

Medidas de Redução do Contencioso Tributário e o CPC/2015

CONTRIBUTOS PRÁTICOS PARA RESSIGNIFICAR O PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL TRIBUTÁRIO

Coordenação: Gisele Barra Bossa · Eduardo Perez Salusse · Tathiane Piscitelli · Juliana Furtado Costa Araujo

2017

Aldo de Paula Junior
Ana Teresa Lima Rosa Lopes
Antonio Carlos F. de Souza Júnior
Breno Ferreira Martins Vasconcelos
Camila Abrunhosa Tapias
Cristiano Carvalho
Diego Diniz Ribeiro
Eduardo Amirabile de Melo
Eduardo de Albuquerque Parente
Everardo Maciel
Heleno Taveira Torres
Isabela Bonfá de Jesus
Júlia Ferreira Gonçalves Prado
Júlio M. de Oliveira
Karem Jureidini Dias
Laura Romano Campedelli
Luciana Ibiapina Lira Aguiar

Luís Flávio Neto
Marciano Seabra de Godoi
Maria Raphaela Dadona Matthiesen
Maria Rita Ferragut
Mariana Monte Alegre de Paiva
Mary Elbe Queiroz
Mônica Pereira Coelho de Vasconcellos
Paulo Cesar Conrado
Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli
Priscila Faricelli de Mendonça
Regina Helena Costa
Roberto França de Vasconcellos
Rodrigo Santos Masset Lacombe
Sidney Stahl
Vanessa Rahal Canado
Victor de Luna Paes

- CARVALHO, Paulo de Barros. Regras técnicas ou procedimentais no direito tributário. *Revista de Direito Tributário* 112. São Paulo: Malheiros.
- _____. *Teoria da prova e o fato jurídico tributário*. Apostila de Filosofia do Direito I (Lógica Jurídica), do Programa de Pós-Graduação em Direito (Mestrado e Doutorado) da USP e PUC-SP, 1999, não paginado.
- CHIOVENDA, Giuseppe. *Principii di diritto processuale civile*. 4ª ed. Nápoles: Jovena, 1928.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. Quartier Latin, 2005.
- LOPES, João Batista. *A prova no direito processual civil*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- MALATESTA, Nicola Framino dei. *A lógica das provas em matéria criminal*. Tradução Paolo Capitanio. 2. ed. Campinas: Bookseller, 2001.
- MICHEL, Gian Antonio. *La carga de la prueba*. Tradução de Sentís Melendo, Buenos Aires: Ejea, 1961.
- MIRANDA, Pontes de. *Comentários ao Código de Processo Civil*. v. 3. Rio de Janeiro: Forense, 1958.
- ROSENBERG, Leo. *La carga de la prueba*. Tradução de Krotoschin, Buenos Aires: Ejea, 1956.
- SANTOS, Moacyr Amaral. *Prova judiciária no cível e comercial*. 5. ed., v. 1. São Paulo: Saraiva, 1983.
- SILVA, Ovídio A. Baptista da. Curso de processo civil. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 1, 2001.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*, 4ª ed., São Paulo: Noeses, 2016.

Honorários de sucumbência no NCCPC: Risco, escolha e aposta no contencioso judicial tributário

BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS*
MARIA RAPHAELA DADONA MATTHIESEN**

1. Introdução

Ao longo de 2016, mesmo ano em que o Código de Processo Civil de 2015 (“CPC/15”) começava a produzir seus efeitos, a Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas/SP deu os primeiros passos no Projeto Macrovisão do Crédito Tributário, disciplina que tem o objetivo de propor mudanças no sistema tributário, para tornar mais previsível o cumprimento da obrigação de recolher tributos e menos conflituosa a relação entre Fisco e contribuinte.

Na primeira fase do Projeto, a partir de entrevistas feitas com atores das diversas etapas do processo administrativo fiscal federal e da cobrança judicial da Dívida Ativa da União, o estímulo à **excessiva litigiosidade** foi identificado, por unanimidade, como um dos principais problemas do sistema tributário brasileiro¹.

* Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. LL.M em Direito Tributário pela *Università Degli Studi di Bologna*, Itália. Professor do curso de Especialização em Direito Tributário da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas – FGV Direito SP. Advogado. São Paulo.

** Pós-graduada em Direito Tributário pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas – FGV Direito SP. Advogada. São Paulo.

¹ VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins. DA SILVA, Daniel Souza Santiago. Disponível em: <http://jota.info/artigos/diagnostico-processo-administrativo-fiscal-federal-22082016>. Acessado em 30/01/2017.

Com a vigência do CPC/15, alterações estruturais foram implementadas para alterar a lógica desse sistema de incentivo ao litígio, como a criação do incidente de resolução de demandas repetitivas, a vinculação dos atos judiciais aos “precedentes obrigatórios” (artigo 927) e as mudanças expressivas na fixação de honorários sucumbenciais, especialmente nas medidas judiciais em que a Fazenda Pública é parte.

