



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

CATARINA THAYANNE NASCIMENTO DO HORIZONTE BRASILEIRO

**A UTILIZAÇÃO DO DIÁLOGO NO BRASIL E OS ACORDOS FISCAIS NA
COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE DO PROGRAMA “PGE
DIALOGA” INSTITUÍDO NO ESTADO DO CEARÁ**

FORTALEZA

2022

CATARINA THAYANNE NASCIMENTO DO HORIZONTE BRASILEIRO

A UTILIZAÇÃO DO DIÁLOGO NO BRASIL E OS ACORDOS FISCAIS NA COBRANÇA
DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE DO PROGRAMA “PGE DIALOGA”
INSTITUÍDO NO ESTADO DO CEARÁ

Monografia apresentada ao Curso de Direito da
Faculdade de Direito da Universidade Federal
do Ceará, como requisito parcial à obtenção do
título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Denise Lucena
Cavalcante.

FORTALEZA

2022

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

B83 Brasileiro, Catarina Thyanne Nascimento do Horizonte.

A utilização do diálogo no Brasil e os acordos fiscais na cobrança do crédito tributário : uma análise do programa “Pge Dialoga” instituído no Estado do Ceará / Catarina Thyanne Nascimento do Horizonte Brasileiro. – 2022.

50 f. : il. color.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2022.

Orientação: Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante.

1. diálogo. 2. poder público. 3. crédito tributário. 4. métodos consensuais. I. Título.

CDD 340

CATARINA THAYANNE NASCIMENTO DO HORIZONTE BRASILEIRO

A UTILIZAÇÃO DO DIÁLOGO NO BRASIL E OS ACORDOS FISCAIS NA COBRANÇA
DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE DO PROGRAMA “PGE DIALOGA”
INSTITUÍDO NO ESTADO DO CEARÁ

Monografia apresentada ao Curso de Direito da
Faculdade de Direito da Universidade Federal
do Ceará, como requisito parcial à obtenção do
título de Bacharel em Direito.

Aprovada em: ___/___/___.

BANCA EXAMINADORA

Prof.^a Dr.^a Denise Lucena Cavalcante. (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Juvêncio Vasconcelos Viana
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Ms. Isaac Rodrigues Cunha
Centro Universitário Maurício de Nassau – Doutorando UFC

A Deus.

Aos meus pais e avós amados.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela vida e por me guiar pelo caminho da sabedoria.

Aos meus pais, Regina Cátia e Cezar Temóteo, pelo amor incondicional, tolerância e compreensão nos momentos de ausência.

À minha avó materna, Odete Silva de Oliveira, pelo cuidado e amor de sempre.

Ao meu avô materno, João Nascimento de Oliveira (in memoriam), que continua me dando força para seguir os meus objetivos.

Aos meus avós paternos, Maria de Nazaré (in memoriam) e Luís Gonzaga (in memoriam), que me transmitem ensinamentos imprescindíveis.

Ao meu namorado, Emanuel Guimarães, pelo suporte, carinho e compreensão durante minha jornada acadêmica.

Aos meus familiares, tios e primos, pelos conselhos e pela força diária.

Às minhas amigas de turma, Andréa Teixeira, Lorena Sales e Mariana Camurça por todos os momentos compartilhados, em especial aqueles na Faculdade de Direito da UFC.

A todos os meus amigos pelos momentos de companheirismo e apoio.

À professora orientadora Prof^ª. Dr.^a Denise Lucena Cavalcante, pela disponibilidade e alegria em compartilhar seus conhecimentos.

Aos professores da banca examinadora, Prof. Dr. Juvêncio Vasconcelos Viana e Prof. Ms. Isaac Rodrigues Cunha pela disponibilidade na leitura deste trabalho.

“Devemos promover a coragem onde há medo, promover o acordo onde existe conflito, e inspirar esperança onde há desespero”. (Nelson Mandela)

RESUMO

A modernidade é marcada pelo maior acesso da população aos meios digitais, pela dinamicidade das relações e pela busca por um ambiente mais célere e harmonioso, algo que facilita a aplicação dos meios dialógicos para a solução de conflitos, inclusive no âmbito do Poder Público, em especial na cobrança dos créditos tributários. Nesse contexto, o presente trabalho analisa a possibilidade da utilização do diálogo no Brasil na solução de conflitos, com foco na cobrança do crédito tributário, verificando ainda os benefícios da construção de acordos fiscais. Investiga-se o diálogo no Brasil e, especificamente, no Poder Público. Ademais, foram trabalhados assuntos específicos sobre o crédito tributário e o nível de eficiência das execuções fiscais ajuizadas no judiciário brasileiro. Para esta pesquisa utilizaram-se artigos, doutrinas, legislações e jurisprudências relacionados ao tema, bem como foram analisados dados estatísticos fornecidos em pesquisas do CNJ e do IPEA, a fim de verificar a real situação da Fazenda Pública quando da cobrança do crédito tributário. Verificou-se que, em certos casos, a execução fiscal não é meio plenamente eficiente para a recuperação do crédito tributário, em virtude de diversos fatores, tais como a prescrição e a decadência. No mais, observou-se que há, de fato, a possibilidade de utilização do diálogo pela administração pública, proporcionando soluções mais céleres para os litígios fiscais e, em grande parte, satisfatória para os envolvidos. Apresentou-se a aplicação prática e os impactos da utilização do diálogo pelo Estado do Ceará na cobrança dos seus créditos tributários, a partir do programa “PGE Dialoga”. Conclui-se que o estreitamento das relações dialógicas entre contribuinte e Poder Público é uma realidade que deverá ser enfrentada pelas administrações fazendárias ao redor do país, em razão da celeridade na resolução de litígios fiscais e até maior recuperação dos créditos tributários. Tal iniciativa acarreta benefícios tanto para a sociedade quanto para o Erário, pois, a resolução de lides em matéria tributária também proporciona maior geração de receitas a serem aplicadas nas mais diversas searas governamentais.

Palavras-chave: diálogo; poder público; crédito tributário; métodos consensuais;

ABSTRACT

Modernity is marked by the population's greater access to digital media, the dynamics of relationships and the search for a faster and more harmonious environment, something that facilitates the application of dialogic means for conflict resolution, including within the scope of the Public Power, in particular in the collection of tax credits. In this context, the present work aims to analyze the possibility of using dialogue in Brazil in the solution of conflicts, focusing on the collection of tax credit, also verifying the benefits of the construction of tax agreements. The dialogue in Brazil and, specifically, in the Public Power is investigated. In addition, specific issues on tax credit and the level of efficiency of tax foreclosures filed in the Brazilian judiciary were addressed. For this research, articles, doctrines, legislation and jurisprudence related to the subject were used, as well as statistical data provided in CNJ and IPEA surveys were analyzed, in order to check the real situation of the tax authorities when collecting the tax credit. It was verified that, in certain cases, the tax execution is not a fully efficient means for the recovery of the tax credit, due to several factors, such as prescription and expiration. Moreover, it was observed that there is, in fact, the possibility of using dialogue by the public administration, providing faster solutions to tax disputes and, to a great extent, satisfactory to those involved. We presented the practical application and impacts of the use of dialogue by the State of Ceará in the collection of its tax credits, from the PGE Dialog program. It is concluded that the strengthening of dialogic relations between taxpayers and government is a reality that should be faced by the tax administrations around the country, due to the speed in resolving tax disputes and even greater recovery of tax credits. Such initiative brings benefits both to society and to the treasury, because the resolution of disputes in tax matters also provides more revenue generation to be applied in the most diverse governmental areas.

Keywords: dialogue; public power; tax credit; consensual methods;

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Série Histórica do efeito da execução fiscal na taxa de congestionamento total	29
Gráfico 2 – Distribuição dos processos de execução fiscal promovidos pela PGFN, segundo o motivo da baixa.....	31

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CDA	Certidão da Dívida ativa
CF/88	Constituição Federal de 1988
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CTN	Código Tributário Nacional
CPC/15	Código de Processo Civil
DAU	Dívida Ativa da União
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
LEF	Lei de Execuções Fiscais
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TCAD	Termo de Cronograma de Ajuste de Dívidas

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	12
2	DIÁLOGO NO BRASIL E PODER PÚBLICO: CONCEPÇÕES JURÍDICAS E DOUTRINÁRIAS.....	15
2.1	Poder Público e Litigiosidade.....	17
2.1.2	<i>Administração Pública Dialógica.....</i>	18
2.2	Meios alternativos de solução de conflitos.....	20
2.2.1	<i>Mediação e Conciliação.....</i>	20
2.2.2	<i>Arbitragem.....</i>	22
2.2.3	<i>Negociação.....</i>	23
2.2.4	<i>Transação.....</i>	24
3	CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A EFETIVIDADE DA EXECUÇÃO FISCAL NO BRASIL	25
3.1	Considerações iniciais.....	25
3.2	Crédito tributário e execução fiscal: garantia de recursos aos cofres públicos?	28
4	POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO DIÁLOGO NA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	34
4.1	Acordos fiscais.....	40
4.1.1	<i>Benefícios dos acordos fiscais.....</i>	41
4.2	A iniciativa do Estado do Ceará para firmar acordos fiscais – “O Programa PGE Dialoga”.....	42
5	CONCLUSÃO.....	45
	REFERÊNCIAS.....	46

1 INTRODUÇÃO

As transformações sociais ocorridas na modernidade, tais como o maior acesso aos meios digitais, a dinamicidade das relações, a busca por um ambiente mais célere e harmonioso, proporcionaram alterações significativas no tratamento dos diversos litígios presentes no meio social. Tal cenário, influenciou amplamente o relacionamento de litigantes que, anteriormente, eram vistos como partes interessadas, unicamente, na satisfação de seus direitos individuais, não apresentando nenhum senso de cooperativismo.

No Brasil, tradicionalmente, muitos dos conflitos existentes são solucionados no âmbito do Poder Judiciário, aplicando-se, portanto, o direito do acesso à justiça. Independente da parte que está relacionada no conflito, privada ou pública, ainda prevalece o entendimento de que os litígios devem ser resolvidos através de um pronunciamento judicial.

Em virtude dessa situação, muitos litigantes ingressam com ações na justiça para satisfazerem os seus direitos, algo que contribui para a morosidade do Poder Judiciário brasileiro. Atrelado a isso, a máquina pública não possui o aparato necessário para a efetiva resolução de controvérsias em um tempo adequado, deixando de observar o direito da duração razoável do processo, o qual é garantido constitucionalmente.

Perante essa conjuntura, muitas iniciativas têm sido aplicadas para modificar a realidade brasileira em relação à morosidade do Poder Judiciário. O advento do CPC/15 foi uma delas. A partir desse diploma processual, foi influenciada a aplicação do cooperativismo nas relações litigiosas, bem como a utilização de diversas medidas alternativas de solução de controvérsias, em especial a mediação, a conciliação e a arbitragem.

O Diploma Processual Civil dispõe que tais providências consensuais, além de serem incentivadas no campo judicial, devem ser aplicadas na esfera extrajudicial. Tudo isso em função de aumentar o diálogo entre as partes litigantes e, conseqüentemente, os acordos. Ou seja, a ideia de que a resolução de conflitos apenas se daria no judiciário é ultrapassada, tendo em vista que hoje muitos litígios podem ser solucionados por meio da utilização do diálogo.

No âmbito do poder público, apesar da cultura da litigiosidade, o emprego do diálogo nas controvérsias vem progredindo. O exemplo disso é o desenvolvimento, cada vez maior, do conceito de Administração Pública dialógica, a qual corresponde à maior participação da sociedade tanto nas decisões relacionadas às políticas públicas quanto nos acordos bilaterais firmados com o Estado. Isso possibilita, inclusive, uma ponte de comunicação entre administração pública e administrados.

No que diz respeito à cobrança do crédito tributário no Brasil, a qual possui atuação direta do Poder Público, ainda necessita de avanços no que diz respeito à utilização dos diálogos. E para tal cobrança, a Fazenda Pública utiliza-se, basicamente, das ações de execuções fiscais.

De acordo com os dados apresentados pelo CNJ e o IPEA, os quais serão trabalhados no momento oportuno, em determinados casos, a execução fiscal não se apresenta tão eficiente para a cobrança do crédito tributário. Dentre os fatores para tal afirmação, pode-se citar a prescrição ou decadência, bem como o alto custo para o ajuizamento de uma execução fiscal no Brasil, o qual pode até superar os benefícios da cobrança. Desse modo, cabe analisar a viabilidade da medida executiva de acordo com o caso concreto.

