espaço de atuação dos meios de resolução de conflitos. Outrossim, revisita temas como a indisponibilidade do interesse público.

Palavras-chave: Legalidade. Conciliação. Interesse público. Obrigação tributária. Meios alternativos de resolução de conflitos. Indisponibilidade.

Introdução

Com o advento do Novo Código de Processo Civil brasileiro restou inaugurada uma nova lógica acerca da postura processual das partes em relação aos litígios. Há uma evidente preocupação do legislador processual – que traduz o sentimento da comunidade jurídica – no foco à prevenção de conflitos. De um lado, através de soluções que incluam a adesão das partes à solução das lides, erigindo institutos como mediação, arbitragem e conciliação como meios importantes de resolução de conflitos. De outro, através de um necessário aumento dos custos do processo, buscando frear a cultura da demanda, ao mesmo tempo em que se incentiva a composição. Conforme Luis Guilherme Bondioli:

O legislador conferiu papel de destaque a duas técnicas de solução de controvérsia, quais sejam, a conciliação e a mediação, com o escopo de estimular o fim mais célere do litígio e consequentemente do processo.¹

À parte disso, há uma perceptível perda de confiança dos jurisdicionados em relação à demora e à qualidade das decisões judiciais, o que gera um alto grau de insatisfação com a espera pela solução – muitas vezes incerta e oscilante – do pronunciamento judicial. No direito tributário, onde frequentemente envolvidas matérias técnicas e altamente complexas, não é raro que o exíguo debate processual proporcionado pelas vias ordinárias do processo não gere, em um bom número de casos, a solução mais adequada. Por fim, a oscilação das

* Procurador do Estado do Rio Grande do Sul, Doutor em Direito pela Universidade de Burgos – Espanha.

¹ BONDIOLI, Luis Guilherme Aidar. Do processo de cumprimento de do cumprimento de sentença. *In*: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; DIDIER JR., Fredie; TALAMINI, Eduardo; DANTAS, Bruno (Coord.). **Breves comentários ao novo Código de Processo Civil**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 812-832.

decisões e critérios nem sempre coerentes acabam gerando confusão e um aumento no número de demandas, com critérios nem sempre isonômicos aos contribuintes.

Caso clássico de aplicação de tais critérios indeterminados e inesperados tem-se, por exemplo, o recente julgamento do RE 593.849/MG. No referido julgado, que alterou interpretação consolidada no Supremo Tribunal Federal sobre o direito ao ressarcimento das operações com saída à menor que o preço estimado na substituição tributária, restou assentado que o novo entendimento “[...] equivale a uma norma jurídica nova e, portanto, somente deverá atingir fatos geradores ocorridos após a presente decisão, ressalvadas os processos judiciais pendentes”². Sendo assim, o Tribunal, diante de alteração de posicionamento, premiou unicamente àqueles que não acatavam suas decisões, privando os contribuintes que resolveram seguir a orientação do Supremo do direito ao ressarcimento.

Diante desse cenário e com inúmeros exemplos envolvendo a aplicação de critérios de coerência altamente questionáveis nas decisões – as quais repercutem diretamente nas relações de concorrência – parece que o âmbito tributário seria campo fértil para a solução de conflitos através de meios alternativos à jurisdição. Corpos técnicos qualificados por parte das administrações tributárias e a alta qualidade de doutrina e advocacia na matéria permitiriam discussões altamente qualificadas. Outrossim, o sistema fechado e coerente, com critérios de incidência baseados exclusivamente em regras, ao menos em tese poderia permitir uma maior determinabilidade sobre o conteúdo da norma, não tornando o direito tributário sujeito às infinitas possibilidades interpretativas oriundas da inclusão de princípios – nem sempre com a melhor técnica, diga-se – na formação das interpretações ou relações de validade entre normas.

Entretanto, ao se analisar a prática, verifica-se exatamente o contrário. Ainda que se possa contar com grandes avanços em relação às possibilidades de mediação, arbitragem e conciliação envolvendo a Administração Pública, é possível observar que o grande impasse no complemento desses projetos ocorre exatamente na área tributária. E o fenômeno, diga-se, não se restringe a projetos implementados, mas também alcança o âmbito doutrinário.

