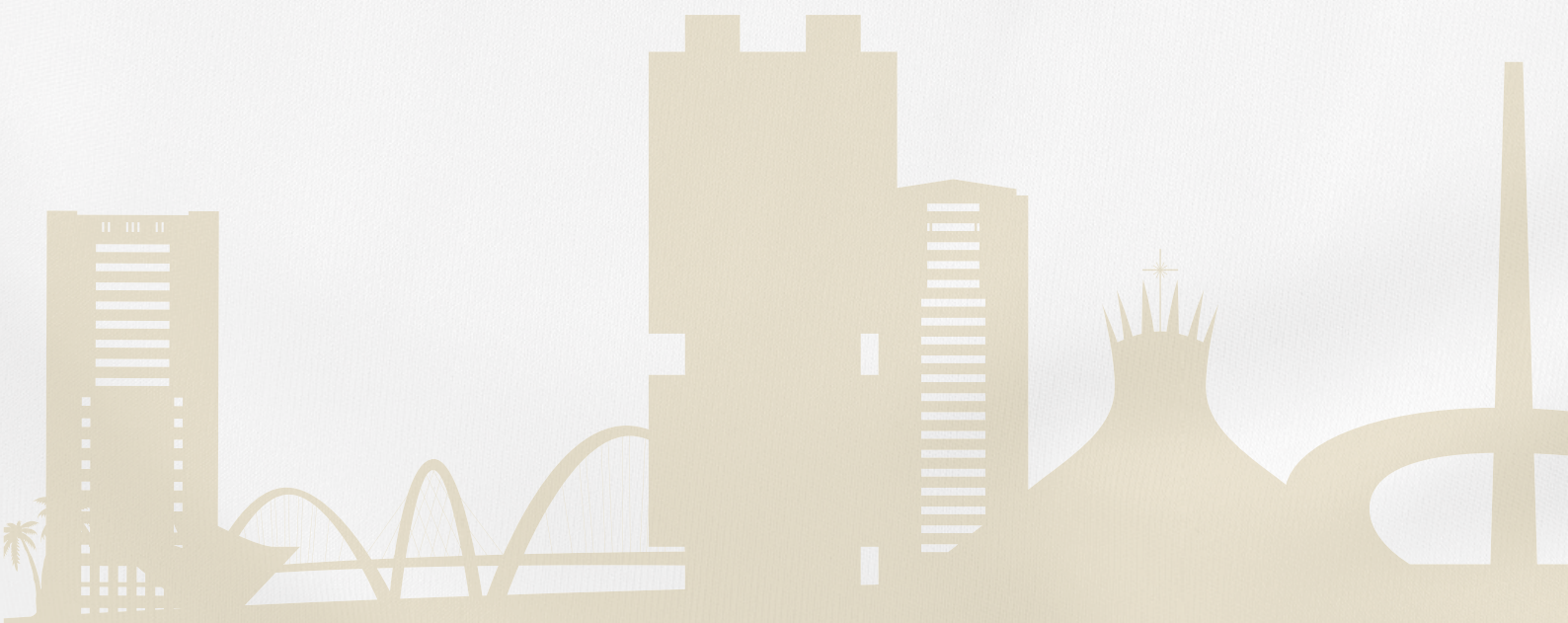




I Congresso Nacional da Dívida Ativa

Consensualidade, Cooperação e Sustentabilidade Fiscal





I Congresso Nacional da Dívida Ativa

Consensualidade, Cooperação e Sustentabilidade Fiscal

"As opiniões e conclusões expressas na presente obra são de responsabilidade dos respectivos autores, não refletindo, necessariamente, o posicionamento do coordenador, nem tampouco do órgão ou instituição ao qual cada autor está vinculado."

336 Congresso Nacional da Dívida Ativa (1. : [2024 : Brasília, DF])

Anais do I Congresso Nacional da Dívida Ativa : consensualidade, cooperação e sustentabilidade fiscal / [organização João Henrique Chauffaille Grognet]. – [Brasília : Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2024]

508 p.

I. Título II. Brasil. Advocacia-Geral da União

CDU: 336

PREFÁCIO

É com imensa satisfação que apresentamos aos leitores os Anais do I Congresso Nacional da Dívida Ativa. Este evento, pioneiro em sua abordagem e abrangência, foi idealizado com o propósito de reunir especialistas de diversas áreas para debater, analisar e propor soluções para um dos maiores desafios do nosso país na busca pela sustentabilidade fiscal: a gestão e cobrança da dívida ativa.

A dívida ativa, nas diversas esferas federativas, representa uma parcela significativa dos créditos públicos não adimplidos e que exigem, cada vez mais, uma gestão eficaz para garantir a arrecadação necessária à implementação de políticas públicas cruciais para o desenvolvimento econômico e social do Brasil. A União, Estados, o Distrito Federal e os Municípios precisam, como nunca antes, unir esforços para estabelecer, com a excelência que a população brasileira merece, estratégias modernas que viabilizem o enfrentamento atual e futuro do estoque de créditos inscritos.

Um dos principais focos do I Congresso Nacional da Dívida Ativa foi a discussão sobre a modelagem de uma governança nacional da dívida ativa. A falta de padronização e a diversidade de normas e procedimentos entre os entes federativos dificultam o controle e a cobrança eficaz do crédito público. Nessa linha, a governança unificada, com procedimentos padronizados para inscrição, gestão, cobrança, revisão e transparência da dívida ativa passa a ser incluída na agenda dos formuladores das políticas públicas de fiscalidade. Acredita-se que a uniformização potencializa a eficiência da cobrança, promove segurança jurídica e facilita o acesso à justiça para os contribuintes brasileiros.

Outro tema abordado no Congresso foi a utilização de dados e inteligência artificial na recuperação de créditos, assim como a importância da extrajudicialidade na resolução de conflitos fiscais. A adoção de tecnologias avançadas, como a inteligência artificial, permite a análise de grandes volumes de dados, identificando padrões e otimizando estratégias de recuperação de créditos. Além disso, a extrajudicialidade, como regra e não mais exceção, foi destacada como uma prática essencial para a resolução eficiente de conflitos fiscais, reduzindo a sobrecarga do Judiciário e promovendo acordos mais rápidos e eficazes.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) tem sido um exemplo de eficiência na cobrança da dívida ativa da União e do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). Em 2023, a PGFN recuperou um valor recorde de R\$ 48,3 bilhões, dos quais R\$ 20,7 bilhões foram resultado de transações tributárias. Nesse ponto, destaque-se a importância de se reconhecer

que a transação tributária federal, concebida, forjada e implementada nacionalmente a partir dos esforços da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, é indubitavelmente o mais exitoso método de solução de conflitos tributários da história brasileira.

Esta história, porém, ainda está sendo construída e é por esta razão que importantes aspectos teóricos sobre os fundamentos jurídicos, econômicos e sociais das diferentes modalidades de transação tributária são explorados em diversas passagens desta obra.

Em resumo, este livro reúne artigos de renomados profissionais e acadêmicos que participaram do Congresso e oferece uma visão ampla e detalhada sobre as diversas questões relacionadas à dívida ativa. São discussões fundamentais para compreender o cenário atual e os desafios futuros da recuperação dos créditos públicos e que, certamente, irão pautar os debates desta geração de brasileiros, proporcionando *insights* valiosos para a formulação de políticas públicas que irão influenciar o futuro do nosso país.

Agradecemos a todos os autores e autoras, como também aos colaboradores e colaboradoras que dedicaram seu tempo e conhecimento para a realização deste livro. Esperamos que esta obra sirva como uma referência importante para estudiosos, gestores públicos e todos aqueles interessados em compreender e contribuir para a melhoria da gestão da dívida ativa no Brasil.

Boa leitura!

Anelize Lenzi Ruas de Almeida

Procuradora-Geral da Fazenda Nacional

João Henrique Chauffaille Grognet

Procurador-Geral Adjunto da Dívida Ativa da União e do FGTS

SUMÁRIO

1 Uma proposta de Governança Nacional da Dívida Ativa 10

João Henrique Chauffaille Grognet / Theo Lucas Borges de Lima Dias

2 O Racional Jurídico das Diferentes Modalidades da Transação Tributária Federal e a Consolidação Nacional do Instituto a partir do Projeto de Lei Complementar nº 124/2022..... 22

Manoel Tavares de Menezes Netto / João Henrique Chauffaille Grognet

3 Recuperação de créditos orientada por dados: O Laboratório de Ciência de Dados e Inteligência Artificial da PGFN..... 38

Daniel de Saboia Xavier / Cassiano Angeli

4 A transação tributária como instrumento eficaz para a satisfação do crédito público e para a preservação da empresa no contexto da recuperação judicial 55

Carmen Sabrina Cochrane Santiago Viana

5 Métodos integrados de resolução de conflitos: a extrajudicialidade como regra e não mais como exceção na cobrança do crédito fiscal 71

Joaquim José de Barros Dias Filho / Matheus Ribeiro Rocha

6 Estado Fiscal e a promoção da proteção ao meio ambiente e desenvolvimento sustentável em programas de conformidade tributária..... 88

Antonia Camilly Gomes Cruz

7 Marco legal do saneamento básico e transação tributária: ensaio da transação tributária como prática ESG e de recuperação eficiente do crédito público. 103

Pablo Galas Pedrosa / Raul Ferraz Gominho Leal Jardim

8 O modelo multiportas no direito tributário: um caminho para um contencioso fiscal sustentável 131

Thiago de Freitas Alves Pereira / Marcos Antônio Cesar Sanches

9 Implantação da transação tributária em Manaus/AM: concepção normativa, primeiros resultados e desafios futuros.....157

David Matalon Neto / Geraldo Uchôa de Amorim Júnior / Pedro Liberato Mesquita Palmeira Filho

10 A Dialogicidade como Pressuposto para a Atuação Responsiva no Agir Administrativo	182
Daniele Russo Barbosa Feijó	
11 Consensualidade no Direito Tributário e transação: Teoria da Decisão Negocial além da barganha.....	205
Paula Armstrong / Sayão Fernanda Braga	
12 Crédito público inscrito e os desafios contemporâneos: controle de legalidade, cessão de recebíveis e a Advocacia Pública	227
Eduardo Sadalla Bucci / Mariana Corrêa de Andrade Pinho	
13 Cadin como estratégia eficiente de cobrança do crédito público	249
Alessandra Freixo / Lupércio Camargo Severo de Macedo	
14 Introdução à Investigação Fiscal e ao Combate à Fraude Fiscal Estruturada	267
Arthur Moura	
15 Gestão eficiente da dívida ativa e da execução fiscal. Três passos para o futuro.....	287
Luiz Gustavo Levate / Luiza Pinto Coelho Franco	
16 Aprimorando a Gestão e Cobrança de Dívidas Municipais no âmbito da PGFN com o uso de Inteligência de Dados	310
Helga Letícia da Silva Fernandes	
17 O futuro da cobrança da dívida ativa do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS).....	328
Everaldo Souza Passos Filho / Henrique Faig Torres Pinto da Rocha	
18 A cobrança administrativa como condição para a execução fiscal: insights para um novo modelo baseado na progressão necessária da fase administrativa à fase judicial. A conciliação entre a eficiência e desjudicialização.....	348
Tibério Celso Gomes dos Santos	
19 O novo modelo de execução fiscal da Fazenda Nacional: desjudicialização tópica, progressiva e parcial da cobrança de créditos da PGFN	382
Gustavo Henrique Formolo / João Aurino de Melo Filho	
20 Plataforma Comprei e Novas Possibilidades para Negócios Jurídicos Processuais na Cobrança da Dívida Ativa	409
Manoel Tavares de Menezes Netto / Camilla Cabral / Victor Hugo Reis Pereira	

21 O termo de compromisso da LINDB: instrumento de consensualidade no Direito Tributário Sancionador 422

Alessandro Del Col

22 Administração Tributária: Equilibrando Eficiência, Igualdade e Interesse Público 447

Érico Germano Hack / Patrícia Ferreira Pomoceno

23 A Portaria PGFN 33/2018 como meio para aumentar a eficiência da cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa e a busca pela consensualidade..... 463

Thiago Zanatta

24 A desjudicialização do microssistema da execução fiscal 477

Keila Morganna Gomes de Melo

25 Análise de dados das execuções fiscais do município de Curitiba de valor inferior à R\$10 mil iniciadas nos anos de 2018 a 2023 - Tomada de decisão com base em dados e seu uso na prática..... 490

Érico Germano Hack / Patrícia Ferreira Pomoceno

26 Benefícios Fiscais: a diferença entre o remédio e o veneno está na dose? 497

Daniele de Lucena Zanforlin / Ivy Nhola Reis

1

UMA PROPOSTA DE GOVERNAÇÃO NACIONAL DA DÍVIDA ATIVA

1. Introdução	12
2. A Dívida Ativa Nacional: a problemática ausência de governança.....	13
3. Governança Nacional da Dívida Ativa.....	15
3.1 A previsão de elementos comuns (linguagem, leiaute, procedimentos, regras, fluxos, transparência, controle).....	16
3.2 A uniformização potencializa a cobrança.....	17
3.3 Segurança jurídica.....	19
4. Conclusão.....	20
5. Referências Bibliográficas	21



UMA PROPOSTA DE GOVERNANÇA NACIONAL DA DÍVIDA ATIVA

João Henrique Chauffaille Grognet¹

Theo Lucas Borges de Lima Dias²

RESUMO

O presente artigo propõe a criação de uma governança nacional para a dívida ativa no Brasil, com o objetivo de promover a transparência, eficiência e justiça fiscal. A ausência de padronização entre entes públicos brasileiros, cada um com suas normas e procedimentos próprios, impede um controle eficaz da dívida ativa e gera ineficiência na cobrança.

A proposta de governança nacional visa uniformizar aspectos como inscrição, gestão, cobrança, revisão e transparência da dívida ativa, garantindo o controle de legalidade, certificação, procedimentos de revisão, negociação e publicidade. A padronização do leiaute das certidões de dívida ativa e a interoperabilidade entre sistemas de cobrança são apontadas como elementos chave para a eficiência e justiça fiscal. Além disso, a governança nacional contribuiria para a segurança jurídica e facilitaria o acesso à justiça para os contribuintes.

A implementação de uma estrutura padronizada, coordenada por um órgão interfederativo e com ampla participação da advocacia pública das três esferas federativas, visa fortalecer o Estado de Direito e garantir um ambiente econômico mais equilibrado e justo.

Palavras-chave: Governança; dívida ativa; eficiência; transparência e justiça fiscal.

¹ Procurador-Geral Adjunto da Dívida Ativa da União e do FGTS

² Coordenador-Geral da Dívida Ativa da União e do FGTS

1. Introdução

Todo ente de direito público tem em seu patrimônio o conjunto de haveres a que se chama dívida ativa, na qual são registrados créditos constituídos pela Administração Pública se não pagos tempestivamente. A finalidade do procedimento de inscrição dos créditos públicos na dívida ativa é, conforme previsão do art. 39 da Lei nº 4.320, de 1964, precipuamente a realização do controle de legalidade, a apuração de sua liquidez e certeza, o registro na contabilidade pública e a formação do título que fundamentará a cobrança, administrativa ou judicial, que se seguirá.

O volume de créditos inscritos em dívida ativa no Brasil é algo sem precedentes por entre os Estados Fiscais. Não há registro de algum País que precise lidar com valores tão expressivos. Apenas no âmbito da União, a dívida ativa ultrapassou em 2024 a impressionante e inédita marca de 3 trilhões de reais.

Os desafios têm se acentuado de modo vertiginoso, sobretudo se considerarmos a ineficácia dos mecanismos de cobrança, a complexidade do sistema tributário e as disseminadas tipologias de fraude. Enfrentar essa situação exige abordagens abrangentes que possam incluir desde melhorias na administração tributária até políticas que promovam o crescimento econômico sustentável, reduzindo as razões pelas quais os contribuintes não conseguem cumprir com suas obrigações fiscais. Não é tarefa simples.

A Lei nº 4.320, de 1964, traz, podemos dizer, os elementos comuns e mínimos à inscrição em dívida ativa verificados por todo o país nos mais variados entes, suas autarquias e fundações. De tão mínimos os elementos e de tão variadas as normas infralegais que versam sobre o tema - há no Brasil quase 13 mil entes públicos aptos a apurar sua própria dívida ativa - é possível afirmar que o Brasil desconhece a totalidade de sua dívida ativa, sabendo-se pelos sintomas que ela gera (congestionamento judicial acima de tudo), que é gigantesca.

Embora devesse ser transparente e uniforme, a dívida ativa nacional consiste em uma infinidade de registros que são heterogêneos e, muitas vezes, inacessíveis. Dessa maneira a sociedade não sabe ao certo quanto de determinado tributo é pago, qual a carga tributária efetiva (os valores não pagos não podem ser considerados na carga tributária efetiva) e quais são especificamente os contribuintes, pessoas físicas e jurídicas, que devem à coletividade. A efetivação da cobrança e o grau de eficiência dessa cobrança são outros aspectos altamente prejudicados pelo desnível da maturidade e das práticas entre os órgãos gestores da dívida ativa.

A criação de uma governança nacional da dívida ativa objetiva o estabelecimento de um nivelamento básico entre os mais de 13 mil entes no trato de suas dívidas ativas. Não se trata de unificação absoluta de procedimentos, de previsão de cobrança idêntica ou de delegação da cobrança a ente diverso de seu titular. Trata-se, isso sim, da uniformização dos aspectos basilares relativos à inscrição: controle de legalidade, forma de certificação, procedimentos de revisão, negociação, publicidade e transparência, cobrança e baixa.

A conformação republicana de nosso País faz com que todos os entes, da União ao menor Município, façam a gestão da sua própria dívida ativa e assegure que esses entes continuem a fazê-lo. Essa circunstância não representa risco, mas, antes, apresenta uma oportunidade: do orquestramento de uma governação nacional da dívida ativa.

O Estado Fiscal não diferencia a importância do crédito inscrito em dívida ativa de município, de estado ou da União: todos eles, sem exceção servem ao nobre custeio das despesas públicas compromissadas com o Povo.

O que parece premente, portanto, são medidas de governação nacional das iniciativas e estratégias que envolvem a gestão e cobrança da dívida ativa, unindo as diversas procuradorias em um compromisso de elevação conjunto da maturidade fiscal com impactos que tangenciam um melhor resguardo nos direitos dos contribuintes até perspectivas de melhores resultados na recuperação dos ativos inadimplidos.

2. A Dívida Ativa Nacional: a problemática ausência de governança

O crédito público não pago espontaneamente deve ser inscrito em dívida ativa a fim de que haja cobrança, administrativa ou judicial. A cobrança da dívida ativa, para além de sua função básica de recolher valores para execução das políticas públicas e manutenção do Estado, é essencial para a saúde do ordenamento jurídico em diversos aspectos.

Está intimamente ligado à eficiência da cobrança da dívida ativa, por exemplo, a disposição da sociedade de realizar o pagamento espontâneo e tempestivo dos tributos e obrigações para com a administração pública; o equilíbrio concorrencial, impedindo-se distorções na carga tributária dentro de determinado setor econômico, também é afetado pelo bom funcionamento da dívida ativa e sua eficiência; a saúde financeira dos agentes econômicos e a segurança jurídica das relações comerciais, considerando-se a regularidade fiscal como elemento de validade de negócios jurídicos (dada a posição juridicamente privilegiada dos interesses coletivos), são outros exemplos da importância de cobrar e publicizar a cobrança da dívida.

As relações econômicas atualmente estão cada vez menos circunscritas a territórios estanques. Elas, como nunca antes, exercem influência na economia e relacionamento de outros entes e outras comunidades, seja através do comércio digital ou do sistema bancário hiperconectado que orgulhosamente é realidade no Brasil. A circulação de bens e capitais - todos idealmente fatos geradores de tributos - é facilitada e pode, com muita velocidade, produzir relevantes efeitos jurídicos ou econômicos em múltiplos locais.

A desterritorialização dessas consequências da ação estatal de tributar ou não tributar, de cobrar ou perdoar, de parcelar ou transacionar, gera uma corresponsabilidade interfederativa pela higidez e bom funcionamento do sistema fiscal. O relacionamento com o Fisco e com as demais áreas do Poder Público é circunstância perene e inescapável para qualquer contribuinte, sendo a inscrição em dívida ativa, embora episódica, parte dessa realidade.

Quanto menor o mercado relevante ou área de abrangência, maior o potencial comparativo entre cidadãos e empresas e maior o potencial lesivo da despadronização da cobrança de contribuintes na mesma situação, ainda que essa discrepância decorra das naturais limitações materiais do órgão encarregado pela cobrança. A desuniformidade da cobrança promoverá as indesejáveis desigualdades regionais e os planejamentos tributários abusivos.

Outro importante aspecto da inscrição em dívida ativa é assegurar ao contribuinte que o débito dele cobrado passou pelo controle de legalidade e, portanto, teve seu processo de constituição avaliado juridicamente por agente público diverso daquele responsável pela constituição.³ Ainda que o controle de legalidade permita, em grande medida, evitar a inscrição de créditos em desconformidade com o ordenamento jurídico, há elementos alheios ao processo de constituição ou posteriores a ele que podem impactar na liquidez, certeza e exigibilidade do crédito público.

Em razão disso, é imperativo que ao contribuinte seja dada oportunidade de se contrapor administrativamente à cobrança que julga indevida. Essa imposição encontra amparo no direito de petição, no princípio do contraditório e ampla defesa, no dever que tem a Administração Pública de controlar seus atos, no princípio da legalidade, dentre outros.

Ocorre que dada a multiplicidade de organizações da dívida ativa pelas mais de treze mil pessoas jurídicas de direito público brasileiras, a distinta organização desses atores encarece e dificulta, ou até mesmo frustra, o acesso à revisão administrativa, forçando contribuintes a demandar o Poder Judiciário quando, eventualmente, se houvesse clareza nas informações fiscais da inscrição, não haveria propriamente um conflito de interesses.

É nessa toada que a governança nacional da dívida ativa se mostra como elemento de eficiência e garantidor de direitos.

Dada a configuração do federalismo de nosso País, o indivíduo ou a empresa, no mínimo, terá vínculos com três entes tributantes distintos: a União, o Estado e o Município. Mas a realidade é que qualquer contribuinte economicamente ativo tem relações com mais de um Estado, com mais de um município e com diversas autarquias.

Lidar com os atuais distintos padrões de inscrição em dívida gera dificuldades para todos os atores do processo de cobrança: o próprio contribuinte, sua assessoria contábil e jurídica, a magistratura e demais agentes do Estado-Juiz, o sistema bancário e de registro de bens, eventuais credores comuns, etc.

Em relação ao aspecto controle da governança da dívida ativa atual, o mencionado desconhecimento do estoque inscrito em dívida ativa é tanto causa quanto efeito do fato de

³ Dada a sua relevância, a Portaria PGFN nº 33, de 8 de fevereiro de 2018, estabelece que o “**controle de legalidade** dos débitos encaminhados para inscrição em dívida ativa da União **constitui direito do contribuinte e dever do Procurador da Fazenda Nacional**, que poderá realizá-lo a qualquer tempo, de ofício ou a requerimento do interessado.”

que os entes públicos, em sua maioria, infelizmente falham no dever de transparência ativa que recomenda a publicização dos devedores inscritos em dívida, do estoque, dos parcelamentos e dos benefícios fiscais, que não raro envolvem créditos inscritos.

Em estudo recente denominado Sistematização do Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário, o Conselho Nacional de Justiça questionou 72 administrações tributárias acerca de diversos temas ligados à tributação. Em relação à dívida ativa, apenas duas procuradorias, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro, conseguiram apresentar dados relativos a seu estoque e esforços de redução de litigiosidade.

Em resposta a outras tantas perguntas realizadas pelo CNJ, é comum no documento observar que diversas procuradorias - 72 órgãos da Administração Tributária nas três esferas federativas foram questionadas - não têm dados estruturados sobre seu estoque, natureza dos débitos cobrados, fundamentos da cobrança e contencioso judicial.

Essa situação, agravada em municípios e autarquias de menor porte, impede que a sociedade conheça e controle todas as etapas da tributação e da fiscalidade. Ora, a carga tributária só é real se, efetivamente, houve extinção do crédito tributário por pagamento. A extinção anômala de crédito público por prescrição (por frustração ou ineficiência da cobrança), cancelamento administrativo ou baixa por ordem judicial não pode ser encarado como tributação efetiva porque desses atos administrativos não decorreu qualquer arrecadação.

A cegueira de dados também abre margem para ocultação de indevida subtributação, gerando conflito federativo com oneração desproporcional entre entes. O art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal elenca como dever do ente responsável fiscalmente a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos que sejam de sua competência constitucional, vedando a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe esse preceito.

Portanto, além de estimular e permitir o controle social da dívida ativa, o estabelecimento de uma governança nacional permitirá o controle interfederativo, produzindo (ou no mínimo estimulando) a justiça fiscal em sua dimensão relacionada à efetiva arrecadação.

3. Governança Nacional da Dívida Ativa

A Governança é comumente conceituada como o conjunto de processos, práticas, políticas, normas, órgãos e instâncias que regem determinada instituição ou instituto. É um termo sempre ligado às ideias de decisão, gestão e controle.

Em termos amplos, a governança se aplica a qualquer prática organizada, seja ela pública ou privada, e envolve a estruturação e a supervisão das atividades de modo a garantir que os objetivos sejam alcançados de maneira eficiente, transparente e responsável, abrangendo não apenas a gestão interna, mas também a interação do negócio ou prática, com atores externos, sejam outras instituições, clientes, contribuintes ou administrados, assegurando que os diversos interesses e necessidades sejam considerados.

A governança é exercida por esses múltiplos atores envolvidos ou partes interessadas (stakeholders), por meio de instituições formais e informais – processos, regulamentos, normas, costumes, leis, redes – que regulam o processo de tomada de decisão e implementação em favor do alcance de seus objetivos (geração de valor). (VIEIRA; BARRETO, 2019)

Os princípios fundamentais da governança incluem a transparência, a responsabilidade, a eficiência, a equidade e a prestação de contas.

A transparência, nesse caso, se refere tanto à clareza e à disponibilidade, entre os entes como em relação aos administrados (os contribuintes-devedores). A eficiência, alvo primeiro da busca pela governança nacional da dívida ativa, busca a otimização dos recursos e técnicas disponíveis para alcançar os melhores resultados possíveis, sendo o alvo aqui tanto a recuperação de ativos como a justiça dessa recuperação, o que, nos dois casos, pode ser traduzido como Justiça Fiscal. A equidade, no contexto em análise, envolve o tratamento equânime dos entes públicos, garantindo que seus direitos e interesses sejam considerados. Finalmente, a prestação de contas prega que a gestão da dívida ativa esteja constantemente sujeita a avaliação e escrutínio.

Considerando-se o tema deste trabalho, o conceito de governança mais apropriado a iluminar o conjunto de ações, práticas e cultura aplicáveis à gestão e cobrança da dívida ativa será relacionado à governança pública.

Falar de Governança pública também implica em falar de “novas ferramentas de gestão capazes de integrar os esforços por meio de processos colaborativos” (EYERKAUFER et al., 2016, p. 10). No contexto democrático, a Governança pública é orientada para as partes interessadas. Ela é exercida por esses múltiplos atores, por meio de instituições, processos, regulamentos, normas, costumes, que delineiam o processo de tomada de decisão e implementação de ações para alcance dos objetivos (VIEIRA; BARRETO, 2019). (PALUDO; OLIVEIRA, 2024)

No setor público, a governança é essencial para garantir que os recursos públicos sejam empregados de maneira eficaz e, ainda, que os serviços públicos relacionados à dívida ativa sejam prestados de forma eficiente. Os órgãos públicos devem, naturalmente, operar com um alto grau de transparência e responsabilidade para manter a confiança do público e assegurar que suas ações estejam alinhadas com o interesse público.

3.1. A previsão de elementos comuns (linguagem, leiaute, procedimentos, regras, fluxos, transparência, controle)

Valendo-nos dos conceitos acima ventilados, a governança nacional da dívida ativa pode ser conceituada como o conjunto de procedimentos e padrões aplicáveis nacionalmente para inscrição, gestão, cobrança, revisão e transparência da dívida ativa dos entes públicos. Atualmente

as balizas para realização dessas atividades são, em normas muito gerais, trazidas pelos princípios constitucionais, pelas normas de finanças pública, especialmente a Lei nº 4.320, de 1964, e a Lei de Responsabilidade Fiscal, e pela Lei nº 6.830, de 1980, a Lei de Execução Fiscal - LEF.

Nenhuma dessas normas, no entanto, falam sobre padrões ou fluxos. Os elementos legais que devem ser veiculados no termos de inscrição em dívida ativa estão previstos no art. 2º, § 5º, da LEF. Trata-se de norma sem maior densidade. Os elementos são objetivamente apontados:

§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

- I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;
- II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;
- III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;
- IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;
- V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e
- VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

Esses elementos, entretanto, permitem aos mais de 13 mil entes públicos definir com extensa amplitude como cumprir a lei. Sem padronização, a própria identificação do cumprimento dos requisitos legais é dificultada e, por vezes, leva à judicialização acerca da higidez do título executivo.

A comparação que melhor cabe nessa situação é o ato prosaico de analisar a nota fiscal emitida milhões de vezes por dia em atendimento a uma das mais importantes obrigações tributárias acessórias. Fossem as notas fiscais tão distintas quanto as certidões de dívida ativa e seus leiautes tão díspares quanto aqueles usados nas dívidas ativas, certamente seria ainda mais complexo o procedimento fiscalizatório da circulação de mercadorias e ainda mais caótico seria o sistema tributário brasileiro.

Os elementos comuns a serem usados na dívida ativa devem ser ajustados pelos stakeholders, no caso a advocacia pública, as Procuradorias-Gerais dos Estados, dos Municípios, e a Advocacia-Geral da União, além dos conselhos profissionais e as advocacias das autarquias. Existem vários comitês de governança que podem servir de exemplo e inspiração.

3.2. A uniformização potencializa a cobrança

A interoperabilidade é uma das grandes vantagens do estabelecimento de um leiaute padrão.

Ao longo do tempo, a cobrança dos haveres, públicos ou privados, migrou de plataformas físicas e processos manuais para uma infraestrutura digital concebida para potencializar a eficiência da atividade de recuperação de ativos.

São exemplos dessas infraestruturas os birôs de créditos, que promovem a cobrança por meio da técnica do *naming and shaming* consistente em publicizar o inadimplemento que, na prática, leva ao cerceamento de crédito. Outro exemplo importante é o Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal (Cadin), criado e regido pela Lei nº 10.522, de 2002. O Cadin evita que o Poder Público Federal celebre contratos e convênios onerosos com seus devedores.

No campo do Poder Judiciário, o ajuizamento de execuções fiscais, atualmente em processos integralmente virtuais, embora possa ser realizado manualmente, pode ser realizado a partir da integração de sistemas das advocacias públicas com os sistemas dos Tribunais, gerando eficiência e diminuindo as chances de erros. No curso do processo, a penhora eletrônica, realizada através do Sisbajud, também é um exemplo de infraestrutura de cobrança construída pelo Poder Público e que demanda alimentação de dados específicos da cobrança para viabilizar tanto a expedição da ordem de penhora como, em caso de êxito, a entrega dos valores ao titular do crédito.

Voltando à cobrança extrajudicial, o protesto da certidão de dívida ativa mostra-se um extraordinário expediente de cobrança que exigirá, dada a multiplicidade de cartórios e a extensão do território nacional, integração entre os sistemas de gerenciamento da dívida ativa e os tabelionatos. O mesmo se vê em relação aos cartórios de imóveis e, em geral, os serviços públicos de registro de bens móveis como veículos automotores, aquaviários, aeronaves, ações, marcas, patentes, direitos minerários, dentre tantos outros.

Todos esses mecanismos de cobrança e serviços públicos que podem ser usados para implementação de cobrança da dívida ativa possuem, algum nível de infraestrutura para recepção de dados dos créditos, seja essa infraestrutura construída pela própria instituição gestora do registro ou patrimônio, ou por algum ramo da advocacia pública nacional, no interesse da execução de sua atividade em benefício do ente por ela representado.

A multiplicidade de formatos reinante atualmente exige que cada ente público credor desenvolva suas ferramentas de cobrança e as integre com os parceiros externos responsáveis por efetivar a medida constritiva ou de publicidade relevante para induzir o pagamento. Nesse processo, tempo e recursos públicos são despendidos, além, obviamente, de correr-se o risco de ter menor aproveitamento.

A padronagem mínima permitiria o amplo compartilhamento de ferramentas de cobrança automatizada e sistemas de informação.

E não se trata de defender aqui um leiaute único, de formas estanques, imutáveis, idênticas. Isso, além de irreal, produzia o efeito oposto do pretendido até porque são diversos os créditos cobrados, os atores envolvidos, os órgãos constituidores da obrigação, as formas de

adimplemento e negociação. A proposta, isso sim, é que haja um leiaute nacional e que, sobre essa base organizada se realizem as customizações necessárias ou desejáveis a partir da realidade de cada ente público.

A noção de que a padronização ou o leiaute uniforme é essencial para integração é parte constante da vida das pessoas, governos e empresas. De passaportes a código de barras, dos containers aos protocolos de internet, do padrão de frequência de rádios aos bocais de lâmpadas, a vida está plena de exemplos em que a padronização se impõe como mecanismo de barateamento de custos e maximização da eficiência.

Imediatamente, a necessidade de padronização recai sobre o termo de inscrição em dívida ativa e o título executivo, a certidão de dívida ativa - CDA. Mais adiante, vencida essa etapa primeira, identificam-se outros muitos fluxos que se beneficiariam grandemente da adoção de nomenclaturas, ritos e formas uniformes, a exemplo do controle de legalidade e das classificações das fases e situações dos créditos, se em cobrança, negociados, suspensos ou extintos.

3.3. Segurança jurídica

A adoção de fluxos, normas e ritos comuns ao processo de inscrição, gestão e cobrança da dívida ativa facilita a revisão administrativa da inscrição e promove, se necessário, o acesso à justiça.

A adesão do contribuinte à cobrança decorre de sua percepção de justiça na exação, isto é, o sentimento decorrente da certeza de que o crédito cobrado é cobrado conforme a disposição normativa vigente, aplicada de acordo com os fatos efetivamente verificados. Ou, ao menos, da ausência de desconfiança sobre o crédito. Para que isso se verifique, considerando que o órgão de cobrança da dívida não é - e não deve ser - o órgão responsável pela constituição do crédito, o contribuinte precisa ter acesso aos elementos identificadores da dívida.

A clareza quanto aos elementos da dívida inscrita é um ganho imediato com a padronização do leiaute. Ela reduzirá contendas materialmente inexistentes ou fruto do desconhecimento e, permanecendo o litígio, a uniformidade garantirá que os envolvidos consigam estruturar com objetividade suas alegações de defesa.

Sendo o caso submetido ao Poder Judiciário, seja em ação de cobrança ou em demanda antiexacional, o aparato de justiça muito se beneficiará da existência de um modelo nacionalmente uniforme de certidão de dívida ativa, uma vez que os elementos identificadores do crédito, de sua validade e liquidez, estarão visíveis de plano, sem necessidade que o operador se familiarize com normas e estilos exclusivos de cada ente público.

No campo do controle abstrato a positividade de um padrão nacional também se observa. É quase regra no Brasil a submissão das normas tributárias ao controle abstrato de

constitucionalidade perante o Poder Judiciário. Nesse contexto, os dados da dívida ativa revelam-se essenciais para, inicialmente possibilitar que o Judiciário conheça efetivamente o alcance de sua decisão e, no caso de sucumbência do Poder Público, facilitar o cumprimento do julgado sem necessidade de impor ao contribuinte a provocação do poder público para obter efetivamente o que já julgado definitivamente é onerar desnecessariamente o devedor.

O leiaute standard laborará para que formação de banco de dados compartilhado que, finalmente, permitirá ao País conhecer sua dívida ativa e, de posse dessa informação, pensar políticas públicas de regularidade ou avaliar a justiça da tributação.

4. Conclusão

A criação de uma governança nacional da dívida ativa é imperativa para promover a transparência, eficiência e justiça fiscal no Brasil. A falta de padronização e a diversidade de normas e procedimentos entre os mais de 13 mil entes públicos dificultam o controle e a cobrança eficaz da dívida ativa, prejudicando tanto a Administração Pública quanto os contribuintes. A uniformização dos processos de inscrição, gestão, cobrança e revisão da dívida ativa não só otimiza a arrecadação como também assegura que os direitos dos contribuintes sejam respeitados, evitando conflitos desnecessários e sobrecarregando o Judiciário.

A implementação de uma estrutura padronizada permitirá uma interoperabilidade mais eficaz entre os diversos sistemas e atores envolvidos na cobrança da dívida ativa.

Em última análise, a governança nacional da dívida ativa, a ser coordenada por um órgão interfederativo, com ampla participação da advocacia pública das três esferas federativas, contribuirá para a justiça fiscal e a eficiência administrativa. A padronização e a transparência dos processos não apenas aumentarão a confiança da sociedade nas instituições públicas, mas também promoverão um ambiente econômico mais equilibrado e justo. É crucial que o Brasil avance nessa direção, estabelecendo uma estrutura de governança sólida e unificada para a gestão da dívida ativa, beneficiando a coletividade e fortalecendo o Estado de Direito.

5. Referências Bibliográficas

Brasil. Tribunal de Contas da União. Dez passos para a boa governança / Tribunal de Contas da União. Edição 2 – Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado, 2021.

Brasil. Conselho Nacional de Justiça. Sistematização do diagnóstico do contencioso judicial tributário: aportes iniciais / Conselho Nacional de Justiça; Coordenação Marcus Livio Gomes, Trícia Navarro Xavier Cabral; Organização Doris Canen, Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva, Manoel Tavares de Menezes Netto. – Brasília: CNJ, 2022.

PALUDO, Augustinho V., OLIVEIRA, Antônio G.; Governança organizacional pública e planejamento estratégico: para órgãos e entidades públicas / Augustinho V. Paludo, Antonio G. Oliveira. - 2. ed. - Indaiatuba, SP : Editora Foco, 2024.

VIEIRA, James Batista. BARRETO, Rodrigo Tavares de Souza. Governança, gestão de riscos e integridade / James Batista Vieira,-- Brasília: Enap, 2019.

2

O RACIONAL JURÍDICO DAS DIFERENTES MODALIDADES DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL E A CONSOLIDAÇÃO NACIONAL DO INSTITUTO A PARTIR DO PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 124/2022

1. Introdução	24
2. As modalidades de transação previstas no Projeto de Lei Complementar nº 124/2022.....	25
3. Transação na cobrança e a superação da crise da inadimplência.....	26
4. Transação no contencioso antiexacional: consensos a partir da imprevisibilidade dos litígios massificados.....	29
5. Transação de pequeno valor: racionalidade, economicidade e eficiência na cobrança do crédito público	33
6. Considerações finais	35
7. Referências Bibliográficas.....	37



O RACIONAL JURÍDICO DAS DIFERENTES MODALIDADES DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL E A CONSOLIDAÇÃO NACIONAL DO INSTITUTO A PARTIR DO PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 124/2022

Manoel Tavares de Menezes Netto¹

João Henrique Chauffaille Grognet²

RESUMO

O presente artigo analisa as diferentes modalidades de transação tributária federal e a sua incorporação pelo Projeto de Lei Complementar nº 124/2022, elaborado pela Comissão de Juristas Senado/STF para Reforma Tributária. A transação tributária, prevista desde 1966 no Código Tributário Nacional, ganhou notoriedade com a Medida Provisória nº 899/2019, transformada na Lei nº 13.988/2020, que estabeleceu um marco normativo robusto. O artigo explora as modalidades de transação já consagradas em âmbito federal: i) na cobrança, ii) no contencioso antiexacional de relevante e disseminada controvérsia jurídica, e iii) no contencioso de pequeno valor, destacando a racionalidade jurídica subjacente a cada modalidade. A análise inclui os resultados positivos obtidos pela União, em especial no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e assinala o compromisso da Comissão de Juristas de fortalecer a transação tributária, reafirmando o acerto do modelo federal e construindo as bases para sua expansão em âmbito nacional.

Palavras-chave: Transação Tributária. Contencioso Tributário. Política Pública. Resolução de Litígios. Projeto de Lei Complementar nº 124/2022

1 Assessor Especial na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Doutorando em Direito Constitucional (IDP/DF), Mestre em Administração Pública (FGV/RJ). Coordenador da Subcomissão para Contencioso Judicial do Comitê de Apoio Técnico do Diagnóstico do Contencioso Tributário do Conselho Nacional de Justiça. Membro do Comitê de Apoio Técnico da Comissão de Juristas STF/Senado para Reforma do Processo Tributário. Membro do Comitê de Acompanhamento e Monitoramento de Riscos Fiscais Judiciais (AGU). Membro do Grupo de Análise Jurídica do Programa de Assessoramento Técnico da Reforma Tributária do Ministério da Fazenda (GAJ-PAT-RTC)

2 Procurador-Geral Adjunto de Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS. Mestre em Direito Fiscal (Universidade de Lisboa). Especialista em Administração Pública (FGV/RJ). Procurador da Fazenda Nacional. Representante da PGFN na Comissão de Juristas STF/Senado para Reforma do Processo Tributário. Membro da Comissão de Sistematização do Programa de Assessoramento Técnico da Reforma Tributária do Ministério da Fazenda (PAT-RTC).

1. Introdução

Desde 1966, a transação tributária está prevista no Código Tributário Nacional como uma hipótese de extinção do crédito tributário que consiste num acordo, realizado mediante concessões mútuas, por intermédio do qual é promovido o encerramento do litígio envolvendo matéria tributária.

Todavia, durante décadas, muito pouco se avançou na regulamentação e implementação desse instituto em nosso país. Em âmbito federal, apenas com a Medida Provisória nº 899/2019, do “contribuinte legal”, foi estabelecido um marco normativo robusto a partir do qual esse instituto passou a ganhar efetivos contornos de política pública.

Passados poucos anos desde a transformação da referida Medida Provisória na Lei nº 13.988/2020, a política pública da transação tributária federal ganhou notoriedade, ostentando números superlativos que demonstram o seu absoluto sucesso na dupla missão de encerrar litígios e de robustecer a arrecadação federal, notadamente no âmbito da Dívida Ativa da União.

Esses resultados não passaram despercebidos pela Comissão de Juristas, instituída pelos Presidentes do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal no Ato Conjunto nº 1/2022, com a missão de elaborar anteprojetos de proposições legislativas com o propósito de dinamizar, unificar e modernizar o processo administrativo e tributário nacional.

No contexto do anteprojeto específico dedicado a promover ajustes no Código Tributário Nacional mediante a criação de um microssistema de normas gerais de prevenção de litígios, consensualidade e processo administrativo tributário, o referido grupo de especialistas propôs, a partir da experiência federal, o estabelecimento de diretrizes e modalidades para o instituto da transação tributária.

O intuito da proposta, posteriormente transformada no Projeto de Lei Complementar 124/2022, é de sinalizar a todos os entes federados caminhos possíveis para o fortalecimento da transação tributária enquanto método autocompositivo de resolução de litígios, reconhecendo o absoluto sucesso da experiência da União. Nessa linha, confira-se o seguinte trecho da sua Exposição de Motivos:

Seguindo o sucesso da regulamentação da transação em âmbito federal, implementado pela Lei n. 13.988/2020, os trabalhos desenvolvidos pela Comissão de Juristas buscaram ampliar o alcance do instituto da transação trazendo parâmetros gerais de observância pelas três esferas, criando, ainda, novas hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário que, para além da transação, constituem a base normativa para os respectivos projetos de lei regulamentadores dos institutos da arbitragem e da mediação tributária no país.

O presente artigo buscará explorar as modalidades e características que têm feito da transação tributária federal o mais eficiente método alternativo de resolução de litígios tributários,

com a convicção de que as reflexões aqui realizadas a respeito dos contornos normativos e teóricos do instituto servirão não apenas para identificar adequadamente seu campo de incidência e aplicação, mas, sobretudo, para reforçar que o sucesso da transação federal pavimenta um auspicioso caminho a ser percorrido por outras unidades federativas.

2. As modalidades de transação previstas no Projeto de Lei Complementar nº 124/2022

Um primeiro aspecto a ser considerado na análise do Projeto de Lei Complementar nº 124/2022 é o reconhecimento de que ele se baseia nas modalidades de transação consagradas na Lei nº 13.988/2020.

Essas modalidades, por sua vez, dialogam com aspectos distintos do contencioso tributário, tendo como norte a superação, pela via autocompositiva, de aspectos jurídicos, econômico e de racionalidade administrativa que permeiam a incerteza em todo o recebimento do crédito tributário, aspecto fundamental para utilização do instituto.

Conforme já advertia Tarsila Ribeiro Marques Fernandes (2014), em obra anterior ao próprio advento da Lei, “o grau de incerteza do direito em discussão e a amplitude do poder da autoridade competente para acordar são matérias a serem disciplinas na lei que instituir o modelo geral de transação, a qual buscará conferir concretude ao art. 171 do CTN”.

Em suma, essas modalidades buscam fornecer alternativas para i) superar a incapacidade do devedor arcar integral e imediatamente com a cobrança tributária que lhe é imposta (contornando a incerteza quanto ao momento e extensão do adimplemento do crédito), ii) dirimir contenciosos disseminados e relevantes quando, de antemão, for inviável precisar, com razoável grau de certeza, o resultado de uma controvérsia jurídica já instaurada; e iii) dar concretude ao próprio interesse administrativo de colocar fim, por razões de economicidade e eficiência, a contenciosos cujos custos da cobrança são representativos quando comparados ao montante que se pretende recuperar (evitando a mobilização por tempo indeterminado do aparato de cobrança na persecução de um crédito de valor reduzido).

Eis o texto previsto para o §2º do art. 171 do CTN, de acordo com o Projeto de Lei Complementar nº 124/2022:

§ 2º A transação poderá ser celebrada nas seguintes modalidades, sem prejuízo de outras modalidades previstas na legislação específica:

I – transação na cobrança da dívida ativa, hipótese em que a concessão de desconto observará a situação econômica e a capacidade de pagamento dos contribuintes inscritos, conforme critérios estabelecidos pela respectiva autoridade fazendária;

II – transação no contencioso de relevante e disseminada controvérsia jurídica, como forma resolutiva de litígios aduaneiros ou tributários pendentes, conforme critérios estabelecidos pela respectiva autoridade fazendária; e

III – transação no contencioso tributário em relação a créditos definidos em lei como sendo de pequeno valor, destinada a atender a critérios de racionalidade e eficiência na gestão e arrecadação de créditos tributários, conforme critérios estabelecidos pela respectiva autoridade fazendária.

3. Transação na cobrança e a superação da crise da inadimplência

A primeira modalidade de transação a ser explorada é a chamada “Transação na Cobrança”. Não é incomum que qualquer texto a respeito da magnitude do contencioso tributário brasileiro seja iniciado com uma menção aos dados empíricos que revelam um montante estratosférico de créditos não adimplidos inscritos em Dívida Ativa e um conjunto igualmente avassalador de executivos fiscais que abarrotam não mais os escaninhos, mas os discos rígidos dos sistemas tecnológicos dos Tribunais brasileiros.

Sobre o cenário do contencioso, normalmente tais textos trazem linhas a respeito da complexidade da legislação tributária brasileira e, eventualmente, discorrem sobre o percentual de efetividade da cobrança da dívida ativa da União com base numa conta que contempla no denominador o estoque inscrito ao longo de várias décadas, comparando-o com valores arrecadados durante um único ano.

Acontece que um olhar mais detalhado a respeito da cobrança da Dívida Ativa aponta que muito pouco dessa complexidade legislativa está sendo discutida nos milhões de executivos fiscais em tramitação. Existe, indubitavelmente, um problema grave de inadimplência econômica que, a exemplo das dificuldades afetas à interpretação ou aplicação da legislação, constituiu uma patologia do contencioso tributário brasileiro.

Em relação a esse aspecto, alguns dados são reveladores. De acordo com o Relatório do Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário, elaborado pelo INSPER, que tomou como parâmetro uma varredura computadorizada em centenas de milhares de execuções fiscais, o ato constitutivo de penhora somente foi efetivado em 12,6% dos casos, o que revela, portanto, que em quase 90% dos processos executivos o ato processual indispensável à satisfação dos interesses do credor público sequer foi realizado (CNJ; INSPER, 2022).

Mais recentemente, e reforçando o peso da insuficiência econômica como aspecto relevante da formação do passivo de créditos inscritos pendentes de pagamento e de executivos fiscais infrutíferos, o Relatório Anuário da PGFN 2024 apontou que 60% dos créditos inscritos em Dívida Ativa da União foram classificados pela instituição como sendo irrecuperáveis ou de difícil recuperação (PGFN, 2024).

Todos esses elementos reunidos evidenciam a indispensabilidade de criação de uma alternativa econômica para a superação dessa crise de inadimplência que, diversamente dos parcelamentos especiais de outrora, pudesse ostentar soluções customizadas à situação de cada contribuinte. Essa possibilidade está sintetizada no capítulo I da Lei nº 13.988/2020, que traz as

linhas gerais da “Transação na Cobrança de Créditos da União e de suas Autarquias e Fundações Públicas”.

Na esfera federal, as características principais dessa modalidade de transação estão esculpidas no art. 11 da Lei nº 13.988/2020, que enumera os benefícios que poderão ser ofertados aos contribuintes elegíveis, os quais podem ser sintetizados na ideia de formação de um plano de pagamento customizado capaz de contemplar a depender do caso concreto, a concessão de descontos, a realização de pagamentos parcelados, bem como ajustes a respeito da oferta ou substituição de garantias. Em síntese, a Lei autoriza que quaisquer dos benefícios arrolados a seguir sejam combinados no acordo a ser estabelecido:

Art. 11 (...)

I - a concessão de descontos nas multas, nos juros e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, conforme critérios estabelecidos pela autoridade competente, nos termos do parágrafo único do art. 14 desta Lei.

II - o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória; e

III - o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições.

IV - a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), na apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da CSLL, até o limite de 70% (setenta por cento) do saldo remanescente após a incidência dos descontos, se houver;

V - o uso de precatórios ou de direito creditório com sentença de valor transitada em julgado para amortização de dívida tributária principal, multa e juros.

O ponto chave do plano de equacionamento dos créditos proposto é a capacidade de pagamento do contribuinte, afinal, a transação na cobrança busca dialogar com a realidade econômica subjacente ao cenário de inadimplência fiscal, conforme aponta Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva (2022):

(...) a transação na cobrança da dívida ativa busca enxergar a realidade “por trás dos números”, levando em consideração a origem do endividamento, o histórico recente dos débitos do contribuinte, o perfil dominante da sua “carteira de dívidas”, o comportamento das empresas concorrentes, para então, definir a Capag daquele que busca transacionar com a RFB e com a PGFN e conseqüentemente as concessões que podem ser oferecidas pelo Fisco ao contribuinte.

Não é por outra razão que o primeiro objetivo elencado pela PGFN no inciso I do art. 3º da Portaria nº 6757/2022, que regulamenta a transação na cobrança, é justamente a superação da situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo³.

Refletem isso as disposições do Capítulo II da referida Portaria que elenca os parâmetros utilizados para a mensuração do grau de recuperabilidade das dívidas sujeitas à transação, que serão classificadas como de alta perspectiva de arrecadação (créditos tipo A), média perspectiva de arrecadação (créditos tipo B), difícil recuperação (créditos tipo C) e irrecuperáveis (créditos tipo D), sendo que somente a estes dois últimos grupos (C e D) estará autorizada a concessão aos contribuintes de descontos, bem como a possibilidade de utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) para fins de regularização do passivo fiscal.

Vale registrar que a restrição desses benefícios à carteira de créditos irrecuperáveis e difícil recuperação guarda estreita relação com a própria lógica do instituto da transação que representa uma inovadora e relevantíssima aplicação do princípio da isonomia tributária, em especial sob a perspectiva de construção de um sistema de resolução de controvérsias orientado pela observância da capacidade contributiva da parte litigante. Por bem sintetizar essa perspectiva, oportuna a abordagem de Ana Paula Sabetzki Boeing (2020) quanto ao ponto:

A restrição dos descontos aos créditos irrecuperáveis e de difícil recuperação é compatível com o princípio da igualdade. O critério de discriminação eleito pelo legislador, consistente no nível de recuperabilidade do crédito tributário, tem pertinência lógica com o tratamento diferenciado. Serão oferecidas condições mais favoráveis ao devedor que, de outra forma, provavelmente não adimpliria a dívida tributária. Percebe-se um nítido intuito arrecadatório, o que é totalmente compatível com a Constituição. A tributação é justamente o meio para financiar os direitos fundamentais e os compromissos assumidos pelo Estado Social de Direito. Além disso, privilegia-se a capacidade contributiva, que é a principal medida de justiça no âmbito da tributação. A irrecuperabilidade do débito está em princípio relacionada justamente à ausência de capacidade do devedor.

3 Art. 3º São objetivos da transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS:

I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica;

II - assegurar fonte sustentável de recursos para execução de políticas públicas;

III - assegurar que a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma a equilibrar os interesses da União e dos contribuintes e destes com os do FGTS;

IV - assegurar que a cobrança de créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma menos gravosa para União, para o FGTS e para os contribuintes; e

V - assegurar aos contribuintes em dificuldades financeiras nova chance para retomada do cumprimento voluntário das obrigações tributárias e fundiárias correntes.