A partir de (i) dados disponibilizados pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) e coletados nas pesquisas empíricas desenvolvidas no citado Projeto e (ii) da análise do comportamento jurisprudencial sobre o tema, colocaremos à prova, neste artigo, a seguinte hipótese: a alteração na disciplina dos honorários sucumbenciais envolvendo a Fazenda Pública deverá impulsionar a redução do contencioso judicial em matéria tributária.

Tendo em vista a amplitude do tema, restringiremos nossa análise a esses indicadores no âmbito **federal**, mas acreditamos que as conclusões aqui alcançadas são plenamente aplicáveis aos litígios tributários nas outras esferas federativas.

2. Honorários no CPC/73

Na vigência do Código de Processo Civil de 1973 (“CPC/73”), a condenação ao pagamento de honorários advocatícios de sucumbência era disciplinada pelo artigo 20, que estabelecia, em seu parágrafo 3º, os limites mínimo e máximo de 10% a 20% para a fixação do valor a pagar, sendo o percentual definido de acordo com o grau de zelo do profissional, o lugar de prestação do serviço, natureza e a importância da causa, o trabalho desempenhado pelo advogado e o tempo demandado pela medida judicial.

O parágrafo 4º do mesmo artigo, por sua vez, reservava tratamento diferenciado para as demandas em que (i) o valor da causa fosse pequeno ou inestimável, (ii) inexistisse condenação, (iii) a Fazenda Pública fosse **vencida** – e, portanto, destinatária da ordem judicial, e (iv) de natureza executória.

CÂMARA, Aristóteles de Queiroz. E FREIRE, Rodrigo Veiga Freire. Disponível em: <http://jota.info/artigos/projeto-macrovisao-credito-tributario-diagnostico-da-cobranca-judicial-da-divida-ativa-da-uniao-19102016>. Acessado em 30/01/2017.

Nesses casos, a estipulação dos honorários de sucumbência era vinculada apenas à análise **equitativa** do juiz, não se restringindo ao piso e ao teto previstos no §3º². Vale dizer, o magistrado tinha maior discricionariedade para determinar o percentual da condenação da Fazenda Pública ao pagamento dos honorários, podendo, inclusive, estabelecer a condenação em valor fixo, desde que respeitasse a equidade e não o definisse em quantia irrisória ou excessiva.

O tratamento excepcional do §4º abriu caminho para uma quase unânime tendência de decisões que condenavam a Fazenda Pública em quantia muito inferior a 10% do valor da causa.

Comprova essa afirmação o entendimento consolidado do E. Superior Tribunal de Justiça no sentido de que *nas causas em que a Fazenda Pública for vencida ou vencedora, o arbitramento dos honorários advocatícios não está adstrito aos limites percentuais de 10% e 20%, podendo ser adotado como base de cálculo o valor dado à causa ou à condenação, nos termos do art. 20, § 4º, do CPC/1973, ou mesmo um valor fixo, segundo o critério de equidade*. (REsp 1637091/DF, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/12/2016, DJe 19/12/2016)³.

Com efeito, respaldando-se no fundamento de supremacia do interesse público sobre o privado, os Tribunais, manejando conceitos vagos e sem se atentar às consequências – inclusive para o erário – de suas decisões, acrescentaram, de maneira tácita, informal e de juridicidade duvidosa, mais um critério para a definição dos honorários devidos pela Fazenda Pública: a menor oneração dos cofres públicos.

Esse contexto, de baixo ou inexistente ônus processual, criou um cenário propício para a elevação da indisponibilidade do crédito tributário ao *status* de dogma: as obrigações formalizadas (ditas, “confessadas”) pelos contribuintes em declarações fiscais ou constituídas definitivamente na esfera administrativa seriam necessariamente inscritas em

² A título de exemplo, confira-se: AgRg no AREsp 691.518/RJ, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, julgado em 16/06/2015, DJe 23/06/2015; AgInt no REsp 1607237/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/09/2016, DJe 14/09/2016; e EREsp 637.905/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, CORTE ESPECIAL, julgado em 21/09/2005, DJ 21/08/2006, p. 220.

³ Nesse sentido, confira-se, ainda, exemplificativamente: AgRg no REsp 1.557.191/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 4/2/2016, e AgRg no AREsp 842.817/DF, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 16/3/2016.

dívida ativa e executadas. As ações antiexacionais ajuizadas pelos contribuintes, por sua vez, seriam sempre contestadas pelas Procuradorias até a última instância recursal.

Não se pretende, obviamente, estabelecer uma relação direta e exclusiva de causa e consequência entre os honorários historicamente fixados em quantias reduzidas contra a Fazenda Pública e o alto grau de litigiosidade em matéria tributária, mas sim ponderar sobre a potencial influência desse fator.