Ainda pior que isso, a implementação dos novos métodos de solução de conflitos pelo Código de Processo Civil ainda não permeou a cultura de antagonismo consolidada no processo administrativo tributário, seja no âmbito da constituição inicial do crédito tributário, seja em momento futuro, nos julgamentos pelos tribunais de recursos fiscais. Tais foros –

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 593.849/MG**. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22295243/recurso-extraordinario-re-593849-mg-stf>. Acesso em: 15 abr. 2018.

extremamente úteis na redução de litígios e na qualificação do complexo processo de interpretação tributária –, parecem não estarem servindo para tal fim, mas como mero foro de desconstituição formal de autos de lançamento. No que se refere à qualificação da interpretação, garantidores de coerência ou mesmo de momentos de qualificação da prova (que poderia ser adiantada ao judicial, eis que produzida sob ente com fé pública) há um profundo desagrado em relação a esses importantes órgãos da administração tributária. Exemplo clássico desse isolamento entre as instâncias de discussão e da falta de oxigenação da interpretação da Fazenda Pública – ou falta de atualização – é que muitos desses órgãos sequer contam com representantes da Advocacia Pública responsável pela revisão, defesa e cobrança judicial dos mesmos créditos quando judicializados. Há, ao contrário, resistência à presença de tais órgãos, que poderiam ao mínimo auxiliar a reduzir o conflito porquanto em permanente contato com as decisões judiciais envolvendo as matérias.

Isso, de certa forma, parece explicar a resistência ao diálogo em prol da constituição de uma melhor interpretação a partir de fatores “culturais”. Mesmo os administrativistas que ousam incorporar as inovações do Código de Processo Civil no sentido da solução alternativa de conflitos envolvendo a Administração Pública talvez se sintam ainda intimidados pela ritualística e formalidade do direito tributário.

De outro lado, a indisponibilidade do crédito tributário também é utilizada como forte argumento contra a utilização de conciliação, porquanto as partes envolvidas não teriam possibilidades de se manifestar sobre o crédito, cabendo apenas à lei fazê-lo.

Outra dificuldade apontada para a transação está no fato de a lei encontrar barreiras semânticas, não conseguindo alcançar as situações específicas e pormenorizadas que envolvem as negociações em processos de conciliação. Daí a pouquíssima utilização da transação em matéria tributária e a preferência de, ao invés da solução partir do caso concreto, ser aplicada de maneira geral através de benefícios fiscais como anistias acompanhadas de moratórias. Assim, resolve-se a discussão: sem enfrentá-la de frente.

Pois parece mais que chegada a hora de enfrentar o argumento de impossibilidade de juízos de conciliação em matéria tributária por envolverem necessariamente juízos de disponibilidade contrários à formação da referida obrigação. Conforme se entende, esse constitui um mito que deve ser trazido à luz, a fim de que possa ser analisado com maior detalhamento.

1 Novo CPC – nova perspectiva

Quando se trata de medidas alternativas de solução de conflitos, não se pode jamais deixar de ter em conta as profundas inovações e reflexões trazidas pelo Código de Processo Civil. Muito embora alguns ainda pareçam oferecer certa resistência à necessidade de reformulação de todo o contencioso administrativo para adaptá-lo à nova lógica do CPC em vigor, não se pode negar ao menos a influência da norma processual civil no direito tributário. Afinal, toda a discussão judicial envolvendo matéria tributária passa, necessariamente, pela regulação do Código de Processo Civil.

Esse novo modelo, já em seu início, deixa bastante claro que os meios alternativos de solução de conflitos deixam talvez de ser “alternativos”, pois passam a ser obrigatórios. Ao menos constitui dever das partes a submissão aos procedimentos de solução de conflitos, seja pela conciliação, mediação ou arbitragem. Essas são portas pelas quais as partes necessariamente terão que passar, conforme norma cogente prevista no artigo 334 do CPC.

Se se transporta essa nova lógica para o âmbito tributário, observa-se que o Fisco, em sua condição de Estado, deve duplamente observar uma maior capacidade de ouvir as razões do contribuinte para que, se for o caso, possa adequar sua pretensão inicialmente firmada. Vê-se que o Estado não se sujeita ao CPC apenas na condição de parte, mas também na condição de promotor da solução de conflitos através de meios alternativos. Nesse sentido disposição expressa no parágrafo 2º do artigo 3º do CPC, o qual determina que “[...] o Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos.”

Tem-se o entendimento de que não há como negar aplicação a tal determinação, inclusive no âmbito administrativo. Afinal, não parece aceitável que o Estado possa exigir dos cidadãos, mas não aplicar a si próprio as diretrizes legais.

A nova forma de gestão de conflitos trazida pelo CPC constitui uma nova forma de conceber a solução judicial de conflitos, uma vez que permite às partes, inclusive, definir o que será ou não objeto de apreciação pelo Magistrado. Possível, por exemplo, acordarem sobre a utilização e suficiência da prova já produzida em processo administrativo para apreciação judicial, acordar parcialmente sobre os pontos controvertidos da lide etc. Enfim, observa-se que o acordo – ou ao menos a abertura à exposição das razões das partes – permite ganhos expressivos em tempo processual, bem como possibilita eliminar questões acessórias e objetivar os pontos controversos. Afinal, atualmente – e principalmente no âmbito tributário –, não é raro encontrar decisões que acabam gerando o caos, não beneficiando nem

o Fisco nem o contribuinte, geradas exatamente pela falta de compreensão da questão posta em discussão.