No âmbito do Projeto de Lei Complementar nº 124/2022, esta modalidade foi inserida no inciso I do § 2º do art. 171 do Código Tributário Nacional, que consagrou a “transação na cobrança da dívida ativa, hipótese em que a concessão de desconto observará a situação econômica e a capacidade de pagamento dos contribuintes inscritos, conforme critérios estabelecidos pela respectiva autoridade fazendária”.

Um ponto de atenção é o fato de, expressamente, o texto referir-se à “cobrança da dívida ativa”. Há, aqui, evidente preocupação de que, uma vez conflagrado o cenário da existência de um contencioso econômico entre devedor e a Fazenda Pública, os entes federados se sintam instados a oferecer uma alternativa para resolução desse litígio.

Em outras palavras, a compreensão extraída do texto proposto é no sentido de que o fato de o crédito ter percorrido, sem sucesso, todo o trâmite administrativo sem que tenha havido o adimplemento do crédito, constitua um importante marco para que os entes lancem luzes sobre a situação econômica e a capacidade de pagamento dos devedores, de modo a contemplar aqueles que, porventura, façam jus a descontos.

Essa foi a expertise construída pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos primeiros anos de implementação do instituto e que fez o órgão atingir resultados extraordinários, tanto no que tange ao número de acordos feitos quanto no volume recuperado de créditos inscritos em dívida ativa.

4. Transação no contencioso antiexacional: consensos a partir da imprevisibilidade dos litígios massificados

No que concerne à transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, também conhecida como “transação de grandes teses”, o principal foco da aplicação do instituto da transação, tanto na forma prevista na Lei nº 13.988/2020 quanto no Projeto de Lei Complementar nº 124/2022, se desloca da perspectiva econômica para a indeterminação do resultado do litígio judicial ou administrativo.

Assim, o objeto de preocupação do instituto se desloca da recuperabilidade do crédito para o cenário de massificação de processos decorrentes da existência de múltiplas controvérsias jurídicas (teses) entre fisco e contribuintes. Por essa razão, a transação no contencioso de disseminada e relevante controvérsia tenta oferecer uma alternativa à perpetuação do litígio, convidando contribuintes e Administração Tributária à construção de uma solução consensual mais vantajosa que a perpetuação de um litígio cujo resultado é incerto.

A exemplo da transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor, que será melhor explorada adiante, a transação por adesão no contencioso de relevante e disseminada controvérsia jurídica foi regulamentada, na esfera federal, inicialmente pela Portaria ME nº 247, de 16 de junho de 2020, sucedida recentemente pela Portaria MF nº 1.584/2023, de 13 de dezembro de 2023.

De acordo com ambos os normativos, constituem objetivos dessa modalidade a promoção de soluções consensuais para litígios administrativos ou judiciais, a extinção de tais litígios já instaurados, a redução do número de litígios, a criação de um novo paradigma na relação entre a administração fiscal e os contribuintes, bem como o estímulo à conformidade fiscal.

A lógica desta modalidade de transação é a seguinte: diante de um tema que envolve um número elevado de contenciosos com relevância jurídica e econômica, a Administração Tributária pode proceder à abertura de um edital ofertando condições vantajosas para quitação de débitos, desde que os contribuintes renunciem aos direitos que ampara suas pretensões nesses contenciosos.

Para isso, a regulamentação em vigor contempla, no art. 26 da referida Portaria MF 1.584/2023, uma delimitação interessante a respeito dos critérios que devem ser observados para que uma controvérsia seja considerada relevante e disseminada e, assim, se torne elegível à possível indicação como tema sujeito à transação no contencioso. Por ser elucidativo, confira-se o disposto no referido dispositivo:

Art. 26. Considera-se controvérsia jurídica relevante e disseminada a que tenha por objeto questões tributárias que ultrapassem os interesses subjetivos da causa e, preferencialmente, ainda não afetadas a julgamento pelo rito dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015.

§ 1º A controvérsia será considerada disseminada quando se constate, alternativamente, a existência de:

I - demandas judiciais envolvendo partes e advogados distintos, em tramitação no âmbito de, pelo menos, três Tribunais Regionais Federais;

II - mais de cinquenta processos judiciais ou administrativos referentes a sujeitos passivos distintos;

III - incidente de resolução de demandas repetitivas, cuja admissibilidade tenha sido reconhecida pelo Tribunal processante; ou

IV - demandas judiciais ou administrativas que envolvam parcela significativa dos contribuintes integrantes de determinado setor econômico ou produtivo.

§ 2º A relevância de uma controvérsia estará suficientemente demonstrada quando houver, alternativamente, a existência de:

I - impacto econômico igual ou superior a um bilhão de reais, considerando a totalidade dos processos judiciais e administrativos pendentes conhecidos;

II - decisões divergentes entre as turmas ordinárias e a Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; ou

III - sentenças ou acórdãos de mérito divergentes no âmbito do contencioso judicial.

Mais que os atributos acerca da disseminação ou reconhecimento da relevância da controvérsia, um aspecto essencial para a adequada compreensão dessa modalidade de transação está na previsão constante do *caput* de que, preferencialmente, não serão abertos editais sobre temas que já estão afetados à sistemática do julgamento sob o rito dos recursos repetitivos ou da repercussão geral.

Essa previsão, mais que indicar uma timidez da regulamentação, revela, em verdade, um propósito claro de a transação no contencioso não interferir diretamente na definição de temas com contenciosos maduros e já afetados para julgamentos que terão eficácia vinculante para a Administração Tributária a partir dos pronunciamentos que serão realizados pelo Poder Judiciário, notadamente pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal.

Além disso, é possível que a resolução do tema de direito no julgamento do precedente qualificado tenha o condão de colocar fim, em definitivo, a todos os contenciosos subjacentes àquela temática, lançando por terra a indeterminação de resultado que é ínsita ao instituto da transação.

Nesse ponto, não se desconhece que um êxito fazendário em temas dessa natureza podem ensejar o incremento do passivo fiscal específico de parcela dos contribuintes que acreditava – ou apostava – no sucesso de uma tese antiexacional posteriormente rechaçada por aquelas Cortes, porém, se o endividamento for um reflexo econômico, parece-nos que ele pode ser contornado com outra modalidade de transação, que é a transação na cobrança, a qual, vale registrar, irá aferir aspectos específicos da recuperabilidade do crédito, não se imiscuindo propriamente em potenciais ilegalidades ou inconstitucionalidades da regra de exação que constituiu o crédito.

De todo modo, para além dessa preocupação em não interferir no prognóstico de contenciosos, que revela uma importante deferência aos julgados afetados para julgamento pelo STF e pelos Tribunais Superiores, um ponto que foi motivo de preocupação na transação no contencioso era o fato de que, passados os três primeiros anos desde a promulgação da Lei nº 13.988/2020, apenas dois editais contemplando propostas de transação no contencioso de disseminada e relevante controvérsia foram publicados, com resultados reputados tímidos pela comunidade jurídica – fala-se em aproximadamente uma centena de acordos celebrados –, sobretudo quando comparados aos quase 2 milhões de acordos já celebrados no âmbito da transação da cobrança.

Esse cenário suscitou questionamentos a respeito das limitações e possibilidades da implementação efetiva desse instituto nos moldes legislativos atuais, sobretudo porque as exigências impostas aos contribuintes eram tidas por bastante complexas quando comparadas com aquelas relativas à transação na cobrança, que, ademais, oferecia um leque de incentivos econômicos potencialmente mais vantajoso aos aderentes.

Nesse ponto, vale registrar que a Lei nº 14.375/2022 garantiu à transação na cobrança descontos maiores (até sessenta e cinco por cento) e prazos para pagamento (até cento e

vinte parcelas) mais elevados, autorizando, ainda, a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de precatórios para amortização dos débitos, bem como determinou que descontos concedidos nas hipóteses de transação na cobrança não fossem computados na apuração da base de cálculo de outros tributos.

A ausência dessas vantagens econômicas na celebração dos acordos, somada ao conjunto de exigências impostas por Lei para que os contribuintes aderissem à transação no contencioso, como a necessidade de que o contribuinte se sujeitasse “em relação aos fatos geradores futuros ou não consumados, ao entendimento dado pela administração tributária à questão em litígio” (vide redação original do art. 19, § 1º, II, da Lei n.º 13.988/2020), ou ainda, que, ao aderir à transação ele tivesse que, obrigatoriamente, incluir “todos os litígios relacionados à tese objeto da transação existentes na data do pedido, ainda que não definitivamente julgados” (vide redação original do art. 19, § 3º, da Lei n.º 13.988/2020) pareciam apontar para uma necessidade de revisitação dos limites desse instituto.

Em face desse cenário, o Congresso Nacional promoveu importantes ajustes na transação do contencioso por ocasião da aprovação da Lei nº 14.689/2023.

No lugar de estabelecer essas exigências em todo e qualquer caso, a nova legislação garantiu aos órgãos da Administração Tributária a prerrogativa de avaliar, em cada edital, e a depender da complexidade e do alcance da controvérsia jurídica envolvida. Sobre essa mudança, merece registro as considerações de Manoel Tavares de Menezes Netto e Sara Mendes Carcará, no artigo “A nova missão da transação tributária federal” (MENEZES NETTO; CARCARÁ, 2023), publicado no Portal Jota, no qual os autores sustentam:

Sem desnaturar os parâmetros que constituem a base do instituto, a nova lei promoveu importante ajuste normativo para equiparar os benefícios econômicos e jurídicos da transação no contencioso aos da transação na cobrança.

O critério lógico para que transação ocorra permanece o mesmo: a resolução de litígios já existentes de prognóstico indeterminado ou imprevisível. As novidades legislativas, contudo, ampliam a capacidade negocial da União, na medida em que possibilitam a cada edital de oferta de transação, divulgado após análise técnica, estabelecer um plexo customizado de exigências e benefícios para cada tema disseminado e relevante, garantindo a maleabilidade indispensável para o sucesso dessa modalidade de transação.

Conforme os planos de pagamento que serão ofertados pelos editais, os prazos máximos para quitação poderão ser estendidos para até 120 meses, a renúncia poderá estar circunscrita a processos específicos e os descontos, que não mais serão tributados, poderão chegar a até 65% do valor total da dívida, incidindo, inclusive, sobre valor do crédito principal.

Os resultados colhidos a parte do ajuste legislativo foram extraordinários. Apenas em um dos acordos viabilizados pela nova legislação, viabilizou que a Petrobras aderisse ao Edital de

Transação Tributária nº 06/2024, e se compromettesse a realizar durante o ano de 2024 o pagamento de R\$ 19,80 bilhões para o fim dos litígios da estatal sobre remessas ao exterior para pagamento de afretamentos de embarcações de exploração de petróleo. Para que se tenha uma dimensão desse montante, no ano de 2022 a transação na cobrança foi responsável por arrecadar 14,2 bilhões de reais.

No que tange ao Projeto de Lei Complementar nº 124/2022, verifica-se, assim, que ele acerta ao deixar grande margem de customização do instituto à lei ordinária, de quem se exigirá apenas a necessidade de prever que a transação no contencioso de disseminada e relevância controversia tenha como propósito resolver quais litígios aduaneiros ou tributários pendentes.

Em suma, estando presente a indeterminação do resultado do litígio motivada por questões jurídicas disseminadas e relevantes, entendemos que a lei regulamentadora de cada ente deverá buscar fornecer aos órgãos envolvidos na política pública um amplo leque de prerrogativas e instrumentos que lhes garanta a possibilidade de oferecer soluções customizadas cada vez melhores para enfrentar o cenário da macrolitigância que a transação no contencioso pode atacar.

5. Transação de pequeno valor: racionalidade, economicidade e eficiência na cobrança do crédito público

A terceira e última modalidade de transação tributária prevista na Lei nº 13.988/2020 e igualmente contemplada Projeto de Lei Complementar nº 124/2022 é a transação no contencioso de pequeno valor, dedicada, em âmbito federal, a oferecer tratamento específico aos créditos de valor igual ou inferior a 60 (sessenta) salários-mínimos e que tenham como sujeito passivo pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte.

A lógica dessa modalidade é o estabelecimento de critérios simplificados para a resolução de contenciosos de valor reduzido e que concentram parcela relevante do número absoluto de litígios entre Fisco e contribuintes, afinal, a pulverização de conflitos de baixo valor é uma característica marcante do contencioso tributário federal, seja na esfera judicial, seja na administrativa. Conforme assinala o inciso III do § 2º do art. 171 do CTN proposto pela Comissão de Jurista, essa modalidade é “destinada a atender a critérios de racionalidade e eficiência na gestão e arrecadação de créditos tributários”.

Para melhor compreender a racionalidade referida na proposta legislativa, mostra-se oportuna uma digressão jurimétrica em torno do cenário do contencioso tributário federal de valor igual ou inferior a 60 (sessenta) salários-mínimos.

Considerando apenas o contencioso judicial, apenas no ano de 2023, a PGFN foi citada em 69.639 novos processos nos Juizados Especiais Federais (JEF), volume superior ao de novos

Mandados de Segurança (67.779) e que representa mais que o dobro de novos processos antiexacionais iniciados pelo procedimento comum ordinário (26.875) no mesmo período (Anuário da PGFN, 2024).

No contencioso administrativo, o cenário não é distinto. Conforme relatório gerencial recentemente divulgado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) a respeito do seu estoque de processos em dezembro de 2023, 21.803 dos 83.560 processos em tramitação naquele Tribunal administrativo diziam respeito a contenciosos de valor inferior a 60 (sessenta) salários-mínimos, o que representa pouco mais de um quarto do total de processos pendentes de solução (CARF, 2024).

Para incentivar a celebração de acordos nesses contenciosos extremamente massificados e que demandam um volume imenso de recursos públicos para sua gestão, apesar de envolverem litígios de reduzido impacto na arrecadação, esta modalidade de transação prevê a possibilidade de abertura de editais, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, que podem oferecer aos contribuintes descontos de até 50% (cinquenta por cento) do valor total do crédito.

O objeto da modalidade, evidentemente, é simplificar e garantir dinamicidade a esses contenciosos, abrindo espaço para que os órgãos da Administração e do Judiciário responsáveis pelo acompanhamento e julgamento de litígios concentrem seus esforços naqueles de maior relevância econômica, prestigiando os postulados de economicidade, racionalidade e eficiência no esforço de arrecadação de tributos e solução de litígios.

A propósito desses postulados, merece registro, mais uma vez, a oportuna análise de Eduardo Sousa Pacheco Cruz (2022), que aponta para o fato de que esse “trinômio principiológico não é novidade quanto ao tratamento adequado de processos de baixo valor” em âmbito federal.

De fato, a Lei nº 10.522/2002, em seus arts. 19-C e 20-C, já continha, antes mesmo da Lei da Transação, a indicação desses princípios – e não propriamente do valor de 60 (sessenta) salários-mínimos – como balizadores de medidas de redução de litigiosidade da Fazenda Nacional, que podem abranger desde a definição de critérios para ajuizamento de novos executivos fiscais até a realização de mutirões e estabelecimento de hipóteses de dispensa de apresentação de impugnação ou de recursos, tanto no âmbito administrativo quanto judicial.

Assim, quanto aos créditos de pequeno valor, é de se ter em mente que a decisão administrativa de oferecer uma proposta de transação será pautada, sobretudo, por uma análise de custo/benefício quanto à viabilidade e oportunidade de se dirimir o litígio imediatamente e, com isso, prestigiar uma alocação mais eficiente dos recursos da Administração Tributária.

Aqui, mais uma vez, a Comissão de Juristas assegurou aos entes federados ampla margem de customização do instituto, sem sinalizar valores de referência, mas apontando diretrizes a serem observadas na implementação futura do instituto.

6. Considerações finais

Diante do exposto, é possível concluir que o Projeto de Lei Complementar nº 124/2022, oriundo dos trabalhos da Comissão de Juristas, pavimentou um auspicioso caminho para que todas as unidades federativas possam incorporar, em suas legislações, modalidades de transação tributária análogas àquelas previstas na Lei nº 13.988/2020, que instituiu a transação tributária federal, notoriamente reconhecido como o mais eficiente método alternativo de resolução de litígios tributários já implementado em nosso país.

Nessa linha, o Projeto de Lei Complementar nº 124/2022 estabeleceu as linhas mestras de três modalidades básicas de transação, cada uma delas destinada a atingir diferentes patologias sistêmicas que contribuíram, ao longo de décadas, para formação do aterrorizante cenário de macrolitigância fiscal no Brasil.

Para a superação da crise de inadimplência que alimenta o imenso número de execuções fiscais e a crise do sistema de recuperação de créditos públicos, o Projeto de Lei Complementar consagra a chamada “Transação na Cobrança da Dívida Ativa”, com a preocupação de viabilizar a construção de soluções customizadas à situação econômica de cada contribuinte inadimplente, levando em conta a sua capacidade de pagamento, numa inovadora e relevante aplicação do princípio da isonomia tributária.

De outro lado, para lidar com o cenário de litígios massificados envolvendo teses antiexacionais, é prevista a “Transação no Contencioso”, que apresenta o acordo terminativo como alternativa à perpetuação de uma litigância de resultado imprevisível. Quanto a essa modalidade, é de se frisar a necessidade de que o conjunto de exigências e benefícios seja bem delineado por cada ente, com vistas a evitar que a manutenção do litígio ainda se mostre econômica e juridicamente mais interessante para as partes.

Além disso, calcada em economicidade, racionalidade e eficiência, a “Transação no Contencioso de Pequeno Valor” foi concebida para reduzir o volume de contenciosos de pequena repercussão econômica e contornar gargalos administrativos que impedem a solução célere de litígios de pequena monta, em relação aos quais o custo de gestão das dívidas e dos respectivos contenciosos é elevado quando comparado ao valor da dívida cobrada.

Uma vez previstas no Código Tributário Nacional, acredita-se que essas modalidades formarão um sólido alicerce sobre o qual as leis de cada ente federativo poderão ser editadas. Trata-se de um enxoval mínimo sistematicamente organizado e capaz de solucionar os principais problemas – econômico, jurídico ou administrativo – associados à indeterminação do resultado e à perpetuação dos litígios tributários em nosso país.

Além disso, essa nova modelagem para transação tributária em Lei Complementar assegurará a densidade normativa necessária para que o instituto não seja descaracterizado, evitando oportunismos corporativistas ou, ainda, tentativas açodadas de parcelamentos especiais,

de anistias ou remissões que busquem tomar de empréstimo, com deletéria atecnia e burla às regras de responsabilidade fiscal, o nome de “transação”.

Longe de ser uma panaceia para toda e qualquer celeuma tributária, a transação é um instituto que pode e merece ser aprimorado sempre tendo em conta parâmetros técnicos juridicamente irrepreensíveis. Os referenciais normativos esculpidos pela Comissão de Juristas e referendados no Projeto de Lei Complementar nº 124/2022 certamente garantirão o avanço do instituto da transação e servirão de base para a contínua evolução da relação de cooperação entre Fisco e contribuinte, apto a construir soluções cada vez mais justas, seguras e eficientes para a extinção de litígios na seara fiscal.

7. Referências Bibliográficas

ARAUJO, Juliana Furtado Costa. Negócio jurídico processual e transação tributária como instrumentos de conformidade fiscal. In: Transação Tributária na prática da Lei n. 13.988/2020 / Coord.: Paulo Cesar Conrado e Juliana Furtado Costa Araujo. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020

AVELINO, Murilo Teixeira; DE MEDEIROS PEIXOTO, Ravi. Transação tributária: novo paradigma da autocomposição a partir da Lei nº 13.988/2020. Revista de Informação Legislativa, v. 59, n. 233, p. 61-82, 2022.

AVELINO, Murilo Teixeira. Consensualidade e Poder Público. Ed. Juspodium, 2022.

BOEING, Ana Paula Sabetzki. Enfim, uma esperança para a transação tributária: uma breve análise da Lei n. 13.988/2020. Direito do Estado em Debate, v. 28, 2021.

CARF. Relatórios gerenciais. Disponível em <https://carf.economia.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-2023/dados-abertos-202401-final-1.pdf/view>. Acesso em: 12 jul. 2024.

CERIONI, Clara. Especialistas elogiam transação, mas pedem ampliação do instituto. Porta Jota, 17.08.2021. Disponível em: <https://www.jota.info/coberturas-especiais/contencioso-tributario/especialistas-elogiam-transacao-mas-pedem-ampliacao-do-instituto-17082021>. Acesso em: 19 mai. 2023.

CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa. Transação tributária no direito brasileiro. In: Transação Tributária na prática da Lei n. 13.988/2020 / Coord.: Paulo Cesar Conrado e Juliana Furtado Costa Araujo. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

CNJ; INSPER. Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa. Brasília: CNJ, 2022.

FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. Transação tributária: o direito brasileiro e a eficácia da recuperação do crédito público à luz do modelo norte-americano. Juruá Editora, 2014.

MENEZES NETTO, Manoel Tavares de; CARCARA, Sara Mendes. A nova missão da transação tributária federal. Jota, 07 nov. 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-nova-missao-da-transacao-tributaria-federal-07112023>. Acesso em: 12 jul. 2024.

PGFN. Anuário da PGFN 2024. 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn-em-numeros-2023-versao-20042023.pdf>. Acesso em: 12 jul. 2024.

SANTOS, Helder Silva dos. Transação tributária: limites, desafios e propostas. 2020. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/29627>. Acesso em 29 mai. 2022.

SILVA, Eduardo Sousa Pacheco Cruz. Transação tributária federal análise de impacto legislativo da lei n. 13.988/2020. 2022.

3

RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS ORIENTADA POR DADOS: O LABORATÓRIO DE CIÊNCIA DE DADOS E INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL DA PGFN

1. Introdução	40
2. Dos primeiros passos	40
3. Das políticas públicas orientadas por dados.....	43
4. Da eficiência orientada por projetos.....	45
5. Dos próximos passos.....	49
6. Referências Bibliográficas	53



RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS ORIENTADA POR DADOS: O LABORATÓRIO DE CIÊNCIA DE DADOS E INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL DA PGFN

Daniel de Saboia Xavier¹

Cassiano Angeli²

RESUMO

Em 2015 a PGFN lançou audacioso programa para reestruturar a gestão da dívida ativa da União, com o objetivo de imprimir maior eficiência à recuperação dos créditos inscritos. A criação de um Laboratório de Ciência de Dados e Inteligência Artificial (LCDIA/PGFN) foi uma ação importante para orientar a atuação do órgão por dados e evidências, dando vida a projetos inovadores como o rating da dívida ativa da União, o ajuizamento seletivo de execuções fiscais, o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos - RDCC, o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade - PARR e, mais recentemente, a formulação da metodologia para cálculo da capacidade de pagamento dos contribuintes (CAPAG), instituto essencial para transação na cobrança da dívida ativa da União. A orientação do LCDIA/PGFN por projetos vem permitindo a entrega de produtos alinhados aos objetivos estratégicos da PGFN, gestados em ambiente multidisciplinar no qual a tentativa e erro são decorrência natural do processo de pesquisa e inovação. A dificuldade em medir o sucesso de projetos experimentais exigiu a construção de um método de avaliação flexível e adaptativo, que captura não só o esforço empreendido em cada projeto, mas o valor que as iniciativas representam para instituição.

Palavras-chave: Recuperação de Créditos. Ciência de Dados. Inteligência Artificial. Políticas Públicas Orientadas por Dados.

¹ Procurador da Fazenda Nacional. Coordenador-Geral do Laboratório de Ciência de Dados e Inteligência Artificial da PGFN

² Auditor Federal de Finanças e Controle. Coordenador de Big Data e Analytics do Laboratório de Ciência de Dados e Inteligência Artificial da PGFN

1. Introdução

Em dezembro de 2015, a PGFN lançava um de seus mais audaciosos programas. Intitulado Novo Modelo de Cobrança da Dívida Ativa, o programa contava com diversos projetos direcionados ao horizonte temporal de curto, médio e longo prazos, com entregas esperadas nos planos estratégico, tático e operacional, todos voltados ao incremento da eficiência na gestão da dívida ativa da União, especialmente no que se refere à recuperação dos créditos inscritos.

Classificação dos créditos – rating da dívida ativa –, Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC) e ajuizamento seletivo de execuções fiscais são exemplos de projetos gestados a partir do novo Modelo de Cobrança e que tiveram como berço o hoje Laboratório de Ciência da Dados e Inteligência Artificial da PGFN, cuja criação também constou como um dos projetos do programa.

O presente artigo, portanto, tem por objetivo apresentar a trajetória e os detalhes do surgimento desse ambiente permeado por iniciativas inovadoras, lugar no qual a orientação por dados e evidências norteia o desenvolvimento de novos produtos voltados à execução mais eficiente da política pública de recuperação de créditos.

2. Dos primeiros passos

Naquele momento, um dos grandes desafios da PGFN era modificar o racional da cobrança de créditos da União, concentrado basicamente na estratégia de cobrança judicial mediante o ajuizamento indiscriminado de execuções fiscais, sem qualquer avaliação prévia de viabilidade, principalmente no que se refere ao seu aspecto econômico. Isso porque, independentemente do perfil do devedor ou até mesmo da existência de bens penhoráveis, superado o patamar definido em Portaria Ministerial – R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) à época –, todos os créditos inscritos em dívida ativa seriam necessariamente ajuizados. A consequência desse ajuizamento indiscriminado era, senão, a transformação do Poder Judiciário em diligenciador qualificado de bens e direitos, substituindo-se ao próprio credor responsável pela tarefa de localizar e indicar bens passíveis de penhora. O efeito prático do ajuizamento era, assim, a mera interrupção do prazo prescricional³ e o posterior arquivamento da execução fiscal, seja para localizar o devedor, seja para localizar bens penhoráveis, até a consumação da prescrição intercorrente.

Nesse cenário, surgiu o então Núcleo de Pesquisa e Análise Patrimonial da antiga Coordenação-Geral de Grandes Devedores da PGFN, a quem foi incumbida a missão de, orientado por dados e evidências, desenvolver metodologia que, de um lado, permitisse a pesquisa patrimonial em larga escala com a finalidade de aferir, previamente, a viabilidade econômica das futuras execuções fiscais e, de outro, estabelecer um regime diferenciado para as execuções

³ Dito aqui de maneira geral, sem aprofundamento em relação à previsão legal do marco interruptivo.

fiscais em curso, de forma a permitir o arquivamento em larga escala enquanto se diligenciava em busca de bens e direitos úteis à satisfação dos créditos executados.

Ciente desses desafios, a primeira iniciativa do Núcleo de Pesquisa e Análise Patrimonial foi realizar o mapeamento das bases de dados existentes no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, bem como aquelas eventualmente recebidas de outros órgãos, fruto de acordos de cooperação vigentes. Uma importante premissa que norteou os trabalhos do Núcleo e que consta inclusive no Novo Modelo de Cobrança é a de conceber iniciativas e entregar produtos fundados naquilo que é possível e com aquilo que é concreto. Trabalhamos muito com o conceito de 'produto mínimo viável' (*MVP – Minimum Viable Product*), sempre nos perguntando 'o que conseguimos entregar com o que temos?' E naquele momento, realmente a PGFN não tinha muito, mas o pouco que tinha já permitia aferir, mínima e satisfatoriamente, a viabilidade econômica das ações de recuperação de grande parte dos créditos inscritos, sob o enfoque do risco/retorno.

Nesse contexto e com base nos estudos desenvolvidos no Núcleo de Pesquisa e Análise Patrimonial, foi editada a Portaria PGFN nº 396, de 20 de abril de 2016, instituindo o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos – RDCC, que permitiu o direcionamento da cobrança para os casos de maior viabilidade econômica, possibilitando, como consequência, arquivamento de execuções fiscais de valor consolidado igual ou inferior a um milhão de reais, nas quais não constavam indícios de bens úteis à satisfação dos créditos executados. A meta, naquele momento, era arquivar mais de um milhão de execuções fiscais, execuções essas que em quantidade representavam quase 90% dos processos ajuizados, mas apenas 10% do valor total executado judicialmente. Ao final do primeiro ano do RDCC, mais de 1,2 milhão de execuções fiscais haviam sido arquivadas.

Noutro vértice, a catalogação das bases de dados, a estruturação dos dados e informações úteis em banco de dados gerenciado diretamente pelo Núcleo de Pesquisa e Análise Patrimonial, bem como a coleta de informações em fontes abertas, permitiu a segurança necessária para, ao final de 2016, realizar a verificação prévia de viabilidade econômica do ajuizamento das execuções fiscais, iniciativa essa que, em 2018, menos de dois anos depois, foi positivada como 'ajuizamento seletivo' de execuções fiscais, mediante atuação da PGFN que culminou na inserção do art. 20-C na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, com alteração dada pela Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018.

Posteriormente, já em meados de 2017, foram concluídos os estudos que permitiriam uma das mais relevantes entregas do Núcleo de Pesquisa e Análise Patrimonial, o rating da dívida ativa da União, instituído formalmente com a edição da Portaria MF nº 293, de 13 de junho de 2017.

Utilizando métodos estatísticos e de mineração de dados, foi possível classificar todos os créditos e os devedores inscritos em dívida ativa da União em termos de risco de crédito, sendo essa a primeira iniciativa de um órgão jurídico no desenvolvimento de um modelo baseado em

*collection score*⁴ para classificar os devedores inscritos por rating, iniciativa essa que serviu de base para diversas outras ações orientadas por dados, a exemplo do estabelecimento de esteira de cobrança baseada no perfil dos devedores, na adequada contabilização da dívida ativa no Balanço Geral da União e da desistência de recursos decorrentes das ações de execução fiscal que não apresentavam expectativa de recuperação.

Naquele momento, a estruturação de um Laboratório de Ciência de Dados já se mostrava necessária, considerando que o escopo de atuação de seus integrantes ultrapassava a mera pesquisa e análise patrimonial. Iniciou-se, assim, a seleção de uma equipe multidisciplinar, composta por profissionais de diversas formações acadêmicas, experiências de trabalho, habilidades e conhecimentos complementares. Membros da PGFN com habilidades ou interesse em programação, big data, analytics, estatística, matemática, contabilidade, economia, gestão de projetos, modelagem preditiva, dentre outras capacidades, foram convidados para compor a equipe do laboratório, com forte atuação institucional em cursos de capacitação desses mesmos integrantes, o que envolve cursos de curta duração, especializações, MBAs e bolsas para mestrado e doutorado.

Esse movimento levou à publicação da Portaria PGFN nº 24.040, de 24 de novembro de 2020, instituindo formalmente o Laboratório de Ciência de Dados da PGFN (LAB-DATA), pautado pelas seguintes diretrizes: incentivo à pesquisa e inovação baseadas no pensamento transversal e multidisciplinar; promoção da aproximação de profissionais da área finalística da instituição com métodos e tecnologias relacionados à Ciência de Dados, de maneira a aperfeiçoar sua atuação administrativa e judicial; qualificação e capacitação continuadas de seus integrantes; utilização de critérios objetivos de qualificação para recrutamento de seus integrantes; compromisso com a segurança da informação e os princípios informativos da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD), observada a Política de Governança de Dados e Sistemas de Informação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Dentre as atribuições do laboratório, merecem destaque: colaborar com as unidades da Procuradoria-Geral Adjunta de Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS na execução de projetos e processos de trabalho relacionados à gestão da dívida inscrita, recuperação de créditos inscritos e combate à sonegação e à fraude fiscal estruturada, notadamente no que diz respeito ao aproveitamento de tecnologias e do potencial proporcionado pelas bases de dados acessíveis ao LAB; especificar sistemas e demandar bases de dados ou soluções de tecnologias do interesse da Procuradoria-Geral Adjunta de Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS; especificar, implementar, operacionalizar e gerenciar modelos descritivos, preditivos e de monitoramento de risco mediante a utilização de técnicas de *machine learning* e de inteligência artificial potencialmente úteis à tomada de decisão, com o objetivo de otimizar os processos e fluxos de trabalho da Procuradoria-Geral Adjunta de Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS e das unidades descentralizadas.

⁴ Score atribuído em função do risco de inadimplência. Quanto maior o score, menor o risco.

Já em 2023, com a popularização da inteligência artificial através do acesso massivo aos LLMs baseados em *transformers*, a exemplo do GPT, BERT e LLAMA, o LAB-DATA passou a investir em capacitação e pesquisa para utilização desses modelos de linguagem de larga escala no âmbito da PGFN, seja nas atividades de prospecção de conhecimento em documentos jurídicos, seja na própria atividade de recuperação de créditos, momento em que a nomenclatura do laboratório se consolidou como Laboratório de Ciência de Dados e Inteligência Artificial (LCDIA/PGFN).

3. Das políticas públicas orientadas por dados

Como se sabe, o investimento em ciência de dados e inteligência artificial decorre do imperativo de eficiência da prestação de serviços públicos. Atualmente, ganha espaço no setor público o uso de dados na execução de políticas públicas, em fenômeno que pode ser caracterizado como “políticas públicas orientadas por dados”.

Exemplo desse fenômeno pode ser observado nas chamadas de trabalhos dos Seminários Internacionais de Análise de Dados na Administração Pública, organizados pelo Tribunal de Contas da União, Controladoria-Geral da União e Escola Nacional de Administração Pública. Foram abordados temas como “detecção de padrões e relacionamentos úteis à formulação ou execução de políticas públicas”, “detecção de anomalias, abusos ou fraudes na arrecadação ou no gasto de recursos públicos”, “priorização, por critérios de risco, urgência ou importância, de casos para auditoria, análise ou investigação pelo poder público”, “otimização de processos repetitivos, como atendimento a demandas, triagem de denúncias ou confecção de peças processuais”, “mineração de textos e outras fontes de dados não estruturados, para geração de insumos para processos de análise”, “utilização de Sistemas de Informação Georreferenciadas (SIG) no planejamento, implementação, execução e monitoramento das políticas públicas”, “apoio à tomada de decisão em políticas públicas baseada no uso de visão computacional ou no processamento de imagens” e “aplicação de ferramentas e métodos de análises de dados espaciais às políticas públicas e ao controle, por exemplo, análise de clusters, análise multicritério, determinação de outliers, interpolação espacial, *location-allocation*, regressão espacial, álgebra de mapas, kernels e estimação de densidades e mineração de dados com base geográfica”, todos relacionados à necessidade de prestação mais eficiente de serviços públicos.

Ciente dessa necessidade, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional responsável, dentre outras atribuições, pela recuperação de créditos inscritos em dívida ativa, pelo combate à sonegação fiscal e à fraude fiscal estruturada, passou a orientar seu processo decisório e, por consequência, sua atuação, por dados e evidências, rompendo com modelo anterior no qual decisões eram tomadas por intuição, senso comum ou até mesmo com base na opinião do ‘expert’ que ocupava momentaneamente um cargo de gestão. Tratando-se de um órgão eminentemente jurídico, não é incomum a tomada de decisão baseada na intuição ou na experiência cotidiana, sem qualquer lastro em evidências ou informações concretas a respeito do tema. Quantas execuções fiscais foram ajuizadas sem qualquer avaliação de viabilidade econômica? Quantas

correntes doutrinárias foram criadas para enfrentar problemas que só existiram em tese? Quantos recursos foram apresentados apenas para confirmar determinada tese cujo resultado prático seria invariavelmente a manutenção da execução fiscal nos arquivos do Poder Judiciário?

Não por outro motivo, foi necessário o realinhamento do processo institucional de tomada de decisão, agora com orientação por dados e evidências, o que corresponde à necessidade de investimento em capacitação dos integrantes da PGFN em técnicas e ferramentas de coleta, tratamento, exploração, descoberta e análise de grandes massas de dados, o que envolve, em última instância, a utilização da ciência de dados e inteligência artificial para orientar a tomada de decisão da instituição em nível estratégico, tático e operacional.

No plano estratégico, a orientação por dados permite definir as estratégias de recuperação de créditos que nortearão as ações de cobrança em horizonte temporal mais longo, a exemplo da implementação do Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR), instituído pela Portaria PGFN nº 948, de 15 de setembro de 2017, concebido a partir do mapeamento das hipóteses de responsabilidade tributária e não tributária previstas em lei, mas, também e especialmente, na coleta, tratamento e análise dos dados necessários à imputação de responsabilidade, bem como da estruturação de toda arquitetura que hoje viabiliza o procedimento e o direito de defesa do contribuinte.

No plano tático, a orientação por dados permite reavaliar e corrigir rumos de ações ou estratégias malsucedidas, sem alteração da própria estratégia em si. A partir de diagnósticos decorrentes da atividade de monitoramento dos processos de trabalho, como o acompanhamento do protesto seletivo, do Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR), do ajuizamento seletivo e da aderência da capacidade de pagamento à efetiva situação econômica dos contribuintes, dentre outras atividades cotidianas relacionadas à cobrança da dívida ativa da União, pequenos projetos são elaborados para reestruturar referidas ações ou estratégias, para execução no horizonte temporal de médio prazo.

No plano operacional, a atuação do LCDIA/PGFN, através da utilização de big data e analytics, tem permitido, por exemplo, o constante monitoramento patrimonial dos devedores, com o objetivo de identificar mudanças patrimoniais que viabilizem ou ponham em risco a satisfação dos créditos inscritos, inclusive com a emissão de alertas e criação de demandas para imediata e oportuna atuação dos procuradores da Fazenda Nacional em juízo, seja requerendo a penhora dos bens ou direitos, seja requerendo o reconhecimento de alguma hipótese de responsabilidade tributária ou apresentando medidas que acautelem o direito de crédito da União.

4. Da eficiência orientada por projetos

Costuma-se dizer no laboratório que ‘errar é a regra’. Erra-se muito! Não se fala do erro relativo a entregas ruins ou análises que representem conclusões equivocadas. Fala-se do processo natural de tentativa e erro inerente à pesquisa e inovação, onde as fronteiras do conhecimento são desafiadas para que tenhamos produtos inovadores e aderentes às necessidades de negócio da PGFN, o que representa, em última hipótese, a entrega de soluções que representarão a prestação de serviços públicos mais eficientes.

Como, então, aferir a eficiência de um ambiente no qual os erros são constantes? Como mensurar a agregação de valor das atividades desenvolvidas no âmbito do LCDIA/PGFN?

Para responder a essas perguntas, desenvolveu-se no laboratório a cultura de prospecção de conteúdos de interesse para as diversas áreas de negócio da PGFN, levando a estruturação de uma unidade capaz de fomentar o desenvolvimento de métodos de pesquisa e trabalho mais criativos e eficazes, encontrando novas ferramentas ou desenvolvendo suas próprias, testando novas tecnologias, inovando constantemente em análises mais úteis ao processo decisório e, ao mesmo tempo, garantindo que sua gestão seja aderente aos controles e princípios da administração pública e objetivos estratégicos da PGFN, como se observa na figura a seguir:

Figura 1 - Relação dos projetos com a estratégia institucional da PGFN.



A abordagem adotada pelo LCDIA/PGFN para gerenciar as demandas e as atividades da unidade segue uma orientação por projetos, na qual o ‘erro’ é aceito e até mesmo fomentado, desde que no contexto do curso natural da atividade de pesquisa e inovação.

Projeto, de acordo com o *Project Management Body of Knowledge (PMBOK)*, é o esforço temporário empreendido para criar um produto, serviço ou resultado único (entregas). A natureza temporária dos projetos indica um início e um fim para sua execução, podendo produzir entregas independentes ou fazer parte de um programa ou portfólio.

Atualmente, o gerenciamento dos projetos do LCDIA/PGFN é realizado por uma das ferramentas desenvolvidas pelo próprio laboratório, denominada 'PROMETEU', e que observa os princípios e processos de gestão de projetos descritos pelo *Project Management Institute (PMI)* no PMBOK, que é um guia de referência em gerenciamento de projetos de renome mundial e que serve como base para o vasto corpo de conhecimento na área.

Sua estrutura permite registrar e organizar as diversas etapas de gerenciamento de projetos, a começar pelo registro das demandas originadas das áreas de negócios, passando pela validação até o planejamento e estruturação do projeto para atendimento da necessidade especificada, permitindo, igualmente, a designação dos responsáveis e da equipe correspondente, o mapeamento dos riscos e o monitoramento dos prazos e das entregas, até se chegar no encerramento do projeto e registro das lições aprendidas.

Além disso, uma das vantagens da ferramenta é a possibilidade de relacionar o projeto à cadeia de valor da PGFN, permitindo tanto o alinhamento estratégico das atividades desenvolvidas como a mensuração do valor que cada projeto agrega para a instituição.

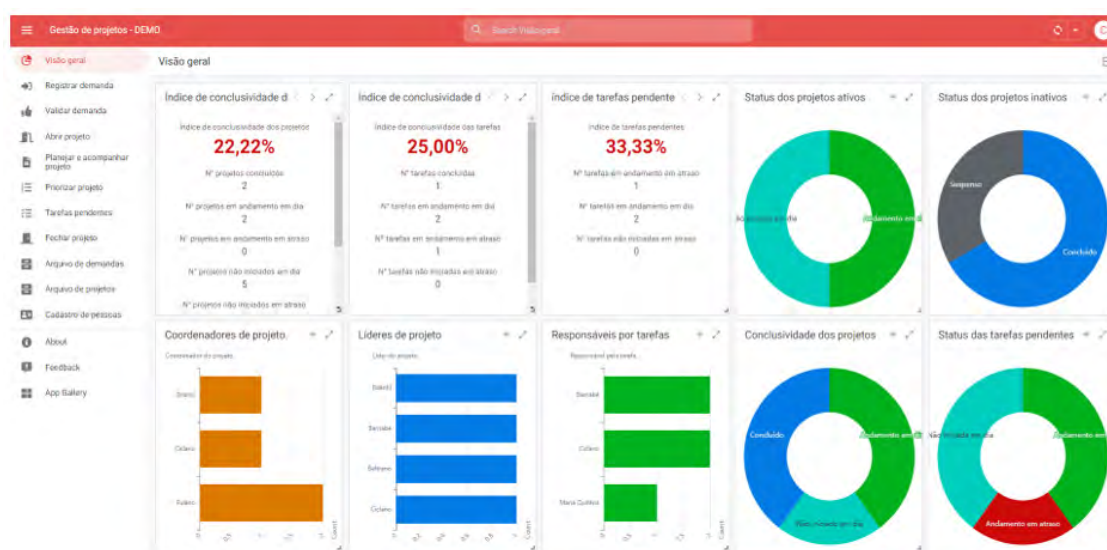
A usabilidade também é uma das características marcantes dessa ferramenta. Pode ser acessada pelo navegador ou pelo celular por todos os integrantes do laboratório, podendo ser ajustada e adaptada pela equipe sem custo algum. Além disso, o compromisso do LCDIA/PGFN com a gestão eficiente de projetos é tamanho que um dos membros da equipe é exatamente um gestor de projetos, responsável pela governança e estruturação da ferramenta e gerenciamento de todos os projetos do laboratório.

Sob essa perspectiva, a criação de uma ferramenta própria para gerenciamento de projetos, capaz de lidar com a natureza dinâmica e experimental desse ambiente, representa um ganho significativo em termos de organização e independência externa para manutenção e melhoria das soluções desenvolvidas no LCDIA/PGFN.

A ferramenta possui elementos como dashboards de monitoramento da execução do cronograma, tabelas de priorização, matriz de risco, além de um arquivo único e compartilhado para a documentação dos projetos. O conteúdo dessa ferramenta foi adaptado para capturar não apenas os avanços técnicos, mas também os insights e aprendizados gerados ao longo do processo, essenciais para manter a integridade e a reprodutibilidade dos resultados obtidos.

Para suportar esta metodologia, foram analisadas as disponibilidades, custos e benefícios de soluções prontas disponíveis no mercado, optando por desenvolver um modelo de gestão próprio que permitisse, ao mesmo tempo, aproveitar sua singularidade e gerar resultados positivos para o laboratório, bem como demonstrar o valor que o próprio laboratório agrega para instituição, mediante monitoramento dos índices de conclusividade de tarefas e projetos, acompanhamento de cronograma, identificação de tarefas pendentes e prazos expirados, quantidade de projetos por responsável, dimensionamento de equipe, dentre outras métricas gerenciais.

Figura 2 - dashboards de monitoramento de progresso dos projetos.



Um importante ganho para o gerenciamento das atividades do laboratório foi a centralização do recebimento de todas as demandas em um único canal, permitindo a análise de viabilidade, a definição do escopo e dos produtos esperados, o mapeamento de riscos, a definição do cronograma e o controle de sua execução, o registro de conclusão e o posterior arquivamento para futuras conferência ou auditorias, mantendo o legado da atividade inventiva do LCDIA/PGFN.

Para o LCDIA/PGFN, a tarefa de priorização dos projetos é auxiliada pela aferição de duas componentes: agregação de valor para a organização e viabilidade. A agregação de valor para a organização é mensurada a partir do alinhamento à cadeia de valor da PGFN, composta pelos macroprocessos, processos e subprocessos de trabalho relacionados aos objetivos estratégicos da instituição, conforme definido no Planejamento Estratégico do órgão. Quanto mais processos relacionados ao projeto, maior a agregação de valor para instituição e, por óbvio, maior sua relevância institucional.

Nesse contexto, o alinhamento estratégico é crucial para assegurar que os projetos contribuam para os objetivos governamentais e políticas públicas. Este alinhamento garante que os esforços sejam direcionados para ações de impacto significativo, refletindo as prioridades institucionais e sociais.

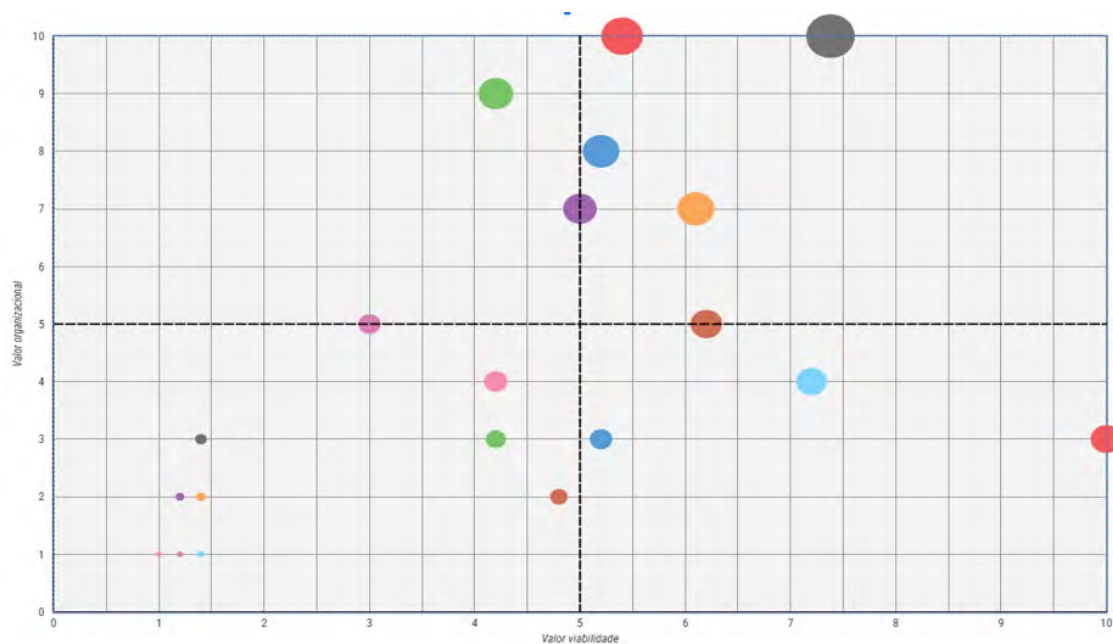
A viabilidade, por sua vez, é obtida pela verificação da capacidade técnica e dos recursos humanos disponíveis, da complexidade técnica e risco geral do projeto, risco esse mensurado a partir da conjugação da probabilidade e do impacto da ocorrência de eventos significativos e relevantes que afetem sua execução, como mostra a figura 3.

Figura 3 - Matriz de priorização dos projetos.

Gestão de projetos - LAB								
Priorizar projeto								
	N.L.	Processos relacionados.	Abrangência.	Valor Organizacional.	Complexidade técnica.	Risco Geral.	Valor viabilidade.	Nível de priorização. ↓
Registrar demanda	R.	8	3 - Outras Adjuntorias e unidades.	10	5 - Muito alta.	2,38	7,38	73,80
Validar demanda	G.	9	3 - Outras Adjuntorias e unidades.	10	3 - Média.	2,40	5,40	54,00
Abrir projeto	A.	4	3 - Outras Adjuntorias e unidades.	7	4 - Alta.	2,10	6,10	42,70
Planejar e acompanhar projeto	S.	6	2 - Adjuntoria e outras unidades.	8	5 - Muito alta.	0,20	5,20	41,60
Priorizar projeto	G.	7	2 - Adjuntoria e outras unidades.	9	2 - Baixa.	2,20	4,20	37,80
Tarefas pendentes	M.	4	3 - Outras Adjuntorias e unidades.	7	3 - Média.	2,00	5,00	35,00
Fechar projeto	L.	2	3 - Outras Adjuntorias e unidades.	5	3 - Média.	3,20	6,20	31,00
Arquivo de demandas	S.	1	2 - Adjuntoria e outras unidades.	3	5 - Muito alta.	5,00	10,00	30,00
Arquivo de projetos	J.	1	3 - Outras Adjuntorias e unidades.	4	4 - Alta.	3,20	7,20	28,80
Cadastro de pessoas	T.	1	3 - Outras Adjuntorias e unidades.	4	4 - Alta.	0,20	4,20	16,80
About	M.	1	2 - Adjuntoria e outras unidades.	3	4 - Alta.	1,20	5,20	15,60
Feedback	L.	3	2 - Adjuntoria e outras unidades.	5	3 - Média.	0,00	3,00	15,00
App Gallery	G.	1	2 - Adjuntoria e outras unidades.	3	3 - Média.	1,20	4,20	12,60
	S.	0	2 - Adjuntoria e outras unidades.	2	4 - Alta.	0,80	4,80	9,60
	C.	2	1 - Somente a Adjuntoria	3	1 - Muito baixa.	0,40	1,40	4,20
	J.	1	1 - Somente a Adjuntoria	2	1 - Muito baixa.	0,40	1,40	2,80
	A.	1	1 - Somente a Adjuntoria	2	1 - Muito baixa.	0,20	1,20	2,40
	D.	0	1 - Somente a Adjuntoria	1	1 - Muito baixa.	0,40	1,40	1,40
	L.	0	1 - Somente a Adjuntoria	1	1 - Muito baixa.	0,20	1,20	1,20
	L.	0	1 - Somente a Adjuntoria	1	1 - Muito baixa.	0,00	1,00	1,00

Quando se fala em orientação por dados e projetos no setor público, onde a inovação e a pesquisa são constantes, a viabilidade deve ser avaliada não apenas sob uma perspectiva imediata, mas também considerando o potencial de escalabilidade e sustentabilidade a longo prazo.

Atribuir pesos aos critérios de priorização permite uma avaliação mais granular e equilibrada dos projetos, o que resulta em um gráfico representativo da relevância de cada projeto para instituição, facilitando a tomada de decisão em relação à priorização. Esta matriz considera tanto os riscos inerentes ao projeto quanto os impactos potenciais, permitindo uma abordagem proativa na mitigação de problemas.

Figura 4 - Gráfico da matriz de priorização.

Por fim, dada a excepcionalidade do LCDIA/PGFN, com sua característica de espaços dedicados à experimentação, pesquisa e inovação, em um ambiente de tentativa e erro fundamental para o desenvolvimento de soluções, deparamo-nos com a complexidade da aferição de resultados. A dificuldade em medir o sucesso de projetos experimentais exigiu a construção de um método de avaliação flexível e adaptativo, que capturasse não só o esforço empreendido em cada projeto, mas o quadro geral de entregas considerando todo o portfólio de demandas.

5. Dos próximos passos

Atualmente, o LCDIA/PGFN gerencia 25 projetos estruturantes no âmbito da PGFN.

O projeto mais importante e que deu origem a uma das políticas públicas mais eficientes em termos de redução de litigiosidade e estreitamento da relação entre fisco e contribuinte é a transação tributária federal.

Com efeito, coube ao LCDIA/PGFN especificar e desenvolver toda a metodologia de cálculo da capacidade de pagamento presumida e da capacidade de pagamento efetiva dos contribuintes, estruturando inclusive os procedimentos e dados necessários à análise dos pedidos de revisão de capacidade de pagamento. Atuando além das questões relativas à utilização de dados para formulação dessa importante política pública, também se originou no LCDIA/PGFN, em razão de sua natureza transversal e multidisciplinar, toda a regulamentação originária da transação no âmbito federal, a exemplo da elaboração do EDITAL PGFN nº 1, de 2019, ainda sob a égide da Medida Provisória 899, de 16 de outubro de 2019, da Portaria PGFN nº 11.956, de 27 de novembro de 2019 e da Portaria PGFN nº 9.917, de 14 de abril de 2020 - hoje Portaria PGFN nº 6.757, de 22 de julho de 2022 - sem esquecer da modelagem da transação excepcional, inclusive formulação do fator redutor tratado na Portaria PGFN nº 14.402, de 16 de junho de 2020.