Assim, reconhece-se que as ações de execuções fiscais merecem uma maior análise, a fim de estabelecer um paralelo entre a sua efetividade para o Poder Público e a possibilidade do uso do diálogo para a cobrança do crédito tributário. Com isso, busca-se incentivar práticas alternativas, com o uso de métodos consensuais, para a resolução de controvérsias em matéria tributária e a recuperação de eventuais créditos tributários, visando minimizar a morosidade e a sobrecarga do Judiciário brasileiro em relação às demandas executivas fiscais.

Diante do contexto apresentado, o objetivo geral desta pesquisa é justamente analisar em que medida é possível a utilização dos meios alternativos de solução de conflitos, por meio do diálogo, na cobrança do crédito tributário, bem como discorrer sobre os acordos fiscais, resultados desses diálogos, que são firmados entre a administração fazendária e os diversos contribuintes.

Assim, visa-se responder as seguintes questões principais: em que medida há a possibilidade de utilização do diálogo pelo Poder Público na cobrança do crédito tributário? Tal crédito, por si só, é garantia de recursos aos cofres públicos?

Além disso, tem-se como objetivos específicos os seguintes: a) analisar a efetividade da execução fiscal no Brasil; b) fomentar as discussões referentes aos meios dialógicos no âmbito fiscal; e c) incentivar práticas dialógicas, pelo Poder Público, quando da cobrança do crédito tributário.

A metodologia utilizada neste estudo foi essencialmente a pesquisa realizada em doutrinas e artigos acadêmicos referentes ao tema aqui proposto, em especial na análise do Programa “PGE Dialoga” instituído no Estado do Ceará. Além disso, foram utilizadas legislações, jurisprudência que se relacionam com a temática dos métodos consensuais de solução de conflitos. Ainda foram investigados dados estatísticos de pesquisas realizadas pelo CNJ e IPEA, a fim de verificar a realidade do judiciário brasileiro perante as execuções fiscais.

O estudo ora apresentado divide-se em cinco seções. A primeira delas é justamente

a presente introdução.

Na segunda seção serão trabalhadas as concepções jurídicas e doutrinárias acerca do diálogo no Brasil, com foco na utilização do diálogo pelo Poder Público. Apresentar-se-á uma contextualização sobre a cultura da litigiosidade e o desenvolvimento da administração pública dialógica, além sobre os métodos alternativos para solução de conflitos, especificamente a mediação, conciliação, negociação e transação.

Uma vez expostas as principais conceituações sobre os meios alternativos para resolução de controvérsias e sobre os diálogos estabelecidos no Poder Público, a terceira seção explora o conceito e a natureza relacionada ao crédito tributário. Além disso, será feita uma análise sobre a efetividade da execução fiscal no Brasil, buscando-se discutir as seguintes questões: o crédito tributário, por si só, é garantia de recursos para os cofres públicos? Qual a efetividade da execução fiscal no Brasil?

Já a quarta seção é reservada à análise da possibilidade de utilização dos diálogos pelo Poder público quando da cobrança dos créditos tributários. Para isso, será feito um paralelo entre os métodos alternativos de solução de conflitos e a realidade brasileira no que diz respeito à efetividade da execução fiscal como forma de cobrança dos créditos tributários, a fim de demonstrar a possibilidade de utilização dos métodos alternativos de solução de conflitos em matéria tributária. Ademais, tratar-se-ão alguns pontos sobre a importância dos acordos fiscais e os seus benefícios, tanto para o Poder Público e o devedor tributário quanto para toda a sociedade. Ao final, será analisado, como caso exemplificativo da utilização dos métodos alternativos para solução de conflitos tributários pelo Poder Público, o programa “PGE Dialoga” instituído no Estado do Ceará, sendo apresentados os principais objetivos do programa, os seus resultados e as perspectivas do governo com essa iniciativa.

A quinta seção, e última, consiste na conclusão, sendo, portanto, evidenciadas as ponderações que foram levantadas no decorrer do estudo.

2 DIÁLOGO NO BRASIL E O PODER PÚBLICO: CONCEPÇÕES JURÍDICAS E DOCTRINÁRIAS

O Século XXI é marcado por uma mudança de paradigma da sociedade em relação aos litígios. Diante disso, ocorreram alterações no âmbito judicial e extrajudicial que favoreceram o uso de meios alternativos de solução de conflitos, inclusive no âmbito do Poder Público. Tais métodos passaram a utilizar, de maneira mais intensa, o emprego do diálogo entre as partes e não mais, unicamente, a mera busca pelo Poder Judiciário.

A procura por uma decisão resolutória no judiciário é, tradicionalmente, a forma mais eficaz para se atingir a justiça diante de um determinado caso. O pleno acesso à justiça¹, o qual corresponde à um direito fundamental, é assegurado pela própria Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Conforme tal preceito, os indivíduos podem valer-se da tutela jurisdicional para resguardarem os seus direitos lesionados ou ameaçados.

Segundo Felipe de Melo Fonte (2021, p. 329) “o acesso à justiça deve compor o mínimo existencial precisamente porque, sem ele, os indivíduos não teriam meios de fazer garantir seus direitos”. Logo, o acesso à justiça pretende assegurar condições mínimas de existência para os indivíduos, a partir da garantia dos seus direitos. Assim, por meio desse entendimento, é inegável que tal direito permite uma atuação mais direta do Poder Judiciário nos confrontos vivenciados pelo jurisdicionado.

Todavia, embora o direito ao acesso à justiça esteja positivado na CF/88, ele deixou de atender a todos os anseios sociais, principalmente em virtude da alta complexidade dos procedimentos processuais e mecanismos burocráticos (COLARES, 2017). Desse modo, surge a necessidade de uma participação mais ativa das partes envolvidas nos conflitos e não apenas do judiciário, o qual, tipicamente, era o único capaz de resolver as controvérsias.

Nessa trilha, Viana (2003, p. 15) menciona que:

O processo é, sem dúvida, instrumento essencial à tutela da ordem jurídica material, mas também tem papel decisivo para a convivência em sociedade e, como também se tem destacado modernamente, para a realização de garantias constitucionalmente previstas.

O Manual de mediação do CNJ faz menção ao crescimento referente à percepção de que o Estado tem falhado na sua “missão pacificadora em razão de fatores como, entre outros, a sobrecarga dos tribunais, as elevadas despesas com os litígios e o excessivo formalismo processual” (CNJ, 2016, p. 38).

¹ Art. 5º CF/88: XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; [...]

Além disso, diante de uma sociedade informatizada e dinâmica, o direito à duração razoável do processo² foi cada vez mais pretendido pelo jurisdicionado, contribuindo para a ampliação dos métodos alternativos de resolução de litígios por meio do uso do diálogo.

Nesse sentido, Mazzola e Pinho (202, p. 51) afirmam que os meios adequados de solução de controvérsia apresentam-se como a melhor saída para os problemas de lentidão e falta de efetividade da justiça estatal.

Distanciando-se da esfera do judiciário, verifica-se que os acordos extrajudiciais, apesar de já ocorrerem há muitos anos no meio social e gerarem diversos benefícios na solução de conflitos, intensificaram-se na modernidade e favoreceram um ambiente mais célere entre os litigantes.

No que diz respeito aos meios extrajudiciais, Magalhães (2022) ensina que:

Os meios extrajudiciais de solução de controvérsias possuem o condão de desafogar o judiciário e para isso é necessário que um profissional dotado de notável saber jurídico atue como mediador e/ou conciliador de modo a satisfazer a necessidade do judiciário e aos desejos da sociedade, de ver a lide sendo resolvida de forma ágil e eficiente.

Esse ambiente mais célere, inclusive, foi empregado no campo do Poder Público. Nesse contexto, a aplicação dos métodos dialógicos, por facilitar a comunicação com os administrados, tornou-se uma necessidade a ser apresentada em toda a administração pública. Exemplo disso é justamente a prática do orçamento participativo e dos portais de transparências espalhados pelo Brasil.

Nas lições de Cavalcante (2004, p. 26):

Registra-se que o Brasil tem desenvolvido uma das mais bem sucedidas experiências mundiais em governo eletrônico, proporcionando uma significativa melhora no serviço público e tendo muita aceitabilidade pela sociedade (...)

O tempo atual exige mudanças; e, para isto, necessita-se de profundas reflexões para criar novas estruturas jurídicas, ante a impossibilidade de manter as atuais.

Junto às transformações ocorridas no meio social, no judiciário brasileiro, e, inclusive, no Poder Público, vieram novas perspectivas que objetivavam a resolução mais célere dos litígios, com um caráter mais dialógico. Isso contribuiu para o desenvolvimento da Administração Pública dialógica e a maior utilização dos métodos alternativos de solução de conflitos, dentre eles as mediações, as conciliações, as arbitragens, as negociações e as transações, tanto no meio judicial quanto no extrajudicial.

² Art. 5º CF/88: LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação [...]

2.1 Poder público e litigiosidade

O Poder Público é parte presente em muitas demandas judiciais que tramitam no Brasil. Sobre essa questão, em pesquisa³ realizada pelo CNJ, ficou estipulado que o setor público federal figura como principal litigante na justiça brasileira, seguido dos bancos e dos poderes públicos municipal e estadual, algo que demonstra uma cultura da litigiosidade que envolve o Poder Público. Isso não ocorre por acaso.

A conjuntura apresentada acima justifica-se por diversos fatores, dentre eles o fato de o Estado desempenhar um papel de garantidor de diversos direitos sociais, como saúde, educação, lazer, dentre outros. Nas relações que envolvem o Poder Público, por vezes, observa-se a ausência de cooperação estatal. Em virtude dessas questões, muitas disputas necessitam passar pelo crivo do judiciário para que seja alcançado um pronunciamento capaz de decidir determinada controvérsia.

Ao garantir direitos como saúde, educação, lazer, moradia, transporte, e outros direitos fundamentais, o Estado compromete-se a fornecer meios para que a população tenha condições mínimas de usufruir desses preceitos constitucionais. Todavia, na maioria dos casos, isso não é alcançado pela população, momento em que o Poder Público alega o princípio da reserva do possível. Assim, o Estado deixa de cumprir, por exemplo, o que está disposto nos arts. 3^o e 6^o da CF/88 e os indivíduos lesados ingressam no judiciário para fazerem valer os seus direitos.

Outra causa para uma postura mais litigante do poder público é a ausência de cooperativismo, em total descompasso ao que prevê o art. 6^o do CPC/15. Segundo Castelo Branco (2018, p. 14) essa falta de cooperação estatal tem influenciado maior busca pela proteção jurisdicional, algo que justifica a sobrecarga do judiciário brasileiro.

Além desses pontos levantados, esclarece-se que, diante do fato de a atividade administrativa pública se pautar no princípio da legalidade e na indisponibilidade do interesse

³ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. 100 maiores litigantes. Brasília, mar. 2011. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/100_maiores_litigantes.pdf. Acesso em: 03 jun 2022.

⁴ Art. 3^o Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

⁵ Art. 6^o São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

público, os seus agentes, muitas vezes, não utilizam meios alternativos de solução de conflitos para pôr fim aos litígios, sob a justificativa de estarem restritos ao que estabelece a lei sobre o caso tratado.

Esse quadro, demonstra, mais uma vez, a cultura da litigiosidade presente quando o poder público é parte em determinada ação judicial. De acordo com Castelo Branco (2018, p. 14) “A predominância de uma cultura de litigância é um mal que atinge toda a Advocacia, não estando excluída desse cenário a Advocacia Pública”.

Em virtude dessa cultura da litigiosidade presente nas controvérsias que envolvem o Poder Público, atualmente há muitos estudos e práticas que visam influenciar uma postura estatal mais cooperativa. Nesse cenário, a Administração Pública dialógica vem ganhando maior destaque, pois as atividades nela realizadas passaram a gerir as questões com a utilização permanente do diálogo e da cooperação entre as partes.

2.1.1 Administração Pública dialógica

O século XXI é marcado pela “hipermodernidade” e uma mudança de paradigma da sociedade em relação aos litígios, bem como pela necessidade de a administração pública apresentar uma postura mais transparente e voltada para diálogo com o cidadão (CAVALCANTE; FERNANDES, 2018). Como exemplo dessas iniciativas estatais, pode-se citar o portal da transparência e o orçamento participativo.

O fato é que, no mundo contemporâneo, passou-se a aperfeiçoar a utilização do diálogo no âmbito do Poder Público. Assim, foi desenvolvido o conceito da Administração pública dialógica, a qual corresponde à maior participação da sociedade tanto nas decisões relacionadas às políticas públicas quanto nos acordos bilaterais firmados com o Estado.