Outrossim, destacam-se os importantes incentivos trazidos pelo Código de Processo Civil ao papel das partes, as quais adquirem dever de colaboração, boa-fé processual fixada a partir de pontos objetivos de condutas, privilegiando a validade dos pontos pré-acordados. Há claramente um estímulo a que as partes encontrem uma solução, principalmente através da oitiva e da análise das razões da outra parte. Se tal norma é impositiva ao âmbito privado, que dizer da submissão da Administração, que tem como dever constitucional dar ouvidos – não apenas formal, mas materialmente – às razões do cidadão. E não parece haver qualquer razão para que tal lógica não seja aplicada ao direito tributário. Ao contrário, ante a complexidade do sistema tributário e da grande quantidade de atribuições transferidas ao contribuinte a partir de modelos de tributação por homologação, parece ser ainda mais premente esse canal de diálogo nos processos administrativos e judiciais em matéria fiscal.

2 **Conciliação na Administração Pública – a indisponibilidade do interesse público**

Quando se trata de medidas alternativas de solução de conflitos em matéria tributária, principalmente se invocados os termos transação, conciliação ou arbitragem em matéria fiscal, verifica-se uma enorme resistência doutrinária assim como de setores importantes dentro da administração tributária. E a grande barreira invocada consiste no apelo à quase sagrada “indisponibilidade do interesse público”. Entretanto, parece que se consolidou culturalmente a lógica de que indisponibilidade do interesse público quando se trata de matéria fiscal consiste na inalterabilidade do conteúdo econômico da dívida tributária.

Conforme esclarecem Danilo Garnica Simini, Lucas Pereira Araújo e Diego da Mata Borges:

Grande parte da doutrina e a também da jurisprudência dos Egrégios Tribunais pátrios, tradicionalmente, são resistentes no sentido de admitir a conciliação/transação em matéria tributária, pois a possibilidade de a Administração Pública transacionar em Juízo historicamente enfrentou barreiras quase que intransponíveis alicerçadas especialmente no princípio da indisponibilidade do interesse público.³

³ SIMINI, Danilo Garnica, ARAÚJO, Lucas Pereira, BORGES, Diego da Mata. Análise da conciliação em matéria tributária à luz da indisponibilidade do interesse público. *NUCLEUS*, São Paulo, v. 12, n. 1, p. 241-252, abr. 2015. p. 248.

A questão é: no que consiste, efetivamente, o interesse público? Sua proteção poderia ser confundida ou reduzida à mera indisponibilidade? Quando se depara com parâmetros irrisórios de cobrança judicial⁴, seria de interesse público a manutenção de montanhas de créditos tributários não pagos, inclusive classificados como cobrança inviável? Não seria do interesse público a criação de medidas alternativas visando receber parte de créditos considerados inviáveis, ainda que em valores inferiores, diante de sua classificação em escalas de viabilidade de cobrança?

Parece que, efetivamente, é mais do que tempo de se adotar posturas mais realistas e menos formais no que se refere ao crédito tributário em cobrança, admitindo que sua classificação de viabilidade possa ter efeitos econômicos. Do mesmo modo, absorver no direito tributário as novas formas de solução de conflitos que trabalham com a lógica de que as partes podem possuir parcial razão em seus litígios, os quais podem ser eliminados através de acordos. Em suma, assumir as patologias do crédito tributário e incluir a eficácia da cobrança em juízos claros e transparentes de viabilidade. E que, sim, esses podem importar, por razões técnicas, em alteração de valores de cobrança, conforme o nível de patologia do crédito. Da mesma forma, a consideração da possibilidade de que o contribuinte pode ter razão – parcial ou total – deve ser verificada para evitar a perpetuação de demandas e o estímulo ao cumprimento voluntário da obrigação. Nenhum desses casos, parece, violaria o interesse público.

Se for observado o ordenamento jurídico, pode-se verificar que a questão da forma de interpretação da indisponibilidade do interesse público é muito mais cultural que propriamente jurídica. Conforme esclarece Heleno Taveira Torres, em artigo referência sobre o tema, “[...] são muitos obstáculos teóricos e culturais a superar, tendo em vista valores que merecem novos sopesamentos [...]”⁵.

A questão envolvendo a indisponibilidade do interesse público não pode implicar interpretação simplista no sentido de inalterabilidade eterna do crédito tributário. Não há, no ordenamento, vedação expressa a tal, sendo plenamente possível ao legislador estabelecer critérios legais visando a cobrança baseada em critérios próprios de viabilidade, inclusive conforme o princípio constitucional da eficiência. Conforme Torres:

⁴ Que fique claro, cuja explicação é algo bem mais complexo que a simples atribuição às equipes de cobrança, uma vez que o problema tem causas bem mais profundas que esta, já que se trata de crédito com patologia gravíssima.