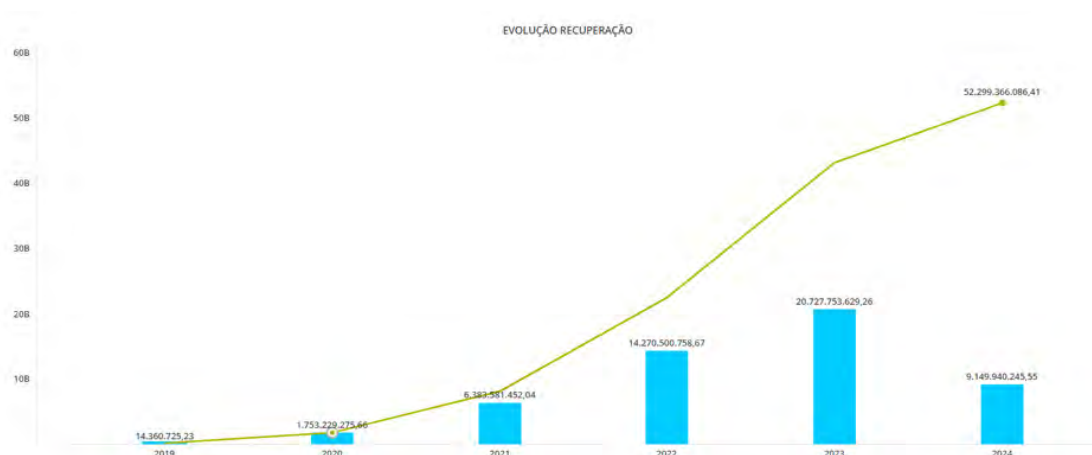
Como se observa nos painéis de monitoramento desenvolvidos pelo próprio LCDIA/PGFN, a transação tributária federal já alcançou mais de R\$ 600 bilhões em créditos inscritos, o que representa mais de 2,5 milhões de acordos firmados.

Figura 5 – Evolução do total de créditos alcançados pela transação



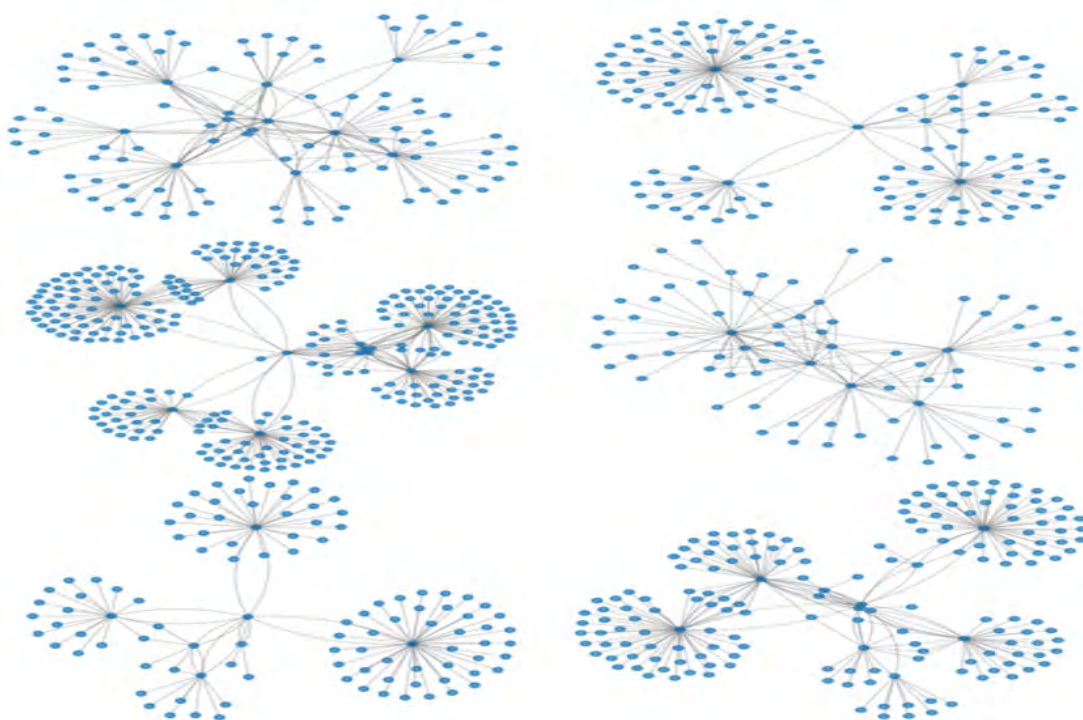
São mais de R\$ 52 bilhões em créditos recuperados nos últimos quatro anos, com expectativa de recuperação de mais R\$ 70 bilhões nos próximos três anos.

Figura 6 – Evolução do total recuperado com a transação, em valores nominais



Além dos projetos voltados à transação, o LDCIA/PGFN está desenvolvendo ferramentas para auxiliar os procuradores na triagem do fluxo de execuções fiscais. Trata-se do sistema denominado SPOILER, o qual, através de técnicas de mineração de dados e analytics aplicadas ao histórico processual e às informações do crédito ajuizado, permitirá a indicação do encaminhamento processual adequado ao caso concreto.

Já no campo do combate à fraude fiscal estruturada, o laboratório vem investindo fortemente na identificação de novas tipologias de ilícitos, seja através da utilização de big data para processamento massivo de dados com a finalidade de detectar indícios da prática de ilícitos fiscais tendentes a frustrar as ações de recuperação dos créditos inscritos, seja avançando nas pesquisas para utilização de algoritmos de *machine learning* e *deep learning* para identificação de novas estratégias fraudulentas, inclusive com utilização das teorias aplicadas aos grafos para identificar, através da modelagem preditiva, estruturas e relações formadas para prática de ilícitos fiscais.



Além disso, o LCDIA/PGFN atualmente trabalha e está concluindo a implantação do Novo Rating da Dívida Ativa da União, atualizando a metodologia anteriormente desenvolvida. Mediante utilização de técnicas mais avançadas de modelagem preditiva aplicada ao risco de crédito, será possível mensurar com maior precisão a 'Perda Esperada' (PE) da dívida ativa, calculada a partir da equação $PE = PD \times EAD \times LGD$, sendo PD = Probabilidade de Default (Point-in-time); EAD = Exposição financeira no momento do default; e LGD = % da perda financeira do montante que entrou em default.

Importante mencionar que, na seara fiscal, a classificação de risco dos contribuintes não envolve apenas a mensuração da 'propensão ao pagamento'. Com efeito, o processo de classificação de risco atravessa múltiplas áreas do macroprocesso do crédito tributário, permitindo a elaboração de diagnósticos para formulação ou aprimoramento de políticas tributárias mais eficientes, a exemplo da estruturação e manutenção de bancos de dados íntegros, atuais e governados, da verificação da acurácia dos dados cadastrais, patrimoniais e econômico-fiscais de interesse, da elaboração de diagnóstico do cumprimento das obrigações acessórias, da identificação de gargalos e atritos no processo de pagamento voluntário de tributos, da identificação de desconformidades fiscais caracterizadoras de ilícitos e da identificação de oportunidades para redução da litigiosidade fiscal e cooperação colaborativa entre fisco e contribuinte.

Ainda nessa linha, do processo de classificação de risco dos contribuintes deriva a classificação de risco dos próprios ativos correspondentes aos créditos tributários vencidos e não pagos, permitindo o reconhecimento contábil das perdas estimadas. Com efeito, seguindo as diretrizes de harmonização das Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público aos padrões da IFAC (*International Federation of Accountants*), o Conselho Federal de Contabilidade

vem editando sistematicamente normas contábeis relacionadas à adequada avaliação de ativos financeiros, a exemplo das Normas Brasileiras de Contabilidade NBC TSP Estrutura Conceitual, NBC TSP 01 – Receita de Transação sem Contraprestação e NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, solidificando os conceitos necessários aos procedimentos de reconhecimento, desreconhecimento, registro de ajuste para perdas e segregação dos créditos a receber nos grupos circulante e realizável a longo prazo e registro de ativos contingentes.

A atualização do rating da dívida ativa atende, assim, as diretrizes constantes na IFRS 9 – *Financial Instruments*, cujo objetivo é estabelecer os padrões internacionais de como uma entidade deve classificar e mensurar ativos e passivos financeiros, bem como medir a deterioração desses mesmos ativos, bem como o CPC 48, editado com o propósito de ‘estabelecer princípios para os 5 relatórios financeiros de ativos financeiros e passivos financeiros que devem apresentar informações pertinentes e úteis aos usuários de demonstrações contábeis para a sua avaliação dos valores, época e incerteza dos fluxos de caixa futuros da entidade.’

Como se observa, a atuação multidisciplinar e transversal do LCDIA vem aproximando a PGFN do que há de mais atual em termos de orientação de políticas públicas por dados, permitindo que iniciativas inovadoras auxiliem no cumprimento da sua missão institucional e, em última instância, no aprimoramento da prestação de serviços públicos.

6. Referências Bibliográficas

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 293, de 13 de junho de 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=83674#:~:text=MF%20n%C2%BA%20293%2F2017&text=Estabelece%20os%20crit%C3%A9rios%20para%20classifica%C3%A7%C3%A3o,do%20par%C3%A1grafo%20%C3%BAnico%2C%20do%20art> . Acesso em: 4 jul. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria PGFN nº 396, de 20 de abril de 2016. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/estrategias-de-cobranca-1/regime-diferenciado-de-cobranca-rdcc/portaria396_2016_1.pdf. Acesso em: 4 jul. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria PGFN nº 948, de 15 de setembro de 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=86309>. Acesso em: 4 jul. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria PGFN nº 24.040, de 24 de novembro de 2020. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=110357&visao=anotado> . Acesso em: 4 jul. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria PGFN nº 6.757, de 22 de julho de 2022. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>. Acesso em: 4 jul. 2024.

BRASIL. Conselho Monetário Nacional. Banco Central. Resolução nº 2.682, de 22 de dezembro de 1999. Disponível em: https://normativos.bcb.gov.br/Lists/Normativos/Attachments/44961/Res_2682_v2_P.pdf. Acesso em: 4 jul. 2024.

CAMPOS, Rogério. XAVIER, Daniel de Saboia. Transação no contencioso tributário: abordagem propositiva. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/transacao-no-contencioso-tributario-abordagem-propositiva-27102020> . Acesso em: 4 jul. 2024.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC 48: Instrumentos Financeiros. Brasília: CPC, 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TSP Estrutura Conceitual. Brasília: CFC, 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TSP 01 – Receita de Transação sem Contraprestação. Brasília: CFC, 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Brasília: CFC, 2016.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. IFRS 9: Financial Instruments. London: IFRS Foundation, 2014.

PMBOK. Um Guia do Conhecimento em Gerenciamento de Projetos. Project Management Institute. 7. Ed. 2021

XAVIER, Daniel de Saboia. MORAIS, Cristiano N. Lins. A classificação dos créditos inscritos em DAU. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas-acervo/contraditorio/a-classificacao-dos-creditos-inscritos-em-dau-10072017>. Acesso em: 4 jul. 2024.

4

A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO EFICAZ PARA A SATISFAÇÃO DO CRÉDITO PÚBLICO E PARA A PRESERVAÇÃO DA EMPRESA NO CONTEXTO DA RECUPERAÇÃO JUDICIAL

1. Introdução	57
2. Evolução da transação no Estado de São Paulo	57
3. Evolução da cobrança dos créditos públicos na Lei de Recuperação e Falências.....	60
3.1 Relativização das imposições da LRE pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e pelo Tribunal de Justiça de São Paulo	61
3.2 Alterações legislativas na Lei nº 14.112/2020 – relevância para a cobrança do crédito público nos processos de recuperação judicial	64
4. O instituto da transação como alternativa efetiva de cobrança administrativa dos créditos de empresas recuperandas.....	67
5. Conclusão.....	68
6. Referências Bibliográficas	70



A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO EFICAZ PARA A SATISFAÇÃO DO CRÉDITO PÚBLICO E PARA A PRESERVAÇÃO DA EMPRESA NO CONTEXTO DA RECUPERAÇÃO JUDICIAL

Carmen Sabrina Cochrane Santiago Viana¹

RESUMO

A evolução da transação tributária no Brasil acompanhou a evolução legislativa e jurisprudencial no tratamento do instituto da recuperação judicial, de forma que, hoje, a transação apresenta-se como mecanismo hábil a conciliar o princípio da preservação da empresa com o princípio da indisponibilidade do crédito público no cenário das empresas em recuperação judicial. Outrossim, a transação vai ao encontro à tendência legislativa e do Poder Judiciário de privilegiar a cobrança administrativa do crédito tributário e a solução consensual dos conflitos tributários.

Palavras-chave: Transação. Recuperação Judicial. Princípios da preservação da empresa e da indisponibilidade do crédito público.

¹ Procuradora do Estado de São Paulo. LLM (Masters of Law) em International Tax pela King's College London.

1. Introdução

O presente artigo vem a lume para destacar a coordenação entre a evolução legislativa da transação de débitos tributários e não tributários no Estado de São Paulo, instituída inicialmente pela Lei nº 17.293, de 2020 e posteriormente modificada pela Lei nº 17.843, de 2023 e a evolução legislativa da recuperação judicial, instituída pela Lei nº 11.101, de 2005 e posteriormente reformada pela Lei nº 14.112, de 2020.

Busca-se demonstrar que o legislador paulista atuou em boa hora ao prever a transação de débitos estaduais com mecanismos diferenciados de cobrança para as empresas em recuperação judicial, em consonância com as exigências destacadas nas decisões do Poder Judiciário, quando instado a se manifestar sobre a posição dos créditos públicos nos processos de recuperação judicial no contexto da Lei nº 11.101/05.

Outrossim, destacar-se-á que as modificações trazidas pela Lei nº 14.112/2020 contribuíram para a aproximação da Fazenda Pública nos processos de recuperação judicial, de forma que os créditos públicos devidos pelas empresas recuperandas tenham maior chance de serem arrecadados, ainda que fora do processo de recuperação judicial, através do enriquecimento dos institutos previstos na própria lei de recuperação que fortalecem essa cobrança, destacando-se: a) a exigência da apresentação de certidão negativa de débitos para processamento da recuperação judicial e b) a existência da transação como alternativa atrativa à extinção ou suspensão da exigibilidade dos créditos tributários, viabilizando a emissão de tais certidões.

2. Evolução da transação no Estado de São Paulo

O instituto da transação tributária foi previsto originalmente nos artigos 156, III e 171 do Código Tributário Nacional, constituindo-se na modalidade de extinção do crédito tributário a partir da adoção de concessões mútuas pelos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, com a finalidade de terminar litígios.

Conforme dispõe o CTN, a transação depende da edição de lei para que seja instituída pelo ente tributante e, apesar de ter sido originalmente prevista em 1966, com a edição do nosso código tributário, foi apenas com a entrada em vigor do Código de Processo Civil de 2015 que o instituto ganhou forças para ser implementado em nossa legislação nacional.

Isso porque o CPC/15 privilegiou a adoção de métodos alternativos de solução de litígios, o que vai ao encontro à essência da transação.

De fato, tanto a transação prevista no artigo 171 do CTN como aquela prevista no 840 do Código Civil de 2002 denotam a natureza negocial do instituto, na medida em que exige que ambas as partes cedam para que ambos ganhem em alguma medida.

E tal negociação é alcançada com o objetivo de pôr fim a litígios, tornando o instituto perfeitamente compatível com os meios alternativos propostos pelo CPC/15.

No âmbito do Estado de São Paulo, a transação de débitos tributários e não tributários foi introduzida pela Lei nº 17.293, de 2020 e constituiu importante passo para que os devedores do estado voltassem à conformidade, bem como para contribuir com a terminação dos litígios através da desjudicialização.

O movimento de desjudicialização na transação, por sua vez, restou positivado quando referida lei exigiu que, para serem transacionados, os débitos objetos da proposta estivessem ajuizados e/ou questionados em ações antiexacionais.

Dessa forma, a intenção do legislador paulista foi conceder ao contribuinte as benesses do instituto, como a concessão de descontos e a possibilidade de pagamento de saldo devedor pelo parcelamento, desde que se atendessem ao compromisso de terminar litígios através da renúncia às ações que questionassem a natureza do débito transacionado.

A execução fiscal correlata ao débito transacionado, de sua ponta, extinguir-se-ia pela liquidação do débito transacionado ou ficaria suspensa, aguardando-se o completo cumprimento do acordo.

Dentre os pontos positivos estabelecidos pela Lei nº 17.293/20, destaca-se a possibilidade de concessão de descontos para créditos recuperáveis², bem como a existência de prazo dilatado de 84 (oitenta e quatro) meses para pagamento das dívidas de empresas em recuperação judicial ou extrajudicial e insolvência.

Porém, os descontos superiores ofertados pela União Federal através da Lei 13.988, de 14 de abril de 2020, posteriormente alterada pela Lei nº 14.375, de 2022, acabaram por colocar o Estado de São Paulo em posição menos competitiva na arrecadação dos créditos públicos estaduais em relação ao ente nacional, o que impulsionou o legislador paulista a editar uma nova lei que fornecesse condições de transação mais atraentes ao contribuinte e que aumentasse, de maneira mais efetiva, a arrecadação do estado bandeirante.

Dessa forma, foi editada a Lei nº 17.843, de 2023, também denominada “Acordo Paulista”, que instituiu os novos parâmetros de transação de débitos no Estado de São Paulo, inspirada no modelo da União Federal.

Dentre as inovações trazidas, abordar-se-á no presente artigo as novas condições propostas às empresas em recuperação judicial.

Conforme dispõe o artigo 15, §5º, da nova lei paulista de transação, os débitos das empresas em recuperação judicial incluem-se como créditos irrecuperáveis por presunção, e os descontos poderão ser concedidos a elas em até 70% do valor total do débito, além de ser possibilitado o prazo máximo de quitação do mesmo em até 145 (cento e quarenta e cinco) meses.

² No âmbito do Estado de São Paulo, essa classificação era obtida através da análise dos débitos do contribuinte no Sistema de Dívida Ativa, tomando-se em conta: as garantias válidas e líquidas, o histórico de pagamentos do proponente, o tempo de inscrição dos débitos do proponente, a capacidade de solvência, além da perspectiva de êxito do Estado na demanda incluída na proposta e o custo da cobrança da dívida, nos termos do artigo 6º da Resolução PGE nº 27/2020.

Trata-se de previsão similar àquela dada pela União, conforme artigo 11, §4º e 5º da Lei nº 13.988/20.

Destaca-se, por oportuno, que a Resolução PGE nº 6, de 2024, disciplinou os termos da Lei nº 17.843/223 e, para as empresas em recuperação judicial, previu a concessão de descontos de até: 75% sobre juros multas e demais acréscimos, para pagamento em parcela única, 65% sobre juros, multas e demais acréscimos, para pagamentos parcelados, desde que os referidos descontos não ultrapassem 70% do valor total do crédito³.

Cuida-se de importante avanço em relação à Lei nº 17.293/2020 e à Resolução PGE nº 27/2020 que a regulamentou, as quais, embora já classificassem os créditos das empresas em recuperação judicial como irrecuperáveis, permitiam o desconto máximo de 40% (quarenta por cento) sobre juros e multas até o limite de 30% (trinta por cento) do valor total atualizado da mesma dívida⁴.

Assim, espera-se que as novas condições trazidas às empresas em recuperação judicial pelo Acordo Paulista permitam que o Estado de São Paulo tenha maior possibilidade de reaver os créditos dessas empresas, em um cenário consensual, sem os traumas da cobrança forçada das execuções fiscais e, principalmente, com descontos mais atrativos.

Mas não é só. De fato, a evolução legislativa da transação no Estado de São Paulo ocorreu em momento oportuno, visto que acompanhou a evolução legislativa dada na própria Lei de Recuperações e Falências (Lei nº 11.101, de 2001), bem como a mudança jurisprudencial acerca do tema.

A conjunção de ambas consiste em importante marco para o avanço do instituto da transação como meio eficaz de cobrança dos créditos das empresas em recuperação, através dos mecanismos demonstrados a seguir.

3 Artigo 33 - Preservado o montante principal do crédito, assim compreendido o seu valor originário:

I - para os créditos considerados irrecuperáveis, nos termos desta Resolução, na data do deferimento, o desconto será de até:

a) 75% (setenta e cinco por cento) dos juros, multas e demais acréscimos, para pagamento em parcela única;
b) 65% (sessenta e cinco por cento) dos juros, multas e demais acréscimos, para pagamentos parcelados;

4 Artigo 13º. Os descontos, previstos pelo artigo 5º, inciso I, desta Resolução serão de:

[...]

III. 40% (quarenta por cento) sobre juros e multas, para as dívidas transacionadas e classificadas no rating C, até o limite de 20% (vinte por cento) do valor total atualizado da mesma dívida, na data do deferimento;

IV. 40% (quarenta por cento) sobre juros e multas, para as dívidas transacionadas e classificadas no rating D, até o limite de 30% (trinta por cento) do valor total atualizado da mesma dívida, na data do deferimento.

3. Evolução da cobrança dos créditos públicos na Lei de Recuperação e Falências

Conforme é cediço, o instituto da recuperação judicial foi introduzido à legislação brasileira pela Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, também denominada Lei de Recuperações e Falências (LRE), a qual configurou importante avanço no tratamento das empresas com dificuldades econômico-financeiras no Brasil.

De fato, antes da LRE, o Decreto-Lei nº 7.661, de 21 de junho de 1945, previu tanto o instituto da falência, para os casos de empresas em situação econômica dita irreversível, como a concordata, para os casos de empresas que tivessem a chance de se soerguerem e retornar ao mercado em condição competitiva.

Porém, a doutrina afirma⁵ que referido decreto não obteve êxito em prever mecanismos eficazes no tratamento das empresas em concordata e falência, deixando de assegurar, de maneira efetiva, a satisfação dos credores e a capacidade de soerguimento das empresas.

Isso motivou a edição da Lei nº 11.101/05, a qual buscou concretizar os princípios constitucionais da preservação da empresa e sua função social, trazendo importantes inovações que permitissem o soerguimento de empresas a partir da utilização do instituto da recuperação judicial.

Dentre os dispositivos da LRE originalmente publicada, destacam-se aqueles que privilegiaram a cobrança do crédito das Fazendas Públicas das empresas em recuperação judicial falência.

Inicialmente, tem-se o artigo 6º⁶ da referida lei, que excepcionou os créditos tributários do *stay period* previsto para os processos de recuperação judicial.

Conforme é cediço, o *stay period*, também denominado período de respiro, consiste no período de 180 (cento e oitenta) dias dentro dos quais os processos de execução dos débitos da empresa recuperanda deverão ser suspensos, para que a empresa consiga negociar com seus credores as formas de pagamento de suas dívidas, sem que sofra a pressão decorrente da execução forçada⁷.

A exceção dada à Fazenda Pública de ter de obedecer ao *stay period* vai ao encontro dos comandos legais previstos tanto no artigo 187 do Código Tributário (introduzido pela Lei

⁵ SACRAMONE, Marcelo Barbosa. Comentários à Lei de Recuperação de empresas e Falência. 2ª edição. São Paulo: Saraiva. 2021, p. 57.

⁶ Artigo 6º § 7º As execuções de natureza fiscal não são suspensas pelo deferimento da recuperação judicial, ressalvada a concessão de parcelamento nos termos do Código Tributário Nacional e da legislação ordinária específica.

⁷ COUTINHO, Daniele de Lucena Zanforlin et al. Fazenda Pública na Recuperação Judicial e Falência. 1. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, fl. 21.

Complementar nº 118, de 2005) como no artigo 29 da Lei de Execuções Fiscais, que dispõem que a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública não está sujeita ao concurso de credores na recuperação judicial e na falência.

Assim, a vontade legislativa estampada na LRE parecia ser, indiscutivelmente, que os processos de execução fiscais deveriam prosseguir, aumentando, por conseguinte, a probabilidade de êxito na recuperação dos créditos públicos, independentemente da habilitação dos créditos fazendários nos processos de recuperação.

Outrossim, o artigo 57⁸ da LRE impõe como condição ao deferimento da concessão da recuperação judicial a apresentação de certidões negativas de débitos tributários da empresa recuperanda.

Esse dispositivo observou ao princípio da indisponibilidade do interesse público, privilegiando-se a necessidade de quitação dos débitos tributários para que a empresa possa seguir com o processo de soerguimento.

Finalmente, destaca-se o artigo 68⁹ da referida Lei, o qual previu a necessidade de concessão de forma especial de parcelamento dos créditos das Fazendas Públicas às empresas recuperandas.

Em seguida, a LC 118/05 incluiu novos dispositivos no CTN, exigindo a edição de lei específica para concessão de parcelamentos especiais ao devedor em recuperação judicial, além de prever, na inexistência de tal normativo, a aplicação de lei geral de parcelamento às empresas recuperandas.

Porém, apesar de tais dispositivos terem servido, em teoria, a privilegiar a participação das Fazendas Públicas nos processos de recuperação judicial e de falência, de modo a possibilitar a quitação dos créditos públicos pelas empresas nessas situações, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acabou por flexibilizar as exigências impostas pela legislação.

3.1. Relativização das imposições da LRE pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e pelo Tribunal de Justiça de São Paulo

A despeito de a Lei nº 11.101/05 ter previsto, desde a sua edição, a concessão de parcelamento especial para empresas em recuperação e falência, bem como a LC 118/05 ter adicionado essa previsão ao CTN, fato é que houve uma lacuna legislativa até 2014, quando foi publicada a Lei nº 13.043, que regulamentou, na esfera federal, o parcelamento dos créditos tributários federais.

⁸ Art. 57. Após a juntada aos autos do plano aprovado pela assembléia-geral de credores ou decorrido o prazo previsto no art. 55 desta Lei sem objeção de credores, o devedor apresentará certidões negativas de débitos tributários nos termos dos arts. 151, 205, 206 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

⁹ Art. 68. As Fazendas Públicas e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS poderão deferir, nos termos da legislação específica, parcelamento de seus créditos, em sede de recuperação judicial, de acordo com os parâmetros estabelecidos na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

Assim, a falta de previsão legal de parcelamentos especiais para empresas em recuperação acabou motivando o Poder Judiciário a afastar a necessidade de apresentação de certidão negativa de débitos para a concessão da recuperação judicial prevista no artigo 57 do LRE.

Quando do julgamento do REsp 1187404/MT, o Superior Tribunal de Justiça utilizou-se da interpretação sistemática da norma, para concluir que a exigência de certidão negativa de débitos de empresas recuperandas apenas seria legítima em havendo condições de parcelamento específicas para empresas nessa situação.

Na ocasião, o STJ destacou que as empresas que propõem processos de recuperação possuem, presumidamente, alta carga tributária pendente, e eventual necessidade de apresentação de certidão negativa de débitos, sem a existência de parcelamentos específicos para quitação de seus passivos, acabaria por inviabilizar o próprio instituto da recuperação judicial.

Nas palavras do Ministro Relator Luis Felipe Salomão,

“[...] nenhuma interpretação pode ser aceita se dela resulta circunstância que - além de não fomentar - inviabilize a superação da crise empresarial, com consequências perniciosas ao objetivo de preservação da empresa economicamente viável, à manutenção da fonte produtora e dos postos de trabalho, além de não atender a nenhum interesse legítimo dos credores[...].”

O entendimento foi reproduzido pelos tribunais de justiça, inclusive o Tribunal de Justiça de São Paulo¹⁰:

A Corte Especial do STJ decidiu, por unanimidade, que a dispensa de certidões negativas não configura decisão irregular ou que contrarie o sistema geral da recuperação judicial, não incorrendo em ofensa aos artigos 57 da Lei 11.101/2005 e 191-A, do CTN. Posição consentânea com os julgados das Câmaras Empresariais do Tribunal de Justiça de São Paulo e abalizada doutrina. Não provimento.

Posteriormente, foi editada a Lei nº 13.043, em 13 de novembro de 2014, que modificou a Lei nº 10.522/22, para prever, em seu artigo 10-A, parcelamento específico de débitos federais para as empresas em recuperação judicial em até 84 (oitenta e quatro) meses em parcelas mensais e consecutivas.

Não obstante, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça manteve o entendimento proferido no REsp 1187404/MT¹¹, por entender que a existência de parcelamento específico para as empresas em recuperação judicial não retira o caráter desproporcional da exigência de apresentação de certidão negativa de débito para deferimento da recuperação judicial.

¹⁰ TJSP; Agravo de Instrumento 0200629-39.2013.8.26.0000; Relator (a): Enio Zuliani; Órgão Julgador: 1ª Câmara Reservada de Direito Empresarial; Foro de Cajamar - 1ª Vara Judicial; Data do Julgamento: 11/09/2014; Data de Registro: 18/09/2014

¹¹ STJ. 3ª Turma. REsp 1.864.625-SP, Rel. Min. Nancy Andrighi, julgado em 23/06/2020 (Info 674).

Nessa oportunidade, o Colendo STJ invocou o princípio da proporcionalidade: a exigência da certidão não era necessária, visto que a Fazenda Pública dota de outros meios para cobrança dos seus créditos (conforme visto anteriormente, os créditos das Fazendas não estão sujeitos à recuperação judicial nem precisam ser nela habilitados), tampouco adequada, visto que a não apresentação da certidão conduziria à decretação da falência da empresa requerente, indo de encontro à função da preservação da empresa proposta pelo instituto da recuperação judicial.

Na mesma toada, o TJSP manteve o entendimento de dispensa da apresentação da referida certidão¹².

Parte da doutrina, a seu turno, era firme ao criticar o comando legal do artigo 57. Nas palavras de Manoel Justino Ferreira Filho¹³, referida exigência

[...] pode inviabilizar a recuperação de inúmeras empresas em situação de crise econômico-financeira, na medida em que, na maioria das vezes, os encargos fiscais, ao lado das dívidas com financiamento bancário, são os maiores responsáveis pela própria crise em que a empresa se encontra.

Similarmente, anuncia Marcelo Barbosa Sacramone¹⁴:

[...] A exigência de apresentação da Certidão Negativa de Débito Tributário para a concessão da recuperação judicial, assim, tornaria inviável, na prática, o instituto da recuperação ao impor ônus excessivo ao devedor. Outrossim, criaria tratamento privilegiado à União, aos Estados e Municípios, pois condicionaria a possibilidade de reestruturação de todos os outros créditos à regularidade do débito tributário.

Paralelamente a isso, embora fosse de comum senso que a Fazenda Pública poderia cobrar seus créditos nas execuções fiscais, na prática, o Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que, embora as execuções fiscais pudessem prosseguir mesmo com o processamento da recuperação judicial, a competência para a realização de atos constitutivos e alienação de bens era do juízo universal, em obediência ao princípio da preservação da empresa¹⁵.

Tal entendimento estampou-se, inclusive, em tese da Corte Cidadã, segundo a qual "*o deferimento da recuperação judicial não suspende a execução fiscal, mas os atos que importem em constrição ou alienação do patrimônio da recuperanda devem se submeter ao juízo universal*"¹⁶.

¹² TJSP; Agravo de Instrumento 2002000-80.2016.8.26.0000; Relator (a): Fabio Tabosa; Órgão Julgador: 2ª Câmara Reservada de Direito Empresarial; Foro de Campinas - 3ª. Vara Cível; Data do Julgamento: 27/06/2016; Data de Registro: 28/06/2016

¹³ FILHO, Manoel Justino Bezerra Filho. Lei de Recuperação de Empresas e Falência: Lei 11.101/2005 comentada artigo por artigo. 15. Ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, fl. 291.

¹⁴ SACRAMONE, Marcelo Barbosa. Comentários à Lei de Recuperação de empresas e Falência. 2ª edição. São Paulo: Saraiva. 2021, p. 57.Fls.558-559.

¹⁵ STJ. 2ª Seção. AgInt no CC 158.712/SP, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, julgado em 25/09/2019.

¹⁶ Tese 7 da edição 37 do Jurisprudência em Teses do STJ (recuperação judicial- II).

Nesses termos, a cobrança dos créditos públicos devidos pelas empresas em recuperação judicial restou prejudicada pois, se de um lado não se poderia exigir certidão negativa de débitos para que se processassem as ações de recuperação (o que acaba sendo um desincentivo para regularização do passivo tributário pelas empresas recuperandas), de outro, não era possível prosseguir com a cobrança dos referidos créditos nas execuções fiscais com a realização de atos constitutivos, sendo que tais atos são inerentes à eficiência de qualquer processo executivo.

Diante do cenário acima exposto, foi de fundamental importância a edição da Lei nº 14.112, de 24 de dezembro de 2021, visto que se propôs a privilegiar, mais uma vez, a cobrança do crédito das Fazendas Públicas na recuperação judicial.

3.2. Alterações legislativas na Lei nº 14.112/2020 – relevância para a cobrança do crédito público nos processos de recuperação judicial

A Lei nº 14.112/20 modificou diversos dispositivos da Lei 11.101/05 e fortaleceu, em diferentes pontos, a relação da cobrança do crédito das Fazendas Públicas nos processos de recuperação e falência.

Para o presente estudo, cumpre evidenciar as previsões dos incisos V e VI do artigo 73, que pela importância se transcrevem:

Art. 73. O juiz decretará a falência durante o processo de recuperação judicial:

[...]

V - por descumprimento dos parcelamentos referidos no art. 68 desta Lei ou da transação prevista no art. 10-C da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; e (Incluído pela Lei nº 14.112, de 2020) (Vigência)

VI - quando identificado o esvaziamento patrimonial da devedora que implique liquidação substancial da empresa, em prejuízo de credores não sujeitos à recuperação judicial, inclusive as Fazendas Públicas. (Incluído pela Lei nº 14.112, de 2020) (Vigência)

[...]

Conforme se vê, a LRE passou a possibilitar a decretação da falência pelas Fazendas Públicas.

Ao que parece, a inovação legislativa superou o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 287.824/MG¹⁷ segundo o qual às Fazendas Públicas não seria permitido requerer a falência das empresas, sob o fundamento de que elas possuem instrumento próprio de cobrança de seus créditos, a saber, a execução fiscal.

¹⁷ STJ. REsp 287.824/MG, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 20/10/2005.

Outrossim, a LRE positivou a transação como instrumento hábil à regularização do passivo fiscal das empresas em recuperação e falência, possibilitando às Fazendas Públicas, inclusive, requerer a falência de empresa em caso de descumprimento das obrigações nela previstas.

Destaca-se, ainda, a importante alteração que a Lei nº 14.112, de 2020 realizou na Lei nº 10.522/2020: a inclusão do artigo 10-A, que estendeu para 120 (cento e vinte) meses o prazo do parcelamento para empresas em recuperação judicial, além de permitir a utilização de créditos decorrentes de prejuízo fiscal (para débitos administrados pela Receita Federal) e do artigo 10-C, que previu a possibilidade de transação para empresas em recuperação judicial com reduções de até 70% e prazo máximo de quitação em até 120 meses.

Não custa reiterar, ainda, a posterior edição das Leis nº 13.988/20 (transação de débitos da União) e nº 17.293/20 (transação de débitos do Estado de São Paulo), as quais, conforme mencionado no início deste estudo, trouxeram condições especiais de pagamento para as empresas em recuperação judicial.

Finalmente, salienta-se a inclusão do §7º-B no artigo 6º da LRE, que não só ratificou a legitimidade de prosseguimento dos feitos executivos fiscais durante o processamento da recuperação judicial, como restringiu a competência do juízo universal à análise da substituição dos atos de constrição que recaiam sobre bens de capital essenciais à manutenção da atividade empresarial.

Em outras palavras, via de regra, a competência para realização dos atos de constrição e alienação de bens na execução fiscal deixou de ser do juízo universal.

Cuidam-se de dispositivos que resgataram a importância da quitação dos créditos públicos, inclusive, pelas empresas recuperandas.

Nesse sentido, não demorou até que o Poder Judiciário desenhasse novo paradigma para determinar a necessidade da exigência de certidão negativa de débitos para a concessão da recuperação judicial.

No caso do Estado de São Paulo, destaca-se o acórdão proferido no bojo do Agravo de Instrumento nº 2240048-51.2021.8.26.0000¹⁸, que invocou expressamente a existência dos dispositivos sobre transação de créditos tributários e não tributários previstos na Lei nº 17.293/20 para legitimar a exigência da certidão negativa de débitos por parte das empresas recuperandas.

Na ocasião, o Egrégio Tribunal de Justiça entendeu que a existência de diversos dispositivos legais prevendo condições específicas de parcelamento e transação para as referidas empresas não mais justifica a dispensa de certidão, visto que ao Poder Judiciário não é dado a função de decidir contrariamente à lei.

¹⁸ (TJSP; Agravo de Instrumento 2240048-51.2021.8.26.0000; Relator (a): Ricardo Negrão; Órgão Julgador: 2ª Câmara Reservada de Direito Empresarial; Foro Especializado 1ª RAJ/7ª RAJ/9ª RAJ - 1ª Vara Regional de Competência Empresarial e de Conflitos Relacionados à Arbitragem; Data do Julgamento: 17/12/2021; Data de Registro: 17/12/2021.

Salienta-se, ainda, a decisão proferida no bojo do Agravo de Instrumento nº 2091957-82.2022.8.26.0000¹⁹, oportunidade em que o Tribunal Bandeirante destacou que o novo cenário legislativo exigia uma mudança de entendimento acerca da exigibilidade da apresentação de certidão negativa de débitos, até porque a superação da crise econômico-financeira das empresas depende da inclusão do pagamento dos créditos públicos, sob o risco de o instituto da recuperação judicial deixá-los em segundo plano para privilegiar apenas o pagamento dos credores privados.

Outrossim, o v. Acórdão desenhou um marco para análise da exigência ou não da certidão em comento: no caso analisado, os atos de aprovação do plano pela Assembleia de Credores e a decisão de concessão da recuperação judicial ocorreram após a vigência da Lei nº 14.112/20, quando já eram oferecidas às empresas nessa situação meios mais abrangentes para regularização do seu passivo, não havendo justificativa para afastamento da exigência de certidão.

Posteriormente, o Superior Tribunal de Justiça superou o precedente firmado no REsp 1187404/MT e, no bojo do Resp 2053240/ SP, a Corte Superior entendeu que não há como dispensar a exigência de CND após a Reforma da Lei de Recuperação e Falência (Lei nº 14.112/2020).

Dentre os argumentos invocados, destaca-se o reconhecimento de que a exigência da certidão negativa de débitos trata-se, a bem verdade, de pressuposto de sucesso do próprio processo da recuperação, na medida em que invoca a equalização do crédito fiscal.

Outrossim, mereceu especial destaque a edição da Lei Federal nº 13.988/2020, instituidora da transação no âmbito da União, a qual, conforme já mencionado, trouxe descontos diferenciados para empresas em recuperação, bem como a Portaria 2.381 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que estabeleceu as diretrizes para a transação das empresas em recuperação.

Ainda, o STJ destacou que a exigência da certidão negativa pode ser realizada no âmbito dos entes subnacionais, desde que também disponham de mecanismos legais específicos de cobrança do crédito para empresas recuperandas, o que é o caso de São Paulo, desde a Lei nº 17.293/20.

Assim, ao que parece, o Poder Judiciário está agora em consonância e concordância com as mudanças legislativas referentes à legitimidade da exigência do artigo 57 da LRE, concluindo-se que o princípio da preservação da empresa e da indisponibilidade do crédito público não são incompatíveis, devendo, na verdade, ser ponderados para que sejam, concomitantemente, atingidos os seus fins.

E isso tem sido concretizado com a utilização do instituto da transação.

¹⁹ TJSP; Agravo de Instrumento 2091957-82.2022.8.26.0000; Relator (a): Fortes Barbosa; Órgão Julgador: 1ª Câmara Reservada de Direito Empresarial; Foro de Santa Rita do Passa Quatro - 1ª Vara; Data do Julgamento: 09/06/2022; Data de Registro: 09/06/2022.

4. O instituto da transação como alternativa efetiva de cobrança administrativa dos créditos de empresas recuperandas

Conforme visto, a reforma da Lei de Recuperações e Falências e a posterior edição das leis de transação com previsão de condições específicas de pagamento para as empresas em recuperação judicial motivaram a virada jurisprudencial acerca da necessidade da apresentação da certidão negativa de débitos para a concessão da própria recuperação judicial.

Essa certidão não necessariamente indica a inexistência de débitos tributários das empresas recuperandas. Na verdade, também podem ser emitidas quando os débitos apresentam alguma causa suspensiva da exigibilidade, por exemplo, quando os débitos estão parcelados na transação.

No caso da transação das empresas em recuperação, o cenário mais comum, ao menos no âmbito do Estado de São Paulo, é aquele em que as empresas solicitam o parcelamento de transação do saldo devedor, que pode se estender até 145 meses, nos moldes da Lei Estadual nº 17.843/23.

No estado bandeirante, espera-se que a edição dessa nova lei torne ainda mais efetiva a cobrança administrativa dos créditos das empresas recuperandas, tendo em conta as mudanças legislativas apresentadas na LRE, tal qual ocorreu com a União, bem como o entendimento já firmado pelo TJSP acerca da necessidade de apresentação da certidão negativa de débitos tributários para processamento da recuperação, sob pena de suspensão do processo, até sua apresentação pelo contribuinte/recuperando.

A experiência da transação entre empresas em recuperação judicial e a União apresentam cenário otimista, na medida em que os dados publicados pelo Governo Federal apresentam número significativo de arrecadação no âmbito da transação, e o instituto já constitui importante política pública de conformidade fiscal²⁰.

Assim, espera-se que o Estado de São Paulo, agora com condições de descontos similares à União Federal, também apresente aumento dessa arrecadação pelas empresas em recuperação judicial, considerando que, da análise realizada pelo Observatório de Transações Tributárias do Núcleo de Pesquisas em Tributação do Insper²¹, 31% dos contribuintes em recuperação que firmaram transação com a PGFN estão sediados em São Paulo.

Ademais, o Relatório Justiça em Números 2024 do Conselho Nacional de Justiça divulgou que as execuções fiscais representam cerca de 31% de todos os casos pendentes e apresentam

²⁰ PGFN alcança R\$ 21,9 bilhões em valor recuperado no primeiro semestre. Portal da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Brasília, 05 de julho de 2024. Disponível em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2023/pgfn-alcanca-r-21-9-bilhoes-em-valor-recuperado-no-primeiro-semester>.

²¹ INSPEP. 5º Relatório de Pesquisa: São Paulo, 2023, fl. 27. Disponível em: <https://repositorio.insper.edu.br/entities/publication/9f7a1055-032e-4b6f-89b3-763d4b229fd7>. Acesso em 05 de julho de 2024.

taxa de 87,8% de congestionamento²² e destacou as ações que vêm sendo pautadas pelo Poder Judiciário para otimizar a desjudicialização das execuções judiciais das dívidas do Poder Público, diante desse cenário.

Dentre as ações, realça-se a Resolução CNJ 547, de 22 de fevereiro de 2024, a qual encampou o entendimento proferido no julgamento do tema 1184 do Supremo Tribunal de Justiça.

Referidos atos, em suma, anunciam uma tendência do Poder Judiciário de colocar a cobrança judicial dos créditos públicos em posição subsidiária, para que seja privilegiada a cobrança administrativa do débito, dentre elas, a transação.

Não deve se olvidar que o Poder Legislativo, através da Proposta de Lei nº 2488 (Nova Lei de Execuções Fiscais), também acena para uma tendência futura de preferência pela adoção de mecanismos de cobrança extrajudicial dos débitos tributários e não tributários, colocando os meios alternativos de cobrança, como a transação, em posição de protagonismo.

Para as empresas em recuperação, a transação pode se mostrar como o meio mais atrativo, posto que, conforme já destacado, apresenta condições especiais de desconto sobre o valor principal do débito, bem como elastece o prazo de pagamento do saldo devedor remanescente que, em São Paulo, pode ir até 145 meses, proporcionando aos devedores do Erário Paulista a possibilidade de suspensão da exigibilidade dos créditos pelo parcelamento na transação e, com isso, enfrentarem o processo judicial de soerguimento.

Logo, espera-se que a transação tributária ganhe cada vez mais espaço nas empresas em recuperação judicial, seja pelas mudanças legislativas e jurisprudenciais na LRE que já ocorreram, seja pelas mudanças legislativas na cobrança do crédito público que estão por vir.

5. Conclusão

Por todo o exposto, entende-se que os cenários legislativo e jurisprudencial caminham na mesma direção: aquela na qual os princípios da preservação da empresa e da sua função social devem coexistir com o princípio da indisponibilidade do crédito público.

O instituto da recuperação judicial foi importante mecanismo introduzido pela Lei nº 11.101/05 para possibilitar que empresas em situação de crise econômico-financeira pudessem ser tratadas de maneira diferenciada pelo Poder Judiciário, concedendo-lhes prazo e oportunidade para reorganização de suas dívidas e pudessem permanecer no mercado, mantendo empregos e contribuindo com o desenvolvimento nacional.

²² CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Justiça em números 2024. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2024/05/justica-em-numeros-2024.pdf>. Acesso em 05 de julho de 2024.

Porém, o caminho do soerguimento não pode ocorrer em privilégio exclusivo dos credores privados, mostrando-se de fundamental valia a regularização também dos débitos tributários das empresas recuperandas, visto que esse movimento aumentará a chance, inclusive, de que a empresa permaneça em atividade após o encerramento do processo de recuperação judicial.

De fato, de nada adiantaria que os credores privados fossem prestigiados no processo de soerguimento em detrimento dos credores público se, após o seu encerramento, a empresa continuasse alvo de processos executivos ostensivos de cobrança do crédito tributário.

Dentro desse contexto, o instituto da transação tributária, enquanto mecanismo consensual de cobrança e de concessões mútuas, aparece como meio de locomoção nesse caminho de coexistência dos princípios supracitados.

A transação apresenta-se como alternativa eficaz na consecução do interesse público, na medida em que se tornou importante política eficaz de arrecadação, bem como primordial na consecução da preservação das empresas em recuperação, visto que fornece a elas condições especiais e atrativas para pagamento do saldo tributário devedor, de modo que as permitam passar pelo processo de soerguimento sem comprometer seu êxito, além de preservar a saúde financeira da empresa, que poderá dispor de até 10 (dez) anos para regularização do seu passivo.

Por fim, a transação tornou-se instituto chave também no novo contexto de cobrança dos créditos públicos, aproximando Fisco e contribuinte na solução consensual dos conflitos e realizando, de maneira comprovadamente eficiente, o interesse público.

6. Referências Bibliográficas

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Justiça em números 2024. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2024/05/justica-em-numeros-2024.pdf>. Acesso em 05 de julho de 2024.

COUTINHO, Daniele de Lucena Zanforlin et al. Fazenda Pública na Recuperação Judicial e Falência. 1. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

FILHO, Manoel Justino Bezerra Filho. Lei de Recuperação de Empresas e Falência: Lei 11.101/2005 comentada artigo por artigo. 15. Ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

INSPER. 5º Relatório de Pesquisa: São Paulo, 2023, fl. 27. Disponível em: <https://repositorio.insper.edu.br/entities/publication/9f7a1055-032e-4b6f-89b3-763d4b229fd7>.

SACRAMONE, Marcelo Barbosa. Comentários à Lei de Recuperação de empresas e Falência. 2ª ed. São Paulo: Saraiva. 2021.

5

MÉTODOS INTEGRADOS DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS: A EXTRAJUDICIALIDADE COMO REGRA E NÃO MAIS COMO EXCEÇÃO NA COBRANÇA DO CRÉDITO FISCAL

1. Da concretização do amplo e irrestrito direito fundamental de acesso ao Poder Judiciário ao estabelecimento de políticas de cobrança extrajudicial do crédito fiscal - Contextualização	73
2. Da solução de litígio além do Poder Judiciário: a cobrança extrajudicial do crédito fiscal como método de eficiência administrativa.....	77
2.1 Do julgamento do RE nº 1.355.208 pelo STF (Tema nº 1.184 de repercussão geral) e da Resolução nº 547/CNJ.....	78
2.2 Da perspectiva de alteração legislativa: o Projeto de Lei nº 2.488/2022 (Nova Lei de Execuções Fiscais).....	80
3. Considerações finais.....	84
4. Referências Bibliográficas.....	85



MÉTODOS INTEGRADOS DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS: A EXTRAJUDICIALIDADE COMO REGRA E NÃO MAIS COMO EXCEÇÃO NA COBRANÇA DO CRÉDITO FISCAL

Joaquim José de Barros Dias Filho¹

Matheus Ribeiro Rocha²

RESUMO

Em um ambiente de divergências crescentes, é inexorável que as controvérsias cedam espaço ao consenso, buscando-se a conformidade fiscal e a diminuição dos litígios. O Direito Tributário é marcado por acirradas e inesgotáveis disputas entre o Estado e o cidadão, a ensejar quebra de paradigmas ultrapassados, especialmente as relações de trincheira entre fisco e o contribuinte. Estudos demonstram o desgaste inequívoco do contencioso tributário brasileiro e da cobrança judicial dos créditos fiscais. A partir do estímulo a uma maior participação dos contribuintes na administração tributária, bem como pela disciplina de meios diversos de solução de controvérsias e atuação cooperativa, além de mecanismos administrativos de cobrança, há a possibilidade de que os conflitos entre fisco e contribuintes possam ser resolvidos por uma solução distinta daquela tradicionalmente prevista, que é a via jurisdicional. Neste campo, que já consiste em inevitável realidade, destacam-se o julgamento pelo STF do Tema nº 1.184 de repercussão geral, os seus efeitos junto ao CNJ e a perspectiva de aprovação da Nova Lei de Execuções Fiscais (PL nº 2.488/2022).

Palavras-chave: Acesso à Justiça. Metodos diversos de solução de conflitos. Conformidade fiscal. Cobrança extrajudicial do crédito fiscal.

¹ Procurador Chefe da Defesa na Procuradoria da Fazenda Nacional 5ª Região. Mestre em Direito pela Universidade Católica - Pernambuco. Pós-graduado em Direito da Economia e da Empresa pela Fundação Getúlio Vargas - FGV. Pós-graduado em Direito em Direito Processual Civil pela Universidade de Brasília - UNB. Pós-graduado em Direito em Direito Tributário pela Universidade de Brasília - UNB. Mestrando em Direito pela Fundação Getúlio Vargas - São Paulo

² Procurador da Fazenda Nacional. Integrante da Divisão de Ações Especiais de Inteligência Fiscal da PRFN da 3ª Região. Mestrando em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas - São Paulo (FGV/SP).

1. Da concretização do amplo e irrestrito direito fundamental de acesso ao Poder Judiciário ao estabelecimento de políticas de cobrança extrajudicial do crédito fiscal - Contextualização

A democratização do acesso à Justiça é ponto relevante na Constituição Federal de 1988, que ampliou os meios para os cidadãos buscarem seus direitos e fazer valer os mandamentos nela contidos. A eficácia da disposição constitucional trouxe, porém, um efeito colateral, o alto volume de trabalho no Poder Judiciário, a ocasionar um retardo de anos na solução dos litígios, em claro prejuízo à ideia de efetiva, rápida e eficaz prestação jurisdicional. Vivencia-se na atualidade um momento histórico e singular, o efeito positivo e desejado de implementação de um direito fundamental, criou um ambiente de proliferação de demandas judiciais, conhecido como *hiperjudicialização de conflitos*. Essa progressão geométrica de demandas – somada à pouca alteração na estruturação do Judiciário – exige um novo pensar sobre a resolução de conflitos em sociedade, a fim de garantir respostas efetivas, uniformes e céleres à sociedade.

Por óbvio o Poder Judiciário brasileiro sofre muitas críticas por não empreender a celeridade esperada nos casos concretos. Porém, nos últimos anos, em especial a partir da EC n. 45/2004, esforços vêm sendo empregados no sentido de trazer soluções inteligentes e eficazes ao alto congestionamento processual, que vão além da ideia de criação de diversos tribunais e a contratação de mais juízes e servidores. Aqui desponta a criação do Conselho Nacional de Justiça, que elabora políticas administrativas e gerenciais, para melhor dispor sobre os recursos orçamentários, de pessoal e gestão de processo.

O Conselho Nacional de Justiça (CNJ), por meio do levantamento estatístico anual, vem conscientizando a todos, direta ou indiretamente, quanto à necessidade dos estudos quantitativos sobre o Poder Judiciário, a partir do projeto “Justiça em Números”.

Este cenário tem espelhamento no âmbito das Advocacias Públicas municipais, estaduais e federal, afinal o Estado figura como o maior demandante/demandado judicial nos diversos aspectos da vida em sociedade, com especial atenção aos litígios tributários. Neste campo, é farto o ambiente de litigiosidade, seja quando se tem a Fazenda Pública como autora (88,4% é o percentual de congestionamento das execuções fiscais no Brasil³), seja quando esta figura como ré (defesa judicial com finalidade de manter a higidez da exibibilidade dos tributos dispostos em lei⁴).

³ CNJ. Justiça em Números, pág. 149, <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/08/justica-em-numeros-2023.pdf>. (visto em 03.07.2024).

⁴ LC n. 73/93:

Art. 12 - À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão administrativamente subordinado ao titular do Ministério da Fazenda, compete especialmente:

I - apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União de natureza tributária, inscrevendo-a para fins de cobrança, amigável ou judicial;

II - representar privativamente a União, na execução de sua dívida ativa de caráter tributário;

III - (VETADO)

IV - examinar previamente a legalidade dos contratos, acordos, ajustes e convênios que interessem ao Ministério da Fazenda, inclusive os referentes à dívida pública externa, e promover a respectiva rescisão por via administrativa ou

Com o olhar atento a este fenômeno de estrangulamento da estrutura do Poder Judiciário, sem se furtar ao dever de promover políticas públicas tendentes a equalizar a situação, o Supremo Tribunal Federal passou a dispensar tratamento adequado ao caso, como se observa na criação do Centro de Cooperação, Mediação e Conciliação (Resolução n. 697/2020), onde se busca a solução de questões jurídicas sujeitas à competência do STF, que, por sua natureza, a lei permita a solução pacífica, seja para a solução de conflitos pré-processuais, processuais e em situações que poderiam deflagrar conflitos de competência originária daquela Corte, ao mesmo passo em que fomenta políticas de instituição de meios integrados de solução de conflitos.