Como o valor das condenações certamente não seria relevante, os honorários não eram considerados como óbice ao ajuizamento de execuções fiscais, à apresentação de respostas e à interposição de recursos. A indisponibilidade do crédito tributário não encontrava, então, um elemento de ponderação, prevalecendo independentemente da viabilidade da cobrança, do controle de legalidade pela Procuradoria da Fazenda Nacional e da conformação das discussões judiciais ao entendimento definitivo dos Tribunais Superiores, que vem assumindo papel cada vez mais relevante entre as fontes de nosso direito.

2.1. Incentivo à “cultura do litígio»

A hipótese fixada como norte para nosso estudo, então, enfrenta seu primeiro questionamento: as reiteradas condenações ao pagamento de honorários sucumbenciais em valor reduzido podem ser consideradas um estímulo à alta litigiosidade? Entendemos que sim.

Em uma análise sobre as implicações da microeconomia no universo contencioso, Louis Kaplow e Steven Shavell⁴, professores da Escola de Direito de Harvard, definem os principais aspectos da teoria básica da litigância ao analisar os fatores econômicos que influenciam as escolhas racionais da parte sobre ajuizar ou não uma medida judicial e quanto investir na manutenção do processo.

Assim, em linhas gerais, o indivíduo opta pela medida judicial quando o custo do processo (“Cp”) é inferior à expectativa de ganho resultante de seu julgamento, considerada a probabilidade de êxito/perda (“p”).

⁴ KAPLOW, Louis. SHAVELL, Steven. *Economic Analysis of Law*. Disponível em: http://www.law.harvard.edu/faculty/shavell/pdf/99_Economic_analysis_of_law.pdf. Acessado em 29/01/2017.

Exemplificamos: após o término de um processo administrativo fiscal em que proferida decisão definitiva mantendo o lançamento do tributo e das multas impostas, o sujeito passivo poderá discutir o crédito tributário em juízo ou optar por seu pagamento.

Para direcionar sua escolha, então, ele fará uma análise de risco confrontando (i) o custo da discussão judicial do crédito tributário e (ii) a expectativa de ganho que a opção pelo litígio poderá trazer (nesse caso, o próprio valor global do crédito), considerada a probabilidade de que a autuação venha a ser cancelada.

Nesse cálculo, deverá considerar os gastos com as custas processuais, com o oferecimento de garantia para viabilizar a oposição de embargos após o ajuizamento da execução fiscal e para que o débito não obste a emissão de certidões de regularidade fiscal⁵, o aumento do crédito tributário pela incidência de juros enquanto perdurar a discussão judicial e da incidência do encargo legal do Decreto-lei nº 1.025/69 (substitutivo dos honorários de sucumbência na execução)⁶, e o risco de ser condenado, nos embargos à execução, ao pagamento de honorários sucumbenciais fixados entre 10% e 20% do valor da dívida.

No pagamento, por sua vez, o sujeito passivo poderá se beneficiar de uma redução das penalidades impostas (Decreto nº 7.574/11 e Lei nº 8.218/91) e da metade do encargo legal da execução (art. 3º do Decreto-lei nº 1.569/77).

Ou seja: para o sujeito passivo, o custo do litígio é alto, o que torna relevante a ponderação das vantagens e desvantagens econômicas na escolha sobre demandar o Judiciário ou não, sendo o pagamento do débito, por vezes, uma opção economicamente conveniente ou mesmo necessária.

No campo da Fazenda Pública, contudo, até o início da vigência do CPC/15, os fatores econômicos parecem ter tido uma influência menos significativa na avaliação de risco da cobrança judicial da dívida ativa, já que o custo do processo é quase sempre baixo ante a isenção no pagamento de custas processuais (artigo 4º da Lei nº 9.289/96) e o senso

⁵ Conforme artigo 205 e 206 do Código Tributário Nacional.

⁶ Art. 37-A, §1º, da Lei 10.522/2002. A dupla condenação é considerada legal pelo STJ, conforme Recurso Especial nº 1.212.563 – RS, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 14/12/2000.

comum de que os eventuais honorários seriam, provavelmente, inferiores a 10% do crédito que pretende cobrar.

Em dados coletados pela Procuradoria da Fazenda Nacional⁷ até junho de 2016, a dimensão do contencioso tributário federal era representada da seguinte forma:

Execuções fiscais até R\$1.000.000,00	Execuções fiscais acima de R\$1.000.000,00
4.326.190 processos	98.634 processos
98% do acervo da União	2% do acervo da União
R\$316.526.635.866,80	R\$878.028.580.174,15
27% do crédito tributário a recuperar	73% do crédito tributário inscrito a recuperar

A taxa de recuperabilidade dos créditos em cobrança, por sua vez, era limitada a **2,1%** (R\$3,7 bilhões de um total de R\$163 bilhões ajuizados entre 2011 e 2015).