⁵ TORRES, Heleno. **Novas medidas de recuperação de dívidas tributárias**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jul-17/consultor-tributario-novas-medidas-recuperacao-dividas-tributarias>. Acesso em: 12 abr. 2017.

No Brasil, onde a Constituição Federal discrimina competências prévias, prescrevendo os tributos que cada pessoa pode criar, isso permitiria vislumbrar uma indisponibilidade absoluta da competência tributária; mas não do “crédito tributário” – previsto em lei – que pode ser disponível para a Administração, segundo os limites estabelecidos pela própria lei, atendendo a critérios de interesse coletivo, ao isolar (a lei) os melhores critérios para constituição, modificação ou extinção do crédito tributário, bem como de resolução de conflitos, guardados os princípios fundamentais, mui especialmente aqueles da igualdade, da generalidade e da definição de capacidade contributiva.⁶

Se for analisado o ordenamento jurídico, especificamente no âmbito tributário, pode-se verificar que se convive com uma série de conceitos jurídicos que remetem à técnica a definição de seu conteúdo, sem que isso possa violar a indisponibilidade do interesse público. Convive-se, por exemplo, com critérios técnicos como de “valor venal”, “preço de mercado”, “valor de terra nua”, “seletividade”, “essencialidade”, que muito bem podem servir para interpretações técnicas sem que seja necessário afrontar a indisponibilidade do interesse público. Se assim for feito, por que não fazer o mesmo em relação a conceitos técnico-jurídicos como os de “crédito viável e inviável” ou de “justo receio de sucumbência ante a orientação dos tribunais”.

Parece mais do que tempo de se permitir que o ordenamento tributário absorva critérios que acolham a prevenção e solução de conflitos e, na parte da cobrança da dívida ativa, propiciem negociações que considerem a viabilidade dos créditos em execução. Evidentemente, com critérios definidos em lei, mas a partir de análises de casos concretos. Essas, diga-se, bem mais de acordo com a indisponibilidade do interesse público que as generosas anistias de caráter geral, sem qualquer critério, frequentemente concedidas sob o argumento de incremento de arrecadação.

3 A conciliação em matéria tributária

Mesmo ante todo o incentivo trazido pelo CPC e após práticas exitosas no âmbito da utilização da conciliação na própria administração pública, verifica-se ainda uma forte resistência com a utilização do instituto da conciliação no direito tributário. Tanta que não são poucos a sustentarem a incompatibilidade do modelo de conciliação com a matéria fiscal.

⁶ TORRES, Heleno. **Novas medidas de recuperação de dívidas tributárias**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jul-17/consultor-tributario-novas-medidas-recuperacao-dividas-tributarias>. Acesso em: 12 abr. 2017.

Entretanto, parece não haver local mais próprio a juízos de conciliação dentro da Administração Pública que o direito tributário, conforme se passará a demonstrar.

Inicialmente, deve ser considerado que desde sua vigência, de mais de 50 anos, o Código Tributário Nacional prevê, no seu artigo 171, instituto similar à conciliação, qual seja o instituto da transação, como forma de extinção do crédito tributário. No modelo do CTN há previsão para que a lei faculte casos onde se possa pôr termo a litígios tributários através de transação, a qual implica concessões mútuas entre Administração e contribuinte.

Se analisada a prática jurídica, é possível observar que o instituto nunca teve grande utilização porquanto haveria a necessidade de a lei fixar exatamente os termos em que a Administração poderia ceder, ante o crédito tributário definitivamente constituído. Ademais, da previsão da particularidade, algo difícil em termos de legislação geral, obviamente deveria ser respeitada a isonomia. Mais que isso, geralmente os problemas de litígio eram diagnosticados em um período bem anterior ao da previsão geral pela legislação. E, por mais moroso que fosse o Poder Judiciário, ainda restava difícil que a solução legislativa viesse antes da coisa julgada ou do estabelecimento de um precedente: o que tornava desinteressante o acordo para a parte beneficiada pela decisão judicial.

Entretanto, temos que há necessidade de verificação de importantes variáveis que nunca fizeram parte das práticas de transação. Essas variáveis fazem parte tanto da atualização jurídica (CPC) e remodelação dos processos de autocomposição, quanto podem estar relacionadas à incorporação de critérios de eficiência na cobrança da dívida ativa ou no estabelecimento de uma forma mais cooperativa e de entendimento nas relações entre Fisco e contribuinte. Essa última, com grande destaque ao momento do lançamento e fixação do entendimento administrativo, que pode, por fatores externos, sofrer alterações.

Sendo assim, dividem-se em duas as possibilidades de conciliação em matéria tributária, que partem de pressupostos distintos, as quais passamos a expor.

3.1 A conciliação na execução

Se considerado o modelo atual de cobrança na execução fiscal, observa-se um sistema que beira a falência. Possui-se uma norma regulamentar que se propõe a garantir um processo célere de cobrança dos créditos fiscais editada em 1980, enquanto o processo de execução comum é regulado pelo Código de 2015.