Na mesma linha, o Supremo Tribunal Federal, recentemente, dispôs sobre o Centro de Coordenação e Apoio às Demandas Estruturais e Litígios Complexos (Resolução n. 790/2022), para a concretização de técnicas especiais de efetivação processual e de intervenção jurisdicional diferenciada. A Corte passou a considerar a interdisciplinariedade na formação do convencimento do julgador, quando dedica atenção à análise econômica do Direito, ao passo que a evidência econômica é mais um nível de informação para a tomada de decisão, com fins de trazer mais eficiência ao ato de julgar/conciliar/transacionar.

Esta visão econômica dá reforço ao conhecimento do mundo fenomênico e lastro ao processo de decisão, como se viu recentemente em 19/12/2023, no julgamento do RE nº 1.355.208, Rel. Min. Carmen Lúcia, Tema nº 1.184 de repercussão geral⁵, adiante tratado em especificidade. Naquele momento, por óbvio, com base em dados, foi necessário ao STF dispor sobre a eficácia econômica e a eficácia alocativa de recursos, ao não permitir o prosseguimento de execução fiscal de baixo valor, quando o índice de recuperabilidade é mais baixo que aquele obtido através de atuações extrajudiciais, bem como por restar claro que o custo processual supera em demasia o valor que será eventualmente recuperado aos cofres públicos⁶.

É neste contexto que exsurge um novo paradigma no Processo Civil brasileiro⁷, captaneado pelo art. 3º do CPC/15⁸, que abandona o olhar hegemônico de ser o Poder Judiciário o único caminho

judicial;

V - representar a União nas causas de natureza fiscal.

5 RE nº 1.355.208, Rel. Min. Carmen Lúcia, Tema nº 1.184 de repercussão geral. Tese: Extinção de execução fiscal de baixo valor, por falta de interesse de agir, haja vista modificação legislativa posterior ao julgamento do RE 591.033 (Tema 109), que incluiu as certidões de dívida ativa entre os títulos sujeitos a protesto (Lei n. 12.767/2012), e a desproporção dos custos de prosseguimento da ação judicial.

6 CNJ. <https://www.cnj.jus.br/juizes-podem-extinguir-execucao-fiscal-com-valor-de-ate-r-10-mil/> (visto em 03.07.2024).

7 Para uma breve compreensão do que vem a ser um 'paradigma', faz-se necessário tratar da renovação havida no conceito de ciência, quando o saber científico passa a ser tomado como um saber que se sabe precário, desprovido de pretensões de conhecimento absoluto e não cartesiano. Conforme lições de Thomas Khun (1996), abstrai-se a ideia de precisão indiscutível, sobre a qual se assentavam as ciências da natureza, para abrir espaço a um pensar dinâmico que se renova e que pode expurgar paradigmas/arquétipos anteriormente incontestáveis (CARVALHO NETTO, 2009, p. 02). Aceita-se a concepção de que leis científicas, por definição, são temporárias e que teses anteriormente críveis e plausíveis podem ser refutadas (KHUN, 1996). DIAS FILHO, J. J. B.. Princípio e cláusula geral da boa-fé objetiva e suas aplicações no sistema processual civil brasileiro. 1ª. ed. Olinda - PE: Editora Livro Rápido - Elógica, 2012. 198p, pag. 35.

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

§ 1º É permitida a arbitragem, na forma da lei.

disponível à resolução de conflitos, ao abrir espaço para métodos diversificados de dissolução de litígios, como meios propulsores de redução do contencioso judicial e administrativo. Parte-se de uma perspectiva onde o litígio deixa de ser um fim em si mesmo, em favor de se assegurar uma tutela eficaz e efetiva, com lastro na materialização do princípio da cooperação⁹. A perspectiva a ser posta supera a simples provocação de atuação do Estado (acesso ao Poder Judiciário - art. 5º, XXXV da CF/88), para adentrar em campo onde obter resposta/solução a um litígio, em prazo razoável, ensejará pacificação social.

Trata-se de releitura do direito fundamental de acesso ao Judiciário, bem como de reconstrução dos textos legais que dele advêm, ao observar que a pacificação social não decorre de um único meio, o Poder Judiciário.

A mudança passa a ser a palavra de ordem. Tudo é efêmero, a exigir do operador do Direito um olhar crítico, para dispor se o 'saber novo' é efetivamente melhor, se teremos reais transformações com o que se propõe modificar ou se as mesmas têm consigo uma enganosa continuidade das formas anteriores, mas organizadas em torno de princípios bastante diferentes. Nesse sentido, é de todo necessário descobrir se há nelas efetivas rupturas ou apenas manutenção (reinvenção daquilo que já era posto), para dar continuidade ao velho com a cara do novo. Observa-se ser o momento atual marcado por profundas transformações em todos os setores da sociedade, no qual os conceitos deixam de ser fixos e permanentes para serem transformados continuamente¹⁰. Para o presente trabalho, temos: saturação da atividade jurisdicional tradicional, desenvolvimento tecnológico, automação e base de dados infinita, interdisciplinariedade/análise econômica do Direito, princípio da cooperação¹¹, dentre outros.

Bem se sabe que o Direito reflete momentos históricos, políticos e ideologias que marcam sua época. É fácil concluir que os valores que o Direito tutela, predominantemente, são os relacionados aos grupos que detêm o poder e, quando muito, todas as mudanças estruturais decorrem de adaptação da sociedade a esses grupos sociais.

Para além dos entraves e possíveis soluções no sistema processual, muitos campos do direito material dão sinais de esgarçamento. No campo do Direito tributário, as modificações na

§ 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.

9 BOSSA, Gisele. (2017), p. 23-56. Potenciais caminhos para redução do contencioso tributário e as diretrizes do CPC/2015: entraves e oportunidades (Capítulo de Livro). Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017.

10 HALL, Stuart. A identidade cultural na pós-modernidade, 11ª edição, Tradução de Tomaz Tadeu da Silva e Guacira Lopes Louro, DP&A, Rio de Janeiro, 2006, p. 26.

11 (...) observamos que a conduta dos participantes da relação processual é o alicerce do processo cooperativo arquitetado a partir das exigências do Estado Constitucional e do marco teórico do formalismo-valorativo, cujas bases são o diálogo judiciário, a colaboração e a lealdade. Esse foi o intento de Daniel Miditiero (2009) ao propor a elaboração de um modelo de formalismo processual guiado pela cooperação entre todos os participantes do processo, fazendo-o a partir do marco teórico do formalismo-valorativo, por ser este o método próprio do direito processual civil no quadro do Estado Constitucional. DIAS FILHO, J. J. B.. Princípio e cláusula geral da boa-fé objetiva e suas aplicações no sistema processual civil brasileiro. 1ª. ed. Olinda - PE: Editora Livro Rápido - Elógica, 2012. 198p, pag. 35.

reforma do sistema constitucional (seguidos de leis instrumentais – reforma do processo tributário) são legitimadas pela ideia de que as mesmas promoverão uma efetiva justiça fiscal. Durante anos, porém, as propostas de reformas eram postas em discussões tópicas, comprometidas com uma melhor forma de aumentar a arrecadação, sem se ater a temas que implicassem promover uma efetiva transformação ou uma curativa desoneração das exações que recaem sobre os menos abastados. Na mesma toada, nunca houve uma considerável preocupação em se promover ações educativas e implementadoras de políticas conformidade, a aprimorar a relação entre fisco e contribuinte.

Bem se sabe que a qualidade de um Sistema Tributário necessariamente compreende a sua legislação processual. Por consequência lógica, um ambiente de persistente desacordo sobre a aplicação e interpretação da legislação tributária, enseja elevados níveis de contencioso tributário, fragiliza a confiança sistêmica e são sintomáticos de insegura jurídica. Diversos estudos demonstram o desgaste inequívoco do contencioso tributário brasileiro (administrativo/judicial), sobretudo quando considerada a ineficiência em termos de morosidade, racionalização e simplificação da legislação, sem qualquer retrocesso em direitos fundamentais concretizados¹².

A atividade diuturna no campo do Direito Tributário é marcada por acirradas e inesgotáveis disputas entre o Estado e o cidadão, que demanda uma ruptura em busca de melhores soluções que as oferecidas por paradigmas ultrapassados, especialmente as relações de trincheira entre fisco e o contribuinte.

Em ambiente de divergências crescentes, é inexorável que as controvérsias devem ceder espaço ao consenso; conformidade é a palavra de ordem. Ato contínuo, padrões dispostos como a neutralidade do sistema tributário¹³, em conjunto com a ideia de praticabilidade deste mesmo sistema, podem auxiliar no não surgimento de litígios e no desmonte daqueles existentes. A neutralidade e a praticabilidade do sistema tributário demandam a simplificação de um sistema jurídico originariamente complexo. Em matéria tributária, um dos grandes desafios é aliar a garantia dos direitos dos contribuintes com um sistema de regulação tributária que se mostre cada vez mais acessível e claro¹⁴.

12 LOBATO, Valter de Souza; FONSECA, Pedro Henrique Esteves. O contencioso tributário brasileiro do diagnóstico à reforma do sistema processual: relações institucionais tributárias e compliance.

13 Tribunal de Contas da União: Neutralidade e complexidade do sistema tributário federal:

O modelo de tributação federal sobre o consumo não é neutro: esse aspecto foi constatado pelo elevado volume de renúncias tributárias, pela baixa transparência em relação aos valores e aos resultados alcançados pelos benefícios fiscais, pela ausência de tratamento isonômico entre setores econômicos e pela falta de paridade na cadeia de circulação de bens. A ausência de neutralidade gera distorções nas decisões econômicas.

O modelo de tributação (estadual e municipal) sobre o consumo não é neutro: assim como na esfera federal, o elevado volume de renúncias tributárias, a baixa transparência em relação aos valores e aos resultados alcançados pelos benefícios fiscais e a ausência de tratamento isonômico entre setores econômicos apontaram a existência do mesmo problema nos estados e nos municípios.

<https://sites.tcu.gov.br/relatorio-de-politicas/2022/neutralidade-e-complexidade-do-sistema-tributario-federal.html> (visto em 01.06.2024).

14 ARAUJO, Juliana Furtado Costa. O princípio da praticabilidade no contexto da transação tributária federal prevista na lei nº 13.988/2020. In: Fernando Caldas Bivar Neto; Lázaro Reis Pinheiro Silva ; Marília Carvalho Neves Ferros; Samuel

A praticabilidade traz consigo a ideia de que a relação dialógica entre os sujeitos da relação jurídica tributária é um caminho a ser alcançado. Sob a perspectiva do princípio da boa-fé objetiva e do princípio da cooperação, há uma expectativa à proteção da confiança e à instituição de uma conduta mais interativa e dialógica entre as partes na seara do processo, bem como a superação da vertente individualista do direito processual.

Tal pretensão pode ser materializada, dentre tantas possibilidades, a partir do estímulo a uma maior participação dos contribuintes na administração tributária, bem como pela disciplina de meios diversos de solução de controvérsias e de cobrança extrajudicial do crédito fiscal, desde que haja previsão legal para tanto, *e.g.*, protesto do crédito inscrito em dívida ativa, a conciliação, o negócio jurídico processual, a transação tributária, a mediação, a arbitragem, dentre outros. Trata-se da possibilidade de que os conflitos entre fisco e contribuintes possam ser resolvidos por uma solução distinta daquela originariamente prevista, que é a via jurisdicional.

2. Da solução de litígio além do Poder Judiciário: a cobrança extrajudicial do crédito fiscal como método de eficiência administrativa

Estabelecido esse panorama inicial, em que se constata a necessidade de evolução na utilização de mecanismos e instrumentos extrajudiciais com a finalidade de se conferir maior eficiência na cobrança do crédito fiscal e de desafogar o Poder Judiciário para que a sua utilização se restrinja aos casos estritamente necessários, em que não houve sucesso na cobrança administrativa (por meio do protesto, por exemplo) ou nos meios de autocomposição (como é o caso da transação), cumpre analisar a decisão do STF no RE nº 1.355.208 (Tema nº 1.184 de repercussão geral), com os consequentes efeitos na publicação da Resolução nº 547/2024 pelo CNJ, assim como o Projeto de Lei nº 2.488/2022, que pretende criar a Nova Lei de Execução Fiscal.

Antes, porém, a fim de compreender o cenário judicial atual no que tange à cobrança do crédito fiscal, é importante citar os dados do Relatório “Justiça em Números 2023” (ano-base 2022) do CNJ¹⁵.

Ao analisa-los, fica fácil concluir que as execuções fiscais consistem no maior gargalo do Poder Judiciário brasileiro, já que correspondem a 34% de todos os processos pendentes, com taxa de congestionamento de 88,4% e tempo médio de tramitação de 6 anos e 7 meses. Além disso, estima-se que 52,3% das execuções fiscais tem valor de ajuizamento abaixo de R\$10.000,00

Rodrigues de Miranda Neto (Org) Ensaios em direito público: os 10 anos da ministra Regina Helena Costa no Superior Tribunal de Justiça. Londrina: Ed Thoth, 2023.

¹⁵ CNJ. Relatório Justiça em Números 2023. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/08/justica-em-numeros-2023.pdf>.

(dez mil reais) e que o custo mínimo de uma execução fiscal é de R\$ 9.277,00 (nove mil, duzentos e setenta e sete reais)¹⁶.

2.1. Do julgamento do RE nº 1.355.208 pelo STF (Tema nº 1.184 de repercussão geral) e da Resolução nº 547/CNJ

Nesse cenário, não restavam dúvidas de que algo precisava ser feito, sob pena de colapso do Poder judiciário, em especial do sistema judicial de cobrança do crédito público. Considerando, no entanto, que esperar uma solução por parte das Fazendas Públicas em todo o Brasil era inviável, na prática, a começar pela quantidade de entes federados existentes no país (são mais de 5.500 municípios) e pela discrepância significativa entre as realidades locais, tal papel coube ao Supremo Tribunal Federal, como instância máxima do Poder Judiciário.

O STF, então, em 19/12/2023, no julgamento do RE nº 1.355.208 (Tema nº 1.184 de repercussão geral), Rel. Min. Carmen Lúcia, estabeleceu a seguinte tese:

1. É legítima a extinção de execução fiscal de baixo valor pela ausência de interesse de agir tendo em vista o princípio constitucional da eficiência administrativa, respeitada a competência constitucional de cada ente federado.
2. O ajuizamento da execução fiscal dependerá da prévia adoção das seguintes providências: a) tentativa de conciliação ou adoção de solução administrativa; e b) protesto do título, salvo por motivo de eficiência administrativa, comprovando-se a inadequação da medida.
3. O trâmite de ações de execução fiscal não impede os entes federados de pedirem a suspensão do processo para a adoção das medidas previstas no item 2, devendo, nesse caso, o juiz ser comunicado do prazo para as providências cabíveis.

Fixou-se, assim, a possibilidade de extinção de execuções fiscais de pequeno valor com a finalidade de dar aplicação ao princípio constitucional da eficiência administrativa, tendo em vista que, nesses casos, o custo de tramitação do processo é superior ao almejado, que, muitas vezes, inclusive, nem se concretiza, já que a maior parte das execuções fiscais são frustradas. Dessa forma, não faria sentido abarrotar o Judiciário.

Digno de nota, a fim de exemplificar a situação, que o caso concreto que originou o referido julgamento se tratava de execução fiscal ajuizada pela Município de Pomerode/SC para cobrança de crédito tributário relativo a imposto sobre serviços de qualquer natureza na quantia de R\$ 528,44 (quinhentos e vinte e oito reais e quarenta e quatro centavos), o que é bem emblemático.

¹⁶ CNJ. Resolução 547, de 22 de fevereiro de 2024. Institui medidas de tratamento racional e eficiente na tramitação das execuções fiscais pendentes no Poder Judiciário, a partir do julgamento do tema 1184 da repercussão geral pelo STF. Disponível em <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/5455>.

Quanto ao item “2” da tese supratranscrita, determinou-se que o ajuizamento de execução fiscal depende de prévia tentativa de conciliação ou de solução administrativa e protesto, salvo em casos excepcionais, devidamente fundamentados.

Sobre esse ponto, diferentemente do item “1”, não houve menção expressa às execuções de pequeno valor, o que gerou a dúvida se seria aplicável para qualquer valor. Adicionalmente, na sessão de julgamento¹⁷, foi sugerido que as medidas do item “2” se aplicasse a todas as execuções fiscais, independentemente do valor.

A dúvida foi resolvida pelo julgamento de embargos de declaração pelo STF, na sessão de 22/04/2024, em que se esclareceu que a tese fixada se aplica somente aos casos de execução fiscal de baixo valor.

Nas entrelinhas, no entanto, observa-se a tendência cada vez mais forte em se exigir que o acesso ao Poder Judiciário seja residual na cobrança dos créditos fiscais. Com a decisão, um primeiro passo foi dado, mas os debates sugerem que essa realidade pode avançar pouco a pouco.

Portanto, com fundamento na referida decisão, e visando conferir-lhe critérios objetivos para aplicação prática, o CNJ editou a Resolução nº 547/2024, em que estabeleceu, em seu art. 1º, a extinção de execuções fiscais de valor inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais) sem movimentação útil por mais de um ano, contado da citação ou da não localização de bens do executado.

Em seu art. 2º, por sua vez, condiciona o ajuizamento da execução fiscal à “prévia tentativa de conciliação ou adoção de solução administrativa” e esclarece, nos respectivos parágrafos 1º e 2º, que a mera existência de lei de parcelamento ou a notificação prévia para pagamento satisfazem os requisitos.

Verifica-se, assim, que tanto na decisão do STF quanto no normativo do CNJ, há uma clara mensagem: o acesso ao Poder Judiciário passa a ser a *ultima ratio* na cobrança do crédito fiscal, sobretudo de pequeno valor.

É importante registrar que os mais atingidos pelo ato normativo são os municípios de pequeno e médio porte, que podem sofrer duras consequências, tendo em vista que não tiveram tempo suficiente para se adequarem à nova realidade, bem como pela precária estrutura administrativa que muitos possuem.

Outrossim, sabe-se que grande parte dos créditos em cobrança por esses entes federados se encaixa nos critérios da Resolução. Por exemplo, muitas são as situações em que o município cobra valores de IPTU e, mesmo consistindo em obrigação *propter rem*, que tem no imóvel que originou o crédito a sua natural garantia, muitas execuções fiscais ficam paralisadas por não ter sido encontrado o devedor.

¹⁷ Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=ggb5Ge2Ssqk>.

Buscando a solução de tal problemática, a Resolução nº 547/2024 trouxe o art. 4º, que determina que os cartórios devem comunicar às Prefeituras, a cada sessenta dias ou menos, as mudanças de titularidade de imóveis, para o fim de atualização cadastral.

Além disso, para o futuro, pode-se pensar na realização de convênios desses municípios com os demais entes federados que possuam melhor estrutura administrativa, a fim de se compartilhar sistemas e até mesmo estruturas físicas para adaptação à nova realidade da cobrança e buscar o aumento da eficiência administrativa nessa seara.

No caso da Fazenda Nacional, por outro lado, a decisão do STF e a Resolução nº 547/2024 do CNJ pouco ou nenhum impacto terão em sua rotina de atuação, já que sempre foi pioneira na adoção de tais medidas, como indica a Nota Pública da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional¹⁸ sobre o tema.

Nesse sentido, a título de ilustração, citam-se as seguintes medidas: arquivamento de milhares de execuções fiscais desde a edição da Portaria 396/2016; existência de lei geral de parcelamento (Lei nº 10.522/2022) e de transação fiscal (Lei nº 13.988/2020); ajuizamento seletivo de execuções fiscais, quando há indícios de bens ou movimentação financeira (art. 20-C da Lei nº 10.522/02); rotinas de averbação pré-executória de parte das inscrições em dívida ativa da União (art. 20-B, §3º, II); inscrição no CADIN; rotinas automáticas e periódicas de extinção de execuções fiscais por prescrição intercorrente; entre outros.

Pela centralidade do tema nos multicitados julgamento e resolução, há de se fazer um destaque especial ao protesto, que é realizado pela Fazenda Nacional desde o ano de 2012, com encaminhamento mensal. Somente no ano de 2023, foram protestadas 742,4 mil inscrições¹⁹.

Essas medidas têm se traduzido em significativo e constante aumento da arrecadação fiscal federal, que saltou de aproximadamente R\$ 14,9 bilhões em 2016 para R\$ 48,3 bilhões em 2023²⁰, mostrando-se, pois, como um caminho exitoso na busca pelo aumento da eficiência administrativa na cobrança.

2.2 Da perspectiva de alteração legislativa: o Projeto de Lei nº 2.488/2022 (Nova Lei de Execuções Fiscais)

Nesse contexto de dar maior atenção à cobrança extrajudicial do crédito público, deve-se se referir, ainda, ao PL nº 2.488/2022, que propõe criar a Nova Lei de Execução Fiscal. O projeto faz parte da Reforma do Processo Tributário, que está em curso no Congresso Nacional, formada

¹⁸ PGFN. Nota Pública: Procuradoria esclarece sobre a decisão do STF a respeito do Tema nº 1.184 e o impacto da resolução CNJ nº 547/2024. Disponível em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2024/nota-publica>.

¹⁹ Anuário PGFN 2024, pág. 38. Disponível em https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/anuario-da-pgfn-2024-imp-15_04-lu-final.pdf.

²⁰ Anuário PGFN 2024, pág. 20.

por oito projetos, em consonância com a necessária alteração da atual conjuntura da relação entre fisco e contribuinte, tornando-a mais colaborativa e extrajudicial, como já apontado anteriormente.

Especificamente quanto ao PL nº 2488/2022, houve aprovação na respectiva Comissão Temporária no Senado Federal em 12/06/2024, mas, no momento em que se escreve o presente texto, o PL retorna à análise da citada comissão tendo em vista a apresentação de emendas por parlamentares. As considerações aqui realizadas tomarão como base o texto até então aprovado²¹.

Dentre as inúmeras inovações, a que mais se destaca é a criação de uma execução fiscal extrajudicial, que é exclusiva para créditos de pequeno valor, definido no PL em 60 (sessenta) salários-mínimos, podendo, porém, o respectivo ente federativo reduzir esse valor por lei.

Na hipótese de o valor do crédito fiscal estar no citado patamar, não será possível se utilizar da via judicial (art. 53), o que demonstra, uma vez mais, a preocupação em se definir a cobrança judicial como residual.

O procedimento será realizado junto ao tabelionato de protesto e sua tramitação ocorrerá por meio de plataforma eletrônica extrajudicial única e nacional (parágrafo 6º do art. 18), a ser criada, sendo resguardado ao devedor o direito à impugnação administrativa, assim como o oferecimento de embargos à execução ao Poder Judiciário.

Constata-se, ainda, que haverá expressivo alargamento nas situações em que a cobrança do crédito público será estritamente extrajudicial, por isso a urgente necessidade de que as Fazendas Públicas procurem formas de se adequarem a essa nova realidade, caso ainda não estejam.

Um ponto que havia causado muitas críticas ao texto inicial da proposta se referia ao original art. 6º, parágrafo 3º, que tratava como causa de indeferimento da inicial da execução fiscal a ausência de utilização de "métodos de autocomposição e consensualidade". O texto era genérico e ambíguo^{22 23} e, de forma oportuna, foi alterado para prever apenas um *estímulo* à utilização desses métodos antes da propositura da execução fiscal (atual art. 5º, parágrafo 3º).

A busca por uma solução consensual dos litígios envolve uma mudança cultural na relação entre o fisco e o contribuinte e não deve se reduzir a instrumentos previstos por pura formalidade ou, ainda, de observância obrigatória, sob pena de produzir o efeito contrário ao distanciar as partes do diálogo.

²¹ SENADO FEDERAL. Projeto de Lei nº 2488/2022. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154742>.

²² FGV. Pesquisadores encaminham sugestões para comissão que analisa projetos de lei relacionados à reforma do processo tributário. Disponível em <https://direitosp.fgv.br/noticias/pesquisadores-encaminham-sugestoes-para-comissao-que-analisa-projetos-lei-relacionados-reforma>.

²³ MATOS, Thiago Oliveira de; FRATINI, Danielle Eugenne Migoto Ferrari. A nova causa de indeferimento da inicial de execução fiscal no PL2488 <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/a-nova-causa-de-indeferimento-da-inicial-de-execucao-fiscal-no-pl-2488-21012024>.

Na mesma linha da decisão do STF sobre o Tema nº 1184 de repercussão geral e da Resolução nº 547/2024 do CNJ, o PL nº 2488/2022, no art. 36, exige a prévia realização de protesto como requisito necessário para o ajuizamento da execução fiscal, podendo ser dispensado, entretanto, em situações de inadequação da medida, desde que devidamente comprovado.

Em adição a essa exigência, tem-se a previsão de necessidade, antes do ajuizamento de eventual execução fiscal, de notificação do devedor acerca da inscrição do crédito em dívida ativa para que, no prazo de 10 dias, pague ou negocie o crédito ou, em 20 dias, ofereça garantia antecipada ou apresente pedido de revisão de dívida inscrita (art. 11).

Embora a medida seja elogiável, no sentido de buscar a resolução consensual do litígio ou mesmo de fornecer ao devedor a opção de apresentar pedido administrativo de revisão, favorecendo o diálogo entre as partes, é inegável que pode tornar o procedimento mais burocrático²⁴ e até mesmo dificultar ou impedir a efetivação de constrições. Isso porque, ao contrário da exigência de protesto prévio, não houve a previsão de se abreviar essa etapa em casos devidamente fundamentados. Explica-se.

Pode acontecer de a Fazenda Pública necessitar ajuizar rapidamente uma execução fiscal com a finalidade de evitar o levantamento de algum crédito em nome do devedor, como no caso de iminência de liberação de precatórios ou de valores depositados em seu favor nos processos de que seja parte.

E, no caso de o devedor ser notificado pela via postal e não ser encontrado no endereço fornecido, deverá haver nova notificação por edital, o que demandará muito tempo até que se seja possível o ajuizamento da execução fiscal.

Outra situação que pode demandar atuação célere da Fazenda Pública ocorre em casos de combate à fraude fiscal estruturada, em que, não raro, deve-se agir rapidamente para garantir efetividade às medidas requeridas.

Em outras palavras, o PL deveria prever que, em situações excepcionais como as expostas, desde que devidamente fundamentadas, poder-se-ia dispensar o aguardo dos prazos ali referidos. Nessas hipóteses, a Fazenda emitiria a notificação e poderia, desde logo, ajuizar a execução fiscal.

Tal preceito consta, inclusive, no art. 6º da Portaria PGFN nº 33/2018, que também exige a notificação do devedor após a inscrição em dívida ativa, mas, em seu parágrafo 5º, incluído pela Portaria PGFN nº 51/2024, admite o ajuizamento imediato da execução fiscal, respeitados os critérios de “racionalidade, economicidade e eficiência”²⁵.

²⁴ MATOS, Thiago Oliveira de; FRATINI, Danielle Eugenne Migoto Ferrari. Meios alternativos à jurisdição executiva no PL 2488. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/meios-alternativos-a-jurisdicao-executiva-no-pl-2488-04022024>.

²⁵ Art. 6º. Inscrito o débito em dívida ativa da União, o devedor será notificado para:

(...)

§ 5º O curso dos prazos previstos no caput deste artigo não implica a suspensão da exigibilidade do crédito inscrito

Ainda na conjuntura ora apresentada, é oportuno esclarecer que, para que a eficiência seja uma realidade na cobrança do crédito público, é de suma importância que o Poder Judiciário também cumpra o seu papel nesse novo modelo e se reinvente por meio de novas técnicas e instrumentos, para que os casos sob sua alçada sejam analisados de forma célere.

E, sobre isso, a gestão processual, com enfoque no fluxo dos processos, quantidade, celeridade, previsibilidade, dentre outros critérios, são a tônica que se busca a partir da utilização de dados, que pode ajudar muito nessa tarefa.

Tal gestão decorre de trabalho interdisciplinar, uma conexão entre a ciência jurídica e administração, com fins de majorar a qualidade do serviço público desenvolvido (advocacia pública/Poder Judiciário), com mais qualidade, celeridade e menor custo. Isto nos desperta a possibilidade de utilização da jurimetria, que, segundo Marcelo Guedes Nunes²⁶, é a “disciplina do conhecimento que utiliza a metodologia estatística para investigar o funcionamento de uma ordem jurídica”.

Tecnologias jurídicas, inteligência artificial, jurimetria e ‘big data’ são inovações capazes de otimizar rotinas de tribunais, escritórios de advocacia e departamentos jurídicos. A análise e parametrização de uma grande quantidade de dados (*big data*) pode ofertar horizontes promissores, em especial quando utilizados como lastro de gestão de recursos (materiais e humanos), tomada de decisões, bem como oferta a possibilidade de predição de resultados. Afinal, como posto acima, a análise de dados auxiliou o STF no julgamento do RE nº 1.355.208, Rel. Min. Carmen Lúcia, tema nº 1.184 de repercussão geral, e o CNJ ao editar a Resolução nº 547/2024, bem como o Poder Legislativo nos projetos que integram a Reforma do Processo Tributário. Além disso, tem pautado a atuação da PGFN no âmbito da cobrança do crédito fiscal federal, assim como no contencioso tributário.

Finalmente, em sintonia com a política de desjudicialização de conflitos, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional entende que deve ser dada prioridade às execuções fiscais que apresentem maior potencial de arrecadação, conferindo-lhes celeridade na tramitação e análise dos pedidos da exequente.

Essa temática é, aliás, no âmbito federal, objeto da Portaria Conjunta nº 7/2023 do CNJ, que, em seu art. 13, defere tratamento prioritário às execuções fiscais integralmente garantidas, com pedido de penhora de bens ou valores especificados ou em que se aponte fraude fiscal.

Não obstante se trate de medida louvável a fim de conferir maior eficiência ao sistema judicial, não prescinde de campanhas de conscientização e orientação aos magistrados, já que, na prática, não se tem visto a aplicação difundida do citado ato normativo.

em dívida ativa, nem impede o eventual ajuizamento imediato de execuções fiscais pelas unidades descentralizadas, observados critérios de racionalidade, economicidade e eficiência. (Incluído(a) pelo(a) Portaria PGFN nº 51, de 12 de janeiro de 2024) (Vide Portaria PGFN nº 51, de 12 de janeiro de 2024)

26 NUNES, Marcelo Guedes. Jurimetria: estatística, tecnologia e direito. 3ª ed. rev. atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters, 2024. p. 103.

3. Considerações finais

De um cenário de hiperjudicialização de conflitos, sobretudo no campo do Direito Tributário, em que as partes – fisco e contribuinte – tradicionalmente se comportavam de maneira extremamente tensionada, alcançou-se o colapso do sistema judicial, sobretudo no que toca à cobrança do crédito fiscal pelas Fazendas Públicas, que atingiu altas taxas de congestionamento e baixíssima efetividade na recuperação dos créditos.

Neste ambiente, mostrou-se indispensável a adoção de métodos resolutivos de conflitos e a construção de uma nova cultura de colaboração entre as partes, baseada na confiança e no diálogo, de que são exemplos o negócio jurídico processual e a transação fiscal. Paralelamente, a utilização de medidas extrajudiciais na cobrança do crédito fiscal tem tornado o sistema mais eficiente, como é o caso do protesto.

Deixa-se, assim, sob tutela do Poder Judiciário apenas os casos que se mostrem necessários e que se justifiquem com base no princípio da eficiência. Essa foi a intenção do STF ao julgar o RE nº 1.355.208 (tema nº 1.184 de repercussão geral), Rel. Min. Carmen Lúcia e do CNJ ao editar a Resolução nº 547/2024.

De igual maneira, é também a finalidade a que pretende se chegar o Poder Legislativo ao analisar os projetos de Reforma do Processo Tributário, em que se insere o PL nº 2488/2022, objeto do presente texto.

Ultrapassar o atual contexto de litigiosidade é um desafio que se impõe a todos os atores envolvidos no processo, desde a Fazenda Pública, passando pelo Poder Judiciário até o contribuinte e o caminho é ainda longo e tortuoso, mas são inegáveis os recentes avanços já conquistados.

4. Referências bibliográficas

AGOSTINI, Manuela Rösing; COSTA, Carlos Alberto; FORTES, Vinícius Borges Fortes. Administração legal: o planejamento estratégico como ferramenta para a gestão dos escritórios de advocacia. Disponível em: [http://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos09/361_Administracao_legal_-_seget_2009.pdf].

ARAUJO, Juliana Furtado Costa. O princípio da praticabilidade no contexto da transação tributária federal prevista na lei nº 13.988/2020. In: Fernando Caldas Bivar Neto; Lázaro Reis Pinheiro Silva ; Marília Carvalho Neves Ferros; Samuel Rodrigues de Miranda Neto (Org) Ensaios em direito público: os 10 anos da ministra Regina Helena Costa no Superior Tribunal de Justiça. Londrina: Ed Thoth, 2023.

ATHENIENSE, Alexandre. A inteligência artificial e o direito. Disponível em: [<https://alexandre-atheniense.jusbrasil.com.br/artigos/467690643/a-inteligencia-artificial-e-o-direito>].

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE JURIMETRIA. O que é Jurimetria. Disponível em: [<https://abj.org.br/o-que-e-jurimetria>].

CASTRO, Ricardo Medeiros de. Direito, econometria e estatística. Tese (Doutorado) – Curso de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2017.

CHASE, Oscar. Direito, cultura e ritual: sistemas de resolução de conflitos no contexto da cultura comparada. São Paulo: Marcial Pons, 2014.

CONRADO, Paulo Cesar; Araujo, Juliana Furtado Costa; Camano, Fernanda Donnabella (coordenadores). Transação no contencioso tributário federal: temas de possível eleição / Paulo Cesar Conrado, Juliana Furtado Costa Araujo, Fernanda Donnabella Camano (coordenadores) - São Paulo : Editora Max Limonad, 2021.

DIAS FILHO, J. J. B.. Princípio e cláusula geral da boa-fé objetiva e suas aplicações no sistema Processual Civil Brasileiro. 1ª. ed. Olinda - PE: Editora Livro Rápido - Elógica, 2012. 198p

GUEDES NUNES, Marcelo. Jurimetria: como a estatística pode reinventar o direito. São Paulo: Ed. RT, 2016.

HALL, Stuart. A identidade cultural na pós-modernidade, 11ª, edição, Tradução de Tomaz Tadeu da Silva e Guacira Lopes Louro, DP&A, Rio de Janeiro, 2006

LOBATO, Valter de Souza; FONSECA, Pedro Henrique Esteves. O contencioso tributário brasileiro do diagnóstico à reforma do sistema processual: relações institucionais tributárias e compliance.

LOEVINGER, Lee. Jurimetrics: the next step forward (tradução livre do inglês: Jurimetria: o próximo passo adiante).Minnesota Law Review, v. 33, n. 5, p. 455-493, 1948.

MENEZES, Daniel Francisco Nagao; PINTO, Felipe Chiarello de Souza. Jurimetria: construindo a teoria. Disponível em: [<http://publicadireito.com.br/artigos/?cod=90797bef9ef6175e>].

NUNES, Dierle José Coelho; MARQUES. Inteligência artificial e direito processual: vieses algorítmicos e os riscos de atribuição de função decisória às máquinas. Revista de Processo, v. 285, nov./2018.

NUNES, Letícia Gonçalves. A Tecnologia como entidade transformadora da gestão jurídica: do papel à inteligência artificial. Revista de Direito e as Novas Tecnologias | vol. 2/2019 | Jan - Mar / 2019 DTR\2019\26034

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RAVAGNANI, Giovani dos Santos. Automação da Advocacia, gestão de contencioso de massa e atuação estratégica do grande litigante. Revista de Processo, São Paulo: Ed. RT, v. 265, p. 219-256, mar. 2017.

SILVA, Érica Barbosa. A efetividade da prestação jurisdicional civil a partir da conciliação. Tese (Doutorado) – Curso de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

SILVEIRA, Artur Barbosa da. Sistema de precedentes e jurimetria: aprimoramento da eficiência jurisdicional e principais desafios. Revista de Processo. vol. 314. Ano 46. p. 285-299. São Paulo: Ed. RT, abril 2021.

SIMÃO, Lucas Pinto. Os meios alternativos de resolução de conflitos e o dever/poder de o juiz incentivar a conciliação e a mediação. Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1710].

TAVARES, André Ramos. Reforma do Judiciário no Brasil pós-88: (des)estruturando a justiça: comentários completos à Emenda Constitucional n. 45/04 (LGL\2004\2637). São Paulo: Ed. Saraiva, 2005.

TRIOLA, Mário. Introdução à estatística. 12. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2017.

WATANABE, Kazuo. Acesso à Justiça e meios consensuais de solução de conflitos. In: ALMEIDA, Rafael Alves de; ALMEIDA, Tania; CRESPO, Mariana Hernandez. Tribunal multiportas: Investimento no capital social para maximizar o sistema de solução de conflitos no Brasil. Rio de Janeiro: FGV, 2012.

ZABALA, Filipe Jaeger; SILVEIRA, Fabiano Feijó. Jurimetria: estatística aplicada ao direito. Revista Direito e Liberdade (Revista Jurídica da Escola da Magistratura do Rio Grande do Norte), v. 16, n. 1, 2014, p. 87-103. Disponível em: [www.numberscare.com/wp-content/uploads/2017/07/estatistica-aplicada-direito.pdf].

CNJ. Relatório Justiça em Números 2023. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/08/justica-em-numeros-2023.pdf>.

PGFN. Nota Pública: Procuradoria esclarece sobre a decisão do STF a respeito do Tema nº 1.184 e o impacto da resolução CNJ nº 547/2024. Disponível em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2024/nota-publica>.

Anuário PGFN 2024, pág. 38. Disponível em https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/anuario-da-pgfn-2024-imp-15_04-lu-final.pdf.

FGV. Pesquisadores encaminham sugestões para comissão que analisa projetos de lei relacionados à reforma do processo tributário. Disponível em <https://direitosp.fgv.br/noticias/pesquisadores-encaminham-sugestoes-para-comissao-que-analisa-projetos-lei-relacionados-reforma>.

MATOS, Thiago Oliveira de; FRATINI, Danielle Eugenne Migoto Ferrari. A nova causa de indeferimento da inicial de execução fiscal no PL2488 <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/a-nova-causa-de-indeferimento-da-inicial-de-execucao-fiscal-no-pl-2488-21012024>.

MATOS, Thiago Oliveira de; FRATINI, Danielle Eugenne Migoto Ferrari. Meios alternativos à jurisdição executiva no PL 2488. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/meios-alternativos-a-jurisdicao-executiva-no-pl-2488-04022024>.

CAMARA, Aristóteles de Queiroz; GROGNET, João Henrique Chauffaille. A Nova Execução Fiscal. 20 de junho de 2024. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/coluna/a-nova-execucao-fiscal.ghtml>.

6

ESTADO FISCAL E A PROMOÇÃO DA PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL EM PROGRAMAS DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

1. A inserção da sustentabilidade ambiental no sistema tributário constitucional.....	90
2. ESG – Histórico, onde surgiu, porque estamos falando.....	93
3. O modelo cooperativo e novas formas de incentivo à conformidade tributária.....	95
4. O princípio tributário da defesa do meio ambiente nos atuais programas de conformidade	97
5. Considerações finais	99
6. Referências Bibliográficas	101



ESTADO FISCAL E A PROMOÇÃO DA PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL EM PROGRAMAS DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

Antonia Camily Gomes Cruz¹

RESUMO

Para além do comando repressivo, o direito tributário deve ser aplicado de modo a transformar o contexto do relacionamento do contribuinte com o Fisco e promover valores constitucionais como a proteção ambiental. Os programas de conformidade têm um papel relevante nesse contexto de encorajamento de condutas. A conduta conforme do contribuinte deve compreender também a promoção da sustentabilidade ambiental. Ao examinar a inserção da defesa do meio ambiente no sistema tributário, o artigo discute como a conformidade tributária pode avançar na concretização da proteção ambiental.

Palavras-chave: Sustentabilidade ambiental. Sistema tributário. Modelo cooperativo. Conformidade.

¹ Mestre em Direito e Gestão de Conflitos pela Universidade de Fortaleza. Procuradora do Estado do Ceará. Procuradora-Geral do Estado do Ceará no período 2021-2022. Procuradora-Geral Executiva de Consultoria e Contencioso Tributário do Estado do Ceará no período de 2019-2021 e 2023. Conselheira do Conselho de Defesa do Contribuinte do Estado do Ceará. Email: camilycruz83@gmail.com

1. A inserção da sustentabilidade ambiental no sistema tributário constitucional

O artigo 225 da Constituição Federal² já dispunha que todos tem direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, impondo ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. É princípio fundamental previsto na Constituição, visa à preservação da dignidade da pessoa humana, e de valores sociais do trabalho e livre iniciativa.

De outro lado, o artigo 170 ao disciplinar os princípios gerais que devem nortear a atividade econômica na jurisdição brasileira, trata a defesa do meio ambiente e a valorização do trabalho humano e digno como intrínsecos ao processo produtivo.

Já o artigo 174 autoriza o Estado a intervir na economia para fins de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. A partir deste ponto, os tributos ganham importância essencial ao desenvolvimento econômico do Estado, pois são o meio legítimo que o Estado possui para incentivar políticas públicas ou desencorajar condutas empresariais nocivas quando do exercício de suas atividades econômicas que ditam o mercado e, consequentemente, influenciam a sociedade.

A Constituição de 88 exige do Estado a implementação de várias políticas públicas e se vê na tributação um meio de concretizar esses valores, não necessariamente pela arrecadação.

A doutrina jurídica, por muito tempo focada na análise estrutural das normas, avançou para uma análise funcional do direito, conforme Norberto Bobbio³ essa abordagem busca entender “para que o direito é feito”, ao invés de “do que o direito é feito”.

A abertura de uma interpretação de um fim finalístico da norma abre uma série de precauções com o fim de evitar que ideologias sobressaiam ao Estado democrático de direito.

Normas fiscais visam, principalmente, a arrecadação, distribuindo a carga tributária, enquanto normas extrafiscais perseguem outros fins constitucionais que não são arrecadatórios. Denise Lucena Cavalcante⁴ destaca que “a tributação é uma atividade-meio e tem como objetivo principal a arrecadação de recursos para atender às necessidades sociais. Essas atividade-meio podem e devem focar numa arrecadação sustentável e que possibilite também a obtenção de recursos para a proteção ambiental.”

2 BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 2014. Disponível em: https://planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 23. jun. 2024.

3 BOBBIO, Norberto. Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito. Tradução de Daniela Beccacia Versiani. Revisão técnica de Orlando Seixas Bechara e Renata Nagamine. São Paulo: Manole, 2007.

4 CAVALCANTE, Denise Lucena. O papel da tributação ambiental em prol do ODS 13: ações contra as mudanças climáticas. In: Ana Cristina Moraes Warpechowski; Heloisa Helena Antonácio Monteiro Godinho e Sabrina Nunes Locken. (Org.). Políticas Públicas e os ODS da Agenda 2030. 1 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, v. 1, p. 402-411.

Esse entendimento é também corroborado por Fernando Facury Scaff⁵, que ao escrever sobre a extrafiscalidade ambiental, afirma que o conceito de extrafiscalidade no Brasil não é aplicado apenas para majorar a tributação, mas também para reduzi-la. Conforme o autor, aplica-se a extrafiscalidade tributária e financeira com base nos fundamentos da Constituição brasileira, como cidadania, dignidade da pessoa humana, nos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, dentre vários outros. “O direito tributário não é uma província isolada no Direito; ele está inserido no Direito e cumpre várias funções além da arrecadatória, relacionadas à própria existência do país, nos termos da Constituição”.

Assim, os tributos, em função de sua própria natureza, devem exercer uma finalidade eminentemente voltada ao bem comum, podendo ser otimizada sua utilização como instrumento de implementação das políticas de proteção ao meio ambiente e ao desenvolvimento sustentável.

No entanto, este artigo não pretende defender um modelo específico (liberal ou intervencionista), mas sim, refletir como o ordenamento jurídico trata esse tema. De acordo com o artigo 170 da Constituição Federal, a livre iniciativa pode ser restringida, mas não suprimida. A constituição traz princípios antagônicos e amplos, protegendo a liberdade individual desde que não afete outras liberdades sociais.

De outro lado, o artigo 174 da Constituição Federal trata do Estado como agente normatizador, estabelecendo o que é proibido ou permitido, e como regulador – direciona condutas através de normas jurídicas, a exemplo das sanções premiais. Portanto, a Constituição Federal permite um intervencionismo limitado e não um dirigismo fiscal.

Da análise das disposições constitucionais, constata-se que o Estado pode intervir na atividade econômica e direcionar comportamentos, sendo dever do Estado e da iniciativa privada ter, dentre seus objetivos, a preservação de valores sociais e defesa do meio ambiente, para além da arrecadação de receita pública ou obtenção de lucro, respectivamente. A opção do constituinte foi uma intervenção programada, porque temos um Estado mais social do que liberal.

A recente Emenda Constitucional 132/2023⁶ trouxe alterações significativas ao Sistema Tributário Constitucional, estabelecendo expressamente, e agora de forma específica, os princípios que devem nortear a relação do Estado Fiscal com os seus contribuintes cidadãos: dentre eles, se destaca - o princípio da defesa do meio ambiente (art.145, parágrafo 3). Isto impõe que o Estado incentive a promoção de atividades econômicas ambientalmente sustentáveis quando pensar em políticas de arrecadação de receitas públicas.

⁵ SCAFF. Fernando Facury. Notas sobre a extrafiscalidade ambiental no Brasil. In. Tributação, meio ambiente e desenvolvimento / Adriana Dantas Nery ... [et. al.] ; coordenação Lise Tupiassu, João Paulo Mendes Neto. - 1. ed. - São Paulo : Forense ; Belém-PA : CESUPA, 2016.

⁶ BRASIL. Emenda Constitucional 132 de 20 de dezembro de 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 24. maio 2024.

Cavalcante⁷ ressalta “a importância da conexão das políticas fiscais com as políticas ambientais”, afirmando que “as fianças públicas devem ser direcionadas, também, para subsidiar as ações contra as mudanças climáticas.”

A sustentabilidade ambiental também foi reforçada em outras alterações constitucionais como os artigos: 43, parágrafo 4, art. 159 – A, parágrafo 2, art. 158, parágrafo 2, inciso III; art. 153, VIII e art. 155, parágrafo 6, II.

Portanto, não há dúvidas que a recente reforma tributária constitucional impulsiona a função extrafiscal de tributos e orienta a conduta do Estado a garantir arrecadação de receitas públicas, atrelada a questões de sustentabilidade ambiental de forma a mitigar as externalidades negativas ambientais e sociais.

Em que pese se notar que as recentes alterações no sistema tributário constitucional deram relevância à sustentabilidade ambiental e à busca da redução das desigualdades sociais e regionais por meio da previsão do que se denomina “*cashback* de tributo” para famílias de baixa renda, visando amenizar a regressividade na tributação, é fato que, a Constituição Federal, desde dos seus objetivos no art. 1 até os art’s. 170 e 178, sempre permitiu que o Estado considerasse o papel social e ambiental da atividade econômica e produtiva exercida pelas empresas ao exigir o pagamento de tributos.

No mercado privado, essa dinâmica de se exigir de empresas o cumprimento de sua função social e ambiental, para além do objetivo tradicional de foco no lucro, vem ganhando força e moldando, ainda que lentamente, o modo de exercer a atividade econômica pelas empresas. Nessa esteira, surge a nomenclatura *ESG*.

Nesse contexto, a adoção de práticas de *ESG* (*Environmental, Social, and Governance*)⁸ pelas empresas torna-se crucial. O conceito de *ESG* enfatiza a responsabilidade das empresas em operar de maneira sustentável, socialmente justa e com boa governança, alinhando as atividades empresariais ao bem-estar social e ecológico. A incorporação de princípios *ESG* não apenas atende às exigências legais, mas também impulsiona a confiança dos investidores e fortalece a competitividade das empresas no mercado global.

Neste sentido, a reforma tributária constitucional não apenas reafirma a função extrafiscal dos tributos, mas também tem como objetivo fortalecer o compromisso do Estado com a sustentabilidade ambiental e a redução das desigualdades sociais e regionais. Ao integrar políticas fiscais e ambientais, a Constituição da República visa promover um equilíbrio entre o

⁷ CAVALCANTE, Denise Lucena. O papel da tributação ambiental em prol do ODS 13: ações contra as mudanças climáticas. In: Ana Cristina Moraes Warpechowski; Heloisa Helena Antonácio Monteiro Godinho e Sabrina Nunes Locken. (Org.). Políticas Públicas e os ODS da Agenda 2030. 1 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, v. 1, p. 402-411.

⁸ COSTA, Edwaldo; FEREZIN, Nataly Bueno. *ESG* (Environmental, Social and Corporate Governance) e a comunicação: o tripé da sustentabilidade aplicado às organizações globalizadas. Revista Alterjor, São Paulo, Brasil, v. 24, n. 2, p. 79–95, 2021. DOI: 10.11606/issn.2176-1507.v24i2p79-95. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/alterjor/article/view/187464>. Acesso em: 23 jun. 2024.

desenvolvimento econômico e a preservação ambiental, buscando o alinhamento das práticas empresariais ao bem-estar social e ecológico. Dessa forma, o arcabouço jurídico brasileiro buscou evoluir, consolidando a importância de um desenvolvimento sustentável e inclusivo, cabendo agora à legislação infraconstitucional dar efetividade às novas diretrizes trazidas pela emenda à Constituição.

2. ESG – Histórico, onde surgiu, porque estamos falando

Milton Friedman⁹, famoso economista, e ganhador do prêmio Nobel de Economia em 1976, publicou um artigo de enorme repercussão que dizia que “a única responsabilidade social da empresa é maximizar os lucros (e dar retorno aos seus acionistas (*“shareholders”*)). Essa cultura influenciou o comportamento empresarial por décadas.

Em 2004, o então Secretário Geral da ONU, Kofi Annan, chamou 50 *CEOs* de instituições financeiras para um pacto global que tinha por fim inserir no mercado outros aspectos além de lucros. Dessa iniciativa surgiu a expressão *ESG* (*sigla em inglês “Environmental, Social, and Governance”*). O termo foi cunhado em 2004 em uma publicação pioneira do Banco Mundial em parceria com o Pacto Global da Organização das Nações Unidas (ONU) e instituições financeiras de 9 países, chamada *Who Cares Wins* (ganha quem se importa).

A Letra “E” do termo ESG refere-se à palavra inglesa *“environmental”*, que significa ambiental, em português. Este pilar está relacionado a todas as ações para proteção do meio ambiente. A Letra “S” do termo *ESG* corresponde a palavra social, que tem o mesmo significado tanto em português como em inglês. O pilar social compreende a relação da empresa com as empresas que fazem parte do seu universo, visando o bem estar coletivo. Já a letra G de *“Governance”*, refere-se à Governança corporativa e orienta que as empresas devem priorizar a transparência e responsabilidade fiscal.

Em 2015, a Agenda 2030 da ONU trouxe novamente o foco para o tema *ESG*, ao lançar os 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), desdobrado em 169 metas.

Esse movimento, incentivado pela Agenda Mundial de Desenvolvimento da ONU e firmado por 193 países, incluindo o Brasil, estabeleceu um compromisso global de desenvolvimento sustentável a ser cumprido até 2030.

Essas ideias passaram a ser disseminadas progressivamente na sociedade pela inserção em normas de *soft law* internacionais e internalizadas nacionalmente na busca por alinhar

⁹ FRIEDMAN, M. The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits. The New York Times Magazine, Nova Iorque, Estados Unidos, set. 1970. Disponível em: <https://www.nytimes.com/1970/09/13/archives/a-friedman-doctrine-the-social-responsibility-of-business-is-to.html>. Acesso em 24 mai. 2024.

crescimento econômico com o desenvolvimento social, sem esquecer a proteção ambiental.¹⁰ Nas palavras de Jamile Diz¹¹

O desenvolvimento sustentável foi inserido como elemento fundamental global, destacando-se, especialmente, sua formulação nos chamados Objetivos do Desenvolvimento Sustentável, cujo conteúdo encontra-se delineado pela Agenda 2030, considerada um instrumento de ação que deve ser implementada por todos os Estados e organizações.

Atualmente, é comum que empresas, independentemente de seu porte, ao buscarem investimentos, sejam questionadas sobre seu alinhamento com as metas da Agenda 2030 da ONU.

O objetivo do investidor permanece sendo a rentabilidade alcançada pelo lucro. No entanto, essa meta não pode ser alcançada a qualquer custo. O conceito de propósito e engajamento social está ganhando novos traços, influenciando cada vez mais os consumidores a escolherem marcas que apoiem causas e adotem práticas de menor impacto ambiental e social.