Pertinente destacar que a Administração Pública dialógica deverá manter o respeito aos interesses sociais e aos princípios constitucionais. Nessa linha de ideias, Coriolano (2016, p. 23) esclarece:

A Administração Pública dialógica, como resultado da interação da sociedade civil organizada nos procedimentos da gestão pública tem o intuito de expor e tentar solucionar problemas sociais e amenizar seus anseios perante o Estado de forma consensual, com diálogo acerca de possibilidades e necessidades em torno da atuação administrativa estatal, objetivando também a restauração da confiança política no Estado, visando maior legitimidade das ações administrativas.

Caso não aplicados os meios dialógicos, seja para a solução de controvérsias seja para a elaboração de políticas públicas, há diversos prejuízos significativos para o Erário e para

toda a sociedade. Isso é justificado, pois, os métodos que desenvolvem o diálogo são capazes de proporcionar um ambiente mais cooperativo, soluções mais céleres e um aumento no atendimento das necessidades dos envolvidos.

Embora haja esse fortalecimento da utilização do diálogo no âmbito público para a solução de litígios, muitos dos princípios norteadores da administração pública, dentre eles o da legalidade, da supremacia do interesse público sobre o particular e o da indisponibilidade do interesse público, são frequentemente empregados como obstáculos para o Poder Público apresentar uma postura mais dialógica (CAVALCANTE; FERNANDES, 2018), algo que prejudica todas as partes litigantes.

Entende-se que o interesse público, por ser um dos pilares das atividades da Administração Pública, deve sempre estar presente. Além do mais, o interesse público deve ser conceituado não apenas como os interesses de determinado Ente federativo, mas de toda a coletividade (VIANA, 2003, p. 44).

Logo, com base nos princípios acima mencionados, a administração pública e os seus agentes alegam impedimento de estabelecer diálogo com os administrados. Tal conduta, por óbvio, desfavorece o estreitamento das relações entre o Poder Público e a sociedade, os quais serão vistos como partes totalmente rivais no litígio, sem qualquer senso de cooperativismo.

Por outro lado, tendo em vista a possibilidade de várias interpretações para a mesma lei, reconhece-se que o agente público poderá, ainda, utilizar a sua liberdade interpretativa quando da análise do caso concreto, inclusive com o uso de diversos princípios constitucionais. Portanto, com base nesse aspecto, caberia certo grau de discricionariedade pelo Poder Público, não se sujeitando apenas ao que determina a lei.

As funções principais dos princípios anteriormente mencionados são a hermenêutica (princípio utilizado para esclarecer certo dispositivo normativo) e a integrativa (princípio com finalidade de suprir lacunas) (MAZZA, 2021). Tais princípios devem atender ao interesse público e garantir a justiça social, vez que são basilares das atividades da administração pública.

Assim, não é à toa que o Poder Público utiliza os princípios que regulam a administração pública. Todavia, deve-se ter em mente que nem todos possuem um caráter absoluto. Nesse momento, o administrador público ingressa com o papel fundamental de analisar se a aplicação de certo princípio não está desfavorecendo a eficiência da administração pública. Em outras palavras, a aplicação de tais princípios não deve ser de forma indiscriminada para todas as situações que envolvem a Fazenda Pública.

Tendo em vista o contexto referente ao desenvolvimento do conceito de Administração pública dialógica, cabe mencionar sobre os métodos alternativos desenvolvidos no Brasil, os quais visam aumentar o diálogo entre os litigantes, os quais se incluem o Poder Público.

2.2 Métodos alternativos de solução de conflitos

São visíveis as transformações ocorridas no processo civil brasileiro. Nesse sentido, segundo Viana (2003, p. 15) “o processo civil clássico há, dessa forma, que conviver com um processo hodierno, menos individualista e atento às novas exigências da sociedade moderna”.

Diante dos avanços sociais e da evolução dos métodos dialógicos e consensuais de solução de conflitos, o Diploma Processual Civil de 2015 passou a prever dispositivos concernentes à aplicação da conciliação e da mediação (arts. 165 ao 175 do CPC/15) na resolução de disputas, isso proporcionou maior liberdade para a atuação das partes envolvidas nas mais variadas controvérsias judiciais e extrajudiciais, além de maior cooperativismo.

Além disso, outros mecanismos de facilitação do diálogo, embora já utilizados, passaram a ter maior visibilidade, tais como a negociação, a transação e a arbitragem. Esses instrumentos ajudam no descongestionamento do judiciário, tendo em vista que podem acarretar uma medida eficaz e justa para a disputa, não precisando que ocorra, necessariamente, o deslocamento dos indivíduos ao judiciário brasileiro em busca da satisfação dos seus direitos.

Assim, passa-se a fazer uma breve explanação sobre cada um dos métodos, a fim de subsidiar à verificação sobre a possibilidade de o poder público utilizá-los durante os procedimentos dialógicos de solução de litígios quando da cobrança do crédito tributário.

2.2.1 Mediação e Conciliação

O Código de Processo Civil de 2015 representou um dos marcos da conciliação e da mediação no Brasil. Essas sistemáticas processuais buscam observar as características particulares de cada processo, de acordo com o caso concreto apresentado, para proporcionar a melhor solução para um conflito (CNJ, 2016, p. 17). Sobre o CPC/15 como marco para a viabilização de métodos de solução de controvérsias, Mazzola e Pinho (2022, p. 54) esclarecem:

Após o advento do Código de Processo Civil, e dentro da mesma base ideológica de privilegiar o acesso à justiça e a duração razoável do processo, houve a edição da Lei de Mediação (Lei n. 13.140/2015) e da Lei que promoveu alterações no procedimento arbitral (Lei n. 13.129/2015).

De uma forma geral, segundo o Manual de mediação do CNJ “a mediação e a conciliação são métodos não vinculantes e se caracterizam pela redução ou delegação do direcionamento e do controle do procedimento a um terceiro, mas pela manutenção do controle sobre o resultado pelas partes” (CNJ, 2016, p. 21).

Ou seja, um terceiro, que deve ser imparcial, fica responsável por conduzir o diálogo entre as partes, mas um eventual acordo só ocorre se ambos os litigantes concordarem com os termos ali estabelecidos. Assim, no que diz respeito às principais diferenças entre a conciliação e a mediação, cabe tecer alguns comentários.

Na conciliação, o terceiro imparcial, chamado conciliador, pode propor uma alternativa viável para as partes que estão em litígio. Acrescentando-se, em tal método os litigantes não possuem uma relação próxima. Já na mediação, o mediador atua apenas como facilitador do diálogo, sem interferir no acordo a ser firmado entre as partes do conflito. Além disso, nessa última técnica as partes possuem uma relação próxima, um vínculo maior.

Originalmente, uma outra distinção considerada entre a conciliação e a mediação é que a primeira buscaria simplesmente o fim do litígio, e a segunda visaria à restauração da relação social subjacente ao caso conflitante. Essa diferenciação ocorreu até o início do século XXI, uma vez que as técnicas conciliatórias passaram a apresentar um novo formato.

Porém, além do intuito de fazer acordo, a conciliação passou a harmonizar socialmente as partes e restaurar a relação social entre elas, utilizar técnicas persuasivas, mas não impositivas ou coercitivas para se alcançarem soluções, humanizar o processo de resolução de disputas, a utilização de técnicas multidisciplinares para permitir que se encontrem soluções satisfatórias no menor prazo possível, dentre outras (CNJ, 2016, p. 22).

Para fins de demonstrar que o Diploma Processual Civil de 2015 estimula, fortemente, o emprego de métodos consensuais de solução de conflitos, especificamente a conciliação e a mediação, cabe destacar os seguintes artigos:

Art. 3º Não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito.

(...)

§ 2º O Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos.

§ 3º A conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial.

Art. 165. Os tribunais criarão centros judiciários de solução consensual de conflitos, responsáveis pela realização de sessões e audiências de conciliação e mediação e pelo desenvolvimento de programas destinados a auxiliar, orientar e estimular a autocomposição.

§ 1º A composição e a organização dos centros serão definidas pelo respectivo tribunal, observadas as normas do Conselho Nacional de Justiça.

§ 2º O conciliador, que atuará preferencialmente nos casos em que não houver vínculo

anterior entre as partes, poderá sugerir soluções para o litígio, sendo vedada a utilização de qualquer tipo de constrangimento ou intimidação para que as partes conciliem.

§ 3º O mediador, que atuará preferencialmente nos casos em que houver vínculo anterior entre as partes, auxiliará aos interessados a compreender as questões e os interesses em conflito, de modo que eles possam, pelo restabelecimento da comunicação, identificar, por si próprios, soluções consensuais que gerem benefícios mútuos.

Art. 175. As disposições desta Seção não excluem outras formas de conciliação e mediação extrajudiciais vinculadas a órgãos institucionais ou realizadas por intermédio de profissionais independentes, que poderão ser regulamentadas por lei específica.

Conforme artigos acima salientados, vê-se que a conciliação/mediação extrajudicial também é incentivada durante todo o processo. Sobre essa questão, oportuno mencionar que, na esfera extrajudicial, essas técnicas consensuais de solução de conflitos também recebem uma especial atenção do CPC/15. Nesse sentido, Mazzola e Pinho (2022, p. 74) afirmam que:

Como visto, o CPC preocupa-se, precipuamente, com a mediação judicial. Não representa, claro, uma vedação à extrajudicial. Na verdade, foi apenas uma opção legislativa não tratar dela no código, mas o texto legal deixa claro que os interessados podem fazer uso dessa modalidade.

Todavia, embora haja o estímulo à conciliação/mediação, o número de sentenças homologatórias de acordos firmados no judiciário brasileiro diminuiu. Consoante relatório intitulado Justiça em Números, publicado pelo CNJ, “o número de sentenças homologatórias de acordo diminuiu 18,8%, passando de 2.987.623 sentenças homologatórias de acordo no ano de 2015 para 2.426.027 em 2020” (CNJ, 2021, p. 192).

Diante desse conjunto de informações, verifica-se que o incentivo para a aplicação da mediação e da conciliação na solução de litígios, tanto no meio judicial como no extrajudicial, vem sendo ampliado. Todavia, tal iniciativa não depende apenas das políticas legislativas e jurídicas de incentivo ao uso de métodos consensuais de conflitos, além disso, é necessário que as partes envolvidas estejam dispostas a construir um ambiente de diálogo, com harmonização, visando a solução mais célere e satisfatória da lide.

2.2.2 Arbitragem

Outro meio extremamente empregado na solução de conflitos é a arbitragem, a qual corresponde a um processo eminentemente privado. De acordo com tal método, um terceiro, chamado árbitro, deverá ser imparcial ao litígio e irá conduzir todas as tratativas do procedimento. E, ao final, será proferida uma sentença arbitral, que, em regra, vincula as partes que fazem parte do conflito (CNJ, 2016, p. 23).

Mazzolo e Pinho (2022, p. 79) definem, de forma bastante esclarecedora, que a arbitragem "[...] é uma forma de resolução de conflitos envolvendo direitos patrimoniais disponíveis, em que é proferida uma sentença por um julgador privado escolhido pelas partes (árbitro), caso não haja acordo entre os sujeitos".

Além disso, conforme previsão do art. 3º, § 1º do CPC/15, “é permitida a arbitragem, na forma da lei”. Ou seja, nos termos da Lei, a arbitragem poderá ser utilizada como método consensual de solução de conflitos, a fim de resguardar direitos dos indivíduos. A Lei nº 9.307/1996 já regulamenta a arbitragem há mais de 20 (vinte) anos e dispõe:

Art. 1º As pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis.

Art. 21. A arbitragem obedecerá ao procedimento estabelecido pelas partes na convenção de arbitragem, que poderá reportar-se às regras de um órgão arbitral institucional ou entidade especializada, facultando-se, ainda, às partes delegar ao próprio árbitro, ou ao tribunal arbitral, regular o procedimento.

Art. 23. A sentença arbitral será proferida no prazo estipulado pelas partes. Nada tendo sido convencionado, o prazo para a apresentação da sentença é de seis meses, contado da instituição da arbitragem ou da substituição do árbitro.

Os direitos patrimoniais disponíveis mencionados no art. 1º da Lei de Arbitragem referem-se àqueles que possuem um caráter econômico e que a parte pode dispor livremente. Logo, por se referir a direitos disponíveis é autorizado às partes não apenas cedê-los, como até mesmo renunciá-los (FILHO, 2017, p.153).

Cabe destacar ainda que, “usualmente, em razão dos custos, apenas causas de maior valor em controvérsia são submetidas à arbitragem e os procedimentos podem durar diversos meses (CNJ, 2016, p. 23).

Vê-se, portanto, que a arbitragem já é um mecanismo de solução de conflitos utilizado há muito tempo, o qual possui, diversamente da conciliação e da mediação, um objeto de discussão mais restrito, pois, conforme a Lei nº 9.307/1996, os litígios deverão ser relativos a direitos patrimoniais disponíveis.