O sistema de execuções fiscais possui índices de recuperação que, no caso da União, por exemplo, não alcança 1% do passivo em cobrança. De outro lado, os processos de cobrança

fiscal federal representam 53,6% dos processos em trâmite na Justiça Federal⁷. Se considerada a Justiça Estadual, utilizando como exemplo o Estado de São Paulo, os executivos fiscais representam 37% dos processos em curso.

Outrossim, revelam baixíssimos índices de recuperação, motivados principalmente pelo longo decurso temporal entre o fato gerador e a efetiva cobrança judicial do tributo, normalmente intermediada por um processo frustrado de cobrança administrativa. Os créditos objeto de execuções fiscais novas, portanto, já sofreram de dupla inadimplência prévia. Na análise de Jules Michelet: “A distância temporal entre o lançamento e execução favorece o desfazimento do patrimônio do devedor, reduzindo substancialmente as chances de sucesso na execução”⁸.

Entretanto, o grande problema envolvendo as execuções fiscais talvez esteja num outro indicador, que afeta consideravelmente os índices de recuperação, embora não esteja diretamente ligado à arrecadação. Trata-se do chamado “índice de congestionamento”. Esse índice refere-se ao número de processos extintos em relação ao número de novas execuções. No Brasil, consideradas Justiça Federal e Estadual, gira em torno de 90%. Isso significa que a cada 10 novas execuções fiscais apenas uma é extinta no mesmo período. Indica, portanto, que o problema está longe de acabar. Ao contrário.

Mas se consideradas as execuções fiscais em curso, observa-se que apenas 15% alcançam a penhora, somente 2,6% realizam leilão e apenas 0,2% são satisfeitas pelo produto da arrematação.

Logo, ademais de um sério problema de contingenciamento, o qual evita que bons processos sejam julgados, também não se verifica um sucesso na vida útil desses processos que tramitam em média por 10 anos.

Não é raro, outrossim, que todos os processos de execução fiscal tenham tratamento similar, sem a adoção de prioridades e utilização de modelos adequados e planejados de cobrança. Apenas atualmente tem se verificado planejamento e cortes no ajuizamento, com a utilização de medidas alternativas de cobrança. Apenas para exemplificar, no âmbito federal, apenas 0,93% dos devedores, os quais constituem o grupo classificado como “Grandes Devedores”, são responsáveis por 75% do passivo tributário em cobrança.

⁷ QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira. **Execução fiscal**: eficiência e experiência comparada. Estudo técnico, Câmara dos Deputados, Distrito Federal, 2016. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet. Acesso em: 12 abr. 2017.

⁸ Ibid.

Assim, uma série de esforços vem sendo empreendidos no caminho da desjudicialização da execução fiscal, tal como o protesto de CDA, incrementando fortemente a cobrança administrativa ou o PL 2412/2012, que trata efetivamente da desjudicialização da execução fiscal, adotando um modelo similar ao adotado pelo Chile, onde apenas o contencioso seria judicializado.

Ocorre que grande parte desse passivo, conforme visto, sofreu fortemente pela ação do tempo, possuindo uma constatada ineficácia na cobrança do crédito. Aliás, o tempo constitui um poderoso agente na ineficácia das execuções fiscais, porquanto o devedor que movimentou a economia fazendo incidir a norma tributária pelo fato gerador geralmente não é mais o mesmo quando do momento da expropriação. Não possui mais o patrimônio, as condições econômicas e tampouco a intimidação de uma falta de certidão. Isso quando ainda existe. Prova disso é que o percentual de extinção de execuções por prescrição e decadência (36,8%) supera consideravelmente o por pagamento (25,8%).

Dessa forma, há que se ter em mente a viabilidade da cobrança não apenas para fins de gestão das prioridades do Fisco, mas para o trato dos processos de execução fiscal, visando ao menos contemporizar os índices de congestionamento, os quais já atingem patamares alarmantes.

Há algumas atitudes isoladas nesse sentido, tal como se pode destacar a extinção de execuções por inviabilidade de cobrança utilizada no Estado do Rio Grande do Sul. Tal possibilidade, instituída pela Lei Estadual nº 13.591/10, permite que os Procuradores do Estado desistam de execuções fiscais consideradas inviáveis, através de conceitos estabelecidos em lei e complementadas por normativa interna. Logo, não havendo possibilidade de êxito, é possível desistir da ação judicial de expropriação de bens. Nada mais óbvio, diga-se, uma vez que carece de efetividade manter-se a pretensão executória integral quando não há bens a expropriar.

Ocorre que, embora se verifique a possibilidade de desistir da cobrança ante a ineficácia aferida pela análise fática combinada com critério temporal, não se verificam no ordenamento políticas de redução do débito – a fim de viabilizar acordos – fundadas na análise de ineficácia da cobrança.