O Fórum Econômico Mundial retirou a expressão “quantidade de tributo pago” como métrica adequada para refletir as contribuições de empresas para as finanças públicas.

Em 2020, o Fórum Econômico Mundial, que reúne grandes atores da economia global, durante seu 50º aniversário, lançou o novo Manifesto de Davos, um conjunto de princípios éticos voltados às empresas, abordando a necessidade de se criar um novo modelo de capitalismo mais consciente, que considere além do retorno financeiro, também o meio ambiente e a evolução sustentável da sociedade.

Aos poucos, o Estado Fiscal vem incorporando essa nova visão de defesa do meio ambiente e da agenda 2030 da ONU às suas políticas fiscais e tributárias.

No Estado do Ceará, por exemplo, o Decreto 34.508/2022 - regulamenta a Lei nº 10.367, de 7 de dezembro de 1979, que dispõe acerca do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará (FDI), e dá outras providências, que tem por objetivo o desenvolvimento regional econômico por meio de concessão de benefícios fiscais, confere uma maior pontuação para empresas que adotem práticas ambientais e sociais na sua atividade econômica.

No entanto, o estímulo a condutas nem sempre se deve resumir a concessão de isenções tributárias. Desponta a necessidade de estimular condutas positivas dos contribuintes por meio um modelo cooperativo e dialogal em que o Estado Fiscal e contribuintes possam encontrar pontos de intercessão de interesses em que ambas as partes, por meio de concessões recíprocas,

10 SILVA, Adriana Fonteles. Crédito de carbono no contexto brasileiro: aspectos fiscais. 2024, 106f. Dissertação (mestrado) Universidade Federal do Ceará. Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza, 2024.

11 DIZ, Jamile Bergamaschine Mata. Os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável e sua incorporação pelo Brasil e pela União Europeia. In: Diz, Jamile Bergamaschine Mata; GAIO, Daniel. (Org.). Desenvolvimento sustentável na contemporaneidade. Belo Horizonte: Arraes, 2019.

adotem soluções que podem encerrar conflitos, aumentar arrecadação do Estado e promover valores sociais e ambientais.

3. O modelo cooperativo e novas formas de incentivo à conformidade tributária

Um Estado que exerce o seu poder de tributar fundamentado na transparência, e não puramente na sua soberania, simplifica a sua relação com o contribuinte com o fim de se permitir ser compreendido e colabora para conscientizar uma observação voluntária de obrigações fiscais pelo contribuinte.

Com base nos estudos de Allingham e Sandmo¹², o modelo econômico de 1970 partia da percepção de que o contribuinte orienta seu comportamento de forma racional, calculando o benefício e o custo de sonegar tributos. Entendia-se que punições elevadas e fiscalização intensa poderiam estimular o pagamento de obrigações fiscais. Essa visão econômica do comportamento do contribuinte como potencial sonegador - “paradigma do crime” - guiou a forma de as Administrações Fiscais regulamentarem sua atuação perante os cidadãos.

A partir do ano 2000, novos estudos revelaram que outros fatores influenciam a tomada de decisão do contribuinte.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE¹³ publicou, em novembro de 2010, relatório intitulado *“Understanding and Influencing Taxpayers’ Compliance Behaviour”* o qual concluiu que a tomada de decisão do contribuinte é influenciada por pelos menos cinco fatores.

O primeiro deles é a dissuasão, pelo qual se entende que o risco de ser punido e fiscalizado aumenta o nível de conformidade dos contribuintes. As normas pessoais e sociais são o segundo fator de influência, baseando-se na percepção de que os contribuintes podem agir de acordo com a que compreendem ser ético ou de acordo com o que a sociedade entende o que é correto. Em terceiro, o estudo lista a oportunidade, observando que regras, procedimentos simples e acessíveis contribuem para uma maior conformidade, assim como o contrário ocorre se existirem oportunidades acessíveis para sonegação. A sensação de Justiça, entendida como o nível de confiança no governo, nas autoridades e nos procedimentos adotados também influenciam na disposição dos contribuintes em adimplir com suas obrigações. De último, listam-se os fatores econômicos relacionados à economia do país, ao tipo de negócio ou ao montante do imposto devido.

¹² ALLINGHAM, M. G.; SANDMO, A. Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, v. 1, p. 323-338, 1972. Disponível em: <http://www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf>. Acesso em: 24 nov. 2019.

¹³ OCDE. *Understanding and Influencing Taxpayers’ Compliance Behaviour*. OECD Publishing, nov. 2010. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/administration/46274793.pdf>. Acesso em 17 fev. 2020.

Identificados tais fatores, compreendeu-se ser necessário tratar o contribuinte com respeito e confiança no sentido de fortalecer a disposição do contribuinte em cumprir suas obrigações (*tax morale*) e não apenas impor uma conformidade (*tax police*).

A essa nova percepção de tratamento do contribuinte dá-se o nome de “paradigma do serviço”.

Ao discorrer sobre administrações fiscais inteligentes, Bird¹⁴ afirma que, para influenciar o cumprimento voluntário de obrigações fiscais, devem as autoridades facilitar a acessibilidade do contribuinte a determinados serviços relacionados à adequada informação para fazer a observância da legislação pelo contribuinte o mais fácil possível.

Fortalece-se a ideia de um Estado Fiscal “prestador de serviços”, que necessita estabelecer uma relação de acessibilidade e cooperação com o contribuinte, de modo a tratá-lo como um verdadeiro “cliente”, não como um potencial criminoso.

O resultado da pesquisa de Jonh Braithwaite, criminólogo, contribuiu para a integração dos paradigmas “do crime e do serviço” voltada a uma atuação mais diversificada das Administrações Fiscais que diferencia contribuintes com base no perfil de comportamento perante o Fisco. Defende ele uma regulação do comportamento do cidadão mais cooperativa e responsiva, política essa aplicável aos mais diversos setores relacionados a políticas públicas.

Braithwaite utilizou-se da representação da figura de uma pirâmide para ilustrar que a base é composta por cidadãos que, em sua maioria, não agem de forma calculada no descumprimento da legislação, devendo sobre esses haver atuação mais colaborativa do Estado. Na medida em que se ascende ao topo, impõem-se medidas mais repressivas pela ineficácia anterior de medidas de persuasão.

Nesse contexto, a regulação responsiva, ao contrário do modelo baseado em medidas pré-estabelecidas e padronizadas, sugere um dinamismo na atuação do Estado. A depender da situação analisada e da conduta do cidadão, analisam-se as possibilidades de qual medida adotar: se de natureza mais colaborativa ou repressiva.

Ayres e Braithwaite¹⁵ explicam que a atuação responsiva consiste em estabelecer uma sinergia entre punição e persuasão.

14 BIRD, Richard. Smart tax administration. Economic Premise. The World Bank, n. 36, 2010. Disponível em: <<http://documents.worldbank.org/curated/en/281951468162555914/pdf/573980BRI0EP360Box353747B01PUBLIC1.pdf>>. Acesso em: 24 nov. 2019.

15 AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. Responsive Regulation. New York: Oxford University Press, 1992. Disponível em: <<http://johnbraithwaite.com/wp-content/uploads/2016/06/Responsive-Regulation-Transce.pdf>>. Acesso em: 17 fev. 2020.

A teoria funcional do Direito de Norberto Bobbio corrobora as pesquisas quanto à necessidade de tratamento mais dinâmico e não exclusivamente repressivo. Bobbio¹⁶ sustenta que as técnicas de encorajamento (facilitação) visam “não apenas a tutelar, mas também provocar o exercício de atos conformes”, apresentando função transformada e inovadora.

Ter como padrão a atuação preponderantemente repressiva instaura um ambiente de “jogo de gato e rato” entre Fisco e contribuinte que desafia o legislador, notadamente porque a atuação legislativa não consegue acompanhar de forma tão rápida as mudanças no ambiente de negócios, que perpassam inclusive por questões ambientais e tecnológicas.

Não se deve abandonar a ideia de regulação responsiva no Brasil, uma vez que investir apenas em condutas padronizadas repressivas é mais dispendioso para o Fisco, além de ser comprovadamente ineficiente, o que se verifica a partir da constatação de que diversos fatores influenciam a conduta do contribuinte.

4. O princípio tributário da defesa do meio ambiente nos atuais programas de conformidade

Despontam programas de conformidade fiscal em que se intenta estimular condutas de cidadania fiscal de empresas, adotando-se o regular cumprimento de obrigações fiscais e acessórias em troca de condutas mais amigáveis pelo Fisco, a concessão de prioridade nos pedidos de restituição de tributos e criação de um canal de diálogo exclusivo para contribuintes que possam estar enquadrados em nível de confiança aceitáveis que autoriza uma menor rigidez de tratamento.

Desde 2020, surgiram programas de conformidade nos estados de São Paulo, Alagoas, Ceará, todos no âmbito de obrigações tributárias não inscritas em dívida ativa.

Recentemente, o Governo Federal apresentou projeto de lei 15/2024 que trata 3 programas de *compliance* fiscal e aduaneira (CONFIA, SINTONIA e OEA). O projeto de lei inova na parte em que prevê, dentre os benefícios, a concessão de descontos em tributos para empresas que cumprem algumas condições de confiabilidade fiscal.

Todavia, em que pese todos mandamentos constitucionais em que se constata que o Estado Fiscal se atente a exigir condutas de proteção ambiental no contexto da sistemática da tributação, é curioso perceber que, em nenhum dispositivo do projeto de lei n. 15/2014 se verifica, dentre as obrigações da empresa para ingressar em programas de conformidade fiscal, a exigência de planos ou projetos sociais ou ambientais que possam envolver a atividade empresarial exercida.

¹⁶ BOBBIO, Norberto. Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito. Tradução de Daniela Beccacia Versiani. Revisão técnica de Orlando Seixas Bechara e Renata Nagamine. São Paulo: Manole, 2007.

De forma mais inovadora, a Procuradoria da Fazenda Nacional publicou no ano de 2023 uma instrução normativa que trouxe a sustentabilidade ambiental e o cumprimento dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) no contexto das transações tributárias no âmbito da dívida ativa. A iniciativa é inovadora porque busca promover o olhar do Estado ao perfil da empresa e o que ela faz para sociedade, e não apenas analisar o perfil de recuperabilidade da dívida tributária, numa fase processual, em que não se tem mais contribuintes e sim supostamente devedores tributários.

Afinal, em que medida uma transação tributária de valores milionários cumpre os objetivos constitucionais e, agora, os princípios de defesa do meio ambiente que a reforma tributária dispôs, se quando do planejamento e facilitação de pagamento de dívidas fiscais por empresas, se exime de, quando da análise do perfil do devedor, requerer informações e um planejamento quanto aos impactos da atividade econômica exercida em relação ao meio ambiente?

Não se tem mais contexto constitucional para fechar os olhos quanto à necessidade de reavaliação de transações tributárias que, para além da capacidade de pagamento de empresas, devem analisar os valores ambientais que podem ser preservados com esse modelo cooperativo.

A prática de operacionalizar exige um amadurecimento, assim como ocorreu com o próprio instituto da transação tributária, previsto desde 1966, no CTN e, no entanto, somente em 2020, também de forma inovadora, passou a ser um meio em potencial de pagamento de dívidas fiscais e iniciou um verdadeiro modelo dialogal entre contribuintes e a Procuradoria da Fazenda Nacional, e que foi e, ainda, está sendo replicado para os Estados e Municípios.

Está parado o projeto de lei 451/2021, que traz previsões de como operacionalizar a transação tributária para pessoas físicas e jurídicas cujas atividades se adequem à preservação ambiental.

Mas a questão é: o que deve ser considerado para identificar um bom contribuinte? O quanto paga de tributo? O quão consegue ser pontual nas suas obrigações? Logicamente, a avaliação do histórico fiscal é importante nessa régua de discriminação, atentando-se sempre em distinguir situações de inviabilidade financeira e empecilhos burocráticos que não permitem empresas estarem em conformidade daqueles casos que envolvem fraude ou habitual indiferença do dever fundamental de pagar tributos¹⁷.

É muito cedo para tirar conclusões, mas o certo é que há um movimento do Estado e do mercado de se exigir cada vez mais que as empresas cumpram o seu papel social, como o respeito ao meio ambiente, combate à corrupção, cumprimento de obrigações tributárias e, a necessária proteção de dados de terceiros.

¹⁷ CRUZ, Antonia Camilly Gomes. Contribuintes e ESG: estado fiscal e mercado financeiro promovendo valores sociais. JOTA, Brasil, 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/women-in-tax-brazil/contribuintes-e-esg-estado-fiscal-e-mercado-financeiro-promovendo-valores-sociais-17092021>. Acesso em 24 mai. 2024.

As Administrações fazendárias mais sofisticadas e organizadas podem, inclusive, ampliar seus elementos de avaliação de contribuintes utilizando-se da mesma métrica ESG nas suas pirâmides regulatórias. De outro lado, caberá ao Estado desburocratizar medidas para minimizar os custos de cumprimento da legislação e facilitar o interesse das empresas em serem contribuintes nota A- ESG.

5. Considerações finais

Antes da reforma promovida pela Emenda Constitucional 132 de 2023, a proteção ambiental possuía amparo constitucional nos artigos 225, 170 e 174, que não apenas reconhecem o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, mas também impõem ao Poder Público e à coletividade o dever de preservá-lo, integrando a defesa do meio ambiente aos princípios que regem a atividade econômica e a intervenção do Estado na economia.

Porém, agora, o critério inserido pela Emenda Constitucional 132 de 2023 no sistema constitucional tributário deixou expresso que esse é um valor a ser observado também no âmbito das relações fiscais.

Os programas de conformidade fiscal no Brasil, embora inovadores e promissores na tentativa de incentivar a cidadania fiscal e o cumprimento das obrigações tributárias, ainda apresentam lacunas significativas quanto à integração de políticas ambientais. A proposta do projeto de lei 15/2024, que introduz programas como CONFIA, SINTONIA e OEA, destaca-se pela inovação ao oferecer descontos tributários baseados na confiabilidade fiscal, mas negligencia a inclusão de planos ou projetos ambientais e sociais. Em contrapartida, a iniciativa da Procuradoria da Fazenda Nacional em 2023, ao incorporar a sustentabilidade ambiental e os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) na análise de transações tributárias, representa um avanço significativo, promovendo uma visão ampla do papel das empresas na sociedade.

Entretanto, a prática operacional desse paradigma ainda necessita de amadurecimento contínuo, similar ao processo observado com o instituto da transação tributária, que, embora previsto desde 1966, somente foi efetivamente implementado em 2020. Esse amadurecimento requer mecanismos que avaliem os contribuintes não apenas pela pontualidade e volume de tributos pagos, mas também pelo cumprimento de seu papel social e ambiental. O projeto de lei 451/2021, que propõe operacionalizar a transação tributária considerando a adequação das atividades empresariais à preservação ambiental, é um passo importante, mas ainda há muito a ser feito para que a conformidade fiscal inclua efetivamente a responsabilidade ambiental.

O movimento em direção à integração das políticas fiscais com a defesa do meio ambiente está em curso, ainda que em estágios iniciais. Para uma avaliação completa e justa dos contribuintes, é crucial que administrações fazendárias incorporem elementos da métrica ESG (*Environmental, Social, and Governance*) em suas avaliações. Simultaneamente, o Estado deve desburocratizar e

simplificar as medidas necessárias para o cumprimento da legislação, incentivando as empresas a se tornarem contribuintes exemplares no contexto ESG.

O marco normativo recente, com a Emenda Constitucional 132/2023, reforça a perspectiva de que a proteção ambiental deve ser um princípio norteador da relação entre o Estado fiscal e os contribuintes, integrando-se ao desenvolvimento econômico e social do país. A adoção de práticas ESG pelas empresas não apenas fortalece sua competitividade no mercado global, mas também atende às exigências legais e sociais por uma atuação mais consciente e responsável.

Em suma, a inserção do critério ambiental no Sistema Tributário Constitucional brasileiro não apenas reafirma a função extrafiscal dos tributos, mas também fortalece o compromisso do Estado com a proteção ambiental e a redução das desigualdades sociais e regionais. Esse avanço normativo é essencial para promover um desenvolvimento mais sustentável, justo e inclusivo, alinhado aos objetivos globais de sustentabilidade e às expectativas de uma sociedade cada vez mais consciente e exigente quanto à responsabilidade social e ambiental das empresas e do Estado.

6. Referências Bibliográficas

ALLINGHAM, M. G.; SANDMO, A. Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, v. 1, p. 323-338, 1972. Disponível em: <http://www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf>. Acesso em: 24 nov. 2019.

AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. *Responsive Regulation*. New York: Oxford University Press, 1992. Disponível em: <http://johnbraithwaite.com/wp-content/uploads/2016/06/Responsive-Regulation-Transce.pdf>. Acesso em: 17 fev. 2020.

BIRD, Richard. Smart tax administration. *Economic Premise*. The World Bank, n. 36, 2010. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/281951468162555914/pdf/573980BRI0EP360Box353747B01PUBLIC1.pdf>. Acesso em: 24 nov. 2019.

BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Tradução de Daniela Beccacia Versiani. Revisão técnica de Orlando Seixas Bechara e Renata Nagamine. São Paulo: Manole, 2007.

BRAITHWAITE, John. *Responsive Regulation and Developing Economies*. *World Development*, v. 34, n. 5, pp. 884-898, 2006. Disponível em: http://johnbraithwaite.com/wp-content/uploads/2016/03/Responsive_Regulation_2006.pdf. Acesso em: 17 fev. 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 2014. Disponível em: https://planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 23. jun. 2024.

_____. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei 15, de 2024. Institui programas de conformidade tributária e aduaneira no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e dispõe sobre o devedor contumaz e as condições para fruição de benefícios fiscais. Brasília, DF, 2024. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2384062&filename=PL%2015/2024. Acesso em: 24 mai. 2024.

_____. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei 451, de 2021. Altera a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, para dispor sobre transação facilitada para pessoas físicas e jurídicas cujas atividades, obras ou empreendimentos promovam direta ou indiretamente a preservação ou a recuperação ambiental. Brasília, DF, 2021. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1963662&filename=PL%20451/2021. Acesso em: 24 mai. 2024.

_____. Emenda Constitucional 132 de 20 de dezembro de 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 24. mai. 2024.

CAVALCANTE, Denise Lucena. O papel da tributação ambiental em prol do ODS 13: ações contra as mudanças climáticas. In: Ana Cristina Morais Warpechowski; Heloisa Helena Antonácio Monteiro

Godinho e Sabrina Nunes Locken. (Org.). Políticas Públicas e os ODS da Agenda 2030. 1 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, v. 1, p. 402-411.

COSTA, Edwaldo; FERREZIN, Nataly Bueno. ESG (Environmental, Social and Corporate Governance) e a comunicação: o tripé da sustentabilidade aplicado às organizações globalizadas. Revista Alterjor, São Paulo, Brasil, v. 24, n. 2, p. 79-95, 2021. DOI: 10.11606/issn.2176-1507.v24i2p79-95. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/alterjor/article/view/187464>. Acesso em: 23 jun. 2024.

CRUZ, Antonia Camilly Gomes. Contribuintes e ESG: estado fiscal e mercado financeiro promovendo valores sociais. JOTA, Brasil, 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/women-in-tax-brazil/contribuintes-e-esg-estado-fiscal-e-mercado-financeiro-promovendo-valores-sociais-17092021>. Acesso em 24 mai. 2024.

DIZ, Jamile Bergamaschine Mata. Os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável e sua incorporação pelo Brasil e pela União Europeia. In: Diz, Jamile Bergamaschine Mata;

GAIO, Daniel. (Org.). Desenvolvimento sustentável na contemporaneidade. Belo Horizonte: Arraes, 2019

FRIEDMAN, M. The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits. The New York Times Magazine, Nova Iorque, Estados Unidos da América, 1970. Disponível em: <https://www.nytimes.com/1970/09/13/archives/a-friedman-doctrine-the-social-responsibility-of-business-is-to.html>. Acesso em 24 mai. 2024.

OCDE. Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour. OECD Publishing, nov. 2010. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/administration/46274793.pdf>>. Acesso em 17 fev. 2020.

SCAFF. Fernando Facury. Notas sobre a extrafiscalidade ambiental no Brasil. In. Tributação, meio ambiente e desenvolvimento / Adriana Dantas Nery ... [et. al.] ; coordenação Lise Tupiassu, João Paulo Mendes Neto. - 1. ed. - São Paulo : Forense ; Belém-PA : CESUPA, 2016.

SILVA, Adriana Fonteles. Crédito de carbono no contexto brasileiro: aspectos fiscais. 2024, 106f. Dissertação (mestrado) Universidade Federal do Ceará. Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza 2024.

7

MARCO LEGAL DO SANEAMENTO BÁSICO E TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: ENSAIO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO PRÁTICA ESG E DE RECUPERAÇÃO EFICIENTE DO CRÉDITO PÚBLICO.

1. Introdução	105
2. Análise sistêmica da recuperação do passivo fiscal inscrito em dívida ativa da união.....	106
3. Mudanças no marco legal do saneamento e o caminho até a transação tributária.....	116
4. Os acordos	125
5. Conclusões.....	127
6. Referências Bibliográficas	129



MARCO LEGAL DO SANEAMENTO BÁSICO E TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: ENSAIO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO PRÁTICA ESG E DE RECUPERAÇÃO EFICIENTE DO CRÉDITO PÚBLICO.

Pablo Galas Pedrosa¹

Raul Ferraz Gominho Leal Jardim²

RESUMO

A partir da experiência da PGFN em transações tributárias com empresas do setor de saneamento básico, o artigo analisa como as alterações no marco legal do saneamento podem ter impulsionados a busca pela regularidade fiscal e como a transação tributária revela-se como instrumento eficiente capaz de conciliar a recuperação do crédito, a preservação da empresa e sua reabilitação econômico-financeira com potencial de contribuir para o alcance de objetivos de desenvolvimento sustentáveis.

Palavras-chave: Marco legal do saneamento básico. Transação tributária. Qualificação econômico-financeira. Regularidade fiscal. Recuperação do crédito fiscal. Objetivos de desenvolvimento sustentável.

¹ Procurador da Fazenda Nacional. Graduado em Direito pela Universidade Federal do Piauí. Especialista em Gestão Pública pela FGV. Mestre em Teoria Literária pela UnB.

² Procurador da Fazenda Nacional. Graduado em Direito pela Faculdade de Direito do Recife. Especialista em Direito Público pela UnB e em Administração Pública pela FGV

1. Introdução

Em entrevista ao Jornal Valor Econômico publicada em fevereiro de 2023³, a Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, Anelize Almeida, destacou o papel da transação tributária na arrecadação pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) dos débitos inscritos em Dívida Ativa da União no ano de 2022, lançando, naquela oportunidade, uma nova perspectiva sobre a modalidade de negociação:

“Para a procuradora-geral, a negociação poderia até incluir práticas ESG (ambientais, sociais e de governança) como critério de rating - ideia que ainda não foi levada ao Ministério da Fazenda. “Hoje na transação só olhamos para o crédito tributário inscrito em dívida ativa. Vamos abrir isso um pouco mais. [...]”

Hoje, acrescenta, a PGFN analisa a capacidade de pagamento com base em critérios fiscais, financeiros e tributários. “E se eu colocasse mais um ponto positivo?”, questiona a procuradora-geral sobre a possibilidade de incluir as práticas ESG. A ideia seria levar em conta uma política de ESG bem estruturada, uma política de diversidade compatível com a defendida pelos ministérios dos Direitos Humanos e da Igualdade Racial, por exemplo. “Acho possível crescer nesse caminho e olhar de forma mais transversal, não resolver só o problema do fluxo de caixa, de dinheiro entrando no Tesouro.”

No dia 1º de novembro de 2023, entrou em vigor as alterações na Portaria PGFN nº 6.757, de 2022, implementadas pela Portaria PGFN nº 1.241, de 10 de outubro de 2023, entre as quais, a inclusão da Seção VIII, do art. 18-A e do art. 18-B que tratam dos aspectos Ambientais, Sociais e de Governança nas Transações

Art. 18-A. Sempre que possível, na celebração das transações, serão observados e perseguidos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável, devendo-se buscar efeitos positivos a partir das concessões recíprocas que decorrerem do negócio.

Parágrafo único. São objetivos de desenvolvimento sustentável aqueles previstos na Resolução A/Res 70/1, de 25.09.2015, da Assembleia Geral das Nações Unidas, subscrita pela República Federativa do Brasil.

Art. 18-B. Os acordos de transação individual deverão apontar os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável nele envolvidos.

Estava instituída, portanto, a ideia projetada na entrevista meses antes, isto é, de que, além dos princípios tradicionais da transação tributária, o instrumento poderia abarcar aspectos Ambientais, Sociais e de Governança.

³ <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2023/02/03/uniao-arrecada-r-14-bi-com-transacao-tributaria.ghtml>

Antes mesmo das alterações na Portaria, a PGFN já havia concluído transações tributárias com 3 empresas de distribuição de água potável e esgotamento sanitário em três estados brasileiros para equacionar passivos tributários bilionários inscritos em dívida ativa da União. A Águas e Esgotos do Piauí SA (AGESPISA), a Companhia de Saneamento Ambiental do Maranhão (CAEMA) e a Companhia de Saneamento do Pará (COSANPA) formalizaram acordos de transação tributária para regularizar um passivo que, somado, alcançava o valor de R\$ 4.692.901.353,63 bilhões à época da conclusão dos acordos.

Essas empresas são responsáveis pela prestação de relevante serviço público de fornecimento de água potável e esgotamento sanitário em regiões de seus Estados, mas acumulavam dívidas fiscais bilionárias e de difícil recuperação, com centenas de execuções fiscais ajuizadas e com baixo índice de recuperação.

É inegável que a ausência de regularidade fiscal e o endividamento sem controle das empresas compromete sua capacidade de investimento, afeta planos de expansão e até da prestação de seus serviços.

Mas essas empresas estavam diante da necessidade de se ajustar às metas e condições de mercado estabelecidas pela aprovação da Lei nº 14.026/2020, que introduziu alterações e conceitos importantes para o marco regulatório do saneamento básico no Brasil.

O artigo se propõe a analisar a interseção da transação tributária, especialmente sua evolução normativa no âmbito da PGFN para inclusão de objetivos de desenvolvimento sustentável, com o marco legal do saneamento básico, atualizado pela Lei nº 14.026/2020. A partir da experiência da PGFN em acordos com empresas de distribuição de água potável e esgotamento sanitário, o artigo busca identificar as alterações promovidas no marco legal que possam ter impulsionado a busca pela regularidade fiscal através da transação e como, nesses casos, elas revelam o potencial de uma dimensão ESG que os acordos com a PGFN podem assumir.

Por fim, o artigo analisa possibilidades de operacionalização e articulação dos objetivos de desenvolvimento sustentável com a prática da transação tributária nos casos das empresas do setor de saneamento básico.

2. Análise sistêmica da recuperação do passivo fiscal inscrito em dívida ativa da união

Os acordos de transação, como mencionado, alcançam, juntos, um valor superior a R\$ 4,6 bilhões de passivo fiscal inscrito em dívida ativa da União em nome das empresas de saneamento básico objeto da análise. As devedoras são empresas de economia mista, cujo principal acionista são os Estados onde prestam serviço.

Esse passivo foi acumulado durante anos de recalcitrância ao recolhimento dos débitos fiscais. Considerando o passivo reunido das empresas, constata-se débitos expressivos inscritos

desde 1998. Chama atenção, ainda, a regularidade de inscrições anuais: com exceção de alguns anos (1999, 2001 e 2004), todos os demais, desde que se inaugurou a série histórica de débitos inscritos, registram novas inscrições. O dado é revelador de como a inadimplência fiscal era, de alguma forma, integrada ao próprio funcionamento das empresas.

O gráfico abaixo mostra a evolução desse endividamento, indicando o valor atualizado dos débitos pelo ano de inscrição.



Fonte: PGFN/Sistemas de gerenciamento da dívida ativa da União

Por outro lado, o endividamento progressivo das empresas com o envelhecimento de parte de seus débitos é indicativo das dificuldades de recuperação, especialmente pela via judicial. Nesse sentido, 89% do total inscrito em nome das três empresas já tiveram as cobranças judiciais protocoladas na justiça, somando centenas de processos de execução de reduzida efetividade. A maioria dos débitos das empresas (57%) encontra-se entre a faixa de 5 e 15 anos de cobrança. O tempo já superior à média identificada pelo CNJ para as execuções. fiscais.



Fonte: PGFN/Sistemas de gerenciamento da dívida ativa da União

Além de compartilhar das dificuldades comuns à cobrança de todos os devedores pela via judicial⁴, o caso das empresas de saneamento básico agrega fatores adicionais que tornam a judicialização da cobrança uma estratégia de pouco resultado.

Com efeito, mesmo quando as execuções fiscais dessas empresas eram submetidas às divisões especializadas na cobrança dos maiores devedores, as ações não obtinham a efetividade obtidas com outros devedores. Uma das principais dificuldades, refere-se à própria natureza das empresas e à essencialidade dos serviços que prestam. Mesmo quando as medidas judiciais de execução eram deferidas, sua manutenção não resistia à primeira alegação de prejuízo à continuidade dos serviços públicos sob sua responsabilidade, conforme se constata em precedentes do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, cuja abrangência jurisdicional inclui os Estados das empresas de saneamento em análise.

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA VIA BACENJUD. NATUREZA JURÍDICA DO DEVEDOR. SOCIEDADE QUE PRESTA SERVIÇO PÚBLICO BÁSICO - TRATAMENTO DE ÁGUA E ESGOTOS. EXCEPCIONALIDADE DA MEDIDA. NECESSIDADE DE APRECIÇÃO DE PROPOSTA DE ACORDO ANTES DA CONSTRIÇÃO.

1. A observância da ordem de penhora ou arresto de bens disposta no art. 11 da Lei 6.830/1980 deve estar em harmonia com o princípio do meio menos gravoso para o devedor, bem como adequar-se à realidade fática de cada situação.
2. A despeito da nova orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça quanto ao deferimento do pedido de penhora on line, após a entrada em vigor da Lei 11.382/2006, o bloqueio de valores em conta de sociedade voltada à prestação de serviço público - tratamento de água e esgoto sanitário -, causará lesão grave à população.
3. Agravo de instrumento a que se dá parcial provimento.⁵

No entendimento do Tribunal, a essencialidade dos serviços prestados, ainda que sem a efetiva demonstração de prejuízo da sua prestação nos autos, era suficiente para aplicar o princípio da menor onerosidade da execução e neutralizar as medidas constritivas de recuperação do crédito fiscal. A mera potencialidade de grave lesão à população pelo prejuízo alegado na prestação dos serviços de esgotamento sanitário e fornecimento de água potável constitui um limite à efetividade das medidas de cobrança.

⁴ Segundo o CNJ (2023, p 150), "os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 34% do total de casos pendentes e 64% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 88%. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2022, apenas 12 foram baixados. Desconsiderando esses processos, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário cairia em 6 pontos percentuais, passando de 72,9% para 66,9% em 2022."

⁵ TRF da 1ª Região: AG 0031307-79.2015.4.01.0000, Oitava Turma, Rel. Des. Fed. Maria do Carmo, unânime, e-DJF1 21/07/2017.

Sem negar a essencialidade dos serviços prestados, é preciso reconhecer, por outro lado, que a blindagem jurisprudencial reforça o processo de endividamento contínuo das empresas de saneamento. A neutralização das execuções fiscais naturaliza o endividamento e contribui para a piora dos indicadores econômicos das empresas e pode refletir na sua capacidade operacional.

Outro aspecto importante é que boa parte do patrimônio das empresas devedoras, como veículos, imóveis e máquinas, está afetada pela prestação do serviço, constituindo mais um limite de matriz jurisprudencial à recuperação do crédito.⁶

Como se percebe, uma análise rotular e episódica sobre a prejudicialidade da atividade-fim da empresa em face da constrição judicial limitava ou desautorizava a própria medida judicial de garantia das dívidas. Mas o endividamento, como fator evidente de limitação de investimentos e de resultado fiscal deficitário, não é compreendido como elemento que contribui para a prestação precária e insuficiente dos serviços pelas devedoras.

Assim, a cobrança das dívidas das empresas de esgotamento sanitário e distribuição de água potável encontram na jurisprudência dos tribunais resistências próprias, que decorrem diretamente da natureza dos serviços prestados, além daquelas inerentes à cobrança judicial dos débitos fiscais.

A responsabilização judicial dos Estados como devedores solidários, maiores acionistas das empresas, como estratégia de qualificar a garantia dos débitos e potencializar a recuperação do crédito também encontrava barreiras no sistema jurídico. Ao compartilhar as restrições dos débitos das empresas de saneamento com os Estados, admitidos como corresponsáveis pelos débitos inscritos em dívida ativa da União, percebia-se um incremento de judicialização, qualificada pelas prerrogativas processuais legais dos entes federados.

A participação do ente federativo ainda erigia mais um obstáculo à recuperação dos débitos das empresas de saneamento básico. Todos os Governadores dos Estados onde as empresas atuam ajuizaram Ações de Descumprimento de Preceito Fundamenta (ADPF) perante o Supremo Tribunal Federal (STF) em razão das constrições judiciais por dívidas, sob o fundamento de violação aos arts. 2º, 84, II, 100 e 167, VI e X, da CF.

Em síntese, as empresas de saneamento defendiam sua equiparação às Fazendas Públicas para se sujeitarem ao regime de precatório previsto no art. 100 da CF. Defendem que os bloqueios judiciais acabam por constituir interferência indevida do judiciário na execução de políticas

6 TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL CONTRA CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO. BEM ESSENCIAL À EXECUÇÃO DO SERVIÇO. IMPENHORABILIDADE.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça se orientou no sentido de que são penhoráveis os bens das concessionárias, desde que a constrição judicial não comprometa a execução do serviço público.

Espécie em que o bem penhorado e levado à hasta pública (imóvel sede da empresa pública, onde funciona toda a área administrativa) é essencial à prestação do serviço público.

Agravo regimental desprovido (TRF da 1ª Região: AgRg no AREsp n. 439.718/AL, relator Ministro Ari Pargendler, Primeira Turma, julgado em 11/3/2014, DJe de 19/3/2014). No mesmo sentido: TRF da 1ª Região: AgInt no REsp n. 1.448.987/SC, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 25/3/2019, DJe de 1/4/2019.

públicas sob responsabilidade de outro poder. Não é só a violação do regime de precatório que se alega, mas a violação aos princípios da legalidade orçamentária, da separação dos poderes, da eficiência e da continuidade dos serviços públicos. Todas as ações foram deferidas.

O entendimento do STF consolidou-se no sentido de que a equiparação de empresa estatal à Fazenda Pública, para fins de atrair o regime dos precatórios, depende do preenchimento cumulativo de três requisitos: “ (i) prestar, exclusivamente, serviços públicos de caráter essencial, (ii) em regime não concorrencial e (iii) não ter a finalidade primária de distribuir lucros”⁷

É inegável que a submissão ao regime de precatórios concedida às empresas de economia mista cria mais um obstáculo à recuperação do passivo fiscal dessas empresas. A construção jurisprudencial é, na verdade, uma reação às medidas deferidas no âmbito da Justiça de primeira e segunda instância. É o que se afere, inclusive, pela quantidade de reclamações ajuizadas perante o STF pelas empresas após a obtenção da liminar nas ADPFs.⁸ O entendimento, na prática, neutraliza as medidas coercitivas e inviabiliza a cobrança, não apenas para um ou outro processo, mas, como decorrência do julgamento concentrado da ADPF, para todos os processos de execução fiscal em curso.

Nos acórdãos relativos às empresas em análise, a Corte estampa a presença dos requisitos necessários à equiparação para todas as empresas. Como no caso CAEMA, na ADPF 513, da relatoria da Min. ROSA WEBER:

EMENTA ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. LIMINAR DEFERIDA EM PARTE. REFERENDO. COMPANHIA DE SANEAMENTO AMBIENTAL DO MARANHÃO - CAEMA. ENTIDADE ESTATAL PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO EM CARÁTER DE EXCLUSIVIDADE. SANEAMENTO BÁSICO. ART. 23, IX, DA CF. ATIVIDADE ESTATAL TÍPICA. EXECUÇÃO. REGIME DE PRECATÓRIOS. ARTS. 100 E 173 DA CF. CONVERSÃO DO REFERENDO À LIMINAR EM JULGAMENTO DE MÉRITO. PRECEDENTES. PROCEDÊNCIA. 1. É firme a jurisprudência desta Suprema Corte no sentido de que somente as empresas públicas que exploram atividade econômica em sentido estrito estão sujeitas ao regime jurídico próprio das empresas privadas, nos moldes do art. 173, § 1º, II, da Lei Maior. Precedentes. 2. Embora constituída sob a forma de sociedade de economia mista, a CAEMA desempenha atividade de Estado, em regime de exclusividade, sendo dependente do repasse de recursos públicos. Por não explorar atividade econômica em sentido estrito, sujeita-se, a cobrança dos débitos por ela devidos em virtude de condenação judicial, ao regime de precatórios (art. 100 da Constituição da República). 3. A interferência indevida do Poder Judiciário na administração do orçamento e na definição das prioridades na execução de políticas públicas traduz afronta aos arts. 2º, 84, II, 167, VI e X, da CF. Precedentes. 4. Conversão do referendo

⁷ STF: ADPF nº 896-MC/MG, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, j. 18/04/2023, p. 25/04/2023.

⁸ Já são 13 ações reclamationárias ajuizadas perante o tribunal para suspender medidas de cobrança em face das empresas, segundo consulta processual junto ao STF.

à liminar em julgamento definitivo de mérito. 5. Arguição de descumprimento de preceito fundamental julgada procedente.⁹

O mesmo entendimento é reproduzido nas ações movidas pela AGESPISA (ADPF 670)¹⁰ e da COSANPA (ADPF 1086)¹¹.

Assim, todas as empresas de saneamento básico, cujos acordos de transação são objeto de análise, foram equiparadas à Fazenda Pública e passaram a ser submetidas ao regime de precatórios previsto no art. 100 da CF.

Para além do obstáculo à recuperação do débito inscrito em nome das empresas, é importante destacar os fundamentos do entendimento do STF. Em todos os casos, o que autoriza a equiparação à Fazenda Pública é a atuação das empresas em um ambiente não concorrencial, em regime de exclusividade, sem finalidade lucrativa e sem distribuição de lucros.

As decisões mencionadas foram proferidas após a promulgação da Lei nº 14.026 de 15 de julho de 2020, que institui o novo marco legal regulatório do setor. Embora a nova legislação não seja objeto das ADPFs, causa estranhamento a ausência de referências ao novo modelo instituído pela legislação na medida em que inaugura alterações marcantes no ambiente econômico do setor.

Vale ressaltar que o próprio STF declarou constitucional as alterações promovidas pela Lei 14.026/2020 ao julgar as Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade (ADIs) ADIs 6492, 6356, 6583 e 6882.

Apenas a ADPF 670 de relatoria do Min. Dias Toffoli, analisando o caso da AGESPISA, fez referência indireta ao mencionar trecho da ADPF nº 616/BA¹², de relatoria do Min. Roberto Barroso, que, analisando demanda idêntica da Empresa Baiana de Águas e Saneamento, fez ressalva em relação ao novo marco legal do saneamento nos seguintes termos:

[...]

12. Note-se que a EMBASA detém a titularidade do serviço público em 366 dos 417 municípios baianos. Nessas cidades, não há concorrência com outras empresas privadas ou públicas. A estatal de saneamento básico atua em regime de exclusividade. É evidente que, em caso de concessão da atividade à iniciativa

⁹ STF: ADPF 513, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 28-09-2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-243 DIVULG 05-10-2020 PUBLIC 06-10-2020.

¹⁰ STF: ADPF 670, Relator(a): ANDRÉ MENDONÇA, Tribunal Pleno, julgado em 25-03-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 27-05-2024 PUBLIC 28-05-2024.

¹¹ ADPF 1086 MC-Ref, Relator(a): FLÁVIO DINO, Tribunal Pleno, julgado em 18-03-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 26-03-2024 PUBLIC 01-04-2024

¹² Tribunal Pleno, j. 24/05/2021, p. 21/06/2021,

privada, nos moldes do novo marco regulatório do setor, o regime de precatórios não mais subsistirá, como ocorre nos demais casos de desestatização. [...]

Segundo o voto citado do Ministro, o regime de precatórios se mostra incompatível com a abertura do setor para a iniciativa privada, antecipando a necessidade de possível revisão desse entendimento a partir das diretrizes da Lei nº 14.026/2020.

Assim, a jurisprudência do STF ilustra bem, do ponto de vista sistêmico, a clausura operacional do sistema jurídico autorreferente. O sistema contingencia as alterações no marco regulatório para estabilizar expectativas sobre a proteção jurídica concedidas às empresas de saneamento consolidadas em seus julgamentos. A seletividade do sistema, para usar o dicionário luhmaniano, não se fecha apenas para o endividamento e comprometimento das empresas, mas para as *perturbações* impostas pelas alterações no marco regulatório do saneamento.

Para o sociólogo Niklas Luhmann (2004, p. 08),

Se sistemas funcionais são operacionalmente sistemas fechados, sua diferenciação produzirá, ao mesmo tempo, mais independência e mais dependência - mais independência por causa da sua clausura operacional e da alta seletividade do seu acoplamento estrutural, e mais dependência por que a sociedade só pode manter presente estas realizações e todos os sistemas funcionais operam e se auto-reproduzem em nível adequado.

Trata-se, portanto, de uma clara resistência seletiva do sistema jurídico às alterações no âmbito do sistema regulatório do saneamento já validadas pelo próprio STF.

Outro entendimento consolidado da Corte Constitucional que reflete diretamente na cobrança judicial da dívida das empresas de saneamento são as ações originárias propostas pelas próprias empresas no STF nas quais defendem lhes serem aplicáveis a imunidade tributária recíproca prevista no artigo 150, VI, a, da Constituição Federal. Expressão no campo tributário constitucional do pacto federativo, a imunidade tributária recíproca impede que a União, os estados, os municípios e o Distrito Federal instituam impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

Em 2021, ao analisar o Tema 1140 da Repercussão Geral, o Plenário do Supremo Tribunal Federal assentou a seguinte tese: "As empresas públicas e as sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos essenciais, que não distribuam lucros a acionistas privados nem ofereçam risco ao equilíbrio concorrencial, são beneficiárias da imunidade tributária recíproca prevista no artigo 150, VI, a, da Constituição Federal, independentemente de cobrança de tarifa como contraprestação do serviço"¹³

¹³ .RE 1320054 RG, Rel. Min. Presidente (Luiz Fux), Tribunal Pleno, DJe 14.5.2021.

O entendimento eleva o risco de não recuperação dos créditos. Como corolário do deferimento dessas ações, a depender de eventual modulação do julgamento, o passivo tributário não previdenciário poderia ser atingido pelo entendimento. Afinal, considerando somente o passivo inscrito das três empresas de saneamento em análise, são R\$ 3,1 bilhões, correspondente a 53% do total passivo atualizado, são débitos tributários de natureza não previdenciária e pelo menos parte disso poderia ser alcançada pela medida.

Os fundamentos do Tema 1140 para o reconhecimento da imunidade recíproca é o mesmo subjacente à equiparação das empresas à Fazenda Pública, isto é, ausência de ambiente concorrencial, não distribuição de lucros pelas empresas prestadoras de serviços públicos essenciais. No entanto, o STF, quando da recente análise da antecipação de tutela dessas ações ajuizadas pelas empresas de saneamento do Estado do Piauí e do Estado do Pará, reconheceu o potencial das alterações promovidas pelo novo marco legal do saneamento no setor de revisar o entendimento daquele Tribunal.

Nesse sentido, é seminal decisão proferida pelo Min. Gilmar Mendes no âmbito da ACO 3.657 movida pela COSANPA, afastando a plausibilidade jurídica e indeferindo a antecipação da tutela requerida. Para o Ministro, está claro que o novo paradigma competitivo instaurado pela atualização do marco legal do saneamento a partir da Lei nº 14.026/2020 pode implicar na revisão do entendimento consolidado da Corte:

Todavia, neste momento processual preambular, entendo que não restou suficientemente comprovada a plausibilidade do direito alegado sob o ângulo do risco oferecido ao equilíbrio concorrencial, especialmente em relação ao âmbito de atuação da empresa autora.

Com efeito, ao enunciar, na tese do Tema 1140 da Repercussão Geral, o pressuposto atinente à manutenção do equilíbrio concorrencial, o Tribunal exigiu que o intérprete, ao apreciar a pertinência da extensão da imunidade recíproca a empresas estatais, analise circunstanciadamente o mercado em que atua a empresa pública, de modo a evitar distorções criadas pela intervenção do Estado.

Não ignoro a existência de precedentes desta Corte que reconhecem a imunidade recíproca em favor de empresas estatais do ramo de saneamento básico, a exemplo da ACO 3410, Rel. Min. Roberto Barroso, DJe de 3.5.2022.

Nada obstante, o Tribunal alertou, naquela oportunidade, que a modificação do marco legal do saneamento básico poderia impactar no direito das empresas à imunidade recíproca. Ponderou-se, porém, que as circunstâncias do caso concreto ainda autorizavam a conclusão de que a então requerente atuava em regime de exclusividade, não concorrencial.

É necessário avançar nas reflexões sobre o tema para reconhecer que a concessão da imunidade recíproca em cenário no qual se vislumbra inevitável a alteração da conformação do mercado de saneamento e iminente a sua abertura para concorrência do setor privado tem o condão de gerar desde já distorções e tratamento assimétrico.

Nesse sentido, o mercado relativo à prestação de serviços públicos de saneamento básico deve ser examinado à luz do novo Marco Legal do Saneamento, veiculado pela Lei 14.026/2020. Como se sabe, esse diploma introduziu mudanças profundas na estrutura de prestação desses serviços públicos, cujas notas marcantes são a competitividade e a desestatização. Exemplo disso é a redação conferida ao art. 10, segundo o qual “a prestação dos serviços públicos de saneamento básico por entidade que não integre a administração do titular depende da celebração de contrato de concessão, mediante prévia licitação, nos termos do art. 175 da Constituição Federal, vedada a sua disciplina mediante contrato de programa, convênio, termo de parceria ou outros instrumentos de natureza precária”.

Como se vê, houve significativa alteração no modelo de prestação dos serviços que constituem a finalidade da empresa autora. Com o novo marco legal, a regra é a competição com empresas privadas no processo licitatório.

A exceção à exigência de licitação é a prestação dos serviços ao próprio ente do qual faz parte a empresa estatal, o que, conforme elucidado na petição inicial, é parte ínfima dos empreendimentos da autora. Mesmo no contexto de prestação de serviços de saneamento a consórcio intermunicipal, restou vedada a formalização de contrato de programa com sociedade de economia mista ou empresa pública (art. 8º).¹⁴ (grifou-se).

Na mesma linha, no âmbito da ACO 3.413, movida pela AGESPISA, cujo objeto era igualmente a extensão da imunidade recíproca tributária à empresa, o Min. Ricardo Lewandowski, reforçou o entendimento. Mais uma vez, as alterações promovidas pelo novo marco regulatório do saneamento fragilizaram a plausibilidade jurídica da tese de extensão da imunidade recíproca às empresas de saneamento.

Isso porque, embora não se desconheça os precedentes firmados na ACO 2.243 AgR-segundo, Rel. Min. Dias Toffoli, e ACO 2.730 AgR, Rel. Min. Edson Fachin, verifico que o tema da imunidade tributária recíproca, tal qual posta no art. 150, VI, a, da Constituição, tem sido apreciado à luz de especificidades do caso concreto, notadamente no caso de sociedades de economia mista, que são pessoas jurídicas de direito privado. Isso se faz especialmente relevante neste momento, em que foi aprovado o novo marco do saneamento em nosso País, sendo preciso apurar se pode haver concorrência com outras sociedades empresárias no mercado relevante.

As decisões são fortes indicativos do que Luhmann chama de *acoplamento estrutural*. Uma espécie de adaptação através da qual os sistemas autorreferentes se articulam com outros sistemas, garantindo sua autonomia sem se isolarem uns dos outros. O STF se vê obrigado a ajustar sua jurisprudência às alterações do marco regulatório do saneamento, já validado pela

¹⁴ STF: ACO3657TP/DF, Min; Gilmar Mendes, Divulgado em 20/10/2023, DJE.

própria corte, para integrá-lo à sua lógica hermenêutica. Por outro lado, o sistema de saneamento reage a essas adaptações, para também ajustar-se. E nesse caso, a reação parece se revelar na necessidade de buscar a regularidade fiscal e habilitação econômico-financeira das empresas de saneamento básico através da transação tributária.

Assim, pelo acoplamento estrutural não ocorre a determinação do sistema pelo entorno, mas simples irritação ou perturbação um pelo outro. Aludindo a Maturana, Luhmann afirma que os conceitos de acoplamento estrutural e autodeterminação dos sistemas autopoieticos se encontram numa relação ortogonal, no sentido que, embora se pressuponha, não podem se determinar reciprocamente. (VILLAS BOAS, 2006, p. 250)

Assim, a análise do contexto jurídico em torno da recuperação dos créditos inscritos em dívida ativa em nome das empresas de saneamento revela obstáculos e riscos específicos do setor decorrentes da jurisprudência dos tribunais que reforçam ainda mais o déficit de efetividade da cobrança judicial.

Por outro lado, percebe-se no âmbito do STF decisões indicando que o novo marco legal do saneamento e as alterações promovidas na regulação do setor podem implicar na revisão de entendimentos consolidados na corte que foram erigidos a partir da compreensão da atuação das empresas em um ambiente não concorrencial. Trata-se de um efeito colateral do novo marco legal que, se confirmado pelos tribunais, restabelece as condições de cobrança judicial das empresas de economia mista de saneamento, reforçando a necessidade de regularização fiscal para sua manutenção no setor econômico.

Segundo ARRABAL, DIAS e SÁ (2014, p. 64)

Pelo fechamento operativo dos sistemas sociais, pode-se ter a impressão do isolamento dos sistemas. No entanto, não é o que ocorre, pois os sistemas estão interligados pelos chamados “acoplamentos estruturais”, momento em que se comunicam com outros sistemas. Por não ser possível que sistemas autoprodutores fiquem totalmente fechados, são classificados de sistemas cognitivamente abertos.

[...]

No contexto da interrelação entre os sistemas jurídico e econômico, é possível afirmar que o Direito é reconhecido como um fator determinante para o desenvolvimento econômico, tanto pelas consequências decorrentes da (in)eficiência operativa do Poder Judiciário quanto pela previsibilidade ou contingência das decisões judiciais.

Nessa linha, a revisão da jurisprudência que equipara as empresas de saneamento às Fazendas Públicas e que lhes concedem o benefício da imunidade tributária recíproca parece o caminho inevitável para garantir a coerência hermenêutica da Corte e a higidez regulatória

do próprio setor de saneamento, já validado pelo STF. Afinal, parece haver claro desequilíbrio concorrencial a participação de empresas no setor submetidas ao regime de precatórios e com parte de seu faturamento imune de tributos.

Um último obstáculo à recuperação do crédito das empresas revela-se na própria redução de seu faturamento ao longo dos anos com a delegação de parte expressiva de seus serviços para empresas privadas, especialmente nas áreas de maior rentabilidade como as capitais. As empresas construíram um passivo fiscal sobre um faturamento que foi reduzido ao longo dos anos, diminuindo sua capacidade de pagamento e de efetivamente responder, mesmo quando não alcançava a proteção jurisprudencial, às medidas judiciais de cobrança.

Assim, o perfil do endividamento e contexto da cobrança judicial das empresas de saneamento indicam a busca da consensualidade, através da transação tributária, como melhor senão a única alternativa à recuperação do crédito e à manutenção das próprias empresas. No entanto, era necessária alguma mudança no ambiente econômico e regulatório do setor que rompesse com a prescindibilidade da regularidade fiscal e com a manutenção deficitária das empresas na prestação dos serviços e garantisse as condições de concorrência leal.

3. Mudanças no marco legal do saneamento e o caminho até a transação tributária

Apesar de comumente chamada de novo marco legal do saneamento, a Lei nº 14.026/2020 não revogou a Lei nº 11.455/2007, que já regulava a questão em vários aspectos. A nova legislação, no entanto, introduziu aspectos novos e ressaltou omissões que são relevantes para a presente análise.

Entre as alterações promovidas pelo novo marco legal que podem ter impulsionado a regularização das empresas, destaca-se as metas de universalização dos serviços de fornecimento de água potável e de esgotamento sanitário, previstas no art. 11-B da Lei nº 11.455/2007¹⁵ e a necessidade de comprovação da capacidade econômico-financeira dos prestadores de serviços públicos de abastecimento de água potável ou de esgotamento sanitário.¹⁶

15 Art. 11-B. Os contratos de prestação dos serviços públicos de saneamento básico deverão definir metas de universalização que garantam o atendimento de 99% (noventa e nove por cento) da população com água potável e de 90% (noventa por cento) da população com coleta e tratamento de esgotos até 31 de dezembro de 2033, assim como metas quantitativas de não intermitência do abastecimento, de redução de perdas e de melhoria dos processos de tratamento.

16 Art. 10-B. Os contratos em vigor, incluídos aditivos e renovações, autorizados nos termos desta Lei, bem como aqueles provenientes de licitação para prestação ou concessão dos serviços públicos de saneamento básico, estarão condicionados à comprovação da capacidade econômico-financeira da contratada, por recursos próprios ou por contratação de dívida, com vistas a viabilizar a universalização dos serviços na área licitada até 31 de dezembro de 2033, nos termos do § 2º do art. 11-B desta Lei.