2.2.3 Negociação

Diferentemente do que ocorre nas técnicas acima mencionadas, na “negociação, simples e direta, as partes têm, como regra, total controle sobre o processo e seu resultado” (CNJ, 2016, p. 20). Logo, nesse procedimento, as próprias partes envolvidas no litígio irão entrar em consenso, a fim de determinar como será realizado o acordo, não há a presença de um terceiro para conduzir o diálogo entre os litigantes.

Nessa mesma linha, Mazzolo e Pinho (2022, p. 76) determinam que “a negociação

envolve sempre o contato direto entre as partes ou entre seus representantes; não há aqui um terceiro, um neutro, um mediador, um árbitro ou um juiz”.

Vê-se que a negociação se apresenta como uma opção de método consensual de conflitos o qual mantém as partes em uma relação mais próxima, tendo em vista que não há um terceiro intervindo em um eventual acordo. Assim, nessa espécie de método as partes conduzem o diálogo durante todo o procedimento consensual.

2.2.4 Transação

A transação é uma espécie bastante diferente dos meios consensuais destacados acima, tendo em vista que o método discutido no presente tópico ocorre mediante concessões mútuas a serem feitas pelas partes. Na conciliação, mediação e negociação, não, necessariamente, irão ocorrer as concessões dos interesses envolvidos, pois os litigantes podem estabelecer um acordo sem ceder qualquer direito (BERGAMASCHI; TARTUCE, 2016, p. 12).

O Código Civil, em seu art. 840⁶, dispõe sobre a transação, a qual é considerada como um negócio jurídico, em que os interessados, denominados transigentes, discutem um determinado litígio (FILHO; GAGLIANO, 2022, p.1568).

No tocante, Maria Helena Diniz (2004 *apud* BERGAMASCHI; TARTUCE, 2016, p. 13) menciona: “A transação seria uma composição amigável entre os interessados sobre seus direitos, em que cada qual abre mão de parte de suas pretensões, fazendo cessar as discórdias”.

As definições externadas acima, revelam que a transação, instituto jurídico do Direito Civil, é utilizada como meio alternativo de solução de conflitos, com um ambiente harmonizável e amigável, e, nesse ponto, possui uma certa semelhança com a conciliação, mediação e negociação.

Embora todos os institutos já mencionados sejam amplamente aplicados na seara cível, cabe analisar em que medida tais métodos alternativos poderão ser aplicados pelo Poder Público quando da cobrança dos seus créditos tributários. Mas para isso, será necessário, primeiramente, apresentar as características desse crédito e o contexto da sua mais tradicional forma de cobrança, a qual corresponde à ação de execução fiscal.

⁶ Art. 840. É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas.

3 CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A EFETIVIDADE DA EXECUÇÃO FISCAL NO BRASIL

Antes de analisar sobre a possibilidade de o Poder Público aplicar o diálogo na cobrança dos créditos tributários, com o possível emprego dos meios alternativos de solução de conflitos, é pertinente destacar a conceituação jurídica do crédito tributário e seus reflexos nas finanças públicas. Surgem, então, os seguintes questionamentos: O crédito tributário, por si só, é garantia de recursos aos cofres públicos? Quais os reflexos da cobrança do crédito tributário na sociedade e qual o nível de eficiência da execução fiscal no Brasil?

Assim, não se pretende, no presente tópico, exaurir as nuances relacionadas ao crédito tributário, mas analisar a sua natureza e, em que medida, esse direito da Fazenda Pública pode ser considerado uma garantia de recursos aos cofres públicos. Tal análise é de suma importância para estabelecer um paralelo entre a efetividade da execução fiscal no Brasil e a possibilidade do uso do diálogo na cobrança do crédito tributário, algo que será destacado na quarta seção do deste trabalho.

3.1 Considerações iniciais

Não se pode adentrar na seara relacionada à natureza do crédito tributário sem vincular esse ato administrativo à legalidade tributária, tendo em vista que as condutas para a sua constituição devem estar dispostas em lei. Para isso, é necessário considerar que, atualmente, a administração fazendária não deve pautar as suas atividades apenas na legalidade estrita (tipicidade fechada), mas também nos princípios da CF/88, os quais possibilitaram a mudança na análise de diversos institutos jurídicos (CAVALCANTE, 2004, p. 17).

Dentre os princípios estabelecidos na CF/88, tem-se a legalidade tributária, a qual é prevista no art. 150, inciso I e representa uma hipótese de limitação ao poder de tributar. Tal dispositivo prevê, em linhas gerais, que é vedado aos entes federativos instituírem ou aumentarem tributo sem lei que o estabeleça.

No entendimento do STF “a Legalidade Tributária é, portanto, verdadeiro direito fundamental dos contribuintes, que não admite flexibilização em hipóteses que não estejam constitucionalmente previstas”⁷. Esse primado exige que os tributos sejam instituídos pela própria lei, e, apenas a lei, pode dispor sobre os aspectos da norma tributária impositiva: material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo (PAULSEN, 2022, p. 297).

⁷ STF, RE 959.274 AgR, Primeira Turma, 2017.

Nessa trilha, o art. 143 da CF/88 prevê que a matéria referente ao crédito tributário é reservada à lei complementar, impedindo que lei ordinária disponha sobre questões referentes aos aspectos da norma tributária impositiva. Sobre esse assunto, cabe destacar que o CTN é exceção à regra disposta no dispositivo mencionado.

Na verdade, a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada CTN, é, formalmente, lei ordinária, mas, materialmente, lei complementar. Nesse contexto, válido é o regime estabelecido pelo Código Tributário Nacional, vez que foi recepcionado como lei complementar (PAULSEN, 2022, p.723).

Assim, em virtude do *status* de lei complementar concedido ao CTN (Lei nº 5.172/66), tal legislação possui competência para dispor sobre as normas de direito tributário. Diante disso, os assuntos que envolvem o crédito tributário estão devidamente dispostos na referida Lei, especificamente a partir do Título III, em total respeito ao art. 143 da CF/88.

Segundo o art. 139⁸ do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e corresponde a um direito da Fazenda Pública dotado de exigibilidade e exequibilidade. Consoante esclarece Cavalcante (2003, p. 94) “o vínculo jurídico que constitui o crédito tributário, dando a ele características de líquido, certo e exigível, é o mesmo que também dá as mesmas características à obrigação tributária”.

Sobre o assunto, Paulsen (2022, p. 613) menciona:

Com a incidência da norma tributária impositiva sobre o fato gerador, surge a relação jurídico-tributária. Tem ela natureza obrigacional, caráter bilateral e, por objeto, pagar tributo. Passam a existir, assim, o débito e o crédito tributários. Apenas quando é formalizada a existência e liquidez do crédito tributário, documentando-o, porém, é que o CTN considera constituído o crédito tributário. Isso pode acontecer mediante lançamento por parte da autoridade fiscal, nos termos do art. 142 e seguintes do CTN, ou através de declaração produzida pelo próprio sujeito passivo, conforme a Súmula 436 do STJ. A partir de então, o Fisco pode opor ao contribuinte a existência do crédito e dele exigir seu cumprimento, notificando-o para pagar. Diz-se, por isso, que o crédito ganha exigibilidade. Na hipótese de inadimplemento por parte do contribuinte, o Fisco pode encaminhar o seu crédito devidamente formalizado e, portanto, exigível, para inscrição em dívida ativa. Realizada a inscrição, extrai-se a respectiva Certidão de Dívida Ativa, que é título executivo extrajudicial, dotado, portanto, de exequibilidade.

Como visto, uma das formas de avaliar a existência e liquidez do crédito tributário, é por meio do lançamento, que, por sua vez, é um procedimento realizado pela autoridade administrativa competente, conforme preceitua o art. 142 do CTN. Outra forma de apurar a existência e liquidez do crédito é por meio da declaração efetuada pelo próprio contribuinte reconhecendo o débito fiscal, de acordo com a Súmula 436 do STJ. 1

⁸ Art. 139 O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

De acordo com o parágrafo único do art. 142 do CTN, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Isso significa dizer que o agente fiscal não poderá analisar a conveniência e a oportunidade quando for proceder com qualquer ato de lançamento. Logo, essa a conduta de constituição definitiva do crédito tributário, por meio do lançamento, não apresentará caráter discricionário.

Uma vez constituído, definitivamente, o crédito tributário e notificado o contribuinte, há duas opções: a) o pagamento na via administrativa; ou b) a devida inscrição do crédito tributário na dívida ativa. Efetuando-se o pagamento no âmbito administrativo, ocorre a extinção do crédito tributário, mas caso não haja o adimplemento pelo sujeito passivo, o crédito tributário poderá ser inscrito em dívida ativa.

No momento da inscrição na dívida ativa se extrai a respectiva CDA, a qual, por ser um título executivo extrajudicial, é dotada de exequibilidade. Assim, torna-se possível o ajuizamento da ação de execução fiscal pelo sujeito ativo⁹ em face do sujeito passivo¹⁰. Na mesma linha de ideias, Nunes (2020, p. 1172) afirma que "caso depois de inscrito o crédito tributário na dívida ativa e expedida a CDA o contribuinte não pague o crédito tributário, a Fazenda Pública está habilitada a ajuizar Ação de Execução Fiscal".

A execução fiscal é um processo judicial em que o Ente público credor (exequente) ingressa contra o devedor (executado) visando a cobrança de um determinado crédito tributário. Destaca-se que uma eventual ação de execução fiscal a ser ajuizada contra o devedor tributário será consubstanciada na CDA, a qual deverá ter todos os requisitos do art. 202¹¹ do CTN. De acordo com o art. 6º da Lei nº 6.830/80 (LEF), a petição inicial da execução fiscal deve indicar:

Art. 6º - A petição inicial indicará apenas:

I - o Juiz a quem é dirigida;

II - o pedido; e

III - o requerimento para a citação.

§ 1º - A petição inicial será instruída com a Certidão da Dívida Ativa, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita.

⁹ Art. 119 do CTN - Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento

¹⁰ Art. 121 do CTN - Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

¹¹ Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV - a data em que foi inscrita;

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição

A ação de execução fiscal é um meio bastante utilizado pela Fazenda Pública para reaver os valores relacionados ao crédito tributário em discussão. Ou seja, o objetivo primordial da execução fiscal é a cobrança do crédito tributário, após finalizadas todas as alternativas concedidas ao devedor tributário para o pagamento do montante devido.

Visto que a execução fiscal visa justamente a cobrança do montante consolidado da dívida e a, conseqüente, expropriação do devedor tributário, cumpre averiguar o panorama desse processo no âmbito do Poder Judiciário brasileiro. Além disso, será verificado a efetividade dessa cobrança, bem como os seus reflexos nas Finanças Públicas e na sociedade como um todo.

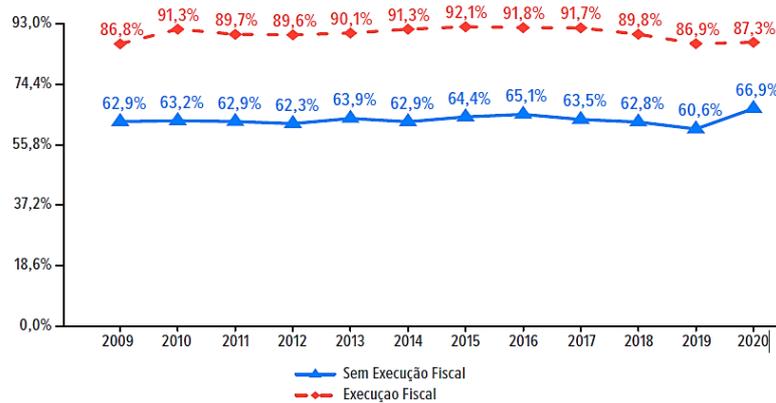
3.2 Crédito tributário e execução fiscal: garantia de recursos aos cofres públicos?

Passadas as considerações iniciais acerca da conceituação e constituição do crédito tributário, bem como sobre a ação de execução fiscal, cabe examinar as ponderações propostas na abertura desta subseção, quais sejam: O crédito tributário, por si só, é garantia de recursos aos cofres públicos? Quais os reflexos da cobrança do crédito tributário na sociedade e qual o nível de eficiência da execução fiscal no Brasil?

As execuções fiscais são consideradas, historicamente, como fator de morosidade do Poder Judiciário brasileiro. Isso ocorre em virtude das várias etapas que o processo judicial percorre para encontrar o devedor e o patrimônio capaz de satisfazer o crédito tributário. Uma questão que comprova essa situação é que as ações executivas fiscais que ingressam no judiciário referem-se a títulos executivos que já foram cobrados na seara administrativa e, por consequência, possuem uma baixa probabilidade de recuperação (CNJ, 2021, p. 175).