Tem-se tanto apreço à indisponibilidade do interesse público que se admite cobrar nada, mas jamais cobrar alguma coisa. Nessa linha, verifica-se um amplo espaço para o desenvolvimento de políticas de gestão dos passivos tributários fundados na combinação das variáveis tempo e viabilidade de cobrança.

Políticas de redução de débitos e incentivos ao pagamento fundadas em tais critérios, quais sejam, análise de qualificação do crédito, revelam-se muito mais justas e efetivas que os tradicionais planos de recuperações fiscais fundados em anistias indiscriminadas, onde não se considera a capacidade do devedor, sendo indiscriminadamente concedidas. No modelo da prática atual, permitem que aqueles que possuem capacidade econômica de ser expropriado paguem quantias com anistia, mantendo apenas os processos de cobrança inviável nas cartelas de cobrança.

Entende-se que a mudança para um critério técnico, o qual leve em conta a classificação do crédito em cobrança, permite atingir resultados bem mais interessantes economicamente, com resultados importantes na redução do contingenciamento. Mais que isso, serve para construir uma cultura de recuperação fiscal com critérios mais direcionados à viabilidade, bem como economicamente mais justos.

3.2 A conciliação na incidência

Outra aplicação da conciliação em matéria tributária – certamente mais polêmica e complexa – é a relativa à forma de fixação da “vontade” administrativa nas relações de incidência.

Inicialmente, deve-se considerar que, efetivamente, a obrigação tributária depende exclusivamente de lei. Ou seja, somente a lei poderá, dentro dos limites de competência, estabelecer os critérios de incidência nas situações fato, definindo as situações tributáveis. Logo, a definição da incidência constitui opção política sobre a qual somente o legislador poderá dispor.

Esse é, portanto, o processo de formação da obrigação tributária, adotada pelo Código Tributário Nacional. Isso, frise-se, em nada é alterado pela conciliação, ou seja, não é possível dispor sobre a hipótese de incidência através da conciliação.

Ocorre que a lei, por mais simples ou clara que seja, estará sempre sujeita à interpretação realizada pela autoridade autorizada para tal. E essa interpretação, diga-se, não se confunde com a essência da lei, mas a lei interpretada pelo agente fiscal, pelo Tribunal administrativo, pelo advogado público quando de defesa e ajuizamento. Essa mesma lei terá sua interpretação realizada pelo contribuinte. Somente no momento em que essas interpretações – de Fisco e contribuinte – não forem compatíveis, haverá o litígio. Pode-se dizer, portanto, que a lei estará à mesma distância, tanto para interpretação de Fisco como do contribuinte. O grande problema é que essas interpretações ocorrem por atos isolados, e

raramente por construções conjuntas, onde ambas as partes previamente escutam e refletem sobre os argumentos da outra. E uma vez consolidada a interpretação da Administração tributária, dificilmente é alterada; salvo por decisão judicial.

E aqui talvez o grande espaço para atuação do procedimento de conciliação, com benefícios para ambas as partes. Vê-se que tal como consolidado na doutrina e no Código Tributário Nacional, o nascimento da obrigação tributária é algo automático e ideal. Depende, outrossim, de previsão expressa de lei, a qual não está sob o alcance de processos de conciliação. Entretanto, a constituição do crédito tributário necessita de ato humano, dependendo de interpretação do Fisco e/ou do contribuinte. Há, portanto, diante da mesma obrigação tributária, ou melhor, da mesma situação legal, a possibilidade de interpretações distintas que levam a situações diversas. Esse o processo de constituição do crédito tributário, inclusive regulado distintamente no Código Tributário Nacional.

E essas interpretações, diga-se, estão vinculadas à legalidade, mas não são indisponíveis. São mutáveis, tal como sói acontecer com a revisão de auto de lançamento por um tribunal administrativo ou pela devolução de uma Certidão de Dívida Ativa quando de seu exame antes do ajuizamento.

A grande questão é que não se verifica uma participação do contribuinte no espaço de constituição do crédito tributário nos casos de lançamento de ofício ou mesmo uma disponibilização de apoio para os casos de lançamento por homologação. Mais que isso, após realizada a primeira interpretação pelo Fisco formalizada no auto de lançamento, dificilmente há uma discussão ampla com possibilidade de acolhimento – seja nos Tribunais Administrativos, seja no momento prévio ao ajuizamento pelas Procuradorias – das razões que eventualmente o contribuinte poderia aportar para a discussão.