Parágrafo único. A metodologia para comprovação da capacidade econômico-financeira da contratada será regulamentada por decreto do Poder Executivo no prazo de 90 (noventa) dias.

O objetivo, portanto, longe de apresentar uma visão aprofundada e ampla sobre o marco legal do saneamento, é identificar os aspectos legais específicos que podem ter contribuído para impulsionar as negociações das empresas devedoras do setor com a PGFN e como essas transações são um esboço do potencial ESG das transações tributárias.

A primeira questão é a definição das metas para 2033 com 99% da população com água potável e 90% da coleta e tratamento de esgotos.

Obviamente que as metas do novo marco legal são dirigidas ao Estado brasileiro, em todos os níveis da federação, para que elas se traduzam em metas de expansão real dos serviços das empresas, conforme estabelecido pela Agência Nacional de Águas e Saneamento Básico (ANA).

Segundo dados do Sistema Nacional de Informação sobre Saneamento - SNIS (2022)¹⁷, o Estado do Piauí tem 29,7% da população total (rural e urbana) sem acesso à água e 81,3% sem coleta de esgoto. O Estado do Maranhão, possui 43,4% da população sem acesso à água e 87,3% sem coleta de esgoto. O Estado do Pará, por sua vez, registra 48,9% sem acesso à água e 91,5% sem coleta de esgoto.

Os dados do país e, especialmente dos Estados onde atuam as empresas que fecharam acordo de transação tributária na PGFN, dão a dimensão da relevância e do desafio das metas de universalização dos serviços das empresas onde atuam e do impacto social das medidas e políticas públicas, incluindo as de natureza fiscais, que permitam a retomada de sua regularidade fiscal e sua capacidade de investimento.

Essas metas estão intrinsecamente relacionadas à capacidade econômico-financeira das empresas do setor e que serão apuradas a partir de processo de licitação com ampla concorrência.

Assim, outro aspecto é o incentivo à concessão da prestação de serviços através da expectativa de abertura do mercado de prestação dos serviços públicos de saneamento para ampla concorrência com o setor privado, incluindo a necessidade de comprovação de capacidade econômico-financeira das empresas e sua compatibilidade com as metas definidas pela legislação além da participação em processo licitatório. Como destacam VALENTE e VICENTE (2021):

A exigência de licitação prévia para a concessão dos serviços públicos de saneamento básico impõe uma nova lógica, pois a competitividade (neste caso, pelo mercado) confere estímulos para que as empresas estatais e privadas busquem ganhos de eficiência, reduzindo seus custos e ao mesmo tempo garantindo a qualidade dos serviços. Isso porque, para que se sajam vencedoras do certame e obtenham a outorga para a prestação dos serviços, as interessadas devem oferecer propostas mais vantajosas do que suas concorrentes.

¹⁷ Em <https://www.gov.br/cidades/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/saneamento/snis/produtos-do-snis/painel-de-informacoes>.

O histórico de certidões de regularidade fiscal das empresas do setor que transacionaram com a PGFN é revelador, nesse sentido, da prescindibilidade da certificação para a atuação dessas empresas, mas também da possível escassez de investimentos causado pelo descontrole do endividamento.

Entre 2005 e 2009 e 2012 e 2022, nenhuma certidão foi emitida para qualquer das empresas. E apenas em 2004, foram emitidas certidões para as três empresas.



Fonte: PGFN/Sistemas de controle de emissão de certidões de regularidade

As alterações no ambiente competitivo do setor ficaram ainda mais visíveis com a regulamentação pelos Decretos 11.466 e 11.467 de 2023¹⁸. Os decretos flexibilizavam a exigência de competitividade a favor das empresas estatais do setor ao permitir que prestassem o serviço em áreas metropolitanas, aglomerados urbanos e microrregiões sem necessidade de licitação, além de permitir a regularização de contratos precários vigentes. Assim, uma das alterações promovidas pelo novo marco regulatório no sentido de exigir das companhias públicas ajustes em sua contabilidade e gestão para demonstrar capacidade econômico-financeira necessárias ao alcance das metas universalizantes do serviço perderia efeito prático.

Os Decretos regulamentares encontraram forte resistência em atores e especialistas do setor e foram revogados pelo Decreto nº 11.598/2023, que disciplina a nova metodologia para apuração da capacidade econômico-financeira das empresas. Os critérios e índices adotados na nova regulamentação substituem os índices antigos utilizados em processos licitatórios em geral para fins de habilitação econômico-financeira. O objetivo é estabelecer parâmetros que consigam apurar as condições econômicas e financeiras considerando as especificidades dos serviços públicos de saneamento básico.

¹⁸ Os decretos foram revogados pelo Decreto nº 11.598/2023.

Em pesquisa recente, realizado com o objetivo de analisar a acurácia da nova metodologia em 25 empresas com abrangência regional no setor, DALESCIO e MACHADO (2023, p. 494) constataram que

A partir dos resultados acima demonstrados, podemos constatar que das 25 companhias analisadas, 17 atingiram, cumulativamente, os referenciais mínimos previstos no decreto, ou seja, a maioria das prestadoras de serviços de saneamento no Brasil tem sua capacidade econômico-financeira comprovada pelos indicadores propostos. Em números percentuais a quantidade de empresas que atingiram os referenciais representa 68 %, contra 32 % que não atingiram. Foram identificados casos em que as companhias atingiram os percentuais mínimos para apenas alguns indicadores: 4% das companhias atingiram três dos quatro indicadores; 8% das companhias atingiram dois dos quatro indicadores; e 20% atingiram apenas um indicador. Não houve nenhuma empresa que não atingiu os referenciais mínimos de nenhum indicador. Entre as sete companhias estaduais que não atingiram, cumulativamente, os referenciais mínimos, seis delas localizam-se na região norte e nordeste do país.

Entre as empresas mencionadas no estudo que não alcançaram os novos índices de análise de habilitação econômico-financeira, constam aquelas que fecharam acordos de transação tributária com a PGFN.

Vale ressaltar que a análise de DALESCIO e MACHADO (2023) foi baseada nos dados do balanço das empresas disponibilizados pelo SNIS relativo aos exercícios financeiros entre 2017 e 2021. Portanto, a análise refere-se a um período em que os acordos de transação das empresas ainda não estavam refletidos nos seus demonstrativos contábeis.

Os autores concluíram que a nova metodologia do Decreto 11.598/2023 traz maior acurácia sobre a avaliação da capacidade econômico-financeira das empresas de distribuição de água potável e esgotamento sanitário por indicar maior segurança para o cumprimento das metas estabelecidas nos contratos.

Segundo os autores (DALESCIO e MACHADO, 2023, p. 494) a metodologia do Decreto 11.598/2023:

...diferencia-se da usualmente adotada em processos licitatórios por adotar indicadores de rentabilidade. A adoção de tais indicadores vai em consonância com as pesquisas de Malta et al. (2020), Souza (2020) e Ribeiro et al. (2021a), que apontam que a adoção de tais indicadores na etapa de habilitação econômico-financeira pode vir a trazer mais segurança de que a licitante não deixará de cumprir o objeto do contrato por problemas financeiros e ainda o modelo de previsão de insolvência de Kanitz (1974), que utiliza indicadores de rentabilidade.

Trata-se ainda de metodologia desenvolvida especificamente para verificar a capacidade econômico-financeira das prestadoras de cumprir as metas de

universalização propostas pelo novo marco legal do saneamento básico, ou seja, que leva em consideração a realidade do setor econômico.

Não levar em consideração a realidade do setor econômico no qual a licitante está inserida foi um problema apontado nas pesquisas de Rodrigues et al.(2017) e Oliveira (2021).

O estudo destaca que os novos indicadores do Decreto, mais específicos para o setor econômico das empresas de saneamento, traduzem melhor a capacidade da empresa de alcançar as metas de universalização do serviço previstas no novo marco legal.

Vale ressaltar, que o Decreto 11.466/2023, revogado pelo Decreto 11.598/2023, já havia revogado a metodologia anterior de comprovação da capacidade econômica-financeira dos prestadores de serviços do setor estabelecida no Decreto 10.710/2021 e que pesquisa utilizando os índices propostos pela metodologia de 2021 conclui igualmente pela dificuldade de boa parte das empresas do setor em obter a habilitação necessária para a prestação dos serviços (VIEIRA CICOGLA; TONETO JUNIOR; PATRICK GREMAUD; GANAN DE BRITES FIGUEIREDO, 2022, p. 300) :

Cicogna e Toneto Junior (2022) mostraram que pouco mais de 55% dos atuais prestadores de serviços de saneamento do país seriam aprovados nos critérios financeiros definidos pelo Decreto no 10.710, sendo o Índice de Suficiência de Caixa (ISC) o principal fator de reprovação das empresas da amostra. Os autores ainda ressaltam que os serviços de saneamento atualmente abrangem as populações situadas em centros urbanos, enquanto a ampliação deverá ocorrer em regiões de maior custo na expansão da infraestrutura necessária para o fornecimento de água e tratamento de esgoto, nas quais a população tem menor poder aquisitivo, o que pode levar à piora do ISC.

De um lado, a pesquisa reforça o diagnóstico das dificuldades econômicas-financeiras de boa parte das empresas e dos desafios que se impõe para o avanço nas metas universalizantes do novo marco de saneamento; por outro lado, reforça a conclusão de DALESCIO e MACHADO (2023) no sentido de que a metodologia introduzida pelo Decreto 11.598/2023, com o aumento número das empresas com capacidade econômica-financeira (55% para 68%), revela-se mais adequado à realidade do setor.

Nesse sentido, esses indicadores poderiam ser utilizados no âmbito da transação tributária individual como critério especial de apuração da imprescindibilidade de utilização excepcional de créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL para a composição do plano de regularização além dos demais requisitos previstos na Portaria PGFN nº 6757/2022.¹⁹

¹⁹ Art. 35. A exclusivo critério da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, após a incidência dos descontos ajustados, se houver, será admitida a liquidação de até 70% (setenta por cento) do saldo remanescente com a utilização de créditos

Assim, nas transações individuais das empresas de saneamento básico, nas quais sejam incluídos objetivos de desenvolvimento sustentável, os critérios para análise da imprescindibilidade da utilização de créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL poderá utilizar os indicadores específicos do Decreto nº 11.598/2023, por traduzirem melhor a capacidade econômico-financeira das devedoras do setor.

Considerando amostra semelhante²⁰ ao do estudo de DALESCIO e MACHADO (2023), constata-se que o passivo das empresas do setor incluídos em transação tributária representa 66% do total do endividamento das 29 empresas no setor que é de R\$ 8,7 bilhões inscritos em dívida ativa da União.

Endividamento em dívida ativa - empresas regionais



Fonte: PGFN/Sistemas de gerenciamento da dívida ativa da União

O dado revela o impacto das transações realizadas com a PGFN para um setor bastante específico, concentrado mas heterogêneo. Ainda assim, excluindo os débitos das empresas que transacionaram, 59% do passivo do setor ainda está pendente de regularização, alcançando quase R\$1,8 bilhões de débitos em nome de 8 empresas. Mas 73% desse valor está concentrado em apenas uma das empresas.

Ou seja, ainda que a regularidade fiscal seja uma fase autônoma no processo de habilitação dos participantes distinta da qualificação econômico-financeira, o passivo fiscal inscrito em dívida ativa da União revela-se forte indicativo de dificuldade econômica financeira para o alcance das metas estabelecidas para ampliação dos serviços de saneamento básico.

de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Art. 36. A utilização de créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL será excepcional, quando demonstrada sua imprescindibilidade para composição do plano de regularização e somente será cabível:

I - em relação a créditos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação, nos termos desta Portaria;

III - se inexistentes ou esgotados outros créditos líquidos e certos em desfavor da União, reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado, ou precatórios federais expedidos em favor do sujeito passivo.

²⁰ Aqui foram incluídas todas as empresas constituídas como sociedade de economia mista com CNAE Subclasse captação, tratamento e distribuição de água.

No entanto, a regularidade fiscal estampada nas certidões positivas com efeito de negativa, analisadas assepticamente, obnubila um processo mais profundo de recuperação subjacente condensado na transação tributária individual.

Com efeito, as transações tributárias são, a um só tempo, começo, meio e fim de um processo mais amplo de recuperação dessas empresas e que, diferente de outras formas de regularização, são orientados pelos princípios previstos na Portaria PGFN nº 6757/2022, entre os quais: da concorrência leal entre os contribuintes, estímulo à autorregularização e conformidade fiscal, menor onerosidade dos instrumentos de cobrança, adequação dos meios de cobrança à capacidade de pagamento dos devedores inscritos em dívida ativa da União, entre outros.

Os acordos de transação tributária ainda são norteados por objetivos mais amplos que a simples obtenção da regularidade episódica poderia revelar. O art. 3º da Portaria PGFN nº 6757/2022 define como objetivos da transação tributária na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS:

- I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica;
- II - assegurar fonte sustentável de recursos para execução de políticas públicas;
- III - assegurar que a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma a equilibrar os interesses da União e dos contribuintes e destes com os do FGTS;
- IV - assegurar que a cobrança de créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma menos gravosa para União, para o FGTS e para os contribuintes; e
- V - assegurar aos contribuintes em dificuldades financeiras nova chance para retomada do cumprimento voluntário das obrigações tributárias e fundiárias correntes.

Esses princípios e objetivos são operacionalizados em previsões legais de concessão de descontos nas multas, nos juros e nos encargos legais relativos a créditos, o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória, o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições, a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), na apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da CSLL, o uso de precatórios ou de direito creditório com sentença de valor transitada em julgado para amortização de dívida tributária principal, multa e juros.

Na prática, os acordos, a partir das concessões previstas em lei, buscam o consenso quanto ao valor de prestações compatíveis com a capacidade de pagamento da empresa e com a amortização do passivo fiscal inscrito em dívida ativa.

Tão importante quanto à acomodação do custo da transação no fluxo de caixa das empresas, de modo a compatibilizar a recuperação do crédito com a da própria empresa, é a exigência de regularidade corrente, cláusula obrigatória prevista em todo acordo de transação tributária individual, prevista nos incisos X e XI do art. 5º da Portaria PGFN nº 6757/2022.²¹

Segundo esses dispositivos, as devedoras obrigam-se na transação individual a manter regularidade perante o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e a regularizar, no prazo de 90 (noventa) dias, os débitos que vierem a ser inscritos em dívida ativa ou que se tornarem exigíveis após a formalização do acordo de transação.

Nesse sentido, as empresas de distribuição de água potável e esgotamento sanitário, ao firmarem acordos de transação com a PGFN, não olham apenas para seu passivo fiscal acumulado durante anos, mas são obrigadas a incluir em suas projeções econômico-fiscais a regularização corrente de seus débitos. Trata-se de um aspecto fundamental que a simples regularidade fiscal não consegue revelar. Os acordos nas empresas de saneamento básico só se viabilizam e são mantidos através da instauração de uma nova prática de gestão das empresas, indicando um esforço de reabilitação no ambiente concorrencial mais amplo inaugurado pelo marco legal do saneamento.

A regularidade fiscal quando obtida através de transação tributária individual não pode ser compreendida como uma simples fotografia da situação das empresas. Antes, é reveladora de uma série de compromissos em que a recuperação do crédito tributário concilia-se com a reestruturação das devedoras.

A conclusão reforça a importância da retomada do controle do endividamento fiscal pela regularização dos débitos através da transação tributária como fundamental para a reabilitação competitiva das empresas do setor. Por outro lado, sugere a possibilidade de uma análise mais qualitativa do endividamento fiscal de devedores com transações tributárias, especialmente aquelas que incluam objetivos de desenvolvimento sustentável, pela atribuição de pesos distintos conforme a modalidade de regularização adotada.

Por fim, ganha relevo na presente análise o fato da legislação do marco legal do saneamento não ter positivado internamente o abastecimento de água potável e esgotamento sanitário como Direitos Humanos. A omissão fica ainda mais visível considerando que o Brasil é signatário da resolução da ONU em que esses direitos fundamentais são consagrados e reforça a importante evolução normativa da transação tributária ao incentivar acordos com Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) estabelecidos na Agenda da ONU.

A evolução da regulamentação da transação tributária na PGFN na Portaria 6.575/2022, vinculando-se diretamente aos objetivos estabelecidos na Resolução A/Res 70/1, de 25.09.2015, da Assembleia Geral das Nações, da qual o Brasil é signatário, revela o potencial da transação

²¹ Art. 5º Sem prejuízo dos demais compromissos exigidos em Edital ou na proposta individual, em quaisquer das modalidades de transação de que trata esta Portaria, o devedor obriga-se a:

tributária como instrumento de ESG. Ao tempo em que busca critérios internacionais e objetivos na Agenda de Desenvolvimento Sustentável da ONU, desvincula-se de tratamentos casuísticos e omissões legislativas nesse campo e preservando a discricionariedade e a isonomia que define e norteia a composição pela transação tributária.

Vale ressaltar que, apesar da omissão quanto ao reconhecimento do acesso à água potável e do esgotamento sanitário como direitos humanos fundamentais, a Lei nº 14.026/2020 estabeleceu metas ambiciosas de universalização desses direitos, filiando-se, materialmente, ao Objetivo de Desenvolvimento Sustentável (ODS) nº 06 da Resolução A/Res 70/1: "Assegurar a disponibilidade e gestão sustentável da água e saneamento para todas e todos"

6.1 Até 2030, alcançar o acesso universal e equitativo a água potável e segura para todos

6.2 Até 2030, alcançar o acesso a saneamento e higiene adequados e equitativos para todos, e acabar com a defecação a céu aberto, com especial atenção para as necessidades das mulheres e meninas e daqueles em situação de vulnerabilidade

6.3 Até 2030, melhorar a qualidade da água, reduzindo a poluição, eliminando despejo e minimizando a liberação de produtos químicos e materiais perigosos, reduzindo à metade a proporção de águas residuais não tratadas e aumentando substancialmente a reciclagem e reutilização segura globalmente

6.4 Até 2030, aumentar substancialmente a eficiência do uso da água em todos os setores e assegurar retiradas sustentáveis e o abastecimento de água doce para enfrentar a escassez de água, e reduzir substancialmente o número de pessoas que sofrem com a escassez de água

6.5 Até 2030, implementar a gestão integrada dos recursos hídricos em todos os níveis, inclusive via cooperação transfronteiriça, conforme apropriado

6.6 Até 2020, proteger e restaurar ecossistemas relacionados com a água, incluindo montanhas, florestas, zonas úmidas, rios, aquíferos e lagos

6.a Até 2030, ampliar a cooperação internacional e o apoio à capacitação para os países em desenvolvimento em atividades e programas relacionados à água e saneamento, incluindo a coleta de água, a dessalinização, a eficiência no uso da água, o tratamento de efluentes, a reciclagem e as tecnologias de reuso

6.b Apoiar e fortalecer a participação das comunidades locais, para melhorar a gestão da água e do saneamento²²

Assim, pode-se afirmar que o marco legal do saneamento consolidado pela Lei nº 14.026/2020 foi um forte catalisador das transações tributárias envolvendo as empresas de saneamento e distribuição de água potável e a PGFN. Forçadas a aumentar a capilaridade de seus serviços com vistas às metas universalizantes, mas através de um ambiente competitivo projetado pela nova legislação, em que a comprovação de capacidade econômico-financeira é fundamental,

²² <https://brasil.un.org/pt-br/sdgs/6>

as empresas precisavam resgatar não só a regularidade fiscal, mas capacidade de investimento. É nesse aspecto que o marco legal do saneamento encontra a transação tributária e em especial, aquelas em que os objetivos de desenvolvimento sustentável podem ser perseguidos.

É natural, portanto, que as transações envolvendo as empresas de distribuição de água potável e esgotamento sanitário pudessem incluir em seus acordos o alcance de metas de expansão e qualidade de seus serviços. Ainda, seria possível escalonar prestações e benefícios conforme o atingimento desses marcos. Faixas de prestações menores, por exemplo, só seriam acessadas com a demonstração de que a devedora alcançou a previsão de expansão de sua rede.

Os acordos de transação, respeitando a segurança jurídica e a previsibilidade, ganhariam uma dimensão plástica e dinâmica: para além do cumprimento de prestações e de outras obrigações estabelecidas, poderão prever obrigações alternativas, como faixas de prestações diferentes definidas conforme o alcance dos objetivos de sustentabilidade na forma do art. 18-A e 18-B da Portaria 6757/2022.

Nesse sentido, os acordos de transação, cuja transparência ativa já é um princípio em prática no âmbito da PGFN²³, deve-se necessariamente abrir-se para outros participantes no auxílio da definição e verificação do cumprimento desses objetivos específicos de desenvolvimento sustentável. Trata-se de uma espécie de *amicus pactum* que, dada a especificidade das ODS abrangidas pelo acordo de transação, poderão participar, conforme sua competência técnica, para a definição de metas e certificação de seu cumprimento no âmbito dos acordos de transação tributária individual.

Nessa linha, ganha destaque outras alterações promovidas pelo novo marco legal do saneamento, ao redimensionar o papel da ANA no sistema de saneamento básico. A Agência passou a ser responsável por editar normas de referência contendo diretrizes para a regulação dos serviços de saneamento básico, o que inclui abastecimento de água e esgotamento sanitário. Entre outros aspectos, as normas de referência deverão tratar desde metas de universalização dos serviços, governança das entidades reguladoras a sistema de avaliação do cumprimento de metas de ampliação e universalização da cobertura dos serviços, o que parece habilitá-la tecnicamente como parte parceira nos acordos em que metas desta natureza possam ser incluídas como condicionantes para obrigações estabelecidas em transação tributária individual.

4. Os acordos

Como ressaltado, os acordos de transação objeto de análise foram concluídos no âmbito da PGFN antes mesmo da inclusão na Portaria PGFN nº 6.757/2022, implementadas pela Portaria PGFN nº 1.241/2023, que permitiram a inclusão nos acordos de transação individual aspectos

²³ O Art. 1º, § 3º da Lei nº 13.988/2020 define a transparência como um princípio das transações tributárias que será efetivada, entre outras ações, pela divulgação em meio eletrônico de todos os termos de transação celebrados, com informações que viabilizem o atendimento do princípio da isonomia, resguardadas as legalmente protegidas por sigilo.

ambientais, sociais e de governança, para alcançar Objetivos de Desenvolvimento Sustentável. Ainda assim, a natureza dos serviços prestados pelas empresas e o contexto regulatório e econômico no quais foram celebrados confirmam a possibilidade de conciliação da transação tributária como instrumento eficiente de recuperação dos créditos fiscais com objetivos de desenvolvimento sustentável, preservando e até reabilitando as empresas em um ambiente concorrencial.

Todos os acordos analisados autorizaram a utilização de prejuízo fiscal e concederam descontos e prestações de forma a permitir que as empresas incluíssem as parcelas de pagamento em seu fluxo de caixa. São benefícios que poderiam ser calibrados em consonância com metas alcançadas de ODS.

Os acordos implicam a regularização de 1000 certidões de dívida ativa e mais de 300 processos judiciais, dos quais 53% são execuções fiscais.²⁴ Isso significa que as empresas podem estabilizar seus gastos, minimizando risco de perdas judiciais, evitando bloqueios e abrindo espaço para maior segurança em investimentos e aplicação de recursos.

Por outro lado, os acordos, além da inegável redução de litigiosidade e de permitirem a retomada econômica das empresas, representam um novo marco na recuperação de crédito em face das devedoras e até mesmo da regularização fiscal de todo o setor. Comparando 2023, ano em que todos os acordos já estavam vigentes, com 2021, quando nenhum dos acordos haviam sido firmados, a arrecadação dos débitos das empresas foi 18 vezes maior: um salto de quase R\$ 62 milhões

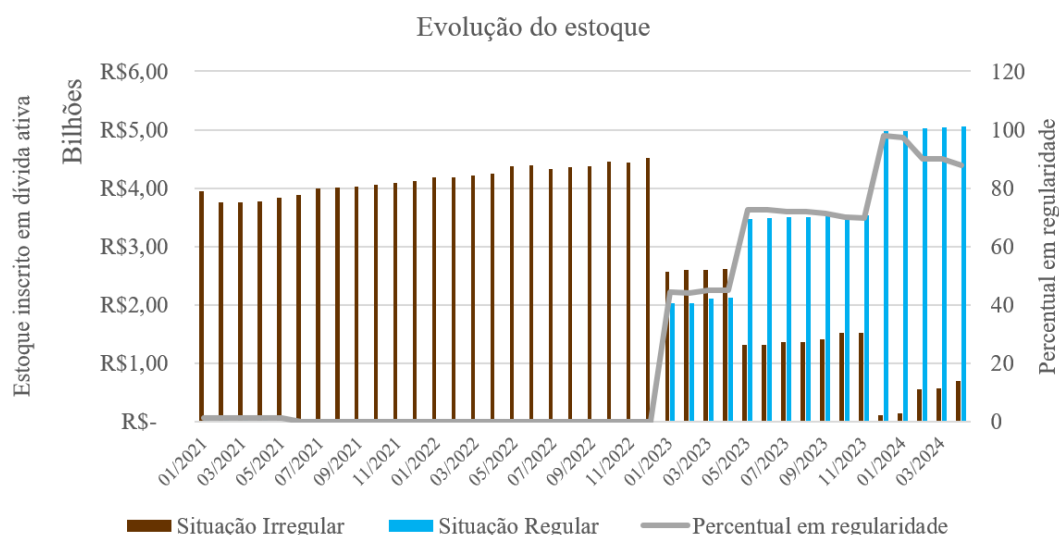


Fonte: PGFN/Sistemas de gerenciamento da dívida ativa da União

O aumento da recuperação já é notável desde 2022, quando apenas um dos acordos já estava vigente. E a projeção em 2024, pela parcial de R\$ 35,79 milhões antes mesmo de esgotado o primeiro semestre, é de que a recuperação alcance novo recorde.

Além do incremento na recuperação, os acordos de transação representam uma mudança de paradigma das empresas com a retomada da regularidade fiscal.

²⁴ Dados extraídos do sistema de acompanhamento judicial da PGFN



Fonte: PGFN/Sistemas de gerenciamento da dívida ativa da União

O alto percentual de regularidade é indicativo seguro de que, para além do pagamento das parcelas acordadas, as empresas esforçam-se para se manterem integralmente regulares, cumprindo a cláusula de regularização corrente constante em todos os acordos, através das quais as empresas comprometem-se e regularizar qualquer novo débito mesmo que inscrito após a assinatura do acordo.

5. Conclusões

O perfil do endividamento das empresas de saneamento somado à jurisprudência no âmbito da recuperação dos créditos inscritos em dívida ativa da União reforçam o déficit de efetividade e eficiência da cobrança judicial.

A jurisprudência do STF, firmada sobre a compreensão da atuação das empresas em um ambiente não concorrencial, equiparando-as às fazendas públicas e concedendo-lhes o benefício da imunidade tributária recíproca neutralizaram as medidas judiciais de execução e elevaram o risco de frustração da recuperação desses créditos.

O novo marco regulatório do saneamento introduziu alterações fundamentais no setor como as metas universalizantes de acesso à água potável e esgotamento sanitário e a atuação em um ambiente concorrencial entre empresas públicas e privadas, ambas submetidas a processos de licitação e comprovação da capacidade econômico-financeira. As inovações do novo marco requerem uma revisão da jurisprudência protecionista do STF, construída sobre um ambiente não concorrencial das empresas, rechaçado pelo novo marco regulatório.

É justamente esse novo ambiente inaugurado pela Lei 14.026/2020 que impulsiona as empresas de saneamento, que durante anos prescindiram da regularidade fiscal, a equacionarem seus passivos fiscais acumulados e a comprometerem-se com a manutenção regular de suas dívidas fiscais.

São empresas com passivo tributário bilionário e com atuação deficitária há anos, mas que prestam serviços essenciais às populações de seus estados e que podem ser responsáveis pelo avanço e alcance de metas de ODS definidas pela nova legislação.

A transação tributária revela-se, nesse cenário, em juízo de conveniência e oportunidade da União, instrumento que melhor atende ao interesse público.

Os acordos firmados permitem que empresas de saneamento possam equalizar seu passivo fiscal, conciliando a recuperação do crédito fiscal eficiente e de maneira menos onerosa, com a manutenção da empresa e sua reabilitação econômico-financeira para competir no mercado, projetando a manutenção da regularidade fiscal a médio e longo prazo. Os acordos revelam, ainda, o potencial de vincular benefícios e outras concessões a metas relativas a ODS definidas pela ONU, conforme previsto na Portaria PGFN nº 6.757 de 2022.

A complexidade subjacente aos acordos de transação parece não se ajustar à dicotomia regular/irregular das certidões de regularidade fiscal. Sob o mesmo rótulo, as certidões acabam por camuflar diferentes graus de compromissos com a regularidade fiscal. Com efeito, outras formas de regularização como a suspensão de exigibilidade por decisão judicial, a garantia das dívidas objeto de discussão judicial ou parcelamentos ordinários não se equiparam a regularidade decorrente da transação individual.

Parece relevante, nesse sentido, refletir sobre gradações de certificação que possam traduzir de forma mais específicas para a sociedade os esforços e compromissos assumidos para a manutenção da regularidade pela via da transação tributária.

Vale lembrar, nessa linha, que a interseção entre o novo marco legal do saneamento e os acordos de transação tributária reforça a importância da discricionariedade como elemento intangível e diferencial da transação, conforme previsto no art. 1º, § 1º da Lei nº 13.988/2020. As condições diferenciadas para as transações que assumam compromissos ESGs, na forma da portaria, devem ser apurados no caso concreto e definidas caso a caso, respeitando a isonomia e heterogeneidade do setor, como no caso em análise.

Identificação de setores com potencial ESG e que possuem empresas com endividamento, customizando modelo de transação com os ODS podem ser propostos pela própria PGFN aos devedores, acionando a possibilidade prevista no art. 4º, II da Portaria PGFN nº 6757/2022.

A evolução da regulamentação da transação tributária da PGFN, especialmente na sua modalidade individual, ao articular-se diretamente com a agenda de desenvolvimento sustentável da ONU, garante, a um só tempo, segurança jurídica, isonomia, transparência e eficiência na recuperação do crédito fiscal. Por outro lado, essa evolução consolida a transação tributária como instrumento fundamental de atuação consensual na Administração Tributária, reforçando seu núcleo discricionário direcionado ao alcance do interesse público.

6. Referências Bibliográficas

ARRABAL, Alejandro Knaesel; DIAS-, Feliciano Alcides; SÁ, Priscila Zeni de. Decisão judicial e sua relação intersistêmica jurídica e econômica, Rev. SJRJ, Rio de Janeiro, v. 21, n. 41, p. 51-67, dez. 2014.

BRASIL. MINISTÉRIOS DAS CIDADES. SINIS. SISTEMA NACIONAL DE INFORMAÇÕES SOBRE SANEAMENTO. Disponível em <https://www.gov.br/cidades/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/saneamento/snis>. Acessado em 19/06/2024.

BRASIL. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Justiça em números. Brasília, DF: CNJ, 2023. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>. Acessado em 24/06/2024.

BRASIL. Lei 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. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm. Acessado em 25/06/2024.

BRASIL. Lei nº 14.026, de 15 de julho de 2020. Atualiza o marco legal do saneamento básico e altera a Lei nº 9.984, de 17 de julho de 2000, para atribuir à Agência Nacional de Águas e Saneamento Básico (ANA) competência para editar normas de referência sobre o serviço de saneamento... Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Lei/L14026.htm. Acessado em 25/06/2024.

BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Portaria PGFN Nº 6757, de 29 de julho de 2022. Regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS. Publicada no DOU de 01/08/2022, seção 1, página 79). Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br>. Acessado em 23/06/2024.

BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Portaria PGFN Nº 1241, de 10 de outubro de 2023. Altera a Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022, que regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS. Publicada no DOU de 16/10/2023, seção 1, página 45. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br>. Acessado em 23/06/2024.

DALESCIO, Sergio Tiago Moraes de Rezende; MACHADO, Lúcio de Souza. Habilitação econômico-financeira na concessão de serviços públicos: estudo empírico com empresas do setor de saneamento básico. Revista da AGU - Brasília-DF - v. 22 - n. 04 - dez/2023, p. 479-505.

LUHMANN, N. (1997). *Globalization or World society: How to conceive of modern society?* *International Review of Sociology*, 7(1), 67-79. Disponível em <https://doi.org/10.1080/03906701.1997.9971223>. Acessado em 28/06/2024.

OLIVON, Beatriz; TAIAR, Estevão. Valor Econômico: União arrecada 14 bilhões com transação

tributária. Em 03/02/2023, Brasília, 2023. Disponível em <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2023/02/03/uniao-arrecada-r-14-bi-com-transacao-tributaria.ghtml>. Acessado em 21/06/2024.

ONU. NAÇÕES UNIDAS. Assembleia Geral. A/RES/70/1: *Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development. Resolution adopted by the General Assembly on 25 September 2015*. Disponível em https://www.un.org/en/development/desa/population/migration/generalassembly/docs/globalcompact/A_RES_70_1_E.pdf. Acessado em 02/07/2024.

VIEIRA CICOGNA, M. P.; TONETO JUNIOR, R.; PATRICK GREMAUD, A.; GANAN DE BRITES FIGUEIREDO, A. Financiamento do saneamento: Linhas de crédito e perfil do endividamento das sociedades anônimas no Brasil. *Revista Tempo do Mundo*, n. 29, p. 295-334, 14 dez. 2022.

VALENTE, Patrícia Pessoa; VICENTE, Leticia Rodrigues. Concorrência e competição no novo marco legal do saneamento básico. *Coluna Saneamento: Novo Marco Legal*. Editora Fórum, 17 de fevereiro de 2021. Disponível em <https://editoraforum.com.br/noticias/concorrenci-e-competicacao-no-novo-marco-legal-do-saneamento-basico-coluna-saneamento-novo-marco-legal>. Acessado em 28/06/2024.

VILLAS BOAS FILHO, Orlando. *O direito na teoria dos sistemas de Niklas Luhmann*, São Paulo: Max Limonad, 2006.

8

O MODELO MULTIORTAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO: UM CAMINHO PARA UM CONTENCIOSO FISCAL SUSTENTÁVEL

1. Introdução	133
2. O microssistema normativo de métodos adequados de tratamento de conflitos e a administração pública.....	133
3. O objetivo de desenvolvimento sustentável (ods) nº 16 e o sistema multiortas na administração pública.....	137
4. O modelo multiortas no direito tributário: uma questão de sustentabilidade do contencioso fiscal	140
5. Da proposição de uma estrutura de modelo multiortas no direito tributário sustentado pela transação tributária, autocomposição fiscal e arbitragem tributária	146
5.1. Da transação tributária	147
5.2. Da autocomposição em matéria fiscal	149
5.3. Da arbitragem tributária.....	151
6. Conclusão.....	154
7. Referências Bibliográficas.....	155



O MODELO MULTIPORTAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO: UM CAMINHO PARA UM CONTENCIOSO FISCAL SUSTENTÁVEL¹

Thiago de Freitas Alves Pereira²

Marcos Antônio Cesar Sanches³

RESUMO

O presente artigo aborda a ascensão da desjudicialização e a evolução da consensualidade nos conflitos que envolvem a Administração Pública, demonstrando a aderência destas iniciativas com a Agenda 2030 e destacando a importância de se consolidar esta mudança de cultura no contencioso tributário, propondo, ao final, uma estrutura de modelo multiportas sustentado pela transação tributária, autocomposição fiscal e arbitragem tributária.

Palavras-chave: desjudicialização; consensualidade; ODS; contencioso tributário.

¹ Artigo elaborado como base para apresentação de tese - aprovada com louvor - no 49º Congresso Nacional dos Procuradores do Estado e do DF, realizado em Florianópolis/SC, em Novembro/2023. Sem publicação.

² Procurador do Estado da Bahia, com atuação na Procuradoria Fiscal. Graduado pela Universidade Federal de Uberlândia. Especialista em Direito Civil e Processual Civil pela FDDJ. Pós-graduando em Inteligência Artificial e Ciência de Dados aplicado às Ciências Jurídicas (CIMATEC).

³ Procurador do Estado da Bahia, com atuação no consultivo das entidades da Administração Indireta. Ex Procurador do Município de São Paulo e Analista Processual do MPF. Graduado pela Universidade Federal de Mato Grosso do Sul. Pós Graduado em Processo Civil pela Universidade Anhanguera Uniderp.

1. Introdução

Conforme o site oficial da Organização das Nações Unidas (ONU)⁴, a Agenda 2030 configura uma lista de 17 objetivos de desenvolvimento sustentável (ODS), ambiciosos e interconectados, que abordam os principais desafios mundiais de desenvolvimento, com 169 metas específicas a serem alcançadas até 2030. Dentre estes, o ODS nº 16 visa “Promover sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável, proporcionar o acesso à justiça para todos e construir instituições eficazes, responsáveis e inclusivas a todos os níveis.”

Como se verá, a implantação efetiva dos métodos consensuais de resolução de disputas - modelo multiportas - no âmbito dos conflitos envolvendo o Poder Público, possui aderência com o ODS nº 16, especialmente com algumas de suas metas específicas.

Para tanto, evidenciar-se-á a existência do “Microssistema Normativo de Métodos Adequados de Tratamento de Conflitos”, conjunto de normas que hoje incentivam e legitimam o desenvolvimento da autocomposição dos litígios no ordenamento brasileiro, abordando-se, especialmente, sua implementação nas demandas envolvendo a Administração Pública.

Considerando a notória crise do contencioso tributário, que se mostra insustentável, será analisada a importância da transformação do tratamento da alta litigiosidade fiscal, medida determinante para o desenvolvimento de instituições eficazes e para a reconstrução da função judicial do Estado enquanto pacificador de conflitos e provedor do acesso à justiça.

Este caminho tem o potencial de beneficiar o Poder Judiciário, favorecendo o aumento da eficiência na entrega da tutela jurisdicional; a Fazenda Pública, no que tange a otimização da recuperação fiscal; e os contribuintes, por meio da reconstrução de uma relação de maior transparência, diálogo, confiança e cooperação com o Fisco.

A proposição do trabalho, ao final, passará pelos principais instrumentos de resolução extrajudicial de conflitos, aplicáveis às controvérsias fiscais, quais sejam, a transação tributária, a autocomposição em matéria fiscal e a arbitragem tributária, demonstrando-se o papel e os pontos elementares de funcionamento de cada um destes institutos.

2. O microssistema normativo de métodos adequados de tratamento de conflitos e a administração pública

Entende-se como “Microssistema Normativo de Métodos Adequados de Tratamento de Conflitos” o conjunto de normas que dispõem e estimulam a utilização de instrumentos de consensualidade, com destaque para o Código de Processo Civil - CPC/15, a Lei de Mediação (Lei nº 13.140/2015) e a Lei de Arbitragem (Lei nº 9.307/1996).

⁴ Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/sdgs>. Acesso em: 03 ago. 2023.

O termo se relaciona com o conceito de *tribunal multiportas*, desenvolvido pelo professor Frank Sander, de Harvard, que no fim dos anos 70 teria idealizado o *multi-door courthouse*⁵, proposta que, segundo Machado⁶ “tratou de implementar um modelo inclusivo de solução de problemas (...), objetivando o direcionamento dos processos que chegassem aos tribunais para as vias mais adequadas de resolução dos conflitos”. Atualmente, diz respeito ao conjunto de instrumentos legítimos e adequados de solução de conflitos, à disposição de forma complementar ao processo judicial, visto como “*uma das portas*”.

Neste trabalho, priorizamos o termo *multiportas*, pois este abrange tanto os instrumentos de auto (conciliação e mediação), como os de heterocomposição (arbitragem), sendo mais amplo que os conceitos de *consensualidade* e *autocomposição*, embora estas ideias também sejam extremamente importantes para a pretendida mudança de paradigma.

Em interessante artigo⁷, Didier⁸ aprofunda a noção do sistema multiportas brasileiro:

Sistemas auto-organizados são caracterizados por sua capacidade de estruturação e reorganização a partir da interação dos seus elementos integrantes, com crescimento não linear, mas em condições variáveis e progressivamente mais complexas. (...) Sistemas com essa natureza nunca são um resultado consolidado, mas necessariamente um processo em desenvolvimento.

(...) um sistema auto-organizado, como o sistema brasileiro de justiça multiportas, é marcado por uma construção paulatina, progressiva e sem planejamento. Inicialmente limitado, de modo quase exclusivo, à atuação do Poder Judiciário, o sistema expandiu-se (...). Sujeitos cuja função já estava diretamente associada à administração da justiça também tiveram, ao longo do tempo, suas atribuições reconfiguradas, permitindo mais facilmente sua visualização como elementos integrantes do sistema, a exemplo do Ministério Público (Resolução n. 118/2014 do CNMP), da Advocacia Pública (art. 19, Lei n. 10.522/2002) e das serventias extrajudiciais.

Um dos primeiros atos normativos do microssistema, a Res. nº 125/10 do Conselho Nacional do Justiça - CNJ (institui a “Política Judiciária Nacional de tratamento adequado dos conflitos de interesses”) prevê que se deve “antes da solução adjudicada mediante sentença, oferecer outros

⁵ RODRIGUES, Roberto de Aragão Ribeiro. *Justiça multiportas e advocacia pública* 1.ed. Rio de Janeiro: GZ, 2021. p. 13/14.

⁶ MACHADO, Carlos Henrique. *Modelo Multiportas no direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021. p. 112.

⁷ DIDIER JUNIOR, Fredie; FERNANDEZ, Leandro. O sistema brasileiro de justiça multiportas como um sistema auto-organizado: interação, integração e seus institutos catalisadores. *Revista do Poder Judiciário do Estado do Rio Grande do Norte – REPOJURN*. Ano 3. N. 01. Jan/jun. 2023. Disponível em: <https://revista.tjrj.jus.br/revistas>. Acesso em 03 ago. 2023.

⁸ O mesmo autor ainda advoga pela existência do princípio ao estímulo da solução por autocomposição e do princípio do respeito ao autorregramento da vontade no processo civil. DIDIER JÚNIOR, Fredie. Princípio do respeito ao autorregramento da vontade no Processo Civil. In: CABRAL, Antonio do Passo; NOGUEIRA, Pedro Henrique (Org.). *Negócios Processuais*. Salvador: JusPodivm, 2015. p. 19-25.

mecanismos de soluções de controvérsias, em especial os chamados meios consensuais, como a mediação e a conciliação...”

Já o CPC, norma central do sistema, praticamente estabeleceu uma nova lógica de acesso à justiça, ao estimular a solução consensual (art. 3º, §3º), consolidar a transmutação da função jurisdicional, obrigar o Estado a promover a consensualidade, sempre que possível (art. 3º, §2º), prever os negócios jurídicos processuais (art. 190)⁹, além de inserir a autocomposição como fase do processo (art. 334 e artigos 165 a 175).

Com relação à Administração Pública, o art. 174 ainda dispõe que os entes federativos “criarão câmaras de mediação e conciliação, com atribuições relacionadas à solução consensual de conflitos no âmbito administrativo”.

Na Lei de Mediação (Lei 13.140/2015), também há um capítulo próprio destinado à Fazenda Pública, nominado *“da autocomposição de conflitos em que for parte pessoa jurídica de direito público”*. Logo em seu primeiro dispositivo (art. 32), igualmente direciona os entes públicos a criarem as câmaras de autocomposição no âmbito da Advocacia Pública¹⁰¹.

Observa-se que alguns entes foram além e já instituíram verdadeiras políticas de desjudicialização, com vistas a estimular a consensualidade frente aos litígios. É o caso do Município de São Paulo, por meio da Lei nº 17.324/20, que *“institui a Política de Desjudicialização...”*, do Estado de Santa Catarina, que editou a Lei nº 18.302/21, instituindo *“o Programa de Incentivo à Desjudicialização...”* e o Estado do Espírito Santo, com a publicação da Lei Complementar nº 1.011/22, que institui a *“Política de Consensualidade (...); cria a Câmara de Prevenção e Resolução Administrativa de Conflitos do Espírito Santo...”*

Os objetivos declarados destes diplomas estão ligados à redução da litigiosidade, ao estímulo à solução adequada das controvérsias, à promoção da solução consensual dos conflitos e ao gerenciamento das demandas administrativas e judiciais, dentre outros.

A autocomposição também é estimulada na nova Lei de Licitações (Lei nº 14.133/21) expressamente no art. 151, o qual dispõe que “poderão ser utilizados meios alternativos de prevenção e resolução de controvérsias, notadamente a conciliação, a mediação, o comitê de resolução de disputas e a arbitragem”, havendo autorização para a extinção de contratos pela via consensual (art. 138, II) e para a realização de aditivos pelos meios compositivos (art. 153).

⁹ No âmbito da Advocacia Pública, identificamos sua regulamentação, ao menos pela PGFN, por meio da Portaria nº 742/2018, e pela PGE/RJ, pela Resolução PGE nº 4826/2022.

¹⁰ Em levantamento preliminar realizado em Setembro/2023, observou-se que mais da metade dos estados-membros já possuíam câmaras instauradas em suas procuradorias, pelo menos os Estados de MS, MG, TO, AL, PA, AP, CE, ES, PE, SC, PI, RJ e GO.

¹¹ Confirmando o protagonismo que as Procuradorias devem assumir no desenvolvimento da consensualidade, mencionamos os trabalhos desenvolvidas no FONACASC (Fórum Nacional de Coordenadores das Câmaras de Conciliação), órgão técnico do CONPEG (Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal), que tem debatido, em reuniões periódicas, as soluções, dúvidas, controvérsias, enfim, toda a legitimidade e estrutura adequada do modelo multiportas nos conflitos envolvendo a Administração Pública.

A este respeito, assim discorre o Prof. Diogo de Figueiredo Moreira Neto¹²:

A consensualidade, por certo, não estará destinada a substituir as formas tradicionais de ação imperativa do Estado, mas, sem dúvida, representa uma mudança substancial em suas prioridades de atuação, prestigiando o que hoje se vem denominando parceria com a sociedade.

Todas essas tendências atuam no sentido de despojar-se a Administração Pública das características burocráticas que assumiram nos países de tradição jurídica continental europeia, na linha do Direito Administrativo gerado pela Revolução Francesa, e, de certa forma, agravadas e desvirtuadas pela herança ibérica colonial de cunho patrimonialista, e de aproximá-las de modelos mais pragmáticos, como anglo-saxões, que prestigiam o administrado.

Mencionamos, ainda, o art. 26 do Decreto-Lei nº 4.657/42 (LINDB):

para eliminar irregularidade, incerteza jurídica ou situação contenciosa na aplicação do direito público, inclusive no caso de expedição de licença, a autoridade administrativa poderá, após oitiva do órgão jurídico e, quando for o caso, após realização de consulta pública, e presentes razões de relevante interesse geral, celebrar compromisso com os interessados, observada a legislação aplicável, o qual só produzirá efeitos a partir de sua publicação oficial.

Como se vê, a adoção da consensualidade em conflitos administrativos envolve uma releitura dos elementos que sustentam o direito público, afastando interpretações intransigentes sobre o princípio da legalidade, ou mesmo da primazia e indisponibilidade do interesse público, com a consequente prevalência das noções de eficiência, vantajosidade e pragmatismo.

Neste sentido, destaca Dubeux¹³:

verifica-se, nesse sentido, que o dogma da supremacia do interesse público sob o privado foi sofrendo mutações ao longo das últimas décadas, de modo a permitir, no caso concreto e observados os limites constitucionais e legais, a sua disponibilidade e, portanto, a possibilidade da Administração Pública celebrar acordos para, conciliando interesses, resolver conflitos com terceiros.

Fatores como o aspecto da questão jurídica envolvida e sua interpretação pelo Poder Judiciário, a análise econômica do direito, o aspecto temporal envolvendo o litígio judicial e o grau de recuperabilidade do crédito, o comportamento, a solvabilidade e a capacidade de pagamento do devedor, bem como o próprio custo da máquina administrativa e judicial podem auxiliar na busca pela melhor fundamentação do acordo a ser celebrado pela Administração Pública.

¹² DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO, Diogo. *Mutações de Direito Público*, Ed. Renovar: Rio de Janeiro, 2006, pg. 262-263.

¹³ DUBEUX, Bruno. A Advocacia Pública e os meios adequados de solução de controvérsias, uma mudança de cultura necessária. *Revista de Direito da Procuradoria Geral*. Edição Especial nº 79 – Autocomposição e a Administração Pública. Rio de Janeiro. pg. 37-73. Dezembro 2021.

É certo, portanto, que a cultura da consensualidade está em plena ascensão no âmbito público, impondo-se uma nova realidade no tratamento de litígios pela Advocacia Pública, além de uma releitura dos princípios estruturantes do direito administrativo.

3. O objetivo de desenvolvimento sustentável (ods) nº 16 e o sistema multiportas na administração pública

Adotada durante a Cúpula das Nações Unidas sobre o Desenvolvimento Sustentável em 2015, a Agenda 2030 visa enfrentar os desafios globais mais prementes e alcançar um futuro mais sustentável e inclusivo, sendo composta por 17 ODS's e 169 metas específicas.

Trata-se de uma lista de objetivos universais estabelecidos pela ONU para abordar as questões socioeconômicas e ambientais urgentes, representando um apelo à ação coletiva e engajamento de todos os países, setores da sociedade e indivíduos, para transformar o planeta e melhorar a qualidade de vida das pessoas, com ampla abrangência, desde a erradicação da pobreza e da fome, até a promoção da paz, justiça e instituições eficazes.

Cada objetivo tem metas específicas e indicadores mensuráveis, que permitem o acompanhamento do progresso no tempo, tratando-se de rede conectada e interdependente, que aborda os desafios de forma integrada e holística. Importa, para o presente trabalho, o ODS nº 16 (Paz, Justiça e Instituições Eficazes)¹⁴, que possui 12 metas (algumas adaptadas ao contexto brasileiro¹⁵), das quais destacamos: 16.3) *promover o Estado de Direito, em nível nacional e internacional, e garantir a igualdade de acesso à justiça para todos*; 16.6) *Desenvolver instituições eficazes, responsáveis e transparentes em todos os níveis*; 16.7) *Garantir a tomada de decisão responsiva, inclusiva, participativa e representativa em todos os níveis*.

O alcance deste objetivo é fundamental para o cumprimento de outros da Agenda, pois a paz, justiça e instituições eficazes são requisitos para o desenvolvimento sustentável e para a melhoria da qualidade de vida, em um ambiente de respeito aos direitos humanos e à igualdade. Na medida em que os métodos adequados de resolução de conflitos, uma vez bem aplicados, podem representar um significativo avanço na promoção da justiça e na pacificação social, eles se tornam pontos relevantes para o propósito; em especial nos conflitos relacionados à Administração Pública, parcela significativa dos processos em tramitação no Poder Judiciário.

Neste contexto, algumas questões relacionadas à consensualidade podem ser destacadas como aspectos que contribuem diretamente para a promoção de sociedades pacíficas, justas e inclusivas, com instituições eficazes em todos os níveis.

¹⁴ "Promover sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável, proporcionar o acesso à justiça para todos e construir instituições eficazes, responsáveis e inclusivas a todos os níveis."

¹⁵ Disponível em: ODS 16 - Paz, Justiça e Instituições Eficazes - Ipea - Objetivos do Desenvolvimento Sustentável. Acesso em: 01 ago. 2023.

Uma delas é a democratização e transformação do acesso à justiça. A autocomposição oferece uma oportunidade para que todas as partes envolvidas em um conflito, cidadãos, empresas e a própria Administração Pública, tenham voz ativa no processo de resolução, como no caso da negociação, em que se permite que as partes alcancem um acordo mútuo, evitando o litígio e proporcionando uma forma acessível e dialógica de resolver potenciais disputas.

Outro ponto fundamental é o descongestionamento e a otimização da prestação jurisdicional. Ora, o desenvolvimento de outros meios de solução de controvérsias alivia a carga do sistema de justiça, diminuindo a morosidade, em busca da duração razoável do processo.

Ao desenvolver a consensualidade, a Administração Pública demonstra compromisso com a construção de instituições eficazes, capazes de tomar decisões responsivas e participativas. Isso envolve a criação de mecanismos que promovam diálogo e cooperação entre os diversos atores, fortalecendo a boa governança e a confiança nas instituições.

A autocomposição ainda contribui para a paz social, pois facilita soluções mutuamente satisfatórias; também ajuda a evitar o agravamento de conflitos e a construir uma cultura de diálogo, essencial para a estabilidade e harmonia social. A solução negociada, aliás, é mais rápida e menos onerosa do que o processo litigioso tradicional, o que beneficia não apenas as partes envolvidas, mas também o Estado, em sentido amplo, que economiza recursos.

Assim, é clara a aderência do desenvolvimento do sistema multiportas no âmbito da Administração Pública com algumas metas específicas do ODS nº 16, especialmente a 16.3 (*promoção do Estado de Direito e igualdade no acesso à justiça*), 16.6 (*desenvolvimento de instituições eficazes*) e 16.7 (*tomada de decisão responsiva e participativa*).

Esta correlação com a Agenda 2030 é importante, pois reforça o compromisso público com a agenda; contribui com a promoção do desenvolvimento sustentável, em todas as suas dimensões; abre portas para a cooperação internacional; alinha o setor público com as expectativas da sociedade global; e viabiliza maior monitoramento e prestação de contas, dada a existência de indicadores vinculados às metas.