Segundo o CNJ (2021, p. 176) “[o]s processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 36% do total de casos pendentes e 68% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 87%”. Isso significa dizer que, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2020, apenas 13 foram baixados.

O estudo realizado pelo CNJ aponta que houve redução, de 11,2%, do acervo de casos pendentes de execução fiscal pelo terceiro ano consecutivo. Porém, mesmo com a redução do acervo, a taxa de congestionamento aumentou em 0,4 ponto percentual em 2020, questão essa que é devidamente ilustrada no gráfico a seguir:

Gráfico 1 - Série histórica do efeito da execução fiscal na taxa de congestionamento total.

Fonte: Conselho Nacional de Justiça, 2021.

Da análise do gráfico acima, é possível observar que, em 2020, a taxa de congestionamento foi menor do que 2016, ano em que o CPC/15 entrou em vigor. Para fins de comparação, tendo como base o total de 100 processos de execução fiscal tramitando no respectivo ano, 13 processos foram baixados em 2020 e somente 9 foram baixados em 2016.

Como pode ser verificado, embora já houvesse disposição específica na Lei nº 6.830/80 sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, o advento do CPC/15 acarretou mudanças expressivas no âmbito das execuções fiscais. Pois, o mencionado Diploma Processual Civil é aplicado de maneira subsidiária nas execuções fiscais, conforme determina o art. 1º¹² da Lei nº 6.830/80.

Outro assunto importante a ser salientado diz respeito ao tempo médio de tramitação do processo de execução fiscal baixado no Poder Judiciário, o qual corresponde a 8 anos e 1 mês. Isso contribui, consideravelmente, para o fato de as execuções fiscais serem consideradas como fator de morosidade do Poder judiciário brasileiro (CNJ, 2021, p. 181).

Dentre os tópicos discutidos, também cabe mencionar aquele referente ao custo das execuções fiscais. Por exemplo, no âmbito Federal, conforme pesquisa realizada pelo IPEA¹³, a mais recente apresentada pelo instituto, o custo médio de um processo de execução fiscal é de R\$ 4.368,00 e, incluindo os recursos e embargos, pode chegar a R\$ 4.685,39. Outra pesquisa¹⁴ realizada pelo mesmo instituto estabelece que o custo unitário médio total de uma ação de execução fiscal promovida pela PGFN junto à Justiça Federal é de R\$ 5.606,67.

¹² Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

¹³ Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7862/1/RP_Custo_2012.pdf. Acesso em: 05 mai. 2022.

¹⁴ Disponível em: ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunicadoipea127.pdf. Acesso em: 05 mai. 2022.

Com a aplicação dos preços médios acima mencionados, o estudo constatou que a partir de R\$ 21.731,45 é economicamente justificável ajuizar a execução fiscal contra o devedor. Esse cenário ocorre, pois, caso o valor da ação de execução fiscal seja inferior ao valor mencionado, é possível que a União não consiga recuperar um valor igual ou superior ao custo do processamento judicial (IPEA, 2012, p. 14).

Em virtude disso, a Procuradoria da Fazenda Nacional passou a determinar o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais). Além disso, na dívida ativa da União, é autorizado a inscrição de apenas valores superiores a R\$ 1.000,00 (mil reais). Nesse sentido, tem-se a disposição da Portaria MF nº 75/2012:

Art. 1º Determinar:

I - a não inscrição na Dívida Ativa da União de débito de um mesmo devedor com a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais);

II - o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Essa iniciativa de estabelecer o limite para o ajuizamento da execução fiscal visa “o aprimoramento da gestão da Dívida Ativa da União (DAU), otimizando os processos de trabalho e aumentando, por conseguinte, a efetividade da arrecadação” (BRASIL, 2012).

Nas execuções fiscais propostas pela Procuradoria Geral do Estado do Ceará, a lógica é semelhante. Mas, nesse caso, a Lei nº 16.381/2017 preconiza que o limite de valor observado é uma faculdade a ser observada pela PGE, tendo em vista o art. 2º da Lei mencionada dispõe que o referido órgão poderá deixar de propor as execuções fiscais:

Art. 2º A Procuradoria-Geral do Estado poderá deixar de propor as execuções fiscais relativas a:

I – créditos de natureza tributária ou não tributária de devedores cujo débito consolidado não ultrapasse o valor equivalente a 60 (sessenta) salários mínimos;

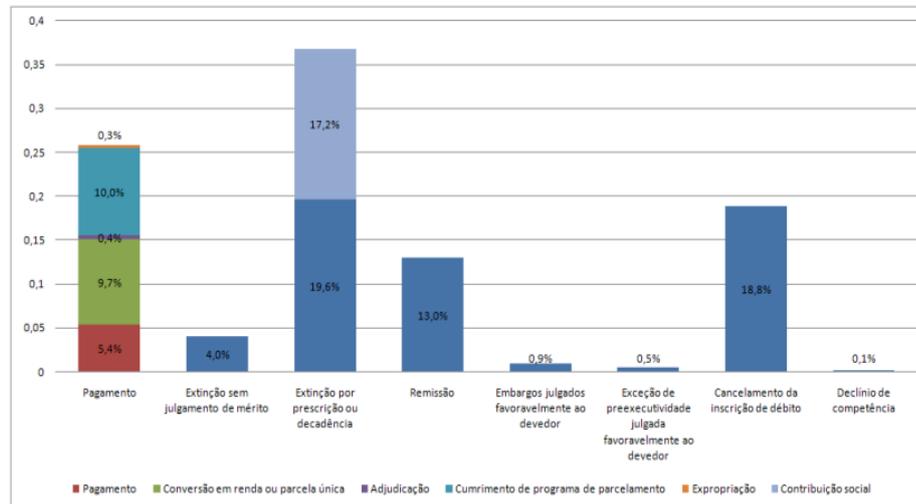
II – créditos de natureza tributária ou não tributária cujo valor inscrito em dívida ativa não ultrapasse o equivalente a 10 (dez) salários mínimos.

Tendo em vista que representam uma forma de gerenciamento da dívida ativa dos Entes Federados, os limites estabelecidos nos dispositivos acima transcritos auxiliam as procuradorias a analisar se uma determinada execução fiscal é viável aos cofres públicos ou não. Essa avaliação sobre a viabilidade deverá ser feita de acordo com o caso concreto e diante das possibilidades de pagamento do devedor tributário.

No que diz respeito às baixas dos processos de execuções fiscais promovidas, especificamente, pela PGFN, a pesquisa do IPEA de 2012, afirma que o grau de sucesso dessas ações de execução fiscal é razoável, tendo em vista que em 25,8% dos casos a baixa ocorre em

razão do pagamento integral da dívida. Os demais motivos de baixa estão indicados no gráfico abaixo:

Gráfico 2 - Distribuição dos processos de execução fiscal promovidos pela PGFN, segundo o motivo da baixa.



Fonte: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2012.

A distribuição acima evidencia que, embora seja possível a cobrança do devedor por meio da execução fiscal, há hipóteses que ensejam a baixa dessa ação, sem, contudo, haver recuperação de recursos aos cofres públicos. Como exemplo, pode-se citar o caso da prescrição e decadência, hipóteses previstas no art. 156 do CTN. De outra banda, como mencionado, o pagamento também ocorre nas ações ajuizadas pela PGFN. Porém, as baixas por esse último motivo ainda são menores quando comparadas às baixas por decadência ou prescrição.

Destaca-se ainda que, uma vez extinta a execução por cancelamento da inscrição do débito, o Ente público também fica impossibilitado de recuperar o valor consolidado da dívida. Desse modo, observa-se que o crédito tributário e o possível ajuizamento de uma execução fiscal não são garantias absolutas de recuperação de recursos aos cofres públicos.

Sobre o assunto, Machado Segundo (2021, p. 75) ensina que “[m]esmo no pequeno universo representado pela receita obtida como decorrência de uma execução fiscal, existem aqueles feitos executivos extintos pelo pagamento feito pelo sujeito passivo”. Todavia, mesmo considerando esse pagamento do débito tributário, deve-se ressaltar que o trâmite de um processo judicial também demanda custos para o Poder Público, algo que pode não compensar o ajuizamento de uma execução fiscal.

No mais, outro ponto que cabe observar sobre a efetividade da execução fiscal é que, muitas vezes, o devedor tributário sequer tem a quantia para efetuar o pagamento da dívida consolidada devida. E, nessa conjuntura, o processo de execução prossegue sem que o devedor

tenha sido expropriado de maneira a satisfazer o crédito tributário. Além de tudo, por vezes, a execução fiscal é arquivada em virtude da ausência de bens penhoráveis do sujeito passivo. Nesse sentido, é o que indica o art. 40¹⁵ da LEF.

Apesar de o recebimento do crédito por parte do Poder público ter uma grande importância, é preciso resguardar o direito do cidadão ali envolvido, e, principalmente, observar o devido processo legal (MACHADO SEGUNDO, 2021, p. 72). Nesse sentido, não se pode considerar legal um processo administrativo ou judicial que foque apenas no ato de expropriar o devedor tributário e não considerar os seus direitos.

A iniciativa relacionada à proteção dos direitos dos contribuintes devedores é, de fato, essencial para o prosseguimento da cobrança do crédito tributário e, conseqüentemente, da recuperação do montante devido. Todavia, deve-se considerar, de igual forma, que a recuperação ou não do crédito tributário afeta, diretamente, as finanças públicas.

Como consequência lógica da eventual impossibilidade de recuperação do crédito tributário, o Ente público credor deixa de aplicar recursos em saúde, educação, lazer, moradia, infraestrutura e demais direitos dos cidadãos. Ou seja, há afetação direta nas atividades financeiras públicas e, conseqüentemente, nos atos estatais relacionados à gestão dos recursos.

Segundo Catarino (2021, n.p.) “a atividade financeira pública pode definir-se como o conjunto de atos que o Estado pratica visando a obtenção, a gestão e a aplicação dos recursos financeiros para atingir fins considerados socialmente relevantes”. Logo, a partir disso, verifica-se que, se a impossibilidade de recuperar os valores concernentes aos créditos tributários afeta os recursos financeiros públicos, a sociedade também sofrerá diversos impactos.

O fato é que o ajuizamento das execuções fiscais, não é, de forma absoluta, uma medida eficiente para os cofres públicos, tendo em vista que há vários casos que podem ensejar a extinção do crédito tributário, com a conseqüente impossibilidade de recuperar o crédito tributário.

A mencionada ação executiva pode não se mostrar eficiente pelos seguintes motivos: 1) a configuração de uma das hipóteses de extinção do crédito tributário previstas no art. 156 do CTN, tais como a prescrição e a decadência; 2) o custo do ajuizamento da ação de execução fiscal ser superior ao valor devido pelo sujeito passivo; 3) a ausência de bens penhoráveis do devedor tributário, dentre outras situações; dentre outros.

Verifica-se, portanto, que o crédito tributário, devidamente constituído, nem sempre é garantia de recursos aos cofres públicos, e, como visto, isso pode ocorrer pelas mais variadas

¹⁵ “O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição” (BRASIL, 1980).

razões. Assim, a procuradoria vinculada a um determinado Ente Público competente deve analisar qual a medida mais eficiente para garantir a recuperação do montante consolidado da dívida inscrita em dívida ativa.

Além disso, conforme observado, as finanças do Ente público credor ficam prejudicadas, tendo em vista que os recursos a serem utilizados em prol da população, por intermédio do pagamento dos tributos, deixaram de ser arrecadados. Logo, a consequência disso tudo é a não assistência a diversos setores essenciais dos diversos âmbitos sociais, dentre eles a saúde, a educação, a moradia, a alimentação.

Considerando que a existência do crédito tributário e o ajuizamento da execução fiscal, nem sempre, representam uma garantia plena de recursos aos cofres públicos, é importante debater sobre a relação existente entre a utilização de diálogos pelo Poder Público na cobrança do crédito tributário.

Assim, torna-se possível uma análise sobre a utilização de métodos mais dialógicos para a recuperação dos créditos tributários e a garantia dos direitos do sujeito passivo envolvido em determinado litígio fiscal.

4 POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO DIÁLOGO NA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Tecidas as considerações anteriores sobre a vinculação do Poder Público ao princípio da legalidade, há quem conclua que a cobrança dos créditos tributários deverá ser restrita apenas aos preceitos previstos na legislação e com pouca liberdade de diálogo entre os litigantes, não se aplicando a discricionariedade por parte dos agentes públicos.

Todavia, em virtude do avanço da tecnologia e da busca por uma eficiência na resolução dos litígios que tenham como parte os Entes Federativos, a cobrança do crédito tributário vem sofrendo mudanças. Isso demanda uma iniciativa mais proativa das Fazendas Públicas em favor da recuperação mais eficiente dos créditos tributários, sem deixar de lado as garantias dos contribuintes executados.