Aqui ponto extremamente relevante para demonstrar a necessidade de incorporação de mecanismos de decisão arejada e discutida sobre as relações de incidência. Certamente ninguém domina melhor a matéria técnica e econômica que o próprio contribuinte em seu ramo de atuação. Em razão disso, esse certamente poderia enriquecer e aclarar boa parte das dúvidas sobre a incidência em exame. Ademais, certamente é conceito assente para ambas as partes que – salvo raras exceções – os órgãos especializados da Fazenda e advocacia públicos e assessorias jurídicas dos contribuintes conseguem estabelecer um padrão de profundidade de discussão muito mais qualificada que no atual modelo judiciário.

Necessário, portanto, o fomento a um ambiente que permita a consolidação de uma prática de participação do contribuinte na constituição do crédito, bem como que confira

tranquilidade ao agente público para tomar decisão que não seja “a mais dura possível”, protegendo-o de interpretações distintas por parte de órgãos de fiscalização, que também atuam de forma distante e desconexa do processo.

Vê-se que o Novo CPC, através dos critérios claros de fixação de precedentes, vem exatamente nesse sentido, o de conferir um mínimo de segurança jurídica ao intérprete. Ainda que não observados tais critérios pelos Tribunais, ao menos a norma que autorize a conciliação pode fazer menção expressa aos critérios legais, de modo a garantir ao agente público a possibilidade de conciliar obedecendo entendimentos consolidados que eventualmente sejam destoantes da interpretação conferida no auto de lançamento, sem o receio de que a interpretação seja alterada no futuro.

De outro lado, ademais da qualificação técnica e discussão mais aprofundada que pode ser trazida pelos contribuintes em seu respectivo setor, há a vantagem de que a participação do contribuinte no processo de construção da interpretação aumenta a chance de adesão à norma para cumprimento voluntário da obrigação tributária. Tal fator contribui para um dos maiores problemas existentes na tributação nacional, qual seja, o baixo índice de cumprimento voluntário comparado a outros países.

Evidente, outrossim, que a eventual interpretação alterada a partir de processos de conciliação realizados no âmbito da Administração tributária deve ser universalizável, ou seja, constituir parâmetro de aplicação para o entendimento do Fisco, em razão de critérios de **isonomia, neutralidade e transparência** aos quais está vinculado. Nessa linha, deve-se ter sempre como guia a nova lógica do CPC em relação ao processo, que já não constitui direito individual, mas ato público, porquanto servirá para a formação de precedentes. Assim, eventual procedimento de conciliação nesses moldes deve prever a possibilidade de intervenção de terceiros que demonstrem “pertinência temática”, visando sua colaboração na formação da interpretação da norma. Como exemplo, tem-se discussão real envolvendo matéria referente à tributação diferenciada por benefício concedido ao produto “bolo”. Nesse, a matéria em litígio se resumia à possibilidade de o produto “torta” poder ou não ser considerado como “bolo” para fins de tributação. Nessa discussão, que tramitou por vários anos no Poder Judiciário, poderia, por exemplo, ter tramitação administrativa, com a inclusão de determinado agente do ramo, aliado ao chamamento de representante do setor envolvendo panificadoras.

Ao invés de transferir ao Magistrado – que certamente possui menos conhecimento técnico do setor que os agentes envolvidos –, seria louvável alternativa a abertura ao diálogo –

na fase judicial ou administrativa – na busca por conciliação entre as interpretações de Fisco e contribuinte. Bem-sucedida ou não, certamente haveria construção de conhecimento bastante útil no processo. Esse enriquecimento da discussão favorece e legitima a decisão administrativa final, inclusive prevendo e reunindo elementos para eventual ação judicial posterior. Haveria, para o Fisco, por exemplo, o acréscimo de que em demanda rediscutindo o tema, ademais de todo o conhecimento técnico agregado nas discussões, o argumento de que a interpretação tomada poderia estar apoiada por representantes do setor, o que fortalece bastante a decisão tomada. Algo, diga-se, bem distinto do modelo de se lançarem todos em suas naus às incertezas de uma jornada pelas águas intranquilas das decisões judiciais.

Entende-se, portanto, que a criação de um ambiente adequado à qualificação da interpretação administrativa – seja na fase administrativa ou judicial – em nada afeta a indisponibilidade do interesse público. Ao contrário, contribui para uma cultura mais atual de Administração Pública, pautada muito mais nos argumentos do que na autoridade. Necessário, entretanto, que a política para conciliação preveja critérios para tomada de decisão, permitindo segurança aos agentes públicos que ali atuam, nos mesmos moldes previstos pelo Novo CPC. Tal modelo, entende-se, possui vantagens não apenas na satisfação das partes, mas na qualificação da interpretação, com a consequente redução da litigiosidade e maior adesão das partes ao cumprimento voluntário da decisão.