Tal aderência, além de fortalecer o apoio institucional e político, viabiliza a captação de recursos junto a bancos e agências de desenvolvimento nacionais e internacionais¹⁶¹⁷, fundos e programas de cooperação internacional, que possuem linhas diferenciadas de crédito e de financiamento para iniciativas ligadas à Agenda 2030. Conforme o “Relatório Anual das Nações Unidas no Brasil 2022”¹⁸, o sistema ONU, com suas 24 agências, fundos e programas, trabalhou

¹⁶ O Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), por exemplo, possui mais de mil projetos na América Latina e Caribe vinculados ao ODS nº 16. Disponível em: <https://crf.iadb.org/pt/sdg-16>. Acesso em: 03 ago 2023.

¹⁷ Segundo o site do BNDES, foi desembolsado quase R\$ 1,5 bilhão, entre 2015 e 2023, em projetos ligados ao ODS nº 16. Disponível em: Painel ODS - nossa contribuição para a Agenda 2030 (bndes.gov.br). Acesso em: 03 ago. 2023.

¹⁸ Disponível em: [ONU_Brasil_Relator2022io_Anuar_2022.pdf](https://un.org.br/relatorio-anual-2022) (un.org). Acesso em: 03 ago. 2023.

juntamente com os três poderes, em todos os níveis de governo, implementando 273 iniciativas e projetos de cooperação, com execução de U\$ 127 milhões, em 2022.

Como se vê, é plausível a possibilidade de se aprovar fomento financeiro para iniciativas ligadas à consensualidade no setor público, caso em que os efeitos positivos se multiplicam, sendo papel da Advocacia Pública atuar na construção de projetos exequíveis, mas ambiciosos, que desenvolvam estes instrumentos, ampliando a garantia de acesso à justiça, de forma legítima e com o máximo de eficiência.

No tocante à instrumentalização destes ambientes de consensualidade, por exemplo, considerando o estado tecnológico atual, é de se ambicionar o desenvolvimento de *plataformas online de resolução de conflitos*, as chamadas ODRs (online disputes resolutions)¹⁹. No site da “Associação Brasileira de *Lawtechs* e *Legaltechs*”, é possível identificar, atualmente, ao menos 17 (dezessete) *startups* na categoria “resolução de conflitos *online*”.²⁰

Ocorre que, mais do que um instrumento virtual de facilitação da aplicação dos meios adequados de resolução de conflitos, as ODRs podem ser tratadas e desenvolvidas como método consensual autônomo, desde que “turbinadas” com inovações tecnológicas de automação, inteligência artificial (IA)²¹ e gestão eficiente de dados e informações²². Nesta perspectiva, destaca Roberto de Aragão Ribeiro Rodrigues:

A potencialidade máxima das ODRs no âmbito da Advocacia Pública seria alcançada com a elaboração de um desenho institucional que agregue às tradicionais ferramentas autocompositivas o uso da tecnologia, preferencialmente com emprego de inteligência artificial, possibilitando a criação, dentro da estrutura da AGU e demais Procuradorias Estaduais e Municipais, de um ambiente de rápido fluxo de informações, com a geração de propostas automatizadas de acordos aos particulares a partir de parâmetros previamente definidos, sem a necessidade de submissão de tais controvérsias do Poder Judiciário, com base no permissivo contido no art. 32, §3º, da Lei de Mediação²³.

O envolvimento do PNUD e a aderência ao ODS nº 16, favorece o desenvolvimento de projetos de transformação digital, a serem capitaneados pelas Procuradorias²⁴, para a criação

¹⁹ Representam “o uso da tecnologia para apoiar a resolução de conflitos em ambiente virtual.” DE AMORIM, Fernando Sérgio Tenório; RODRIGUES, Ricardo Schneider. A resolução online de litígios (ODR) na administração pública: o uso da tecnologia como estímulo à transparência. Rio de Janeiro. Revista Direito, Estado e Sociedade, n. 54, 2019.

²⁰ Disponível em: <https://ab2l.org.br/radar-dinamico/>. Acesso em 20 junho 2022.

²¹ Em pesquisa realizada em 2022, no âmbito do Programa Justiça 4.0, pelo CNJ, com apoio do PNUD, identificou-se 111 projetos de IA, somente no Poder Judiciário. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/188306-pesquisa-identifica-111-projetos-de-intelig%C3%A2ncia-artificial-no-judici%C3%A1rio>. Acesso em 01 ago. 2023.

²² FERRARI, Isabela. Conflito e Inovação: introdução aos métodos de ODR. In: Justiça Digital. Instituto New Law e Isabela Ferrari, coordenadores. 1ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 34.

²³ RODRIGUES, Roberto de Aragão Ribeiro. Justiça multiportas e advocacia pública 1.ed. Rio de Janeiro: GZ, 2021. p. 127.

²⁴ Ver, a este respeito: <https://www.prerro.com.br/a-cultura-de-experimentacao-e-a-transformacao-digital-da-advocacia-publica/>. Acesso em 04 ago. 2023.

de câmaras instrumentalizadas com plataformas digitais de solução de conflitos, equipadas com soluções de IA. Como dito, tais iniciativas podem ser contempladas por linhas de crédito e de financiamento para projetos do setor público, acessíveis pelos bancos de financiamento, agências de fomento, fundos internacionais ou programas de cooperação.

É claro, portanto, que o desenvolvimento do sistema multiportas têm aderência com a Agenda 2030, sobretudo com o ODS nº 16, o que pode viabilizar apoio a projetos públicos nesta seara, inclusive com a perspectiva de incentivo financeiro para a sua estruturação.

Dado o leque de possibilidades de implementação da consensualidade para os litígios envolvendo a Administração Pública, o presente trabalho focará em uma das áreas que ocupa a maioria dos debates a respeito da crise do Poder Judiciário: o *contencioso fiscal*.

4. O modelo multiportas no direito tributário: uma questão de sustentabilidade do contencioso fiscal

O contencioso tributário, especialmente a execução fiscal, é um dos gargalos do sistema judiciário brasileiro, sendo o tratamento da alta litigiosidade imprescindível para se criar instituições mais eficazes, em especial quanto à garantia fundamental de acesso à justiça.

Ocorre que, sobretudo em matéria fiscal, não basta o envolvimento do Judiciário, com o aprimoramento da tutela jurisdicional; é necessário esforço também da Fazenda Pública, principal litigante do país, que detém a titularidade do crédito público e o poder de desenvolver ferramentas efetivas de prevenção e solução consensual de seus conflitos.

Esta transformação na gestão do contencioso tem o potencial de desobstruir o Judiciário e de qualificar a relação com os contribuintes, o que favorece a pacificação e o aumento do índice de confiança nas instituições. Não se quer afastar a via da jurisdição, mas abrir *novas portas*, de mesma equivalência, que se mostrem mais adequadas para cada conflito.

Em âmbito tributário, pode-se supor outras repercussões relacionadas à prevenção de litígios e a consensualidade, como o aprimoramento da justiça fiscal e a otimização da arrecadação de tributos, cuja boa governança tende a retornar positivamente à sociedade.

É certo que, historicamente, há certa resistência quanto a abertura do direito público, especialmente o direito tributário, à consensualidade, por questões ligadas à indisponibilidade do

interesse público²⁵, legalidade²⁶ e isonomia. Todavia, tais obstáculos vêm sendo paulatinamente superados, sendo seguro afirmar que já existe uma sólida base doutrinária²⁷ a respaldar o desenvolvimento dos meios adequados de solução de conflitos em matéria fiscal²⁸. Digna de registro, neste ponto, a colocação de Carlos Machado:

o propósito das técnicas adequadas de solução de conflitos em matéria tributária, pelo menos na perspectiva da proposta que ora se coloca, não visa à vulneração dos balizamentos legislativos objetivamente traçados nos recintos da competência dos parlamentos, mas, sim, a um reconhecimento de espaços legítimos de diálogo e de integração entre os sujeitos envolvidos na relação fiscal, potencialmente indutores de litigiosidade.²⁹

A própria disponibilidade do crédito tributário vem sendo sustentada com considerável robustez³⁰, tendo em vista que se trata de um direito patrimonial, de interesse público secundário/fazendário, cuja disponibilidade é premissa adotada pelo Sistema Tributário Nacional, ao permitir a sua disposição de forma direta, mas condicionada, por meio de instrumentos como a isenção, remissão, anistia, parcelamento e a própria transação.

25 Sobre a clássica distinção entre interesses públicos primários e secundários: "SARMENTO, Daniel. Interesses públicos versus Interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010". "MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Mutações do direito administrativo. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007". "BINENBOJM, Gustavo. Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade: um novo paradigma para o direito administrativo. Revista de Direito Administrativo, v. 239, p. 1, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v239.2005.43855>. Acesso em: 29 abr. 2022".

26 "Os métodos adequados de resolução de conflitos em matéria tributária propõe viabilizar a participação cidadã na pacificação social, notadamente no campo da fiscalidade, (...) de modo que somente reforçam o princípio da legalidade, e não o ofendem. (...) em viés amplo, impõe que a administração atue em conformidade com os critérios autorizados pela legislação tributária, ainda que permitida alguma intervenção mais efetiva por parte dos sujeitos passivos; num sentido estrito, implica tipificar os elementos normativos da exação tributária com maior ou menor dose de discricionariedade, indeterminação, ambiguidade ou vagueza, legitimadora da atuação concertada no processo de aplicação da lei de incidência". MACHADO, Carlos Henrique. Modelo Multiportas no direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021. p. 153

27 Ver, neste sentido: DOMINGOS, F. N. Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários: novas tendências dogmáticas. Porto Alegre: Núria Fabris, 2016.

28 Sobre o princípio da igualdade e outras posições doutrinárias: "Especificamente em relação ao princípio da igualdade, postulado estruturante do estado democrático de direito, do qual deriva o princípio da impessoalidade e, em matéria fiscal, os princípios da capacidade contributiva, da progressividade, e da seletividade, também entendemos possível a compatibilização com o sistema multiportas, que, aliás, poderá contribuir para o desenvolvimento de uma estrutura fiscal mais harmoniosa e equitativa. O desafio residirá, porém, em encontrar as margens de discriminação legítima". PEREIRA, Thiago de Freitas Alves. O SISTEMA MULTIORTAS E A TRANSMUTAÇÃO DA CULTURA DE ACESSO À JUSTIÇA TRIBUTÁRIA. In: CARVALHO, Paulo Moreno (Org). Advocacia Pública para a sociedade: estudos em homenagem aos 56 anos da Procuradoria Geral do Estado da Bahia. 1 ed. São Paulo: Contracorrente, 2022. p. 749.

29 MACHADO, Carlos Henrique. Modelo Multiportas no direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021. p. 145.

30 PASINATO, Ana Paula. A arbitrabilidade da matéria tributária no Brasil frente ao exemplo vigente da arbitragem tributária em Portugal: a superação paradigmática do dogma da indisponibilidade do crédito tributário brasileiro. 2021. 243 p. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade de Brasília. Brasília. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/43394>. Acesso em 01 ago 2023.

Entretanto, o fato de ser disponível, “não significa que o agente público possa dele dispor, livre e indiscriminadamente”³¹, sendo necessário que esta disposição seja autorizada por lei, de iniciativa do legítimo representante do povo, e que se conforme aos regimes constitucional e administrativo, além de outras exigências que tem sido desenvolvidas com a evolução do tema, como a análise da vantajosidade e da economicidade.

Isto posto, e considerando que atualmente ainda há uma desnecessária concentração da resolução dos litígios tributários no âmbito do Judiciário, é pertinente que se analise os dados, cada vez mais robustos e estruturados, advindos das crescentes pesquisas nesta seara, de forma a interpretar o estado de coisas atual, olhando para o passado, promovendo os ajustes necessários no presente, com o intuito de impactar positivamente o futuro.

Recente relatório publicado pelo Núcleo de Tributação do INSPER indica a utilização de instrumentos de consensualidade ainda na fase pré-contenciosa como ferramenta de governança no cenário internacional³². Nesta linha, a intensificação dos estudos, capitaneados pelo CNJ, evidenciam que a imediata transformação na gestão do contencioso fiscal é crucial não só para as relações tributárias, mas para a sustentabilidade de todo o sistema judiciário.

Destaca-se a 19ª ed. do “Justiça em Números”³³, que inaugurou “nova etapa de construção metodológica dos dados estatísticos e indicadores do Poder Judiciário”, desenvolvendo uma cultura institucional baseada em dados (*data-driven administration*), ao utilizar o Banco Nacional de Dados do Poder Judiciário (DataJud) como fonte originária, tendo como diferencial a troca automatizada de informações com as cortes brasileiras, em iniciativa de “transparência ativa, governança e democracia participativa”. O documento reafirma o cenário, destacando as execuções fiscais como 35% dos casos pendentes e 65% das execuções, com uma taxa de congestionamento de 90% e tempo médio de tramitação de 6 anos e 11 meses.

Já no “Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro”³⁴, estudo realizado em 2022 pelo CNJ, em parceria com o INSPER, foram apresentados dados alarmantes, como o de que o valor discutido no contencioso administrativo e judicial brasileiro na esfera tributária equivale a quase 75% do PIB do país e a de que a conclusão de um processo tributário leva em média 18 anos e 11 meses, incluindo ambas as fases.

31 PEREIRA, Thiago de Freitas Alves. Modelo Multiportas e o Direito Tributário: da viabilidade e das perspectivas da arbitragem tributária no Brasil. Revista da Procuradoria-Geral do Estado de Mato Grosso do Sul. Edição nº 18 (dezembro/2022). 2022. Disponível em: <https://www.pge.ms.gov.br/wp-content/uploads/2022/12/Revista-PGE-18-completo.pdf>. Acesso em: 03 ago 2023.

32 Países como Alemanha, França, Estados Unidos e Itália preveem a transação, enquanto Portugal e Itália autorizam a arbitragem de débitos tributários Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/03/Contencioso-administrativo-tribut%C3%A1rio-federal_Uma-an%C3%A1lise-comparativa-entre-Brasil-e-sete-pa%C3%ADses.pdf. Acesso em 03 ago. 2023.

33 CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Justiça em Números 2022 / Conselho Nacional de Justiça. Brasília: CNJ, 2022.

34 Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa. Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa. Brasília: CNJ, 2022.

Este estado de coisas provoca enorme insegurança nas relações tributárias, trazendo diversos prejuízos socioeconômicos, que interferem negativamente no desenvolvimento do país, em razão de um péssimo ambiente de negócios, dificuldade de atração de investimentos, além de um gigantesco estoque de capital improdutivo, provisionado para as disputas fiscais.

Tratando-se de problema complexo, não haverá solução única, de modo que a transformação pressupõe medidas de prevenção, como a consolidação, simplificação, sistematização e avaliação periódica da legislação e do sistema tributário (vide esforço para a Reforma Tributária); criação de estímulos positivos de facilitação do cumprimento de obrigações tributárias e de autorregularização; além da construção de uma relação dialógica e cooperativa com os contribuintes, com menos coerção e mais transparência e confiança.

E para além das medidas de prevenção, reenfatizamos a necessidade da construção de um sistema multiportas em âmbito tributário, por meio do desenvolvimento da cultura da consensualidade e da legitimação dos meios adequados de solução dos conflitos fiscais, que se revelem como alternativas de igual estatura à via da justiça estatal.

Confirmando esta tendência, o CNJ publicou recentes atos normativos neste sentido, a Recomendação nº 120/21, em que “Recomenda o tratamento adequado de conflitos de natureza tributária, quando possível pela via da autocomposição” e a Res. nº 471/22, que “Dispõe sobre a Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário”, que visa a “priorização de soluções consensuais em disputas tributárias e a prevenção e desjudicialização de demandas tributárias”.

A primeira, editada como *recomendação*, menciona expressamente o microsistema normativo de métodos adequados de tratamento de conflitos e justifica suas orientações com estatísticas, mencionando a necessidade de tratamento das demandas fiscais repetitivas e de iniciativas de redução e solução dos litígios tributários. O objetivo é orientar os magistrados a priorizar, sempre que possível, a resolução consensual, incentivando a negociação, conciliação, mediação e a transação tributária (há menção aos negócios jurídicos processuais e à arbitragem).

Recomenda, ainda, a implementação de Centros Judiciários de Solução de Conflitos Tributários (CEJUSC) para o tratamento pré-processual ou em demandas já ajuizadas, propondo a celebração de protocolos institucionais com os entes públicos para facilitar a autocomposição, divulgação de propostas de transação e otimização de fluxos administrativos.

Em seguida, como resultado do amadurecimento dos estudos e do fortalecimento da consensualidade, foi publicada a Resolução nº 471/22, cujo objetivo é aprimorar, a nível de Política Judiciária, o tratamento da elevada quantidade de processos tributários em andamento, buscando soluções consensuais e promovendo a cooperação entre os atores envolvidos.

Para implementar a política, recomenda a formação de uma rede pelos órgãos do Judiciário e entidades parceiras, com a missão de desenvolver ações, pesquisas e projetos para reduzir a alta litigiosidade e aplicar uniformemente a legislação tributária. Também incentiva práticas

de autocomposição e o aprimoramento de ferramentas digitais, visando aprimorar a prestação jurisdicional e garantir eficiência e segurança jurídica no tratamento destes conflitos.

O CNJ é órgão do Judiciário e tem a função de aprimorar a prestação jurisdicional e incentivar outros métodos de solução de conflitos, tendo consolidado a imprescindibilidade da consensualidade, dando grande relevância ao contencioso tributário. Todavia, para que se avance na efetividade da jurisdição e no acesso à justiça, é necessário o engajamento dos outros poderes e das funções essenciais à justiça, sobretudo a Advocacia Pública.

O Legislativo também vem cumprindo parcialmente sua missão, pois já é possível falar no microssistema normativo. Por outro lado, ainda há lacunas legislativas a serem supridas, tanto em âmbito nacional (regulamentação da arbitragem tributária e de normas gerais de transação), mas principalmente em âmbito local (diversos estados ainda não possuem câmaras, leis de transação tributária, tampouco delegações autorizando a celebração de acordos).

Ainda assim, é do Executivo que se deve esperar maior esforço na atuação preventiva e resolutiva dos litígios fiscais, podendo a Advocacia Pública assumir o protagonismo no convencimento e no assessoramento para a construção das normativas necessárias à legitimação da consensualidade e na operacionalização do sistema multiportas na Administração Pública.

Em primeiro lugar porque, de modo geral, as leis necessárias são de sua iniciativa privativa; em segundo lugar porque, segundo o painel “Grandes Litigantes”³⁵, os entes públicos aparecem repetidamente entre os principais, em ambos os polos; em terceiro lugar porque, o acesso à justiça é direito fundamental garantido constitucionalmente e dever do Estado (art. 3º, §2º, do CPC), que passa por nova concepção, que se afasta da noção de inafastabilidade da jurisdição como *monopólio da justiça estatal*³⁶, e se aproxima dos modernos conceitos de *justiça coexistencial*³⁷, *jurisdição compartilhada* e de *equivalentes jurisdicionais*³⁸.

Tais ideias vão ao encontro de uma visão de função jurisdicional como dever estatal de promover a prevenção e a justa composição dos conflitos, através do método mais adequado à cada controvérsia, proporcionando diferentes vias para a pacificação e harmonia social.

Para além dos esforços do CNJ, deve-se superar a ideia de que o fomento à consensualidade é papel somente de Política Judiciária, sendo crucial que seja tratada como Política de Estado, o

³⁵ Disponível em: <https://grandes-litigantes.stg.cloud.cnj.jus.br/>. Acesso em 25 jul. 2023.

³⁶ MANCUSO, Rodolfo de Camargo. A Resolução dos Conflitos e a Função Judicial no Contemporâneo Estado de Direito. 3ª ed. Salvador: JusPodivm, 2020. p. 20.

³⁷ Justiça coexistencial seria aquela “promovida num processo tendencialmente não adversarial, ambiente no qual a lide passa a ser vista não como um mal a ser eliminado, drasticamente, mas como a oportunidade para o manejo adequado da crise emergente, em ordem a uma possível composição justa”. Ibid., p.22

³⁸ GRINOVER, Ada Pellegrini. A inafastabilidade do controle jurisdicional e uma nova modalidade de autotutela (parágrafos únicos dos artigos 249 e 251 do Código Civil). Revista Brasileira de Direito Constitucional, n. RBDC n. 10 – jul./dez. 2007, 2007. Disponível em: http://www.esdc.com.br/RBDC/RBDC-10/RBDC-10-013-Ada_Pellegrini_Grinover.pdf. Acesso em: 27 abr. 2022.

que materializa a lógica da concepção residual do acesso à justiça via judiciário, principalmente quando envolve interesse público fazendário³⁹.

Quanto à recuperação da dívida ativa, por exemplo, é certo que tem se mostrado mais efetiva a cobrança administrativa, por meio do protesto ou da negativação em órgãos de proteção ao crédito, do que a via da execução fiscal, que deve ser tratada como residual⁴⁰⁴¹.

A própria transação tributária também tem o potencial de diminuir a litigiosidade, especificamente com relação à execução fiscal; da mesma forma os programas de conformidade tributária⁴², por meio de técnicas de regulação responsiva, que envolve a busca por instrumentos regulatórios diversificados e estratégias dinâmicas de resposta às condutas dos regulados, para a obtenção de melhores índices de conformidade regulatória, o que, em âmbito fiscal, pode potencializar a autorregulação e o cumprimento voluntário das obrigações.

A boa relação fiscal, aliás, é importante para a previsibilidade e segurança na arrecadação, por meio da transparência na divulgação de informações e da cooperação mútua, pois neste caso o Estado recebe antes e sem maiores custos de cobrança, e o contribuinte paga menos, já que não sofre multas. Para tanto, é crucial que se amplie os incentivos positivos ao cumprimento das obrigações fiscais, com menos coerção e mais cooperação.

Na prática, porém, consignou-se no “Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário” a escassez de informações e a ainda tímida experiência dos entes com os instrumentos consensuais em âmbito fiscal, revelando que “os meios adequados de solução de conflitos ainda são pouco explorados no âmbito tributário, com escassa diversidade de modelos e poucos dados, e quanto aos que geram dados, baixos percentuais de utilização”.

39 “esta proeminência do judiciário (...) não é de aplicar-se à cobrança da dívida ativa do Poder Público, o que bem pode ser realizado em seus próprios quadros administrativos, o que não ofende direta nem obliquamente o princípio da inafastabilidade da jurisdição, pois tal dispositivo não afirma qualquer sorte de monopólio da justiça estatal e ainda certo que a obrigação tributária integra o âmbito do interesse fazendário, ou seja, interesse público secundário passível de ser transacionado, por exemplo.” MANCUSO, Rodolfo de Camargo. *A Resolução dos Conflitos e a Função Judicial no Contemporâneo Estado de Direito*. 3ª ed. Salvador: JusPodivm, 2020. p. 20.

40 No documento “Diagnóstico do Contencioso Tributário”, uma das recomendações ao Executivo é a de que “Diante da constatação de que há milhares de processos de execução fiscal cujo valor cobrado é bastante reduzido, deve ser proposta alteração para fixação, em lei nacional, de obrigatoriedade de observância de regra de ajuizamento seletivo, estabelecendo critérios objetivos relacionados à recuperabilidade do crédito, evitando-se que o processo custe mais do que o crédito exigido”.

41 “(o) processo de execução fiscal chega ao Poder Judiciário depois que as tentativas de recuperação do crédito tributário se frustraram na via administrativa, provocando sua inscrição na dívida ativa. Dessa forma, o processo judicial acaba por repetir etapas e providências de localização do devedor ou patrimônio capaz de satisfazer o crédito tributário já adotadas, sem sucesso, pela administração fazendária ou pelo conselho de fiscalização profissional. Acabam chegando ao Judiciário títulos de dívidas antigas ou com tentativas prévias de cobranças e, por consequência, com menor probabilidade de recuperação.” CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em Números 2022 / Conselho Nacional de Justiça*. Brasília: CNJ, 2022. p. 170.

42 Mencionamos os programas “Nos Conformes”, em São Paulo. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes>. Acesso em 03 ago. 2023; “Contribuinte Arretado”, em Alagoas. Disponível em: <http://www.sefaz.al.gov.br/contribuinte-arretado>. Acesso em: 03 ago. 2023; e “Contribuinte Pai Dégua”, no Ceará. Disponível em: <https://www.sefaz.ce.gov.br/pai-degua/>. Acesso em: 03 ago. 2023.

Por outro lado, entendeu-se que a utilização destas ferramentas deve ser fomentada, “podendo auxiliar não somente na celeridade e na redução dos estoques processuais”, e ainda, “propiciar às partes um tratamento qualificado do conflito tributário, bem como um estreitamento na relação entre Administração Tributária e contribuinte, o que impactaria positivamente o ambiente negocial de país”.

Em contrapartida, foi divulgado o Relatório Final da Comissão de Juristas, responsável pela elaboração de anteprojetos que modernizem o processo administrativo e tributário, instituída pelo Ato Conjunto nº 01/2022 dos Presidentes do Senado e do STF⁴³. Além de outras questões sensíveis ao contencioso, a comissão apresentou anteprojetos de lei com relação à mediação tributária da União e à arbitragem tributária, além de normas gerais de prevenção de litígios e de consensualidade, medidas que geraram projetos de lei já em trâmite.

Demonstrado o cabimento e a importância de se desenvolver a consensualidade em âmbito fiscal, e conjugando os estudos e iniciativas existentes, propomos, a seguir, uma estrutura de modelo multiportas no Direito Tributário, sustentado por três grandes pilares.

5. Da proposição de uma estrutura de modelo multiportas no direito tributário sustentado pela transação tributária, autocomposição fiscal e arbitragem tributária

Como anunciado, propomos o desenvolvimento do modelo multiportas no Direito Tributário sustentado por três grandes instrumentos de resolução extrajudicial dos conflitos: *a transação tributária, a autocomposição fiscal e a arbitragem tributária*.

É certo que tais instrumentos já são conhecidos, um deles já implementado parcialmente e em ascensão (transação tributária), um com o papel ainda mal compreendido (autocomposição fiscal) e o outro ainda incipiente (arbitragem tributária), tendo esta proposta o objetivo de consolidar e estruturar o sistema, proporcionando clareza sobre a complementaridade e interdependência das diferentes ferramentas.

Neste sentido, quanto mais o modelo multiportas seja tratado como um microssistema, com aderência à Agenda 2030, maior será a coesão e eficiência na aplicação dos instrumentos, facilitando o apoio institucional e financeiro para o desenvolvimento das estruturas necessárias, inclusive tecnológicas, para maior eficácia das instituições voltadas à gestão fiscal. O avanço nestas direções tem a capacidade de preencher diferentes lacunas, apresentando alternativas adequadas de resolução das diferentes espécies de conflitos tributários.

⁴³ Relatório Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9198204&ts=1662471328151&dis-position=inline>. Acesso em: 15 set. 2022.

5.1. Da transação tributária

A transação tributária é causa de extinção do crédito tributário, prevista nos art. 156 e 171 do Código Tributário Nacional (CTN). Depende de lei de cada ente tributante, que deve indicar a autoridade competente para a sua autorização, tratando-se de caso de iniciativa privativa do Chefe do Poder Executivo (art. 61, §1º, II, “b”, da CF/88).

Tais exigências tem razão de ser, pois a transação representa hipótese de disposição do crédito tributário, de titularidade pública, cuja manifestação de vontade depende do devido processo legislativo e de iniciativa do legítimo mandatário do povo.

Durante décadas, a ferramenta foi subutilizada, já que, quando muito, era materializada por meio de programas de recuperação fiscal (REFIS), que se caracterizam por ser, em regra, gerais e temporárias. Nos últimos anos, porém, devido ao ambiente de ascensão da consensualidade, reforçada pelo CPC, passou a ganhar maior relevância e notoriedade, e hoje figura no epicentro das discussões envolvendo o sistema multiportas no direito tributário.

Embora já existissem iniciativas estaduais e municipais esparsas, algumas bastante interessantes, como do Município de Blumenau⁴⁴, foi com a evolução em âmbito federal que se verificou a importância de uma regulamentação estruturada, perene, definitiva e mais justa.

Assim, foi editada a MP nº 899/19, convertida na Lei nº 13.988/20⁴⁵, que regulamentou o art. 171 do CTN, com o objetivo de criar “mecanismos indutores de autocomposição em causas de natureza fiscal”, e estabelecer os requisitos da “transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária”, autorizando acordos entre contribuintes e administração tributária federal, envolvendo créditos constituídos, com previsão de descontos, ampliação de prazos e parcelamentos especiais, com intuito de diminuir consideravelmente o estoque de litígios tributários e incrementar a arrecadação fiscal.

Os acordos se concretizam por duas grandes vias, a *transação por adesão* e a *individual*, tendo como trunfo o desenvolvimento do *rating do crédito* e da capacidade de pagamento (CAPAG), que possibilitam acordos diferenciados para contribuintes/créditos de perfis diversos, sem se descuidar da possibilidade de propostas individuais.

⁴⁴ Por meio da Lei nº 8.532/17, o referido município regulamentou a transação tributária, antes mesmo da iniciativa federal, destacando-se a previsão de uma “Câmara de transação”, o alto grau de diálogo e participação do contribuinte e o estabelecimento de requisitos que formam uma “pontuação”, que indica o percentual de desconto na respectiva negociação, o que rendeu o primeiro lugar da 17ª edição do Prêmio Inovare (2020). Conferir em: <https://www.furb.br/web/1704/noticias/projeto-em-parceria-com-npj-conquista-premio-nacional/8494>.

⁴⁵ Atualmente, é regulamentada pela Portaria PGFN/ME nº 6757/22 (“Regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS”) e pela Portaria RFB nº 208/22 (“Regulamenta a transação de créditos tributários sob administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil”).

Conforme relatório do INSPER⁴⁶, somente por meio das transações por adesão foram negociados mais de R\$ 264 bilhões, em mais de 1 milhão de pactos, com valor total da dívida de quase R\$ 175 bilhões, após a aplicação dos descontos, e valor arrecadado, até Julho/2022, de quase R\$14 bilhões, tendo se estimado um desconto geral de 41%.

Neste relatório (2022), encontrou-se apenas 7 leis estaduais sobre transação tributária, editadas após a vigência do CPC.⁴⁷ Destaca-se o Estado de SP, que regulamentou a transação por meio da Lei nº 17.843/23 (revogou artigos sobre o tema da Lei nº 17.293/20) e estabeleceu critérios de mensuração do grau de recuperabilidade diversos da União, o que tem gerado debate a respeito do uso de diferentes fórmulas pelos entes, com relação ao mesmo contribuinte.⁴⁸

Sobre este ponto, restou consignado no relatório que o núcleo “passará a acompanhar as fórmulas apresentadas pelos diferentes entes públicos, sendo este apenas o primeiro ensaio sobre o tópico”, e que nos próximos relatórios tentarão “simular a aplicação das diferentes fórmulas em contribuintes”, além de ouvir a iniciativa privada, em especial de instituições financeiras, que “possuem bastante tempo de trato com a questão, para que se possam fazer mais inferências sobre algo incipiente para as administrações tributárias nacionais.”

A transação tributária, portanto, evoluiu nos últimos anos, tanto em âmbito federal, como estadual e municipal, sendo tema dinâmico cujas discussões vem enriquecendo à medida que aumenta a experiência dos entes. A sua efetivação, como dito, depende de aprovação de lei autorizativa por cada ente tributante, esforço que deve ser desempenhado pela Advocacia Pública, tanto no convencimento de sua importância, como na construção legislativa, de modo a garantir a constitucionalidade da norma, com a máxima eficiência do instrumento.

Neste trabalho, importa identificar o papel da transação tributária no modelo proposto, que envolve as pretensões em torno da cobrança da dívida ativa, com o potencial de estimular a regularização, diminuir o estoque de ações tributárias (executivas ou antiexacionais) e potencializar a recuperação fiscal.

Desde a sua origem, o instituto tem a função de facilitar o pagamento do débito fiscal e viabilizar sua extinção, o que vem se consolidando nesta recente evolução, sendo pertinente que se mantenha o uso da ferramenta para esta finalidade, criando-se estrutura diversa de consensualidade para conflitos tributários com outro perfil.

46 Projeto de Pesquisa: Observatório de Transações Tributárias 4º Relatório, data-base 01.07.2022. Disponível em: insper.edu.br/wp-content/uploads/2023/02/Insper_Nucleo-Tributacao_Observatorio-transacao-Tributaria_Relatorio.pdf. Acesso em: 20 jul. 2023.

47 Ceará, Maranhão, Pará, Paraíba, Pernambuco, São Paulo e Sergipe. Em pesquisa informal, identificamos, entre 2023 e 2024, aprovação de leis também pelos Estados do Amazonas, Bahia, Espírito Santo, Mato Grosso do Sul, Paraná e Piauí.

48 MASCITTO, Andrea. Transação Tributária nos âmbitos estadual e municipal. In: ESCOBAR, Marcelo Ricardo. Estudos de arbitragem e transação tributária. São Paulo: Almedina, 2021. p. 193-201.

5.2. Da autocomposição em matéria fiscal

A autocomposição é “a forma de solução de conflitos em que as partes, por si mesmas ou por intermédio de seus representantes, acordam, pondo fim à controvérsia”⁴⁹. Trata-se de gênero, que comporta diferentes classificações, por técnicas, conforme haja (conciliação e mediação) ou não (negociação) auxílio de um terceiro imparcial, ou mesmo quanto à forma de conclusão, sendo possível mencionar a *aceitação*, a *renúncia* e a *transação*.

A transação, em sentido amplo, diz respeito a um acordo que envolve concessões recíprocas entre as partes; já a transação *tributária*, se consolidou como instituto do direito tributário, em que se realiza um acordo para viabilizar o *pagamento* do crédito, com alguma vantagem, e que gerará a sua *extinção*.

Por isso, optamos neste capítulo pelo termo *autocomposição*, que possui acepção mais ampla, de gênero, para incluir todas as técnicas e formas de acordos, inclusive a transação. Sua função é residual em relação à *transação tributária*, justamente para alcançar conflitos de outros perfis⁵⁰, como as demandas que envolvem repetição do indébito fiscal e as controvérsias inerentes à relação Fisco/contribuinte, em que não há discussão direta sobre o crédito tributário.

O ponto crítico para a sua efetivação também envolve a exigência de lei. A vantagem é a de que poderá ser utilizada a estrutura normativa geral das autocomposições, caso existente⁵¹, desde que não se afaste expressamente as relações tributárias de sua aplicação. Tal limitação, aliás, acaso pautada na equivocada ideia de que a transação tributária supre todas as possibilidades de resolução consensual de conflitos fiscais, cria uma indesejada lacuna no modelo proposto; exatamente por esta razão é que se propõe neste tópico uma ferramenta mais ampla, capaz de atender aos conflitos não abarcados pela transação tributária.

Na prática, o modelo que vem se consolidando é a aprovação de leis que promovem autorizações e delegações de poder à Advocacia Pública, estabelecendo normas gerais para as autocomposições e valores de alçada para o aperfeiçoamento dos acordos, viabilizando regulamentação mais concreta por atos normativos internos das Procuradorias⁵².

Este modelo é vantajoso, pois ao mesmo tempo que estabelece delegações definitivas de poder, atribui flexibilidade à Advocacia Pública para os aspectos práticos; daí a importância de se instalar as câmaras, ainda que destacadas em temáticas, sendo este o ambiente adequado e favorável à aplicação dos acordos por adesão e às negociações com os contribuintes.

⁴⁹ GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil Brasileiro. Vol 1: Parte Geral. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 105.

⁵⁰ Em interessante artigo, Max Moller desenvolve a existência de espaços para composição com relação a interpretação a respeito da incidência tributária, sobretudo em causas complexas. MÖLLER, Max. Meios Alternativos de resolução de conflito no Direito Tributário. Revista FESDT, v. 9, p. 76-92, 2019. Disponível em: <https://fesdt.org.br/docs/revistas/9/9-revista.pdf>. Acesso em: 04 ago. 2023.

⁵¹ Como destacado em tópicos anteriores, diversos Estados tem regulamentado os instrumentos de consensualidade e criado suas Câmaras de Autocomposição.

⁵² Mencionamos, nesta linha, a LC nº 121/2019 do Estado do Pará e a LC nº 114/2018 do Estado de Goiás.

Como dito, a autocomposição tem grande potencial de aplicação para as controvérsias que envolvam repetição do indébito tributário e que dizem respeito à relação dos contribuintes com a administração tributária, sem envolver discussão direta a respeito do crédito.

No primeiro caso, é comum que as demandas tenham caráter repetitivo e/ou sejam objeto de precedentes qualificados (art. 927 do CPC), o que favorece a utilização de editais de acordos por adesão, sem prejuízo de se estabelecer critérios para a autocomposição individual.

Citamos a Ordem de Serviço Conjunta PG-02-PG-03-PG-19 nº 01/2022, aprovada no âmbito da PGE/RJ, que “Estabelece procedimento conjunto (...) para liquidação consensual de sentença em casos de ICMS recolhido sobre demanda contratada” e o EDITAL/CASC/PGE/N.º 02/2022, da PGE/MS, em que se ofereceu a oportunidade de transação por adesão para as pessoas que gozavam da isenção do IRPF sobre os seus proventos, *“e tiveram o benefício suspenso ou revogado (...), unicamente fundamentada na falta de demonstração da contemporaneidade dos sintomas da doença ou da recidiva da enfermidade”* visando restabelecer a sobredita isenção, mediante transação, em demandas judicializadas, ou não.

Ambos os casos tratam de matérias repetitivas, que possuem precedente qualificado desfavorável à Fazenda Pública e implicam em repetição do indébito tributário, tratando-se de algumas das iniciativas pioneiras de autocomposição (por adesão) com este perfil.

Já as composições individuais, tendem a ser facilitadas pelas técnicas da *negociação*, *conciliação* ou *mediação*. Embora exista a tentativa de se delimitar⁵³, tecnicamente, a função de cada uma destas⁵⁴ - que se diferenciam conforme a existência e o grau de atuação do terceiro -, os termos são usados quase que indiscriminadamente nas legislações e na *práxis*.

Quanto à litigiosidade envolvendo a relação Fisco/contribuintes, o “Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário” não foi capaz de estabelecer quantitativamente a proporção, mas apontou indicativos de existência de correlação da ausência de cooperatividade e transparência nos elevados estoques processuais, tendo apontado os temas mais recorrentes⁵⁵, evitáveis por meio de maior cooperação e passíveis de resolução consensual.

Com funcionamento na prática, mencionamos a iniciativa do Município de Porto Alegre, que instituiu a *mediação tributária* (Lei nº 13.028/22), optando por criar uma Câmara de Mediação e Conciliação na estrutura da Receita Municipal e outra no âmbito da Procuradoria, possibilitando,

⁵³ Vem surgindo alguma polêmica, na prática, a respeito da possibilidade de servidores públicos atuarem como conciliadores e mediadores quando o ente público a que são vinculados é parte na autocomposição, hipótese em que é mais indicado o uso da negociação.

⁵⁴ Vide art. 4º da LC nº 417/2019 de Pernambuco, art. 2º da LC nº 121/2019 do Pará, art. 19 da Resolução nº 112/2016 da PGE/RS e art. 19 do Decreto 64.050/2019 do Estado de Alagoas.

⁵⁵ Os temas mais recorrentes, neste sentido, levantados pelo CNJ, são: “Procedimentos fiscais”, “CADIN”, “CND”, “Depósitos judiciais”, “Liberação de mercadorias”, “Sigilo Fiscal” e “Arrolamento de Bens”.

assim, a composição nas fases “administrativas ou judiciais”⁵⁶ Em proposta similar⁵⁷, apresentada pela comissão designada no Ato nº 01/2022, foi proposto o PL nº 2485/22, no Senado, que busca instituir a mediação tributária na União.

Como se nota, a autocomposição fiscal, na proposta de ser residual e complementar à transação tributária, vem sendo implementada e é objeto de projetos de lei que podem consolidar a sua aplicação, sendo crucial que se esclareça o seu papel no âmbito do contencioso e que se estabeleça critérios que garantam isonomia entre os contribuintes e vantajosidade à Administração Pública; evita-se, assim, que todo e qualquer tipo de controvérsia desague no Judiciário, o que terceiriza o poder de decisão, diminuindo o gerenciamento de risco da Fazenda Pública sobre o conflito e impactando na sua capacidade de influência na efetiva solução.

5.3. Da arbitragem tributária

No sistema proposto, a arbitragem tributária terá a função de atender, especialmente, aos conflitos em que se verifique questões de alta complexidade, viabilizando-se decisões técnicas, mas com maior celeridade. Arbitragem⁵⁸ é método *heterocompositivo* de solução de conflitos, se diferenciando da autocomposição na medida em que o poder de decidir a controvérsia é atribuída a um terceiro, que o faz com imparcialidade e definitividade.

Desde a edição da Lei Arbitragem (Lei nº 9.307/96), o instituto vem evoluindo no direito privado, tendo se expandido para a Administração Pública a partir da Lei nº 13.129/15, que incluiu os parágrafos primeiro e segundo ao art. 1º. Optou-se por autorizar o uso da arbitragem para direitos patrimoniais *disponíveis*, o que já foi regulamentado por alguns Estados⁵⁹. Além disso, o parágrafo segundo cria norma de integração dos instrumentos de consensualidade, reforçando a coesão do microssistema.

No caso da arbitralidade fiscal⁶⁰, o primeiro obstáculo é justamente a discussão a respeito da (in)disponibilidade do crédito tributário. Conforme destacamos em artigo publicado na Revista

56 O art. 24 menciona expressamente as fases de consulta fiscal, pré-lançamento, contencioso administrativo-tributário e inscrição em dívida ativa ou contencioso judicial tributário. Disponível em: https://www.camarapoa.rs.gov.br/draco/processos/137049/Lei_13028.pdf. Acesso em: 04 ago. 2023.

57 Disponível em: [file:///C:/Users/thiag/Downloads/DOC-Relat%C3%B3rio%20Legislativo%20-%20SF229061497894-20220906%20\(4\).pdf](file:///C:/Users/thiag/Downloads/DOC-Relat%C3%B3rio%20Legislativo%20-%20SF229061497894-20220906%20(4).pdf). Acesso em 04 ago. 2023.

58 “A arbitragem – meio alternativo de solução de controvérsias através de uma intervenção de uma ou mais pessoas que recebem seus poderes de uma convenção privada, decidindo com base nela, sem intervenção estatal, sendo a decisão destinada a assumir a mesma eficácia da sentença judicial – é colocada à disposição de quem quer seja, para solução de conflitos relativos a direitos patrimoniais acerca dos quais os litigantes possam dispor”. CARMONA, Carlos Alberto. Arbitragem e processo: Um comentário à lei no. 9.307/96. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2004. p. 31.

59 Decreto nº 46.245/2018, do RJ; Decreto nº 64.356/2019, de SP; e Decreto nº 55.996/2021, do RS.

60 Portugal, por meio do DL nº 10/2011, utiliza arbitragem tributária, em experiência aparentemente exitosa e a já mencionada Recomendação nº 120/2021 do CNJ também faz remissão direto à arbitragem envolvendo o contencioso tributário, em seu art. 1º, §2º, II.

da PGE/MS⁶¹, o “crédito tributário, em regra, representa um direito patrimonial, de interesse público secundário, cuja finalidade é fornecer meios para que o Estado, em sentido amplo, tenha condições financeiras de atender aos interesses (primários) da coletividade”, sendo que sua disponibilidade⁶² é tomada como premissa no Sistema Tributário, que prevê instrumentos de disposição do crédito público, como a isenção, anistia e a própria transação.

O exercício desta disposição, porém, depende de atividade legislativa, de iniciativa privativa, e deve se conformar ao sistema constitucional e aos princípios de direito público. Mas fato é que existe margem de disponibilidade do crédito tributário, “residindo o desafio na dificuldade de se estabelecer as condições e limites que possibilitem encontrar o ponto ótimo (ou equilíbrio) entre perseguir a eficiência (implementando, por exemplo, a arbitragem), sem se descuidar dos outros princípios e garantias fundamentais”⁶³.

Dito isso, enfatizamos que, o crédito tributário ser considerado direito patrimonial disponível não quer dizer que dele irá se dispor na arbitragem. O que se pretende, na realidade, é possibilitar a submissão de controvérsias fiscais de determinado perfil ao processo arbitral, viabilizando o acesso a decisões técnicas e céleres, respeitada a voluntariedade.

Outra grande discussão é a necessidade⁶⁴ ou não de lei geral nacional (para alguns, lei complementar) permitindo o uso da arbitragem tributária, ou se é possível a sua utilização a partir da cláusula geral do art. 1º, §1º da Lei 9.307/96⁶⁵. Escobar entende que não, pois visualiza equiparação da “sentença arbitral à hipótese prevista no art. 156, X, do CTN, pois, tanto a LBA (art. 31), quanto o CPC, equiparam a sentença arbitral ao título executivo judicial, ou seja, à decisão judicial transitada em julgado.”⁶⁶

61 Aprofundamos a questão em outro artigo. PEREIRA, Thiago de Freitas Alves. Modelo Multiportas e o Direito Tributário: da viabilidade e das perspectivas da arbitragem tributária no Brasil. Revista da Procuradoria-Geral do Estado de Mato Grosso do Sul. Edição nº 18 (dezembro/2022). 2022. Disponível em: <https://www.pge.ms.gov.br/wp-content/uploads/2022/12/Revista-PGE-18-completo.pdf>. Acesso em: 03 ago 2023.

62 Neste sentido: TORRES, Heleno. Princípios da segurança jurídica e transação em matérias tributária. Os limites da revisão administrativas dos acordos tributários. In: TORRES, Heleno. Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 300-301; RODRIGUES, Roberto de Aragão. Justiça multiportas e advocacia pública. 1.ed. Rio de Janeiro: GZ, 2021. p. 36. FARICELLI DE MENDONÇA, Priscila. Questões Tributárias Arbitráveis. In: PISCITELLI, Tathiane. (coord.). Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais brasileiros e a experiência Portuguesa. 2ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 246

63 PEREIRA, op. cit., p. 79.

64 Nesta linha de pensamento: MASCITTO, Andrea. Requisitos institucionais para a arbitragem entre Fisco e Contribuintes no Brasil: Necessidade de norma geral. In: PISCITELLI, Tathiane. MASCITTO, Andrea. FARICELLI DE MENDONÇA, Priscila. (coord.). Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais brasileiros e a experiência Portuguesa. 2ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

65 Neste sentido: ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra. Viabilização da arbitragem tributária por ato administrativo. In: ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra. Estudos de arbitragem e transação tributária. São Paulo: Almedina, 2021. p. 169-192. TOLEDO, José Eduardo Tellini. Quebrando paradigmas para a arbitragem tributária. In: ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra. Estudos de arbitragem e transação tributária. São Paulo: Almedina, 2021.

66 ESCOBAR, Marcel Ricardo. Arbitragem tributária no Brasil. São Paulo: Almedina, 2017.

Seja ou não inevitável, sem dúvida nenhuma que a aprovação de lei, quiçá com alteração do CTN, traria maior segurança jurídica, tanto à Fazenda Pública, como aos particulares. Tanto é que, na prática, já existem alguns projetos de lei em andamento.

O primeiro foi o PLC nº 469/09, que propõem alterar o CTN, para incluir a arbitragem, mas que está parado há mais de 10 anos. Em seguida vieram os PLs nº 4257/2019 e nº 4468/2020, que possuem escopos diferentes, restritivos, com certa complementaridade⁶⁷, mas também não avançaram nos últimos anos.

Mais recentemente, no relatório da comissão instituída pelo Ato Conjunto n. 01/2022⁶⁸, dentre outras propostas, foi elaborado um anteprojeto de lei de arbitragem tributária, que a regulamenta de forma abrangente, em 11 capítulos, no intuito de autorizar amplamente a submissão de controvérsias tributárias ao juízo arbitral, como mais uma porta para a solução de conflitos, por meio de norma geral, de caráter nacional, o que gerou o PL nº 2791/2022, na Câmara, e PL nº 2486/2022, no Senado, propostas idênticas que ainda tramitam em paralelo.

Preservou-se a aplicação subsidiária da Lei de Arbitragem, como fonte primária, além de tornar expressa a garantia da consensualidade/voluntariedade como pilar da arbitralidade. Além disso, optou-se por autorizar em qualquer fase do crédito público, desde a ciência do auto de infração até a sua judicialização; também foram estabelecidas vedações, como o julgamento por equidade e discussão relativa ao controle de constitucionalidade e de lei em tese.

Ressalta-se, ainda, a previsão expressa dos órgãos da Advocacia Pública como representantes da Fazenda Pública perante o juízo arbitral, além da imposição de observância dos precedentes obrigatórios, sobretudo do art. 927 do CPC/2015; e a previsão de pagamento, em caso de condenação do ente público, por meio de precatório ou via compensação.

É inquestionável a evolução do debate em torno da arbitragem tributária, sendo questão de tempo a aprovação de lei autorizativa, momento para o qual deve estar preparada a Advocacia Pública, seja para participar de sua regulamentação em âmbito local, seja para garantir a legitimidade de sua aplicação, na defesa do melhor interesse público.

Isto posto, enfatizamos o papel que a arbitragem tributária pode ocupar no modelo proposto, sobretudo em demandas complexas, que exijam conhecimento técnico, sendo uma via segura e sofisticada para casos em que, tanto a Fazenda Pública, quanto os contribuintes, entendam conveniente e oportuno o processo arbitral.

⁶⁷ Tais projetos de lei foram analisados por diversos autores na obra: ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra. Estudos de arbitragem e transação tributária. São Paulo: Almedina, 2021.

⁶⁸ Relatório Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9198204&ts=1662471328151&-disposition=inline>. Acesso em: 15 set. 2022.

6. Conclusão

O artigo teve o propósito de apontar a aderência do desenvolvimento do sistema multiportas na Administração Pública à Agenda 2030, especialmente ao ODS nº 16, enfatizando a importância e o potencial impacto positivo de se consolidar esta mudança de paradigma no tratamento do contencioso fiscal, abordando, ao final, o panorama atual dos instrumentos de resolução consensual de conflitos no direito tributário, tendo como proposições:

- A nova concepção do direito de acesso à justiça, aliada ao dever estatal de resolver os conflitos, sempre que possível, de forma consensual, impõe a implementação de meios adequados de solução de controvérsias, equiparados à justiça estatal, ampliando a tendência pela desjudicialização, especialmente nas disputas envolvendo a Administração Pública;
- Os projetos e iniciativas do setor público, que tenham como objetivo o desenvolvimento da consensualidade e o tratamento da alta litigiosidade no Brasil, têm aderência com a Agenda 2030, especificamente com o ODS nº 16;
- O aprimoramento do acesso à justiça, com o pretendido aumento de eficiência na entrega jurisdicional e na capacidade de garantia de pacificação social, exige uma transformação no tratamento do contencioso fiscal, sendo um dos caminhos para tanto a estruturação de um modelo multiportas no direito tributário;
- Uma proposta viável e eficaz de modelo multiportas no direito tributário é a estrutura sustentada pelas ferramentas da *transação tributária*, *autocomposição fiscal* e *arbitragem tributária*, instrumentos complementares e interdependentes, capazes de apresentar alternativas eficazes para a resolução de conflitos fiscais de diferentes perfis.

7. Referências Bibliográficas

BINENBOJM, Gustavo. Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade: um novo paradigma para o direito administrativo. *Revista de Direito Administrativo*, v. 239, p. 1, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v239.2005.43855>. Acesso em: 02 ago. 2023

DUBEUX, Bruno. A Advocacia Pública e os meios adequados de solução de controvérsias, uma mudança de cultura necessária. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Edição Especial nº 79 – Autocomposição e a Administração Pública*. Rio de Janeiro: PGE/RJ, 2021.

CABRAL, Antonio do Passo; NOGUEIRA, Pedro Henrique (Org.). *Negócios Processuais*. Salvador: JusPodivm, 2015.

DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO, Diogo. *Mutações de Direito Público*. Ed. Renovar: Rio de Janeiro. 2006.

DOMINGOS, F. N. *Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários: novas tendências dogmáticas*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2016.

ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra. *Estudos de arbitragem e transação tributária*. São Paulo: Almedina, 2021.

FERRARI, Isabela. *Conflito e Inovação: introdução aos métodos de ODR*. In: *Justiça Digital*. Instituto New Law e Isabela Ferrari, coordenadores. 1ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020

GABARDO, Emerson. *Interesse público e subsidiariedade*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009.

GRINOVER, Ada Pellegrini. A inafastabilidade do controle jurisdicional e uma nova modalidade de autotutela (parágrafos únicos dos artigos 249 e 251 do Código Civil). *Revista Brasileira de Direito Constitucional*, n. RBDC n. 10 – jul./dez. 2007, 2007. Disponível em: http://www.esdc.com.br/RBDC/RBDC-10/RBDC-10-013-Ada_Pellegrini_Grinover.pdf. Acesso em: 27 abr. 2022.

JUNIOR, Ailton Cardozo; DANTAS, Miguel Calmon Teixeira de Carvalho; CARVALHO, Paulo Moreno (Org.). *Advocacia Pública para a sociedade: estudos em homenagem aos 56 anos da Procuradoria Geral do Estado da Bahia*. 1ª ed. São Paulo: Contracorrente, 2022.