Grande parte dessas garantias estão devidamente dispostas na CF/88, bem como em leis esparsas. Nesse sentido, Almeida (2013, p. 158) menciona que:

Notadamente, a Constituição procura fixar princípios gerais aplicáveis às garantias dos contribuintes, dentre os quais anuidade, anterioridade, não cumulatividade, vedação do confisco, regime de multas, isenções, imunidades, tributações recíprocas, formas de lançamento, base de cálculo, impedimentos da progressividade, caracterizando, assim, de forma peculiar, o regramento constitucional e aquele baseado na lei complementar.

Embora sejam variados os aspectos norteadores das garantias, bastante comum é constatar a forma irregular e ilegal, excesso de exação, permeando a conduta do fisco, razão pela qual normas foram editadas, principalmente para permitir conhecimento da fiscalização e os atos correspondentes aos agentes administrativos.

O Poder Público litigante, portanto, deverá conduzir toda a cobrança do crédito tributário em total respeito às garantias dos contribuintes, sejam elas previstas na CF/88 ou na legislação tributária cabível ao tema, sob pena de excesso de exação, ou até mesmo a apresentação de uma conduta irregular ou ilegal. Ou seja, embora aplique-se o princípio da legalidade tributária, nesse caso, também é preciso que as administrações fazendárias resguardem quaisquer direitos a serem aplicados aos contribuintes.

No mesmo sentido, Cavalcante (2004, p. 44) leciona que:

O papel do Estado também se ajusta à atual estrutura, necessitando da colaboração do cidadão-contribuinte, que, por sua vez, também exige tratamento adequado e uma Administração transparente e eficaz.

O cidadão-contribuinte tem não só o dever de recolher seus tributos, mas também o poder de fazê-lo conforme determina a lei, não se sujeitando a disposições ou arbitrariedades fiscais.

Vencida essa contextualização sobre a necessidade de manter o respeito às garantias

dos contribuintes, não se pode desconsiderar que a cultura da litigiosidade é bastante observada nos entornos das controvérsias em que o Poder Público é parte litigante. A cobrança do crédito tributário, a qual é realizada em especial pelo ajuizamento das execuções fiscais, não foge à regra. Muitas ações executivas fiscais estão relacionadas, diretamente, à morosidade do judiciário brasileiro e à litigiosidade da Fazenda Pública.

O Poder público busca, em muitas hipóteses, a mera expropriação dos bens do devedor para satisfazer o montante do crédito tributário objeto da lide. Porém, há casos em que a atuação do Ente litigante, com o ajuizamento da ação de execução fiscal, não é medida plenamente eficiente, gerando maiores custos do que benefícios ao Erário.

Ou seja, diante dos diversos entraves para o ajuizamento e o prosseguimento da execução fiscal, tal processo não se torna tão eficaz para determinados casos em que se busca cobrar o valor referente ao crédito tributário. Isso favorece, cada vez mais, a utilização de práticas consensuais e dialógicas para a solução de litígios fiscais

Além disso, conforme verificado na seção antecedente, a cobrança do crédito tributário é um assunto bastante discutido, tendo em vista que se refere justamente à recuperação, parcial ou total, de um direito creditório do Ente tributante. Isso merece atenção especial do Estado e da sociedade, pois, muitas das atividades, dos projetos e das ações governamentais são financiados com os recursos advindos da arrecadação tributária.

Em outras palavras, caso não haja a recuperação do crédito tributário, o Estado fica impossibilitado de realizar as práticas de governo anteriormente citadas. Portanto, esse assunto não pode ser negligenciado pelas administrações tributárias e procuradorias, as quais são responsáveis, respectivamente, pela constituição e cobrança do crédito tributário.

Segundo Machado Segundo (2021, p. 74) “Costuma-se dizer que o Fisco, por supostamente representar os interesses da coletividade, deveria ter a sua disposição meios de cobrança mais céleres, expeditos e eficazes que a generalidade dos credores”. Em virtude dessa questão, bem como em razão da importância de recuperação do crédito tributário, a cobrança do contribuinte inadimplente sofreu diversas mudanças.

Diante desse contexto, no campo legislativo, sobreveio o CPC/15 determinando a aplicação dos meios alternativos de solução de controvérsias, inclusive, para a Fazenda Pública, visando a cobrança tributária mais célere e eficiente. Hoje, então, quando da cobrança dos créditos tributários, tem-se a possibilidade de utilização de grande parte dos métodos dialógicos, os quais foram referenciados na primeira seção do presente estudo. Assim sendo, cabe analisar, minuciosamente, cada um deles.

Como visto no início desta pesquisa, embora a conciliação e a mediação já fossem

utilizadas pelos indivíduos para a resolução de conflitos, o CPC/15 passou a dispor, expressamente sobre tais métodos como formas alternativas para solução de controvérsias na seara judicial e extrajudicial. Essa situação externada seguiu uma tendência social de resolução eficaz de conflitos e na busca de uma justiça restaurativa (GHILARDI, 2019).

Importa frisar que a aplicação da conciliação e mediação se apresentou como uma realidade a ser enfrentada pelo Poder Público. No âmbito fiscal, por exemplo, os diálogos poderão ocorrer na fase administrativa ou na fase judicial, mesmo quando já presente alguma execução fiscal em curso contra o contribuinte inadimplente.

É inegável a existência de disposições legislativas que permitem a aplicação da conciliação e mediação nas questões que envolvem a Fazenda Pública, não excluindo àquelas que se relacionam aos créditos tributários. Como exemplo, cita-se o previsto no art. 174¹⁶ do CPC/15, disposição que facilita a relação entre os Entes Federados e os contribuintes inadimplentes.

Outros dispositivos que favorecem a conciliação a ser realizada pelas Fazendas Públicas estão estabelecidos nos arts. 1^{o17} e 2^{o18} da Lei 9.099/95. Essa Lei prevê as normas que regem o processo conduzido no âmbito dos Juizados Especiais das Fazendas Públicas, o qual deverá ser pautado “pelos critérios da oralidade, simplicidade, informalidade, economia processual e celeridade, buscando, sempre que possível, a conciliação ou a transação” (BRASIL, 1995).

Todavia, mesmo com todos os estímulos legislativos mencionados anteriormente, há entendimentos de que a conciliação e a mediação, no que diz respeito às matérias tributárias, não deverão ser aplicadas no Brasil. Isso justifica-se, pois, tendo em vista que a atividade da autoridade administrativa é vinculada à lei e que a obrigação tributária é compulsória, os conflitos que tratam sobre matéria tributária não podem ser objeto de conciliação ou de mediação (MACHADO SEGUNDO, 2021, p. 136). Além disso, é patente a indisponibilidade do interesse público ao tratar-se de questões tributárias.

De outro lado, há o posicionamento de que a compulsoriedade da obrigação

¹⁶ Art. 174. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios criarão câmaras de mediação e conciliação, com atribuições relacionadas à solução consensual de conflitos no âmbito administrativo, tais como:

I - dirimir conflitos envolvendo órgãos e entidades da administração pública;

II - avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de conciliação, no âmbito da administração pública;

III - promover, quando couber, a celebração de termo de ajustamento de conduta.

¹⁷ Art. 1º Os Juizados Especiais Cíveis e Criminais, órgãos da Justiça Ordinária, serão criados pela União, no Distrito Federal e nos Territórios, e pelos Estados, para conciliação, processo, julgamento e execução, nas causas de sua competência.

¹⁸ Art. 2º O processo orientar-se-á pelos critérios da oralidade, simplicidade, informalidade, economia processual e celeridade, buscando, sempre que possível, a conciliação ou a transação.

tributária prevista no art. 3º do CTN qualifica, na verdade, o crédito tributário por disponível, uma vez que se trata de direitos com uma expressão patrimonial do Estado (MENDONÇA, 2019, p. 5 *apud* MARTINS, 2002, p. 169). No mais, Mendonça ainda esclarece que “A possibilidade de o poder público dispor do crédito tributário é efetiva, existente e real, na medida em que o CTN permite anistia, remissão ou mesmo transação”. Nessa perspectiva, seriam possíveis a conciliação e a mediação em matéria tributária.

Sobre o tema, cabe destacar importantes apontamentos de Mendonça (2019, p. 8):

Isso não significa, no entanto, que na conciliação o fisco poderá livremente dispor do crédito tributário. A disposição, por certo, demanda lei específica que apresente critérios e diretrizes que poderão ser adotados pelos agentes públicos.

(...)

Nos termos avaliados, entende-se pela inexistência de óbice constitucional ou mesmo normativo para fins de adoção da audiência de mediação e conciliação para as causas tributárias. A um, o critério eleito pelo legislador processual remete à possibilidade de autocomposição sobre o direito em disputa e o crédito tributário, afora sua indissociável natureza patrimonial, e permite transação e outras formas de negociação entre fisco e contribuinte.

No mais, o próprio CTN demanda edição de legislação que trate da transação tributária e o NCPC, lei ordinária, prevê mediação e conciliação para causas judiciais postas em juízo. Pode-se concluir, portanto, que, ao prever a audiência de mediação e conciliação, o legislador processual acabou por tratar de disposição regulamentar ao art. 171 do CTN, permitindo que questões tributárias sejam objeto de negociação na audiência de mediação ou conciliação.

Apesar da existência das duas posições, os Entes Federados reconhecem a possibilidade de mediação e conciliação em matéria tributária, desde que haja lei específica sobre o assunto, em total respeito ao princípio da legalidade tributária. Assim, a Fazenda Pública, em diversas localidades do Brasil, vem implementando Câmaras de prevenção e resolução de litígios, bem como criando órgãos de conciliação e mediação de conflitos nas diversas procuradorias, visando a celeridade na cobrança do crédito fiscal, o fomento da cultura de gestão pública consensual, a redução de disputas, dentre outros benefícios.

Nesse contexto, percebe-se que a conciliação e a mediação, embora permitam que as administrações fazendárias conduzam acordos visando a recuperação do crédito tributário, estão restritas ao que determina a lei específica. Ou seja, tais métodos apresentam uma restrição bem maior em relação aos acordos firmados na seara privada, os quais podem ser estabelecidos livremente pelas partes envolvidas no litígio.

Outro método estudado na primeira seção desta pesquisa diz respeito à arbitragem. Porém, esse mecanismo não é utilizado, atualmente, no Brasil para a cobrança do crédito tributário. O projeto de Lei nº 4.257/2019 visa, justamente, instituir a arbitragem tributária no Brasil, algo que demonstra os esforços para uma reforma no campo da cobrança do crédito

tributário no Brasil.

Na lição de Machado Segundo (2021, p. 139) dentre os obstáculos para a aplicação da arbitragem no Brasil em matéria tributária tem-se a ausência de disposição da sentença arbitral como forma de extensão do crédito tributário. O autor ainda aponta que, para a utilização da arbitragem em litígios tributários, a questão se esbarra nos princípios da indisponibilidade e da supremacia do interesse.

Não deixando de reconhecer a importância da aplicabilidade da arbitragem, Querido e Silvério (2021, n.p.) chamam a atenção para o seguinte ponto:

[...] outro ponto de extrema importância para a aplicabilidade da arbitragem de forma justa e coesa se deve ao fato de ser necessário que todos os entes federativos aceitem e respeitem o direito potestativo do contribuinte de optar pela arbitragem.

O fato é que, no ordenamento jurídico brasileiro, embora ausente lei federal que trate sobre a utilização da mediação, conciliação e arbitragem, não há impedimento para a aplicação de tais métodos em matéria tributária. Muito pelo contrário, os estímulos que percorrem as searas administrativas e judiciais conduzem para uma necessária solução célere e consensual dos conflitos. Assim, verifica-se que a cobrança dos créditos tributários, por meio dos meios dialógicos e consensuais, merece ser incentivada e empregada no Poder Público.

Na mesma trilha, recentemente o CNJ aprovou a recomendação nº 120/2021, a qual orienta que os magistrados apliquem o tratamento adequado de conflitos de natureza tributária, quando possível pela via da autocomposição, e dá outras providências. Com tal prática, buscase estimular a negociação, a conciliação, a mediação ou a transação tributária em matéria tributária.

Frisa-se que a negociação também está presente nos conflitos tributários, sendo utilizado o diálogo para estreitar a relação do devedor com a Fazenda Pública. Na esfera federal, por exemplo, a Portaria PGFN 742/2018 instituiu o negócio jurídico processual (NJP).

A referida portaria destaca que “a celebração de NJP está condicionada à demonstração de interesse da Fazenda Nacional”. Ou seja, ao ser aplicada a negociação, não há afronta aos preceitos constitucionais, sendo possível, inclusive, que a Fazenda analise a viabilidade de eventual acordo a ser firmado entre os litigantes.