Essa discrepância entre o esforço empregado para a cobrança do crédito tributário – refletido especialmente pelo volume expressivo de execuções fiscais no estoque da PGFN – e a reduzida taxa de recuperabilidade da dívida ativa da União aponta dois fatores denotativos da cultura do litígio: as falhas no controle de legalidade do crédito tributário previamente à inscrição em dívida ativa (artigo 2º, §3º, da Lei nº 6.830/80) e o ajuizamento indiscriminado de execuções fiscais, sem uma busca por instrumentos que possam viabilizar, paralelamente, a cobrança do débito.

O primeiro deles é destacado pela Procuradora da Fazenda Nacional e professora da Escola de Direito da FGV/SP, Juliana Furtado Costa Araujo ao afirmar:

(...) a realidade nos mostra que não se mediu esforços no desenvolvimento de tecnologia de informação com o objetivo de que, por meio de cruzamento de dados feitos

⁷ Dados divulgados no estudo Novo Modelo de Cobrança da Dívida Ativa da União (DAU). Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Brasília-DF, junho de 2016, apresentado no Seminário Macrovisão do Crédito Tributário e o RDCCT da Portaria PGFN 609/2016 e 502/2016, realizado pelo Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP.

por sistemas de computadores, rapidamente o não pagamento de créditos tributários constituídos e não pagos pelo contribuinte sejam detectados, sem, porém, ter existido equivalente investimento em pessoal para que haja o efetivo controle de legalidade e a comprovação acerca da real existência desses créditos.

O quadro que se mostra hoje é uma eficiência muito grande decorrente da falada modernização, no que diz respeito à inscrição em dívida ativa de valores declarados e não pagos, sendo tudo feito por sistemas muito modernos de computação. Há, porém, um nítido aumento, todavia, de créditos tributários indevidamente inscritos exatamente pela ausência de controle de legalidade.

A modernização da administração tributária aqui parece ter seguido o caminho refletido pela arrecadação a qualquer custo. Há, porém, que se respeitar a necessidade de controle de legalidade dos atos inscritos em dívida ativa, direito assegurado por lei aos contribuintes e isto só ocorrerá quando for eficiente a troca de informações entre órgãos fazendários, responsáveis pela instituição e cobrança do crédito tributário, além do necessário investimento no aumento de pessoal qualificado. Controlar legalidade jamais poderá ser um ofício delegado a máquinas, mas sim a pessoas especializadas em exigir o crédito tributário que tenha por fundamento de validade estritamente a legislação tributária.⁸

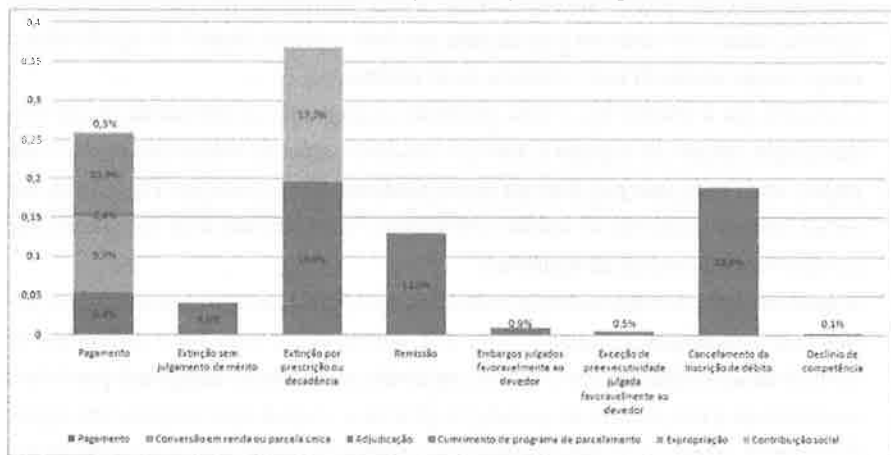
No estudo “Custo e Tempo do Processo de Execução Fiscal Promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional” divulgado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (“IPEA”) em 2011, a partir de uma base amostral formada pelos processos de execução fiscal com baixa definitiva na Justiça Federal de Primeiro Grau no ano de 2009⁹, o órgão verificou que a extinção de execuções com fundamento no reconhecimento de **prescrição** e **decadência** figurava como **principal motivo de encerramento do processo**, representando **36,8%** dos casos, contra 25,% de execuções extintas por pagamento, 18,8% pelo cancelamento da inscrição do débito e 13,0% pela remissão:

⁸ ARAUJO, Juliana Furtado Costa. *A modernização da Administração tributária: iniciativas da Fazenda Pública visando ao incremento de sua atuação*. In: Direito Tributário, Linguagem e Método: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual. São Paulo: Editora Noeses, 2008, pág. 557.