Conclusão

A crise vivenciada pelo modelo de resolução judicial de conflitos atualmente parece somente ser superada pela crise que assola os índices de efetividade na cobrança da dívida ativa. Tais índices são intensamente contaminados pelas graves patologias que assolam o crédito tributário remetido à cobrança judicial, onde se verifica um longo lapso entre o fato gerador e as medidas expropriatórias da execução fiscal. Entretanto, também contribui decisivamente para os baixos índices de desempenho das cobranças os absurdos montantes acumulados de dívida tributária inviável. É premente a necessidade de depuração de tais estoques para organização da cobrança tributária, procedimentos que finalmente iniciou na União e alguns Estados.

Essa classificação dos créditos – diferenciando viáveis e inviáveis – tem chamado atenção para a questão da eficiência e a possibilidade de lhes conferir tratamento diferenciado conforme a viabilidade de cobrança. Esse novo modelo abre importantes possibilidades para

reformulação de políticas de recuperação fiscal, mais pautadas em análises técnicas de viabilidade, em substituição aos modelos de anistia indiscriminada.

Mais que isso, permite diferenciar procedimentos de cobrança de acordo com o montante e a viabilidade, permitindo uma gestão mais adequada dos passivos tributários. Nessa linha, vem se destacando o uso dos meios alternativos de cobrança, visando permitir uma qualificação da cobrança de créditos viáveis, tratando distintamente créditos e contribuintes em situações distintas.

De outro lado, surge, a partir do novo Código de Processo Civil, uma nova linha de atuação dos agentes do processo, exigindo-se das partes uma maior capacidade de diálogo, de forma a que busquem entender as demandas do outro e, se possível, repensar soluções pré-aprovadas. Esse processo, que parece irreversível, deve ser amplamente aplicado à Administração Pública e, com maior razão, à Administração tributária.

Questões sobre indefinições de interpretação ou mesmo de revisão de posição administrativas em nada implicam em afronta à indisponibilidade do interesse público. Ao contrário, são políticas fundamentais no cumprimento da legalidade, na prevenção de litígios e na obtenção de forma mais segura, cuidadosa e eficiente de solução de conflito. Utilizados com critério, o instrumental e a nova cultura trazidos pelo novo CPC podem constituir importantes aliados na solução dos litígios tributários, bem como na qualificação das discussões em matéria fiscal.

Há uma premente necessidade de incorporação de meios alternativos de solução de conflitos no direito tributário, principalmente no que se refere à conciliação e na elaboração de políticas de recuperação fiscal pautadas na viabilidade, evoluindo e atualizando a legislação e a doutrina para um caminho de mais diálogo e, principalmente, superando uma noção demasiado simplista de indisponibilidade do interesse público condicionada pela inalterabilidade absoluta na pretensão do Fisco em relação ao crédito tributário constituído.

Referências

ATALIBA, G. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BONDIOLI, Luis Guilherme Aidar. Do processo de conhecimento de do cumprimento de sentença. *In*: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; DIDIER JR., Fredie; TALAMINI, Eduardo; DANTAS, Bruno (Coord.). **Breves comentários ao novo Código de Processo Civil**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 812-832.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 593.849/MG**. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22295243/recurso-extraordinario-re-593849-mg-stf>. Acesso em: 15 abr. 2018.

CARVALHO, P. de B. **Curso de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

FIUSA, C. **Teoria geral da arbitragem**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

GAZDA, E. Administração Pública em juízo: poder-dever de transigir. **Direito Federal: Revista da Associação dos Juizes Federais do Brasil**, São Paulo, v. 23, n. 83, p. 131-158, jan./mar. 2006.

GUIMARÃES, D.T. **Dicionário técnico jurídico**. 10. ed. São Paulo: Rideel, 2010.

MARTINS FILHO, L. D.; ADAMS, L. I. L. A transação no Código Tributário Nacional (CTN) e as novas propostas normativas de lei autorizadora. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

OLIVEIRA JR, E. R. de. Acesso à justiça e as vias alternativas para solução de controvérsias: mediação, conciliação e arbitragem. **Jus Navigandi**, Teresina, a. 16, n. 3069, 26 nov. 2011. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/20517>. Acesso em: 16 fev. 2014.

QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira. **Execução fiscal: eficiência e experiência comparada**. Estudo técnico, Câmara dos Deputados, Distrito Federal, 2016. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet. Acesso em: 12 abr. 2017.

SIMINI, Danilo Garnica, ARAÚJO, Lucas Pereira, BORGES, Diego da Mata. Análise da conciliação em matéria tributária à luz da indisponibilidade do interesse público. **NUCLEUS**, São Paulo, v. 12, n. 1, p. 241-252, abr. 2015.

SOUSA, L. A. A utilização da mediação de conflitos no processo judicial. **Jus Navigandi**, Teresina, a. 10, n. 568, 26 jan. 2005. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/6199>. Acesso em: 17 fev. 2014.

TORRES, Heleno. **Novas medidas de recuperação de dívidas tributárias**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jul-17/consultor-tributario-novas-medidas-recuperacao-dividas-tributarias>. Acesso em: 12 abr. 2017.