Além dos métodos dialógicos acima expostos, há outros meios consensuais que permitem a solução de controvérsias no âmbito fiscal, a exemplo, cita-se a transação. Tal método está expressamente previsto no Diploma Tributário Nacional, especificamente no art.

156¹⁹, como forma de extinção do crédito tributário. Já o art. 171²⁰ do CTN dispõe que a transação deverá ser feita por meio de concessões mútuas.

De acordo com Machado Segundo (2021, p. 137) “como a transação envolve concessões mútuas, a concessão a ser feita pelo Poder Público pode consistir precisamente na exclusão das multas (anistia), na redução de parte da dívida (remissão) ou na concessão de maior prazo para pagamento (parcelamento)”. Ademais, conforme o referenciado autor, ao passo que o Poder público pode abrir mão de parte do valor devido, a concessão a ser feita pelo contribuinte pode ser o não questionamento da validade do montante exigido.

No âmbito Federal, por exemplo, recentemente, a Lei 13.988/2020 passou a disciplinar a transação resolutive de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública. A referida legislação não será detalhada neste estudo, vez que o que se busca é comprovar o avanço legislativo na utilização desse meio alternativo de solução de controvérsia. Porém, registra-se que as modalidades de transação previstas na mencionada Lei são realizadas mediante proposta individual ou por adesão.

Art. 2º Para fins desta Lei, são modalidades de transação as realizadas:

- I - por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, ou na cobrança de créditos que seja competência da Procuradoria-Geral da União;
- II - por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário; e
- III - por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor.

Embora a modalidade de transação realizada por adesão²¹, a qual o devedor apenas aceita as condições, esteja presente no âmbito federal, é inegável que tal método alternativo de solução de conflitos estreita as relações das partes envolvidas no litígio fiscal, permitindo que a demanda não percorra todo o trâmite judicial para ser resolvida.

Acrescenta-se que a essa Lei não admite propostas a serem efetuadas no contencioso judicial ou administrativo tributário. O contribuinte inadimplente capaz de realizar uma proposta individual está restrito aos tipos previstos no art. 32 da portaria PGFN nº 9.917/2020, algo que não garante a isonomia tributária e privilegia apenas os grandes devedores tributários.

¹⁹ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

III - a transação; [...]

²⁰ Art. 171. 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.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

²¹ Art. 2º (...) Parágrafo único. A transação por adesão implica aceitação pelo devedor de todas as condições fixadas no edital que a propõe.

Todas as reflexões apresentadas demonstram que as alterações sociais e jurídicas, em especial àquelas relacionadas ao desenvolvimento de métodos consensuais de solução de conflitos promovidos pelo advento do CPC/15, proporcionaram uma mudança de paradigma em relação à atuação do Poder Público quando da cobrança dos créditos tributários. Essa situação influenciou, de forma significativa, o número de acordos fiscais firmados entre o Poder Público e o contribuinte inadimplente.

4.1 Os acordos fiscais

Na presente seção foi possível observar que a possibilidade da utilização dos meios alternativos de solução de conflito quando da cobrança dos créditos tributários é algo plenamente viável. Isso foi favorecido justamente pelas alterações legislativas e sociais ocorridas na contemporaneidade, com a maior dinamicidade das relações e a busca mais célere de soluções de litígios.

Essa iniciativa do poder público de utilizar os meios alternativos para a solução de conflitos, com iniciativas que busquem o diálogo efetivo com o contribuinte, permite uma maior eficiência, inclusive, na recuperação dos créditos tributários. Ou seja, o poder público passa a utilizar outros meios de cobrança que não, meramente, a execução fiscal do devedor tributário. Isso favorece, inclusive, o judiciário brasileiro que deixará de registrar no seu acervo um número massivo de execuções fiscais ajuizadas anualmente.

A mencionada conjuntura, permitida pela utilização dos métodos alternativos, proporciona a elaboração de acordos fiscais firmados entre o poder público e eventual contribuinte inadimplente. Tais acordos irão discutir, por exemplo, as questões relacionadas à forma e ao prazo do pagamento do montante do crédito tributário, com eventuais descontos ou parcelamento.

Melhor dizendo, nos acordos fiscais, são estabelecidas cláusulas em que o contribuinte devedor, fica responsável em adimplir o montante do crédito tributário perante a Fazenda Pública. Tal acordo, por vezes, vem com algum desconto ou forma de parcelamento, a fim de incentivar que o devedor efetue o pagamento, total ou parcial, do crédito.

Assim, por meio dos acordos fiscais, o Poder Público recupera, mesmo parcialmente, o valor correspondente à quantia do crédito tributário a ser cobrado. Diante disso, importa tecer algumas considerações importantes sobre os mencionados acordos fiscais, notadamente sobre os benefícios que poderão advir da construção desses acordos.

4.1.1 Benefícios dos acordos fiscais

Os acordos fiscais acarretam benefícios não só para o devedor tributário e o Poder Público, mas, também, toda a sociedade. Dessa forma, é possível verificar que vários setores são influenciados diretamente pelos acordos firmados no âmbito fiscal.

Independentemente do método dialógico adotado, as formas alternativas de solução de conflitos tributários interessam ao Fisco, pois aumentam o adimplemento do crédito tributário e interessam ao contribuinte, promovendo a redução do débito fiscal e impedindo uma cobrança incisiva por parte do Poder Público (LEMOS; SQUILLACE, 2021).

Especificamente sobre as vantagens proporcionadas ao devedor tributário, menciona-se que os acordos fiscais possibilitam a implementação de descontos ou de parcelamentos da dívida. Assim, o devedor possui oportunidade de adimplir e manter sua regularidade fiscal perante o Poder Público, com a consequente impossibilidade de inscrição do contribuinte no cadastro de inadimplentes do Ente Federado correspondente.

Além das questões anteriormente mencionadas, cabe destacar que, caso o contribuinte inadimplente seja pessoa jurídica, na hipótese de a regularidade fiscal ser adquirida por meio da utilização dos métodos dialógicos, serão mantidas as atividades desenvolvidas por esse sujeito passivo e, por conseguinte, serão garantidos os postos de trabalho. Verifica-se, portanto, a promoção do desenvolvimento socioeconômico e a consequente garantia do princípio da função social da empresa. Ou seja, na situação considerada, toda a sociedade irá se favorecer com a realização dos acordos fiscais.

Em uma visão mais constitucionalista, a partir da utilização dos diálogos no âmbito tributário, os contribuintes ainda terão resguardados seus direitos previstos na CF/88, uma vez que, como visto no decorrer do presente estudo, os métodos dialógicos preservam a capacidade contributiva, o direito à duração razoável do processo, à justiça social, à igualdade, dentre outras garantias.

No que diz respeito aos benefícios para o Poder Público, como já amplamente mencionado, é evidente que os acordos fiscais podem favorecer a recuperação, parcial ou total, do crédito tributário. Essa recuperação promove a geração de receita tributária ao erário, a qual será aplicada diretamente nas diversas ações, projetos e programas desenvolvidos pelo Governo, favorecendo as finanças públicas e, em tese, toda a sociedade que irá explorar tais empreendimentos estatais.

Ademais, ainda é possível atribuir uma maior confiança da população às instituições públicas administrativas, as quais irão resolver as controvérsias fiscais aplicando

formas consensuais e dialógicas de solução de litígios, deixando de lado a imagem do Estado como mero fiscalizador e arrecadador de tributos.

Já na seara judicial, com a aplicação do diálogo nas controvérsias fiscais, é notório que a quantidade de ações exacionais sofrerá uma redução considerável, tendo em vista que serão possíveis maiores realizações de acordos fiscais sem a necessidade de ajuizamentos que pretendam a execução do devedor tributário. Frisa-se que, em muitos casos, a mera execução do contribuinte inadimplente não se mostra eficiente.

Na mesma linha, sobre a finalidade da utilização dos meios consensuais de solução de conflitos, Ghilard (2019, n.p) afirma que:

[...] a determinação de mediação em relação ao crédito fiscal, seja antes de ser ajuizado, quanto após seu ajuizamento, é possível e necessária com o firme propósito de estabelecer-se meios de pagamento do passivo fiscal, de maneira menos gravosa e respeitando-se a capacidade contributiva do contribuinte, gerando receita ao erário, reduzindo-se a inadimplência, contribuindo-se para a diminuição de processos que assolam o Judiciário e, sobretudo, reestabelecendo-se a paz social, com a solução do conflito.

Todos os apontamentos feitos durante o presente tópico desencadeiam na necessária utilização dos métodos dialógicos para a solução de controvérsias fiscais. Os benefícios elencados e todo o arcabouço legislativo permitem que seja incentivada essa prática dialógica também em matérias tributárias.

Visando exemplificar a importância dos estudos e práticas fiscais em matéria tributária, a próxima seção analisa, justamente, uma iniciativa implementada no Estado do Ceará como forma de incentivar o diálogo e a cooperação entre Poder Público e contribuinte.

4.2 A iniciativa do Estado do Ceará para firmar acordos fiscais: o programa “PGE Dialoga”

Diante das mudanças ocorridas no meio social, bem como na economia digital que hoje se apresenta, a Procuradoria-Geral do Estado do Ceará (PGE-CE), instituição integrante da administração pública estadual, tem concentrado esforços para estreitar o relacionamento com o contribuinte. Ademais, vem-se investindo em iniciativas que favoreçam os meios dialógicos com a população, visando a recuperação eficiente do crédito tributário e evitando conflitos que sejam custosos para a máquina pública (CEARÁ, 2020).

Nessa conjuntura, no Estado do Ceará, a Lei nº 17.162/2019 instituiu o Programa “PGE Dialoga”, visando, consoante indica o seu art. 1º, “implantar uma política voltada à consensualidade como alternativa de solução de conflitos, aliada à eficiência na recuperação de créditos fiscais”. Melhor dizendo, a iniciativa estatal “tem por finalidade institucionalizar

o diálogo com o cidadão e incentivar uma política de consensualidade como alternativa de solução de conflitos na área fiscal” (CEARÁ, [s.d.]).

Além disso, frisa-se que o programa “PGE Dialoga”, por meio da aplicação do diálogo e da conciliação, é um mecanismo essencial para a recuperação dos créditos tributários (CEARÁ, 2019a). Os principais objetivos do mencionado programa são:

Art. 2º São objetivos do Programa:

I - propiciar a eficiência da tutela dos créditos fiscais e a celeridade na condução e resolução de conflitos administrativos e judiciais;

II - fomentar nos Procuradores dos Estados Fiscais e contribuintes a percepção de resolução de conflitos pelo diálogo com a parte que permita a adequada prestação de informações sobre as possibilidades de regularização de dívidas fiscais por meio de termos de cronogramas fiscais;

III - orientar a adoção de soluções tecnológicas que permitam uma maior rapidez, transparência e acessibilidade de informações na cobrança da dívida ativa;

IV - reduzir o dispêndio de recursos públicos na instauração, na condução e no acompanhamento de processos administrativos e judiciais, nos quais os custos superem o potencial benefício decorrente da manutenção do litígio;

V - estimular a celebração de acordos na cobrança da dívida ativa como meio eficaz de potencializar a arrecadação da dívida ativa e propiciar soluções que logrem amenizar conflitos judiciais ou administrativos custosos à arrecadação eficiente.

Ou seja, todos os objetivos elencados buscam estimular que a cobrança do crédito tributário estadual seja feita por meio de métodos dialógicos e consensuais, acarretando benefícios para o Estado e o devedor tributário, sem deixar de observar os interesses da Fazenda Estadual e os direitos do contribuinte.

A Lei em estudo ainda determina que os meios de negociação da dívida não podem importar em renúncia de receita (quando se tratar de TCAD) nem reduzir o valor principal da dívida, ou tratar de multa criminal ou multa por fraudes fiscais (quando se tratar de transação tributária). Desse modo, a lei estabelece os limites para que sejam realizados acordos entre o devedor tributário e o Poder Público.

A aplicação dos diálogos na cobrança do crédito tributário culmina na elaboração dos acordos fiscais, já definidos na seção anterior. Tais acordos serão firmados através do Termo de Cronograma de Ajuste de Dívidas (TCAD), “documento no qual a Procuradoria e o contribuinte podem definir, em conjunto, um plano de regularização de dívidas” (CEARÁ, [s.d.]). No TCAD pode ser acordada a suspensão de cobrança ou o prazo para o início do parcelamento.

Os primeiros resultados divulgados sobre o PGE Dialoga informam que foram realizadas mais de 20 mesas de negociação com contribuintes diversos. Frisa-se que os trabalhos coincidiram com o momento em que eclodiu a pandemia do Covid-2019, e, mesmo assim, representaram avanços na utilização dessas práticas dialógicas implementadas no âmbito

do Poder Público (CEARÁ, 2021). Inclusive, em virtude da pandemia, foram necessários novos investimentos em instrumentos que proporcionem um acesso digital do contribuinte aos dados inscritos em dívida ativa.