⁹ IPEA. Nota Técnica *Custo e Tempo do Processo de Execução Fiscal Promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional*. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiestl.pdf. Acessado em 29/01/2017.

GRÁFICO 4

Distribuição dos processos de execução fiscal promovidos pela PGFN, segundo o motivo da baixa



Nesse ponto, destacamos que nos casos de extinção da execução fiscal pelo motivo “pagamento” uma parcela expressiva do crédito tributário não foi recuperada em razão dos atos de cobrança judicial, mas sim do cumprimento de programas de **parcelamento** (10%).

Esse dado chama a atenção porque nos remete para o segundo motivo levantado como estímulo à alta litigiosidade: a utilização da execução fiscal como forma quase exclusiva de cobrança do crédito tributário, sem a criação de instrumentos alternativos mais adequados às características de valor, de sujeição passiva etc., capazes de recuperar a dívida ativa da União sem demandar o Poder Judiciário.

Nas pesquisas realizadas no Projeto Macrovisão do Crédito Tributário sob o enfoque da cobrança judicial da Dívida Ativa, Aristóteles Câmara e Rodrigo Freire refletem exatamente essa conclusão e identificam, entre as causas desse cenário de alta litigiosidade na cobrança da ativa com baixa taxa de recuperabilidade, o **ajuizamento indiscriminado de execuções fiscais**¹⁰:

3.1 Ajuizamento indiscriminado da dívida ativa sem estimativa da probabilidade de recuperação do crédito

Não há previsão legal para que a PGFN estime as probabilidades de recuperação do crédito tributário e somente ajuíze aqueles que possuam **efetivas chances de êxito** em sua cobrança. A análise da viabilidade da recuperação do crédito deve levar em consideração a efetiva existência de recursos econômicos do executado para pagamento da dívida, evitando-se a propositura de execuções que restarão frustradas em virtude da ausência de localização de bens do devedor.

A conclusão aqui relatada assenta-se fundamentalmente em dois pressupostos:

i) o **simplex ajuizamento de execuções não é um estímulo efetivo ao pagamento da Dívida Ativa da União**. Como demonstra a análise dos números das seis capitais pesquisadas, a quantidade de processos e o estoque da dívida vêm aumentando nos últimos cinco anos, ao mesmo tempo em que a taxa de recuperação é significativamente baixa (2,31% do montante ajuizado).

ii) a **propositura de uma execução fiscal, como em qualquer outro processo, significa custos a serem suportados pelo Poder Judiciário, bem como a alocação de recursos da PGFN para sua gestão**. Um estudo realizado pelo IPEA ainda em 2011 estimou que o custo de uma execução fiscal apenas para a Justiça Federal é de R\$ 5.606,67, o que, atualizado pelo IGP-M (FGV), totalizaria R\$ 7.813,37

Na conclusão do estudo realizado pelo IPEA, constatou-se que o custo unitário de uma ação de execução fiscal federal, à época, era de R\$ 5.606,67, demandando-se 9 anos, 9 meses e 16 dias para o trâmite do processo visando a uma recuperação do crédito tributário com probabilidade de 25,8%.

A consequência imediata dessa conclusão foi a edição, pela PGFN, da Portaria nº 75 de 22 de março de 2012, para determinar 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); e 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)**.

Neste caso, a indisponibilidade do crédito tributário deu lugar à aplicação de outro vetor constitucional: o da eficiência da Administração Pública (art. 37, *caput* da Constituição Federal).

3. O CPC/15 e a mudança de paradigma

A partir de março de 2016, com a entrada em vigor do Código de Processo Civil de 2015 (“CPC/15”), essa situação ganhou novos contornos, desenhados especialmente pelo artigo 85 da lei.

¹⁰ CÂMARA, Aristóteles de Queiroz. E FREIRE, Rodrigo Veiga Freire. Disponível em: <http://jota.info/artigos/projeto-macrovisao-credito-tributario-diagnostico-da-cobranca-judicial-da-divida-ativa-da-uniao-19102016>. Acessado em 30/01/2017.

Para viabilizar seu estudo, traçaremos um panorama das principais inovações trazidas pela nova legislação processual, relativamente à redução da litigiosidade.

a) Equiparação entre Fazenda Pública e particulares na condenação em honorários advocatícios

A primeira modificação que merece destaque é a equalização de contribuintes e Fazenda Pública. Substituindo o vocábulo “vencida” (artigo 20, §4º, CPC/73) pela palavra “parte”, o artigo 85, 3º, CPC/15 unificou os critérios a serem adotados para a condenação em honorários nas demandas em que a Fazenda Pública figurar como sucumbente e como vencedora, dando tratamento equânime aos contribuintes e à Fazenda que, agora, estarão submetidos aos mesmos percentuais e limites de valor. Vejamos:

REDAÇÃO CPC/73	REDAÇÃO CPC/15
<p>Art. 20. A sentença condenará o vencido a pagar ao vencedor as despesas que antecipou e os honorários advocatícios. Esta verba honorária será devida, também, nos casos em que o advogado funcionar em causa própria.</p> <p>(...)</p> <p>§ 4º Nas causas de pequeno valor e nas de valor inestimável, bem como naquelas em que não houver condenação ou for vencida a Fazenda Pública, os honorários serão fixados consoante apreciarão equitativa do juiz atendidas as normas das letras a a c do parágrafo anterior.</p>	<p>Art. 85. A sentença condenará o vencido a pagar honorários ao advogado do vencedor.</p> <p>(...)</p> <p>§ 3º Nas causas em que a Fazenda Pública for parte, a fixação dos honorários observará os critérios estabelecidos nos incisos I a IV do § 2º e os seguintes percentuais:</p>

b) Definição de critérios objetivos para a fixação da sucumbência

Os indicadores previstos no CPC/73 como parâmetros exclusivos para a definição dos honorários contra a Fazenda Pública¹¹ foram aliados a critérios objetivos, restringindo o âmbito de discricionariedade dos juízes à fixação de um percentual dentro dos limites mínimos e máximos predeterminados por faixas de valor.

¹¹ Grau de zelo do profissional, o lugar de prestação do serviço, natureza e a importância da causa, o trabalho desempenhado pelo advogado e o tempo demandado pela medida judicial.

O quadro a seguir ilustra esse novo cenário:

LIMITES ¹²	VALOR ¹³	PERCENTUAL
Até 200 salários-mínimos	R\$187.400,00	10% a 20%
Acima de 200 salários-mínimos até 2.000 salários-mínimos	> R\$187.400,00 < R\$1.874.000,00	8% a 10%
Acima de 2.000 salários-mínimos até 20.000 salários-mínimos	> R\$1.874.000,00 > R\$18.740.000,00	5% a 8%
Acima de 20.000 salários-mínimos até 100.000 salários-mínimos	> R\$18.740.000,00 < R\$93.700.000,00	3% a 5%
Acima de 100.000 salários-mínimos	> R\$88.000.000,00	1% a 3%

c) A chamada sucumbência recursal e a possibilidade de condenações cumulativas

O parágrafo II do artigo 85¹⁴ prevê que a interposição de recursos será igualmente gatilho para a condenação em sucumbência, isto é, o recorrente ficará sujeito à cumulação dos honorários pelos Tribunais, até o limite global de vinte por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico.

Pela redação do dispositivo, que estatui a majoração dos honorários fixados anteriormente levando em conta o trabalho adicional realizado em grau recursal, torna-se evidente o alinhamento do CPC/15 ao artigo 19 da Lei nº 10.522/02:

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre

¹² Valor relativo ao total da condenação ou proveito econômico.

¹³ Considerando o salário mínimo nacional, em janeiro de 2017, de R\$937,00.

¹⁴ Art. 85. Omissis

§ 11. O tribunal, ao julgar recurso, majorará os honorários fixados anteriormente levando em conta o trabalho adicional realizado em grau recursal, observando, conforme o caso, o disposto nos §§ 2º a 6º, sendo vedado ao tribunal, no cômputo geral da fixação de honorários devidos ao advogado do vencedor, ultrapassar os respectivos limites estabelecidos nos §§ 2º e 3º para a fase de conhecimento.

I – matérias de que trata o art. 18;

II – matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda;

III – (VETADO).

IV – matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil;

V – matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal.

Os dois dispositivos redundam, certamente, em um esforço comum e elogiável: reduzir a utilização da fase recursal como veículo para o prolongamento das discussões judiciais, abarrotando os já saturados escaninhos dos Tribunais judiciais.

Para a Fazenda Pública, a regra é um eficaz incentivo à adoção de um novo paradigma de atuação mais responsável e proativa, modelo claramente estruturado com a edição dos Pareceres PGFN nº 492/2010, 2.025/11 e 396/13, todos voltados a disciplinar as hipóteses de dispensa de contestação e interposição de recurso e de desistência dos já interpostos, concretizando o comando do artigo 19 da Lei nº 10.522/02.

A regra do CPC/15, é importante notar, tem um feito ainda mais extenso, alcançando também contribuintes que, por vezes, se aproveitam da fase recursal com interesse meramente protelatório, tendo como objetivo primordial o adiamento do trânsito em julgado, e não a reforma da decisão recorrida.

O termo inicial para a aplicação do artigo 85, §11 do CPC/15 ainda é controverso, havendo decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça tanto no sentido de que (i) a condenação é regida pela data da prolação da sentença, aplicando-se o dispositivo aos casos sentenciados após a vigência do CPC/15, quanto de que (ii) a fixação da sucumbência deve observar a legislação vigente à época da prática do ato processual (interposição de recurso)¹⁵.