De acordo com Camilly Cruz, atualmente Procuradora Geral do Estado do Ceará “relevantes atuações impulsionam a PGE para uma advocacia pública mais moderna e consciente do seu papel, como integrante do Poder Executivo, em avançar na simplificação, transparência e consensualidade” (CEARÁ, 2020).

Já na visão do ex Procurador Geral do Estado do Ceará, Juvêncio Vasconcelos Viana:

A PGE tem a orientação de buscar sempre a via da negociação. Isso tem representado avanços, tanto em relação a eventuais dívidas que o Governo tenha (precatórios) como em créditos tributários a receber. E isso tem proporcionado considerável economia para os cofres estaduais. Esta iniciativa vai proporcionar ainda mais celeridade na condução e resolução de conflitos administrativos e judiciais por meio do diálogo

Portanto, verifica-se que o programa contribui para manter as contas do Estado ajustadas, sendo parte crucial de um “modelo de crescimento econômico sustentável capaz de ampliar o bem-estar social” (CEARÁ, 2019). Assim, são garantidos os princípios norteadores das atividades da administração fazendária, em especial os da justiça social, igualdade contributiva e interesse público.

5 CONCLUSÃO

Conclui-se que, para a cobrança dos créditos tributários por meio dos métodos dialógicos de solução de conflitos, ainda são necessários esforços para disseminar essa prática em todo o Brasil. Viu-se que, em âmbito nacional, há projetos de lei e outros atos, inclusive a Recomendação nº 120 do CNJ, que buscam viabilizar essas medidas dialógicas no âmbito judicial e extrajudicial, estimulando, cada vez mais, a conciliação, a mediação, a negociação e a arbitragem.

Apesar dos estímulos crescentes para o uso dos meios alternativos de resolução de litígios fiscais, muitos doutrinadores entendem que não é possível a mediação, a conciliação e a arbitragem em matéria tributária. Dentre os motivos para tal entendimento, tem-se o reconhecimento da indisponibilidade do interesse público e a ausência de previsão desses métodos dialógicos como hipótese de extinção do crédito tributário, as quais são dispostas exaustivamente no art. 156 do CTN. Essa posição vai de encontro com as atuais práticas consensuais aplicadas no âmbito judicial e extrajudicial brasileiro, inclusive quando se trata de questões fiscais.

No mais, observa-se que, apesar dos entraves para a utilização dos métodos dialógicos para a cobrança do crédito tributário, essa iniciativa faz parte da realidade brasileira, sendo meios que acarretam benefícios não só para as partes litigantes (devedor tributário e Fazenda), mas também vantagens socioeconômicas, tais como o desenvolvimento econômico sustentável, a justiça social e a implementação de receitas em várias áreas governamentais.

Viu-se que as execuções fiscais correspondem ao meio de cobrança do crédito tributário mais utilizados pela Fazenda Pública. Apesar disso, essa medida executiva muitas vezes não é medida plenamente eficiente para a recuperação do crédito tributário, algo que pode acarretar mais custos do que benefícios para o Erário.

Desse modo, visando a celeridade na resolução de controvérsias e a recuperação mais eficiente dos créditos tributários, o foco deverá ser a disseminação, cada vez maior, de práticas dialógicas. Isso poderá ser alcançado por meio de alterações legislativas que permitam o uso do diálogo, de uma visão mais moderna e objetiva da advocacia pública e da aplicação de medidas que fomentem o estreitamento da relação entre contribuinte e administração fazendária.

Por fim, as administrações fazendárias devem considerar, constantemente, a observância aos direitos fundamentais, não só do devedor tributário, mas, também, de toda a população, que, de uma forma geral, será beneficiada com a recuperação mais eficiente do crédito tributário por meio dos eventuais acordos fiscais.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, D. F. E. **Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário** - Homenagem a Diogo Leite de Campos. São Paulo: Saraiva, 2013. E-book.

BERGAMASCHI, André Luís. TARTUCE, Fernanda. **A solução negociada e a figura jurídica da transação: associação necessária?** . Disponível em: <<http://www.fernandatartuce.com.br/wp-content/uploads/2016/07/Solucao-negociada-transacao-Bergamaschi-Tartuce.pdf>>. Acesso em: 29 abr. 2022.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 30 mar. 2022.

_____. **Código de Processo Civil**. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em: 30 mar. 2022.

_____. **Constituição Federal (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 30 mar. 2022.

_____. **Lei de Execução Fiscal**. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Brasília, 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm>. Acesso em: 30 mar. 2022.

_____. **Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996**. Dispõe sobre a arbitragem. Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19307.htm>. Acesso em: 30 mar. 2022.

_____. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm>. Acesso em: 30 mar. 2022.

_____. **Senado Federal Projeto de Lei Nº 4257, de 2019**: modifica a lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica. 2019. Auditoria por Senador Antonio Anastasia. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleggetter/documento?dm=7984784&ts=1594035701857&di_sposition=inline>. Acesso em: 30 mar. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário 959274 AgR / SC – Santa Catarina**. Relator: MIN. ROBERTO BARROSO, 29 de agosto 2017. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur375301/false>>. Acesso em: 02 mai. 2022.

_____. PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Mudanças no ajuizamento de execuções fiscais pela PGFN**. 2012. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2012/mudancas-no-ajuizamento-de>>

execucoes-fiscais-pela-pgfn>. Acesso em: 04 mai. 2022.

CASTELO BRANCO, Janaína Soares Noletto. **A adoção de práticas cooperativas pela Advocacia Pública: fundamentos e pressupostos**. Tese de Doutorado em Direito – Universidade Federal do Ceará. Direito, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/29712/1/2018_tese_jsncbranco.pdf> . Acesso em: 03 jun 2022.

CATARINO, João Ricardo. **Finanças Públicas e Direito Financeiro** - 6a Edição. Portugal: Almedina, 2021. Disponível em: <https://www.google.com.br/books/edition/Finan%C3%A7as_P%C3%BAblicas_e_Direito_Financeiro/eQEjEAAAQBAJ?hl=pt-BR&gbpv=>>. Acesso em: 14 mai. 2022.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **Crédito tributário: a função do cidadão-contribuinte na relação tributária**. São Paulo, SP: Malheiros, 2004. 144 p.

CAVALCANTE, Denise Lucena; FERNANDES, André Dias. **Administração fiscal dialógica**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 277, p. 40-70, 2018. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77676/74653>>. Acesso em: 24 mar 2022.

CEARÁ. **Lei nº 17.162, de 27 de dezembro de 2019**. INSTITUI O PROGRAMA PGE DIALOGA E ALTERA A LEI N.º 16.381, DE 25 DE OUTUBRO DE 2017, QUE DISPÕE SOBRE A OFERTA E ACEITAÇÃO DE GARANTIA PARA CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA. Ceará, CE, 30 dez. 2019. Disponível em: <[https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/trabalho-administracao-e-servico-publico/itemlist/tag/INSTITUI O PROGRAMA PGE DIALOGA](https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/trabalho-administracao-e-servico-publico/itemlist/tag/INSTITUI%20O%20PROGRAMA%20PGE%20DIALOGA)>. Acesso em: 27 mar. 2022.

_____. PROCURADORIA GERAL DO ESTADO. **PGE Dialoga**. [s.d.] Disponível em: <<https://portaldocontribuinte.pge.ce.gov.br/pgedialoga>> . Acesso em: 27 mar. 2022.

_____. PROCURADORIA GERAL DO ESTADO. **PGE-CE cada vez mais próxima do cidadão**. 2020. Disponível em: <<https://www.pge.ce.gov.br/2020/01/16/pge-ce-cada-vez-mais-proxima-do-cidadao/>>. Acesso em: 27 mar. 2022.

_____. PROCURADORIA GERAL DO ESTADO. **PGE-CE impulsiona o diálogo e a acessibilidade para reduzir conflitos e judicializações fiscais**. 2021. Disponível em: <<https://www.pge.ce.gov.br/2021/04/13/pge-ce-impulsiona-o-dialogo-e-a-acessibilidade-para-reduzir-conflitos-e-judicializacoes-fiscais/>>. Acesso em: 27 mar. 2022.

_____. PROCURADORIA GERAL DO ESTADO. **Programa PGE Dialoga vai potencializar a conciliação com o devedor tributário**. 2019. Disponível em: <<https://www.pge.ce.gov.br/2019/12/23/programa-pge-dialoga-vai-potencializar-a-conciliacao-com-o-devedor-tributario/>>. Acesso em: 27 mar. 2022.

COLARES, Daniel Quintas dos Santos. **A Mediação e a Conciliação como instrumentos de Negociação no Sistema Tributário Brasileiro**. 2017. 109 f. Dissertação (Doutorado) - Curso de Mestrado Profissional em Direito e Gestão de Conflitos, Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2017. Disponível em:

<<https://uol.unifor.br/oul/conteudosite/F10663420180305174045614700/Dissertacao.pdf>>
Acesso em: 30 mar. 2022.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2021** – Brasília: CNJ, 2021. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/11/relatorio-justica-em-numeros2021-221121.pdf>>. Acesso em: 29 abr. 2022.

_____. **100 maiores litigantes**. Brasília, mar. 2011. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/100_maiores_litigantes.pdf>. Acesso em: 03 jun 2022.

_____. Azevedo, André Gomma de (Org). **Manual de Mediação Judicial**, 6ª Edição (Brasília/DF, CNJ), 2016. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2015/06/f247f5ce60df2774c59d6e2dddbfec54.pdf>>. Acesso em: 27 abr. 2022.

CORIOLOANO, Ferdnando de Oliveira. **Administração pública dialógica: novo paradigma do direito administrativo sob a perspectiva neoconstitucional do Estado democrático de direito**. 2016. Disponível em: <<https://dspace.bc.uepb.edu.br/jspui/handle/123456789/10425>>. Acesso em: 04 jun 2022.

FONTE, Felipe de Melo. **Políticas Públicas e Direitos Fundamentais**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book.

FILHO, Napoleão Casado. **Arbitragem e Acesso à Justiça- o Novo Paradigma do Third**. São Paulo: Saraiva, 2017. E-book.

FILHO, Rodolfo Pamplona; GAGLIANO, Pablo Stolze. **Novo Curso de Direito Civil – Contratos** – v. 4 / – 5. ed. – São Paulo : SaraivaJur, 2022.

GHILARDI, Alessandro de Rose. **A mediação no âmbito dos executivos fiscais**. 2019. Disponível em: <https://migalhas.uol.com.br/depeso/311883/a-mediacao-no-ambito-dos-executivos-fiscais>. Acesso em: 01 abr. 2022.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Transação, arbitragem e negócio jurídico processual na área tributária**. 2020a. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mar-24/betina-grupenmachertransacao-arbitragem-negocio-processual-fiscais>. Acesso em: 23 mar. 2022.

LEMONS, Gabriela; SQUILLACE, Leonardo Linck. **Soluções alternativas de conflitos em matéria tributária**. 2021. Disponível em: <<https://www.mattosfilho.com.br/unico/solucoes-alternativas-materia-tributaria/>>. Acesso em: 07 jun 2022.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Poder público e litigiosidade**. Indaiatuba, SP: Editora Foco, 2021.

MAGALHÃES, Patrícia Soares. **A evolução dos mecanismos extrajudiciais e o óbice à atuação advocatícia**. 2022. Disponível em: <<https://ibdfam.org.br/artigos/1808/A+evolu%C3%A7%C3%A3o+dos+mecanismos+extrajudiciais+e+o+%C3%B3bice+%C3%A0+atua%C3%A7%C3%A3o+advocat%C3%ADcia+>>>.

Acesso em: 27 abr. 2022.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Administrativo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book.

MAZZOLA, Marcelo; PINHO, Humberto. Dalla. Bernadina de. **Manual de mediação e arbitragem**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. E-book.

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. Disponível em: < <https://openaccess.blucher.com.br/download-pdf/438/21785>>. Acesso em: 06 jun 2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. E-book.

QUERIDO, Lucas; SILVÉRIO, Adriano. **Arbitragem tributária no Brasil: origem e aplicabilidade**. 2021. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-mai-11/opiniao-arbitragem-tributaria-brasil#:~:text=Por%20fim%2C%20outro%20ponto%20de,como%20prev%C3%AA%20o%20referido%20PL%2C>>. Acesso em: 06 jun 2022.

VIANA, Juvêncio Vasconcelos. **Efetividade do processo em face da fazenda pública**. São Paulo: Dialética, 2003.