¹⁵ Nesse sentido, confira-se: AgInt no REsp 1481917/RS, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, Rel. p/ Acórdão Ministro MARCO BUZZI, QUARTA TURMA, julgado em 04/10/2016,

Entendemos que os honorários sucumbenciais devem ser fixados apenas nos casos em que o recurso foi interposto já na vigência do CPC/15, hipótese em que, pelo princípio da causalidade, o recorrente efetivamente assumiu o risco de ter sua condenação majorada.

4. Os honorários de sucumbência como variável a ser considerada no “custo do processo”

Sem pretender estabelecer uma relação direta entre incentivos econômicos decorrentes da condenação ao pagamento de honorários sucumbenciais e alta litigiosidade, considerando a análise desenvolvida no item 2.1 visualizamos nas alterações introduzidas pelo CPC/15 um importante estímulo à redução da litigiosidade por meio da criação de incentivos ao aperfeiçoamento do controle de legalidade prévio à inscrição em dívida ativa e de instrumentos alternativos de cobrança do crédito tributário.

Não se defende nesse estudo, é importante esclarecer, tornar a recuperação da dívida ativa uma faculdade da Administração. A indisponibilidade dos bens públicos é fundamento basilar do direito administrativo e resguardada, no ramo das relações tributárias, pelo artigo 141 do Código Tributário Nacional.¹⁶

O caminho proposto, em conciliação com o novo paradigma de condenação da Fazenda Pública ao pagamento de honorários sucumbenciais, é um controle mais rígido de sua legalidade no momento da inscrição em dívida ativa e a adoção de outras formas eficazes para sua cobrança. O incentivo econômico aferível das mudanças trazidas pelo CPC/15, lembremos, não é o de inviabilizar a recuperação da dívida ativa, mas o de desestimular a litigância judicial ineficiente.

DJe 11/11/2016 e REsp 1465535/SP, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, julgado em 21/06/2016, DJe 22/08/2016.

¹⁶ Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

4.1. Iniciativas aparentemente influenciadas pela nova regra sucumbencial

Nesse cenário, merecem destaque algumas medidas já implementadas que refletem essa movimentação no sentido de tornar a atuação da Fazenda Pública mais proativa, por meio de um sistema pautado pela cobrança qualitativa do crédito tributário.

a. Atos da PGFN

Em maio de 2016 a PGFN editou a Portaria nº 502/2016, estimulando a atuação dos Procuradores fazendários no controle de legalidade da inscrição em dívida ativa ao prever:

Artigo 1º

Os Procuradores da Fazenda Nacional atuarão com independência, observada a juridicidade, racionalidade, impessoalidade, moralidade, eficiência, uniformidade e a defesa do patrimônio público, da justiça fiscal, da segurança jurídica e das políticas públicas, bem como nos termos e limites estabelecidos pela Constituição Federal, pela legislação e pelas normas institucionais, inclusive orientações, notas e pareceres da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN.

Além disso, na Portaria também foram ampliadas as hipóteses de dispensa de contestação, oferecimento de contrarrazões, interposição de recursos e recomendada a desistência dos já interpostos, nos casos ali elencados.

No mesmo ano, a Procuradoria também publicou a Portaria PGFN nº 396/2016, em que criou um importante fator para a redução do contencioso tributário ao estabelecer a possibilidade de arquivamento de execuções fiscais (i) cujo valor consolidado do crédito em cobrança não supere R\$1.000.000,00 e (ii) nas quais não constem informações sobre bens e direitos úteis à satisfação, total ou parcial, da dívida.

Nesses casos, a litigância judicial é substituída pelo Regime Diferenciado de Cobrança – RDCC de Créditos, marcado principalmente pela consulta sistemática e periódica às bases de dados patrimoniais dos devedores; e pela possibilidade de protesto extrajudicial das dívidas ativas.

Desde que respeitado o vetor de indisponibilidade do crédito tributário (bem público), reputamos positivos os mecanismos estabelecidos pelas Portarias, pois voltados a racionalizar o contencioso tributário e a desafogar o Judiciário, por meio de uma cobrança estratégica e guiada por procedimentos mais adequados ao valor e à qualidade do crédito em cobrança.

b. Projetos de lei em tramitação

No plano legislativo, destacamos os Projetos de Lei nº 2412/2007 nº 5080/2009, que tratam da execução administrativa da dívida ativa.

Já o Anteprojeto de Lei de Execução Fiscal substitutivo ao Projeto de Lei nº 2.412 de 2007 merece nossa crítica contundente no trecho que prevê que, *na extinção parcial ou total da execução fiscal em desfavor do exequente, os honorários, quando cabíveis, serão fixados por apreciação equitativa do juiz, observados os critérios dos incisos I a IV do §2º do art. 85 do CPC/15 (artigo 36)*¹⁷.

Afastando os parâmetros objetivos definidos no §3º do artigo 85, essa previsão teria como consequência, se implementada, o retorno das execuções fiscais ao cenário de inconstitucionalidade desenhado pelo CPC/73 e marcado pela violação à isonomia na fixação dos honorários sucumbenciais contra a Fazenda Pública. Como desdobramento, anularia a capacidade de redução do contencioso judicial tributário incentivada pela alteração da nova lei processual.

5. Conclusão

Sob a perspectiva filosófica existencialista, Nicola Abbagnano define o risco como elemento

*(...) inerente à escolha que o eu faz de si mesmo e a toda decisão existencial. A aceitação do R. implícito nessa escolha é um dos pontos fundamentais do existencialismo contemporâneo: A pretensão implícita na decisão baseia-se numa indeterminação efetiva, ou seja, na possibilidade de que as coisas que passem de maneira diferente daquilo que eu decido; mas também se baseia no fato de que eu, que decido, assumir esse R., bem como na consideração de todas as possíveis garantias que eu possa obter.*¹⁸

Assumir o risco, portanto, significa aceitar a possibilidade de uma consequência diversa da pretendida, o que, em uma escolha racional, ocorre quando o benefício de uma decisão supera seu prejuízo.

¹⁷ Anteprojeto de Lei disponível em: <http://www19.senado.gov.br/sdleg-getter/public/getDocument?docverid=2349646e-f76f-47ed-a8f3-50afd1863bd9;1.0>. Acessado em 30/01/2017.

¹⁸ ABBAGNANO, Nicola. Dicionário de Filosofia; tradução da 1ª Edição brasileira coordenada e revista por Alfredo Cosi; revisão da tradução e tradução dos novos textos Ivone Castilho Benedetti. São Paulo: Martins Fontes, 4ª edição, pág. 859.

No cenário do contencioso tributário federal anterior à vigência do CPC/15, os componentes da análise de risco feita pela PGFN apresentavam um desequilíbrio: o custo do processo era majoritária e expressivamente inferior ao do crédito em cobrança.

Com a introdução das novas regras de honorários sucumbenciais para a Fazenda Pública no artigo 85 e seguintes da lei processual estabeleceu-se um novo paradigma na análise de risco.

A probabilidade de êxito na recuperação do crédito tributário pela cobrança judicial é a mesma. O benefício possível também. O prejuízo, contudo, é maior. Faz-se uma aposta mais elevada pelo mesmo prêmio.

Nessa medida, com o CPC/15, os honorários sucumbenciais aumentaram o peso dos custos processuais na ponderação de risco a ser feita pela PGFN, que deverá considerar todas as possíveis garantias que possa obter para evitá-lo e proteger o erário sem perder de vista o esforço para a recuperação da dívida ativa.

Os honorários surgem, portanto, como elemento de ponderação à determinação da indisponibilidade do crédito tributário.

Os incentivos dos artigos 85 e seguintes não levam à redução da cobrança, mas sim ao aprimoramento de sua eficiência, por meio de um controle de legalidade mais efetivo na etapa anterior à inscrição em dívida ativa (conduta já determinada na Lei de Execuções Fiscais, artigo 2º, §3º) e da criação de mecanismos alternativos para a cobrança do crédito tributário, retirando o histórico foco das execuções fiscais.

Referências

- ABBAGNANO, Nicola. Dicionário de Filosofia; tradução da 1ª Edição brasileira coordenada e revista por Alfrado Cosi; revisão da tradução e tradução dos novos textos Ivone Castilho Benedetti. São Paulo: Martins Fontes, 4ª edição
- ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. *A modernização da Administração tributária: iniciativas da Fazenda Pública visando ao incremento de sua atuação*. In: Direito Tributário, Linguagem e Método: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual. São Paulo: Editora Noeses, 2008.
- CÂMARA, Aristóteles de Queiroz. E FREIRE, Rodrigo Veiga Freire. Disponível em: <http://jota.info/artigos/projeto-macrovisao-credito-tributario-diagnostico-da-cobranca-judicial-da-divida-ativa-da-uniao-19102016>. Acessado em 30/01/2017.
- IPEA. Nota Técnica *Custo e Tempo do Processo de Execução Fiscal Promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional*. Disponível em: [http://www.ipea.gov](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiestl.pdf).

[br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiestl.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiestl.pdf). Acessado em 29/01/2017.

KAPLOW, Louis. SHAVELL, Steven. *Economic Analysis of Law*. Disponível em: http://www.law.harvard.edu/faculty/shavell/pdf/99_Economic_analysis_of_law.pdf. Acessado em 29/01/2017.

VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins. DA SILVA, Daniel Souza Santiago. Disponível em: <http://jota.info/artigos/diagnostico-processo-administrativo-fiscal-federal-22082016>. Acessado em 30/01/2017.