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

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. *A Resolução dos Conflitos e a Função Judicial no Contemporâneo Estado de Direito*. 3ª ed. Salvador: JusPodivm, 2020.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações do direito administrativo*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007

PASINATO, Ana Paula. A arbitralidade da matéria tributária no Brasil frente ao exemplo vigente da arbitragem tributária em Portugal: a superação paradigmática do dogma da indisponibilidade do crédito tributário brasileiro. 2021. 243 p. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade de Brasília. Brasília. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/43394>. Acesso em 01 ago 2023.

PEREIRA, Thiago de Freitas Alves. Modelo Multiportas e o Direito Tributário: da viabilidade e das perspectivas da arbitragem tributária no Brasil. Revista da Procuradoria-Geral do Estado de Mato Grosso do Sul. Edição nº 18 (dezembro/2022). 2022. Disponível em: <https://www.pge.ms.gov.br/wp-content/uploads/2022/12/Revista-PGE-18-completo.pdf>. Acesso em: 03 ago 2023.

PISCITELLI, Tathiane. MASCITTO, Andrea. FARICELLI DE MENDONÇA, Priscila. (coord.). Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais brasileiros e a experiência Portuguesa. 2ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

RODRIGUES, Roberto de Aragão Ribeiro. Justiça multiportas e advocacia pública 1.ed. Rio de Janeiro: GZ, 2021.

SARMENTO, Daniel (org.). Interesses públicos versus Interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

TORRES, Heleno. Princípios da segurança jurídica e transação em matérias tributária. Os limites da revisão administrativas dos acordos tributários. In: TORRES, Heleno. Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 300-301 e RODRIGUES, Roberto de Aragão Ribeiro. Justiça multiportas e advocacia pública 1.ed. Rio de Janeiro: GZ, 2021.

9

IMPLANTAÇÃO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA EM MANAUS/AM: CONCEPÇÃO NORMATIVA, PRIMEIROS RESULTADOS E DESAFIOS FUTUROS

1. Apontamentos sobre o instituto da transação tributária no direito brasileiro.....	159
2. Visão geral da dívida ativa manauara e a necessidade de um instrumento robusto de recuperação.....	162
3. Histórico da implantação da transação tributária em Manaus.....	165
4. Edital de transação nº. 01/2023 no contexto da 1ª semana da regularização tributária	170
5. Adequação legislativa voltada ao tratamento da recuperação judicial.....	171
6. Necessários avanços na legislação e recuperação da dívida ativa via transação tributária.....	174
7. Considerações finais.....	175
8. Referências Bibliográficas.....	178



IMPLANTAÇÃO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA EM MANAUS/AM: CONCEPÇÃO NORMATIVA, PRIMEIROS RESULTADOS E DESAFIOS FUTUROS

David Matalon Neto¹

Geraldo Uchôa de Amorim Júnior²

Pedro Liberato Mesquita Palmeira Filho³

RESUMO

Com a intenção de apresentar parte da experiência da PGM/Manaus, o artigo aborda, inicialmente, a implementação da transação tributária na ordem jurídica nacional, com breves notas conceituais, detalha o perfil da Dívida Ativa manauara, para, a seguir, discorrer sobre a concepção normativa da Lei Municipal nº. 3.064/2023, destacando a aplicação do instituto no cumprimento da Resolução nº. 547/2024 do CNJ.

Palavras-chave: Dívida Ativa; Execução Fiscal; Transação Tributária; Recuperação Judicial; Desjudicialização.

¹ Procurador-chefe da Procuradoria da Dívida Ativa e Cobrança Extrajudicial, PGM/Manaus.

² Procurador-chefe da Assessoria Especial, PGM/Manaus.

³ Procurador do Município, lotado na Procuradoria da Dívida Ativa e Cobrança Extrajudicial, PGM/Manaus.

1. Apontamentos sobre o instituto da transação tributária no direito brasileiro

Desde 1966 temos o seguinte dispositivo no Código Tributário Nacional:

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.

Cuida-se, então, de modalidade de extinção do crédito tributário (art. 156, III do CTN), e não confundível com o parcelamento (causa de suspensão – art. 151, VI, CTN). A rigor, é modalidade de extinção indireta, por depender de lei do ente tributante. Eis como define Eduardo Sabbag⁴:

Neste ajuste legal, como mais uma modalidade de extinção indireta do crédito tributário, há reciprocidade de ônus e vantagens. Ademais, depende a transação de lei autorizativa para sua instituição, na qual deve ser indicada a autoridade competente para realizar a transação em cada caso, bem como explicitar as concessões que poderão ser feitas ao contribuinte

Para Aliomar Baleeiro⁵, ancorado na definição civilista, a transação do art. 171 do CTN é “ato jurídico específico no qual um litígio entre os interessados pode ser regulado e extinto mediante ajuste de concessões recíprocas”. Ele percebe, todavia, certo parentesco estrutural com o concordato tributário italiano, consistente num procedimento pré-lançamento, em que sujeito passivo e autoridade fiscal podem firmar acordo — em documento assinado (concordato fiscal) — inviabilizando o manejo de recursos contra o ato de constituição do crédito, ficando definitivo o lançamento.

A formulação do CTN, a seu turno, aponta para a existência de algum litígio já instaurado, concernente ao crédito tributário. Não parece, portanto, com o desenho do concordato tributário. Nessa linha, Regina Helena Costa defende que “a transação no âmbito fiscal somente pode ser terminativa de litígio, o qual, a nosso ver, tanto pode ser de natureza judicial ou administrativa”⁶.

Com efeito, o que axiologicamente fundamenta o instituto é também o postulado da justiça

⁴ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 12 ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 1141-1142.

⁵ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 1330 e 1331.

⁶ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 298.

fiscal. Ao distinguir a transação do parcelamento ou refinanciamento, AVELINO e PEIXOTO⁷, argumentam que, a rigor, o parcelamento tutela a isonomia formal, ao passo que a transação prestigia a isonomia material:

O benefício do parcelamento é objetivo, linear, homogêneo e desligado dos aspectos individualizados de cada contribuinte ou crédito parcelado. Dá-se um tratamento idêntico, mesmo diante de situações distintas. [...]

Por outro lado, a transação tributária, em face de seu caráter negocial, permite melhor análise e adequação à situação específica de cada contribuinte. Favorece a isonomia material e abre espaço para que o próprio contribuinte busque o fisco com o escopo de solucionar de maneira autocompositiva a sua situação. [...]

Há aqui um forte caráter de justiça fiscal, de auxílio aos que efetivamente precisam de apoio em momentos de crise. Adapta-se a convenção à capacidade contributiva de cada um dos contribuintes, oferecendo possibilidade de recuperação àqueles que não conseguem arcar com suas obrigações em dia. O ente público credor toma o protagonismo da negociação para dimensionar as necessidades de cada um dos devedores.

Está em jogo também a eficiência administrativa (art. 37, CF/88), no vetor interesse arrecadatório, mas também no que diz respeito à celeridade, uma vez que a “solução consensual é mais econômica em termos financeiros e temporais, pois evita delongas do processo [...] e protege o capital contra a desvalorização natural do tempo”⁸. Nesse ponto, pode-se também defender a resolução de conflitos tributários pela via da transação como adequada de serviço público. O incremento arrecadatório, a seu turno, vem a reboque, o que se verá brevemente abaixo na exposição da experiência da União.

Não é demais lembrar que — para tentar solucionar o congestionamento trazido pelo volume de executivos fiscais no Judiciário e buscar a recuperação do crédito tributário — o Fisco tem se valido, historicamente, de programas de parcelamento incentivado, ou, na acepção comum, REFIS⁹.

Nesse sentido, BALTHAZAR, PINHEIRO e BASSO¹⁰ discutem, sob a ótica da

⁷ AVELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi de Medeiros. Transação tributária: novo paradigma da autocomposição a partir da Lei nº 13.988/2020. Revista de Informação Legislativa: RIL, Brasília, DF, v. 59, nº. 233, p. 61-82, jan./mar. 2022. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/233/ril_v59_n233_p61. Acesso em: 5 jul. 2024.

⁸ Ibidem, p. 64.

⁹ Nome que remonta à Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000 que instituiu, no âmbito da União, o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS. A expressão teve seu uso propagado, mesmo em administrações estaduais e municipais. Cuida-se de verdadeiro uso da metonímia.

¹⁰ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; PINHEIRO, Hendrick; BASSO, Bruno Bartelle Basso. Transação Tributária e Extrafiscalidade: uma abordagem à luz do controle de proporcionalidade. Sequência Estudos Jurídicos e Políticos, Florianópolis, v. 41, nº. 85, p. 287-308, 2020. DOI: 10.5007/2177-7055.2020v41n85p287. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/57899>. Acesso em: 3 jul. 2024.

proporcionalidade, a força de indução (aspecto extrafiscal) advinda dos programas de REFIS. Defendem, portanto, que a proporcionalidade seria um critério legítimo para o controle da extrafiscalidade. Isto porque o que está em jogo na regularização ampla e irrestrita possibilitada por esses programas, é uma quebra da isonomia em relação aos contribuintes que adimpliram seus débitos em dia. Assim,

seria preciso confirmar que a medida do distanciamento da igualdade é proporcional; e, para evidenciá-lo, seria preciso comprovar que a medida produz efeitos que contribuem para a realização gradual da finalidade extrafiscal (exame da adequação), que a medida é menos restritiva aos direitos envolvidos, entre aquelas que poderiam ter sido utilizadas para atingir a finalidade extrafiscal (exame da necessidade), e que os efeitos positivos [...] não são desproporcionais aos seus efeitos negativos.

Em seu artigo, BALTHAZAR e outros tratam do PERT (Programa Especial de Regularização Tributária, trazido pela Lei nº. 13.496/2017). Mas, trazendo o argumento para o caso da transação tributária propriamente dita — que no âmbito da União surge após a redação do ensaio¹¹ —, vê-se uma reforçada atenção pela proporcionalidade da medida, já que guarda, até conceitualmente, um caráter de particularidade, de adequação a um caso concreto ou contexto econômico local. Em outras palavras, e em harmonia com os argumentos já apresentados, parece resolver o débito de forma mais justa e equânime.

Foi assim que, mesmo com a previsão desde a década de 60, somente no contexto da pandemia da Covid-19, com os desafios trazidos pela queda na arrecadação tributária decorrente da brusca diminuição da atividade econômica, editou-se a Lei Federal 13.988/2020. Esse texto, que sofreu adequações em 2022 e 2023, cuida de estabelecer os requisitos e condições da transação resolutiva de litígio de créditos da Fazenda Pública federal¹².

Como amplamente divulgado, percebeu-se um expressivo aumento na participação dos resultados da transação tributária na recuperação da Dívida Ativa da União, o que se vê no PGFN em Números 2024¹³.

¹¹ Instituída pela Lei 13.988 de 14 abril de 2020.

¹² A transação federal, em resumo, parece dividir-se nas categorias de (i) Transação na Cobrança de Créditos da União e de suas Autarquias e Fundações Públicas (art. 10 a 15 da Lei Federal 13.988/2020) - pode ser tanto na cobrança da Dívida Ativa da União (DAU) por suas Procuradorias, ou mesmo no contencioso administrativo fiscal no reduto da Receita Federal, podendo ambas serem individuais, por adesão ou por iniciativa do devedor; (ii) por Adesão no Contencioso Tributário de Relevante e Disseminada Controvérsia Jurídica (arts. 16 a 22-A) – cuida-se de hipótese por adesão, trazida em edital que especificará as hipóteses fáticas e jurídicas, e dos créditos-alvo no contencioso administrativo ou na cobrança da DAU que sejam controvertidos, com discussão relevante e disseminada; (iii) por Adesão no Contencioso de Pequeno Valor (arts. 23 a 27-A) – restrita a valores de lançamento ou controvérsia inferiores a 60 (sessenta) salários-mínimos.

¹³ Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros>. Acesso em 02 jul. de 2024. Conforme relatório, se em 2020 - ano da Lei 13.988 - a transação da DAU, representava uma fatia de pouco mais de 6,5% da recuperação, em 2023 vemos que, do total recuperado, mais de 40% vieram via transação tributária. Importante destacarmos os saltos percentuais: em 2020, pouco mais de 6,5%; em 2021, mais de 20%; em 2022, mais de 36%; e, em 2023, mais de 40%. Na recuperação da DAU, portanto, a transação saltou rapidamente em sua participação

Voltando a atenção para outras experiências, no Município de São Paulo, ainda em 2020, entrou em vigor a Lei de Desjudicialização nº. 17.324/2020¹⁴. Ela coloca a transação tributária (a partir do art. 8º) no grupo do que chama de instrumentos para a solução adequada de controvérsias: acordos (arts. 3º a 5º) e mediação e arbitragem (arts. 6º e 7º). Cuida-se de política coordenada pela Procuradoria Paulistana.

No mesmo ano, editou-se, agora no âmbito do Estado de São Paulo, a Lei nº 17.293/2020¹⁵, que tratou de medidas de ajuste fiscal e equilíbrio das contas públicas, dentre elas a transação de créditos de natureza tributária ou não tributária (arts. 41 a 56). Acontece que toda essa seção foi revogada pela Lei Estadual nº 17.843/2023¹⁶, esta sim dispondo mais detidamente sobre transação. Como resultado, convém mencionar que, em São Paulo, o programa Acordo Paulista, lançado pela Procuradoria-Geral do Estado, tem previsão de arrecadação de R\$ 2,3 bilhões em 2024 com seu primeiro edital¹⁷.

Finalmente, na mesma linha, o Estado do Amazonas, editou sua lei que estabelece requisitos e condições para que o Ente e sua Administração Indireta realizem transação resolutiva de litígio tributário, Lei Estadual nº 6.289/2023¹⁸, regulamentada pelo Decreto nº 48.971/2024¹⁹. Relevante também citar a Portaria Conjunta nº 027/2019 – GSEFAZ/PGE²⁰, a qual, por sua vez, estabelece os critérios para a classificação dos créditos inscritos na Dívida Ativa estadual – sistema de *rating*, discutido mais abaixo neste artigo.

2. Visão geral da dívida ativa manauara e a necessidade de um instrumento robusto de recuperação

O estoque do crédito tributário em Manaus se segmenta nas fases de cobrança administrativa e de Dívida Ativa, esta compreendendo a recuperação pela via judicial e extrajudicial. Na Dívida

percentual do total reavido da dívida.

¹⁴ Disponível em: <https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-17324-de-18-de-marco-de-2020>. Acesso em 03 de jul. 2024

¹⁵ Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2020/lei-17293-15.10.2020.html>. Acesso em 03 de jul. de 2024.

¹⁶ Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2023/lei-17843-07.11.2023.html>. Acesso em 03 de jul. de 2024.

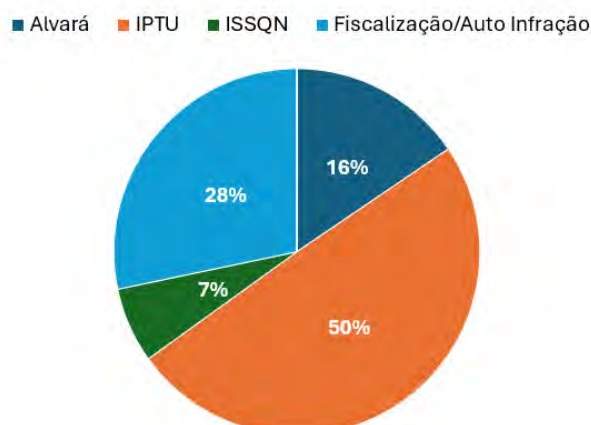
¹⁷ Cf. Acordo Paulista encerra primeiro edital com mais de 14 bilhões em débitos negociados. Disponível em: <https://www.saopaulo.sp.gov.br/spnoticias/acordo-paulista-encerra-primeiro-edital-com-mais-de-r-14-bilhoes-em-debitos-negociados/>. Acesso em 03 de jul. de 2024.

¹⁸ Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=447625>. Acesso em 03 de jul de 2024.

¹⁹ Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=455613>. Acesso em 03 de jul de 2024

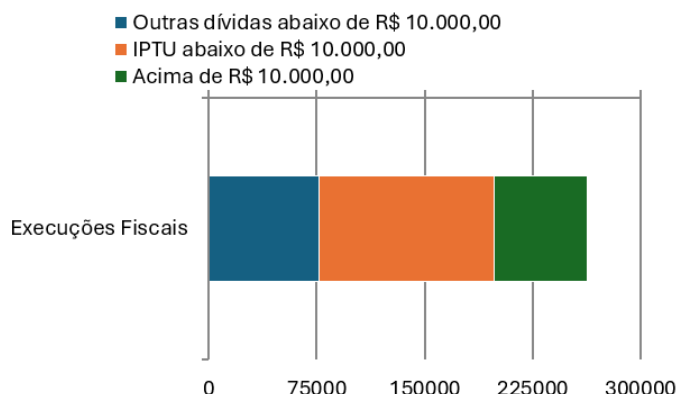
²⁰ Disponível em: https://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Portaria%20GSEFAZ_GPGE/Ano%202019/Portaria%20GSEFAZ-GPGE%2020027_19.htm#:~:text=N%C2%BA%20027%2F2019%20E2%80%93%20GSEFAZ%2FGPGE&text=%C2%B7%20Alterado%20pela%20Portaria%20n%C2%B0,em%20D%C3%ADvida%20Ativa%20do%20Estado. Acesso em 03 de jul. de 2024.

Ativa, o IPTU participa em aproximadamente 50% do total, como se observa no gráfico²¹:



O que se convencionou chamar por Alvará diz respeito às Taxas de Localização e de Verificação e Funcionamento (TL e TVF); já a parte de Fiscalização/Auto de Infração envolve as Multas por Infração à Legislação Tributária (MIF).

Na cobrança judicial, segundo dados de fevereiro/2024²², o Município conta com mais de 260 mil execuções fiscais em andamento no judiciário amazonense, desse grupo são mais de 121 mil processos de IPTU abaixo de R\$ 10.000,00 e 76 mil executivos fiscais de outros débitos abaixo de R\$ 10.000,00.



O Justiça em Números 2024²³ revela preocupação, já sentida em outras edições, quanto ao tema dos gargalos da execução. A Execução Fiscal possui a maior taxa de congestionamento dentre as outras espécies executivas, chegando a 87,8% — de cada 100 processos, somente 12

²¹ Fonte: Gerência de Inscrição em Dívida Ativa da Procuradoria da Dívida Ativa e Cobrança Extrajudicial do Município de Manaus (PDACE/PGM).

²² Fonte: PDACE/PGM.

²³ Conselho Nacional de Justiça (CNJ). Justiça em Números 2024. Brasília: CNJ, 2024. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>. Acesso em 03 de jul. de 2024.

foram baixados —, e constitui o principal fator de morosidade do Poder Judiciário²⁴ por representar 31% do total de casos pendentes. Além disso, “o tempo de giro do acervo desses processos é de 7 anos e 2 meses, ou seja, mesmo que o Judiciário parasse de receber novas execuções fiscais, ainda seria necessário todo esse tempo para liquidar o acervo existente”²⁵, sendo esse tempo médio de 11 anos e 9 meses no TJAM, segundo o relatório.

Diante da realidade posta, o Fisco Manauara tem buscado conferir maior racionalidade e eficiência à recuperação do crédito público. Entre as principais medidas adotadas, cumpre mencionar as seguintes: (i) adoção de piso para ajuizamento de executivos fiscais — Lei nº 1.988, de 1º de junho de 2015; (ii) aperfeiçoamento das regras de parcelamento dos créditos tributários e não tributários — Lei nº 2.352, de 9 de outubro de 2018; (iii) previsão de valores mínimos para inscrição em Dívida Ativa — Portaria nº 029/2023-PGM²⁶; (iv) instituição da Transação Tributária — Lei nº 3.064, de 1º de junho de 2023; (v) inclusão, na estrutura organizacional da Procuradoria Geral do Município, da Coordenadoria de Prevenção e Resolução Administrativa de Litígios — Lei nº 3.077, de 21 de junho de 2023; e, (vi) definição de critérios para a classificação de créditos inscritos em Dívida Ativa, segundo seu grau de recuperabilidade, destinados a orientar eventual transação tributária — Portaria Conjunta nº 001/2023-SEMEF-PGM²⁷. Retornar-se-á a algumas dessas medidas adiante.

Ultimadas tais providências, sobrevieram o julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.355.208/SC²⁸ — Tema 1184²⁹ do Supremo Tribunal Federal —, e a Resolução nº 547/2024 do

²⁴ Ibidem, p. 204.

²⁵ Ibidem, p. 206.

²⁶ Art. 1º Não serão inscritos em Dívida Ativa os débitos cujo valor consolidado, assim definido pelo art. 1º, § 2º da Lei 1.988, de 1º de junho de 2015, perfaça o seguinte montante: I – 5 (cinco) UFM para créditos de natureza tributária; II – 2 (dois) UFM para créditos de natureza não tributária.

²⁷ Publicada no Diário Oficial do Município de 20 de junho de 2023.

²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Extraordinário nº 1.355.208 Santa Catarina. EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL DE BAIXO VALOR POR FALTA DE INTERESSE DE AGIR: POSTERIOR AO JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 591.033 (TEMA N. 109). INEXISTÊNCIA DE DESOBEDIÊNCIA AOS PRINCÍPIOS FEDERATIVO E DA INAFASTABILIDADE DA JURISDIÇÃO. FUNDAMENTOS EXPOSTOS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NA TESE DO TEMA N. 109 DA REPERCUSSÃO GERAL: INAPLICABILIDADE PELA ALTERAÇÃO LEGISLATIVA QUE POSSIBILITOU PROTESTO DAS CERTIDÕES DA DÍVIDA ATIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 1. Ao se extinguir a execução fiscal de pequeno valor com base em legislação de ente federado diverso do exequente, mas com fundamento em súmula do Tribunal catarinense e do Conselho da Magistratura de Santa Catarina e na alteração legislativa que possibilitou protesto de certidões da Dívida Ativa, respeitou-se o princípio da eficiência administrativa. 2. Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade devem nortear as práticas administrativas e financeiras na busca do atendimento do interesse público. Gastos de recursos públicos vultosos para obtenção de cobranças de pequeno valor são desproporcionais e sem razão jurídica válida. 3. O acolhimento de outros meios de satisfação de créditos do ente público é previsto na legislação vigente, podendo a pessoa federada valer-se de meios administrativos para obter a satisfação do que lhe é devido. 4. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento com proposta da seguinte tese com repercussão geral: “É legítima a extinção de execução fiscal de baixo valor, pela ausência de interesse de agir, tendo em vista o princípio da eficiência administrativa”. Recorrente: Município de Pomerode. Recorrido: A.C.M.M Serviços de Energia Elétrica Ltda – EPP. Relatora: Cármen Lúcia, 19 de dezembro de 2023. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&queryString=1.355.208&-sort=_score&sortBy=desc. Acesso em: 5 jul. 2024.

²⁹ Tema 1184: Extinção de execução fiscal de baixo valor, por falta de interesse de agir, haja vista modificação le-

Conselho Nacional de Justiça, determinando a extinção de execuções fiscais de valor inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais) e fixando requisitos para a propositura de novas ações.

3. Histórico da implantação da transação tributária em Manaus

Como já enfatizado, a Lei da Transação Tributária surgiu em 2023, para fazer frente ao panorama e desafios acima relatados, por sugestão da Procuradoria Geral do Município de Manaus.

O caso foi exposto pela Procuradoria da Dívida Ativa e Cobrança Extrajudicial (PDACE) ao Procurador-Geral. E, de forma orgânica, articularam-se a Especializada da Dívida Ativa, do Contencioso Tributário (PCT) e Núcleo Avançado da Dívida Ativa, na concepção de um texto que fosse, por um lado, adequado ao perfil e volume do estoque de créditos manauara, mas que, também, por outro lado, fosse factível, no sentido de se permitir um rápido estabelecimento da transação.

Com efeito, a par da necessidade de implantação de um modelo mais eficiente na recuperação de créditos tributários, a Procuradoria Geral do Município de Manaus vislumbrou na transação um sistema não apenas arrecadatório, mas de pacificação das contendas judiciais.

Explana-se que, na experiência da Procuradoria do Contencioso Tributário, há diversos processos em que o Município se logra vencedor, mas não logra o recebimento dos montantes devidos. Considerando o sistema recursal brasileiro, com sua miríade de instrumentos processuais, e os subterfúgios dos grandes devedores em obstar o cumprimento dos comandos judiciais executórios, existe um relevante passivo que não consegue ser recuperado de forma tradicional.

Aqui, é pertinente a lição de Regina Helena Costa: “autêntico instrumento de praticabilidade tributária, por vezes a transação revelar-se-á mais vantajosa ao interesse público do que o prolongamento ou a eternização do conflito”³⁰.

Era necessário, todavia, um ajuste para aproximar a concepção da transação ao contexto dos tributos municipais. Assim, o programa de transação tributária manauara foi inspirado na Lei do Município de São Paulo nº. 17.324/2020³¹, considerando o exemplo exitoso da Procuradoria

gislativa posterior ao julgamento do RE 591.033 (Tema 109), que incluiu as certidões de Dívida Ativa entre os títulos sujeitos a protesto (Lei 12.767/2012), e a desproporção dos custos de prosseguimento da ação judicial. Tese: 1. É legítima a extinção de execução fiscal de baixo valor pela ausência de interesse de agir tendo em vista o princípio constitucional da eficiência administrativa, respeitada a competência constitucional de cada ente federado. 2. O ajuizamento da execução fiscal dependerá da prévia adoção das seguintes providências: a) tentativa de conciliação ou adoção de solução administrativa; e b) protesto do título, salvo por motivo de eficiência administrativa, comprovando-se a inadequação da medida. 3. O trâmite de ações de execução fiscal não impede os entes federados de pedirem a suspensão do processo para a adoção das medidas previstas no item 2, devendo, nesse caso, o juiz ser comunicado do prazo para as providências cabíveis.

30 COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. P. 298.

31 Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/sp/s/sao-paulo/lei-ordinaria/2020/1733/17324/lei-ordinaria-n-17324-2020-institui-a-politica-de-desjudicializacao-no-mbito-da-administracao-publica-municipal-direta-e-indireta>. Acesso em 01 jul. 2024.

Paulistana na recuperação de seus créditos tributários. A escolha ocorreu tanto pelo sucesso, quanto pelas fortes balizas jurídicas que embasam o ato normativo³².

Assim, buscou-se a criação de uma Política de Desjudicialização no Município de Manaus, consoante Projeto de Lei nº. 289/2023³³. E deve-se observar que a matéria não sofreu oposição no legislativo municipal, considerando que se trata de uma política pública de competência privativa do Chefe do Executivo Municipal³⁴. Após aprovação, a norma fora convertida na Lei Ordinária Municipal nº. 3.064/23³⁵.

Eis o desenho geral das modalidades de transação previstas na Lei:

Tipo de transação	Iniciativa da proposta	Necessidade de rating	Parcelamento	Valor do débito inscrito em DA	Descontos em multas e juros
Transação por adesão	PGM por edital	Não, observados os critérios do art. 21, parágrafo único, na definição das condições do Edital.	Até 60 meses, chegando a 120 meses no caso de oferecimento de garantia idônea (art. 20, § 2º)	Indiferente	Até 100%
Transação individual	Proposta pelo devedor ou pela PGM	Sim	Até 60 meses, chegando a 120 meses no caso de oferecimento de garantia idônea (art. 20, § 2º)	Superior a R\$ 5.000.000,00 (R\$ 2.000.000,00, caso haja suspensão por decisão judicial ou garantia por penhora, carta de fiança ou seguro garantia) ³⁶	Até 100%; ou, justificadamente, nos casos de <i>rating</i> C e D, desconto sobre o valor principal, desde que, esse desconto somado com o desconto em multa e juros não resulte em redução de mais de 65% do valor total dos créditos (art. 20, §6º)

³² Quanto ao último, observa-se que houve questionamento sobre a constitucionalidade do programa, por meio da ADI nº. 2257355-81.2022.8.26.0000, tendo sido integralmente rechaçada pelo TJ/SP.

³³ Disponível em: https://sapl.cmm.am.gov.br/media/sapl/public/documentoacessorio/2023/45037/parecer_procuradoria_pl_289_2023.pdf. Acesso em: 01 jul. 2024.

³⁴ Consoante se observa do art. 59, inciso IV, e art. 80, inciso VIII, ambos da Lei Orgânica do Município de Manaus, considerando-se normas de reprodução obrigatória do art. 61, §1º, inciso II, alínea e, e art. 84, inciso VI, a, da Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB/88.

³⁵ Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/am/m/manaus/lei-ordinaria/2023/307/3064/lei-ordinaria-n-3064-2023-institui-a-politica-de-desjudicializacao-no-ambito-da-administracao-publica-municipal-e-da-outras-providencias>. Acesso em 01 jul. 2024.

³⁶ Art. 29 da Portaria PGM Nº 48 DE 20/07/2023.

Transação por adesão de créditos de pequeno valor	PGM por edital	Não	Até 72 meses, chegando a 120 meses no caso de oferecimento de garantia idônea (art. 20, § 2º)	Igual ou inferior a 60 salários mínimos	Até 100%
Transação individual para empresas em recuperação judicial³⁷	Proposta pelo devedor	Sim ³⁸	Até 120 meses, chegando a 144 meses para ME e EPP	Indiferente	Até 100%; ou, justificadamente, desconto sobre o valor principal, desde que, esse desconto somado com o desconto em multa e juros não resulte em redução de mais de 65% do valor total dos créditos (art. 20, §6º) ³⁹

Outra importante iniciativa decorreu da Lei Ordinária Nº. 3.077/2023⁴⁰ que, entre outras disposições, criara na Lei Municipal nº. 1.015/06 a Coordenadoria de Prevenção e Resolução Administrativa de Litígios – CPRAL, designando um Procurador da Carreira organizar e celebrar os acordos no âmbito da Comuna.

Com este desiderato, elencam-se os instrumentos centrais da desjudicialização: acordos (art. 3 e 4), mediação e arbitragem (art. 5 e 6), comitê de prevenção de disputa (art. 7 a 14), transação tributária (art. 15 a 31). Tem-se, ainda, o gerenciamento do volume de processos administrativos (art. 32 a 33-A), em que há possibilidade de mutirões de conciliação e autorização para não ajuizamento de ações.

³⁷ Conquanto não seja outra modalidade de transação propriamente dita, para as empresas em recuperação judicial há peculiaridades dignas de nota, como discutido no tópico 5 deste artigo.

³⁸ Ela pode, em tese, optar pela transação individual comum, e não ser submetida propriamente às exigências específicas do art. 20-A e compromissos adicionais.

³⁹ Trata-se, a rigor, de transação individual, daí porque ser possível atrair esta regra. Não seria isonômico, ainda mais ao se deparar com o status de em recuperação judicial, não permitir o desconto adicional que se permite na individual comum de piores rating. Sempre, porém, lidar-se-á com rating C ou D.

⁴⁰ Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/am/m/manaus/lei-ordinaria/2023/307/3077/lei-ordinaria-n-3077-2023-altera-a-lei-n-1015-de-14-de-julho-de-2006-e-da-outras-providencias>. Acesso em 01 jul. 2024.

Foi necessário também se instituir critérios para classificação dos créditos inscritos em Dívida Ativa. Isto, porque, v.g., o art. 20, §6º⁴¹ e 24-A, §2º⁴², da Lei, atraem a necessidade de se classificar o devedor e o crédito tributário. Tal providência foi levada a cabo na edição da Portaria Conjunta nº 01/2023 – SEMEF-PGM que instituiu o sistema de rating, com quatro diferentes classes (A, B, C ou D), segundo os critérios do próprio ato normativo e do exercício da competência do criado Grupo Permanente de Classificação dos Créditos Inscritos em Dívida Ativa (GPCLAS)⁴³.

De igual senda, importante mencionar as alterações que foram promovidas durante o implemento da Lei de Desjudicialização, consoante Lei Municipal nº. 3.201/2023 e nº. 3.297/2024.

O art. 17, inciso I, da Lei Municipal nº. 3.064/23, em sua redação original, previa a impossibilidade de transação de créditos que não estivessem inscritos em Dívida Ativa há pelo menos um ano da data da apresentação ou adesão à proposta. Através da Lei Municipal nº. 3.201/2023, modificou-se o teor para vetar apenas os que não estivessem lançados há menos de um ano. Por fim, a Lei Municipal nº. 3.297/24 estipulou como único requisito a necessidade de o crédito estar inscrito em Dívida Ativa.

A discussão tem como escopo a adesão à transação tributária como forma de elusão fiscal. Explana-se: a obrigatoriedade de pagar tributos é prevista na legislação tributária, não havendo o adimplemento pontual, incorre-se em juros e multa, nos termos do art. 161 do CTN⁴⁴. A transação tributária, em outros termos, prevê a possibilidade de concessão de desconto nos mesmos juros e multas, consoante art. 171 do CTN⁴⁵ c/c art. 20 da Lei Municipal nº. 3.064/23⁴⁶, inclusive podendo atingir a totalidade destes (art. 20, §1º⁴⁷). A dúvida que instigou a mudança normativa fora: qual

41 Art. 20 (...) § 6º Excepcionalmente, mediante ato específico do Procurador-Geral do Município, por razões de força maior, na transação individual mencionada no art. 16, incisos II e III, desta Lei, poderá haver desconto sobre o valor principal atualizado dos débitos inscritos em Dívida Ativa classificados como irre recuperáveis ou de difícil recuperação, desde que, com a aplicação dos descontos em multas e juros, não resulte em redução superior a sessenta e cinco por cento do valor total dos créditos a serem transacionados. (Redação dada pela Lei nº 3297/2024)

42 Art. 24-A (...) § 2º As informações e a metodologia empregada pela Procuradoria-Geral do Município para classificar o devedor de acordo com o grau de recuperabilidade da dívida são consideradas sigilosas, podendo ser divulgadas exclusivamente ao próprio devedor ou ao seu representante legalmente constituído. (Redação acrescida pela Lei nº 3297/2024)

43 Constituído pela Portaria nº 35/2023 – GPG/PGM de 20 de jun. de 2023, com estabelecimento de sua primeira composição.

44 Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

45 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.

46 Art. 20. A transação, em quaisquer de suas modalidades, poderá contemplar os seguintes benefícios, aplicados isolada ou cumulativamente sobre os débitos consolidados, mantidos os demais encargos da dívida, na forma do art. 19 desta Lei: I - concessão de descontos em multas e juros; II - concessão de parcelamento; III - oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória; IV - o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições. V - o uso de precatórios ou de direito creditório com sentença de valor transitada em julgado para amortização da dívida tributária principal, multa e juros. (Redação acrescida pela Lei nº 3297/2024).

47 Art. 20 (...) § 1º Os descontos referidos no inciso I do caput deste artigo podem atingir até a totalidade de juros e

a vantagem do Contribuinte que paga tempestivamente seus tributos se poderá recorrer-se à transação tributária e pagar posteriormente com juros e multas reduzidos (ou até liquidados)?

Estas noções iniciais sobre as vantagens da transação tributária foram modificadas durante o implemento prático do sistema, isto porque foram elaborados critérios específicos para concessão de descontos, não havendo uma efetiva vantagem para o Contribuinte em não pagar tempestivamente seus débitos. De outro giro, verificou-se uma dificuldade (ou impossibilidade) prática em se adequar os sistemas existentes aos referidos parâmetros. Em outros termos, a filtragem pela data da inscrição do crédito tinha o condão de tornar menos eficiente, na prática, o próprio sistema de transação. Assim, solução mais consentânea fora modificar a redação legislativa para dispor exclusivamente de créditos inscritos em Dívida Ativa.

A Lei nº. 3.201/2023 mudou o art. 20 da lei de regência, inserindo o §8º, alinhando os critérios de atualização da transação aos já estabelecidos para parcelamentos e reparcimentos no Município.

Digno de nota, ainda, é o art. 33-A, incluído pela Lei nº 3.201/2023, o qual buscou inspiração na discussão empreendida em julgamento do STF e a normatização levada a cabo pela União⁴⁸. O dispositivo confere à PGM legitimidade para a averbação pré-executória da CDA e comunicação da inscrição a cadastros de inadimplentes.

Outrossim, através da Lei Municipal nº. 3.297/2024, houve a revogação do art. 15, §6º da Lei Municipal nº. 3.064/23, unificando o tratamento para o devedor em recuperação judicial no art. 20-A, o que é minudenciado no tópico 5 abaixo.

Alterara-se, de igual forma, a redação original do art. 23, caput e inciso VI, da Lei Municipal nº. 3.064/2023, nos moldes da Lei nº. 3.297/2024, visto que se sedimentou a possibilidade de novas hipóteses de rescisão da transação, consoante disposições do termo individual ou de edital, não se limitando exclusivamente à legislação de regência. De outro giro, buscou-se consolidar a redação do inciso VI, trazendo maior clareza ao instituto, ratificando que, em havendo inadimplemento superior a noventa dias, ocorrerá a rescisão do acordo.

Com efeito, a Lei Municipal 3.297/2024 ainda aumenta o prazo máximo de quitação para 72 meses na transação de créditos de pequeno valor e deixa esclarecido na redação que a exceção do art. 20, §6º só é cabível nas transações individuais, o que se justifica pela imprescindibilidade se aferir *rating* nesse caso.

multas.

48 Art. 20-B, §3º, II, da Lei Federal nº. 10.522/2002, acrescido pela Lei Federal nº. 13.606/2018 (art. 25). Neste ponto é importante mencionar que o STF fixou o entendimento de que é constitucional a averbação da CDA em órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto e penhora; o Supremo, porém, rechaçou a possibilidade - prevista no texto legal - de indisponibilidade administrativa (cf. ADI 5881, ADI 5886, ADI 5890, ADI 5925, ADI 5931 e ADI 5932)

4. Edital de transação nº. 01/2023 no contexto da 1ª semana da regularização tributária

Como programa-piloto, foi apresentado, no final do ano de 2023, um primeiro edital de transação por adesão⁴⁹. Esta proposta tinha como pano de fundo a ocorrência da 1ª Semana da Regularização Tributária (de 11 a 15 de dezembro de 2023). Tratou-se de período definido pelo CNJ, atendendo a sua Resolução nº. 471/2022 a qual dispõe sobre a Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário no âmbito do Poder Judiciário⁵⁰.

Considerando, portanto, o vasto número de execuções de IPTU em curso no judiciário amazonense, a Procuradoria Geral do Município de Manaus, a partir de seus levantamentos internos, e com vistas a atender às finalidades da supramencionada Resolução, propôs transação de IPTU⁵¹ com o seguinte objeto:

1.2 São elegíveis à transação que trata este Edital os créditos tributários do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) que, cumulativamente, estejam inscritos em Dívida Ativa, tenham sido lançados há pelo menos um ano e cobrados em processo de execução fiscal

Note, portanto, que visou atingir débitos ajuizados do IPTU. Ademais, esse edital prescindiu da fixação de *rating* individual. O que se objetivou foi a redução de amplo acervo, com oferecimento de robustos descontos em juros e multa de mora (até a totalidade dessas verbas) e permitido o parcelamento em até 60 meses, com redução gradual nos benefícios. Também, considerando o panorama trazido pelo CNJ no Justiça em Números, no que diz respeito aos gargalos da execução, e o perfil da dívida manauara, o *discrímen* escolhido foi materialmente isonômico; existiram, por óbvio, diferenças no montante de desconto, caso a caso, isto porque as dívidas mais antigas (com maiores valores de encargos moratórios) sofreram as maiores reduções, e estes débitos são, por sua antiguidade, aqueles com baixo potencial de recuperação pela via judicial.

Ainda que tenha se tratado de programa-piloto, e pela amplitude de seu objeto (envolvendo muitos contribuintes de IPTU) com as dificuldades sistêmicas de atendimento das demandas a reboque, revelou-se como uma experiência exitosa. Nesse sentido, a transação do Edital nº.

⁴⁹ EDITAL DE TRANSAÇÃO POR ADESÃO Nº 01/2023 – PGM. Publicado no Diário Oficial do Município na edição do dia 01 de dezembro de 2023.

⁵⁰ Conselho Nacional de Justiça (CNJ). Resolução Nº 471, de 31 de agosto de 2022. Brasília: CNJ, 2022. “Art. 10. Recomenda-se aos tribunais que organizem anualmente a Semana Nacional da Autocomposição Tributária, cuja data será definida pelo CNJ, devendo ocorrer preferencialmente no mês de outubro de cada ano, sendo regulamentada por meio de Portaria da Presidência”.

⁵¹ EDITAL DE TRANSAÇÃO POR ADESÃO Nº 01/2023 – PGM. Publicado no Diário Oficial do Município na edição do dia 01 de dezembro de 2023. Com prazo para adesão de 04 a 26 de dezembro do mesmo ano. Note que foi privilegiada redação simples e direta, com detalhamento apenas dos pontos essenciais da negociação, isto para possibilitar amplo entendimento e participação dos contribuintes.

01/2023 significou (i) 89,6% da arrecadação de IPTU em Dívida Ativa no mês de dezembro de 2023; (ii) 57,1% da arrecadação da DA em dezembro 2023; e, (iii) 8,1% da Dívida Ativa do total do ano de 2023.

Na modalidade individual, o Município firmou alguns ajustes, e tem atuado destacadamente junto ao grupo das empresas em recuperação judicial. Este conjunto conta com regras favorecidas e sistemática própria, como se verá em sequência.

5. Adequação legislativa voltada ao tratamento da recuperação judicial

Diante das diversas modificações que foram promovidas na Lei de Transação Municipal, essencial esmiuçar as relacionadas a empresas em recuperação judicial, considerando dificuldades práticas que foram equacionadas por jurisprudência recente do Superior Tribunal de Justiça – STJ. Assim, deve-se destacar a alteração do art. 20-A da Lei Municipal nº. 3.064/2023⁵², bem como revogação do art. 15, §6º, de igual diploma normativo, no qual se preconizava que para o devedor em recuperação judicial seria imprescindível a prévia aprovação do plano de recuperação.

O tema da comprovação da regularidade fiscal das empresas em recuperação judicial inspirou a modificação na Lei de Transação. Nessa senda, ficou consignado que somente é condição obrigatória quanto aos planos aprovados por credores após a entrada em vigor da Lei Federal nº. 14.112/20, segundo decidido pelo STJ nos autos do REsp 2.084.986.

O imbróglio decorre da aplicação do art. 57 da Lei Federal nº. 11.101/05⁵³, no qual se previa que o devedor apenas necessitava apresentar a certidão negativa de débitos tributários após a juntada aos autos do plano aprovado pela Assembleia Geral de Credores ou ultrapassado o prazo

52 Art. 20-A Para fins do disposto nos artigos 155-A, § 3.º, e 191-A da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), bem como do disposto no art. 68 e art. 73, incisos V e VI, da Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, o empresário ou a sociedade empresária que tiver o processamento da recuperação judicial deferido poderá submeter à Procuradoria-Geral do Município proposta de transação individual relativa a créditos inscritos em Dívida Ativa, observado, além das demais disposições desta Lei, o seguinte: I - o prazo máximo para quitação será de até cento e vinte meses, podendo chegar a cento e quarenta e quatro meses para as microempresas e empresas de pequeno porte; II - a apresentação de proposta ou a análise de proposta de transação formulada pelo devedor caberá à Procuradoria-Geral do Município, em juízo de conveniência e oportunidade, obedecidos os requisitos previstos nesta Lei e em atos regulamentares, de forma motivada, observados como parâmetro, além daqueles constantes no parágrafo único do art. 21: a) a proporção entre o passivo fiscal e o restante das dívidas do sujeito passivo; e b) o porte e a quantidade de vínculos empregatícios mantidos pela pessoa jurídica; III - os seguintes compromissos adicionais serão exigidos do proponente, sem prejuízo daqueles elencados no art. 18 desta Lei: a) fornecer à Procuradoria-Geral do Município informações bancárias e empresariais, incluídas aquelas sobre extratos de fundos ou aplicações financeiras e sobre eventual comprometimento de recebíveis e demais ativos futuros; b) manter regularidade fiscal perante o Município de Manaus; c) demonstrar a ausência de prejuízo decorrente do cumprimento das obrigações contraídas com a celebração da transação em caso de alienação ou de oneração de bens ou direitos integrantes do respectivo ativo não circulante. (Redação acrescida pela Lei nº 3297/2024).

53 Art. 57. Após a juntada aos autos do plano aprovado pela assembleia-geral de credores ou decorrido o prazo previsto no art. 55 desta Lei sem objeção de credores, o devedor apresentará certidões negativas de débitos tributários nos termos dos arts. 151, 205, 206 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

do art. 55 do diploma normativo em comento⁵⁴.

A prática, contudo, demonstrou a impossibilidade material de cumprimento da norma, defluindo, consoante REsp 1.187.404⁵⁵, numa flexibilização por parte da jurisprudência e na possibilidade de deferimento da recuperação judicial sem a comprovação da regularidade fiscal:

[omissis] 3. O parcelamento tributário é direito da empresa em recuperação judicial que conduz a situação de regularidade fiscal, de modo que eventual descumprimento do que dispõe o art. 57 da LRF só pode ser atribuído, ao menos imediatamente e por ora, à ausência de legislação específica que discipline o parcelamento em sede de recuperação judicial, não constituindo ônus do contribuinte, enquanto se fizer inerte o legislador, a apresentação de certidões de regularidade fiscal para que lhe seja concedida a recuperação. (STJ - REsp: 1187404 MT 2010/0054048-4, Relator: Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, Data de Julgamento: 19/06/2013, CE - CORTE ESPECIAL, Data de Publicação: DJe 21/08/2013)

Houve, então, uma progressiva mutação legislativa que culminou na Lei Federal nº. 14.112/20, prevendo-se a possibilidade de as empresas em recuperação judicial firmarem transações tributárias e gozarem de benefícios como desconto sobre juros e multa, bem como prazos elastecidos de parcelamento, tomando-se como exemplo o art. 10-C do diploma em comento⁵⁶.

Assim, a partir do momento em que se oportuniza ao devedor a regularização de seus débitos através da transação tributária (desde o momento inicial de deferimento da recuperação judicial), a 4ª Turma do STJ transmuda o posicionamento clássico sobre a inexecutabilidade do art. 57 da Lei Federal nº. 11.101/05, compreendendo que, a partir da edição da Lei Federal nº. 14.112/20, não há mais escusas para que o devedor não regularize seu passivo tributário, tornando-se condição imprescindível (até o momento da aprovação do plano de credores) a demonstração de regularidade fiscal para que o processo de soerguimento seja homologado pelo juízo e, enfim, iniciado.

Essencial indicar que nos autos do REsp 2.084.986 definiu-se o marco temporal para aplicação do entendimento, nas palavras de Vital (2024, n.p.):

⁵⁴ Art. 55. Qualquer credor poderá manifestar ao juiz sua objeção ao plano de recuperação judicial no prazo de 30 (trinta) dias contado da publicação da relação de credores de que trata o § 2º do art. 7º desta Lei.

⁵⁵ Disponível em: <https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ATC?seq=30522646&tipo=5&nre-g=201000540484&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20130821&formato=PDF&salvar=false>. Acesso em 03 jul. 2024.

⁵⁶ Art. 10-C. Alternativamente ao parcelamento de que trata o art. 10-A desta Lei e às demais modalidades de parcelamento instituídas por lei federal porventura aplicáveis, o empresário ou a sociedade empresária que tiver o processamento da recuperação judicial deferido poderá, até o momento referido no art. 57 da Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, submeter à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional proposta de transação relativa a créditos inscritos em Dívida Ativa da União, nos termos da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, observado que: I - o prazo máximo para quitação será de até 120 (cento e vinte) meses, observado, no que couber, o disposto no § 3º do art. 11 da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020; II - o limite máximo para reduções será de até 70% (setenta por cento)

Venceu o voto divergente do ministro Raul Araújo, acompanhado por Maria Isabel Gallotti e Marco Buzzi. Para eles, a Lei 14.112/2020 se aplica a todos os casos em que o plano ainda não tenha sido homologado quando ela entrou em vigor. Se a norma passou a vigor antes da homologação, o juiz deve suspender o processo para permitir que a empresa faça a adesão aos parcelamentos previstos na lei federal.⁵⁷

Outro ponto essencial decorre das ilações sobre o REsp 2.127.647⁵⁸. O REsp 2.084.986, que, consoante sobredito, definiu o marco temporal de aplicação estrita do art. 57 da Lei Federal nº. 11.101/05, estipulando a data de entrada em vigor da Lei Federal N. 14.112/20 quanto aos planos ainda não homologados. O questionamento que remanesce refere-se aos pedidos de recuperação judicial protocolados antes da entrada em vigor da Lei Federal nº. 14.112/20.

Neste caso, o REsp 2.127.647 definiu que é imprescindível, de igual forma, a regularização fiscal. Todavia, diferentemente dos limites temporais estritos do art. 57 da Lei Federal nº. 11.101/05 e do art. 10-C Lei Federal nº. 14.112/20, o magistrado, a luz do caso concreto, deve conceder prazo razoável para a regularização, consoante definido pela 3ª Turma do STJ.

Em outros termos, mesmo antes do advento da Lei Federal nº. 14.112/20, remanesce o dever da empresa em recuperação judicial de quitar seu passivo tributário, não como condição ao ajuizamento ou deferimento desta, mas para homologação do plano. Importante destacar que não existe uma fixação estrita do que seria considerado o prazo razoável, contudo, nos autos do REsp 2.127.647, as instâncias ordinárias estabeleceram o prazo de cinco dias, prorrogado para noventa dias, considerando-se este como razoável pela 3ª Turma do STJ.

Em âmbito municipal, na Lei nº. 3.064/2023, observa-se que o art. 20-A já se encontra atualizado com a jurisprudência dominante, ao definir: (i) a possibilidade de transação individual às empresas em recuperação judicial (art. 20-A, caput); (ii) os prazos máximos de quitação elastecidos (120 meses para as empresas em geral e 144 para as microempresas e empresas de pequeno porte); (iii) o juízo de conveniência e oportunidade, devidamente motivados, bem como a proporção entre passivo fiscal e o restante das dívidas, bem como o porte e a quantidade de vínculos empregatícios (buscando dar primazia à função social das empresas); e (iv) os documentos essenciais ao deferimento do pedido, bem como compromissos a serem assumidos perante a Fazenda.

57 VITAL, Danilo. Só se exige regularidade fiscal para recuperação judicial homologada após Lei 14.112/2020. Consultor Jurídico, 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-mar-13/so-se-exige-regularidade-fiscal-para-recupera-cao-judicial-homologada-apos-nova-lei/>. Acesso em 03 de jul. 2024.

58 Disponível em: https://www.conjur.com.br/wp-content/uploads/2024/05/STJ_202400606731_tipo_integra_245807517.pdf. Acesso em 03 jul. 2024.

6. Necessários avanços na legislação e recuperação da dívida ativa via transação tributária

Nas tratativas para se implementar programas de adesão, foi percebido na interlocução com setores da Administração Municipal, a necessidade de se regularizar créditos não tributários. Estes estão no escopo da transação, desde que inscritos em Dívida Ativa (art. 15, caput e § 3º, I, da Lei Municipal nº. 3.064/2023). Todavia, para fração desses créditos incide a vedação do art. 17, II, que dispõe ser defesa a transação de valores cuja arrecadação seja vinculada a órgãos, fundos ou despesas. Existem no Município cifras oriundas da Administração Direta e de autarquias (a exemplo do Instituto Municipal e Planejamento Urbano-IMPLURB e do Instituto Municipal de Mobilidade Urbana-IMMU) em que é possível se vislumbrar a inviabilidade de transação.

Os débitos supramencionados passam por inscrição em Dívida Ativa, podendo ser alvos de protesto e execução judicial. Há, ainda, por parte, dos órgãos e autarquias, crescente necessidade de redução do estoque de créditos, o que também é anseio da coletividade. Nessa senda, pode-se propor alteração legislativa apta a permitir a negociação desde que haja instrumento normativo conjunto entre PGM e o órgão e autarquia (e respectiva gestão do fundo, sendo o caso), regulando a maneira de recuperação desses valores.

Considerando, também, o perfil da Dívida Ativa manauara, percebe-se que vasto número de contribuintes poderia se beneficiar da transação por adesão de créditos de pequeno valor (até 60 salários-mínimos). A solução desses débitos, que poderá ser proposta em edital específico, terá o condão de permitir o encerramento de milhares de execuções fiscais.

Outro ponto que merece destaque é o necessário amadurecimento do sistema de rating. É que, na lei de Manaus, não se segue uma classificação a partir de dois eixos (VDeb x VDev) como na transação da União. O modelo manauara, assemelhado ao sistema de rating do Estado do Amazonas, tem o seguinte desenho:

RATING DA DÍVIDA ATIVA MUNICIPAL – Portaria Conjunta nº 01/2023 – SEMEF-PGM			
Rating A: créditos com alta perspectiva de recuperação	Rating B: créditos com média perspectiva de recuperação	Rating C: créditos com baixa perspectiva de recuperação	Rating D: créditos com baixíssima perspectiva de recuperação ou considerados irrecuperáveis
I – Os créditos constituídos em desfavor de empresas públicas e sociedades de economia mista	I – Os créditos cujo montante seja igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais)	I – Os créditos constituídos há mais de 10 (dez) anos, com anotação atual de garantia real	I – Os créditos dos contribuintes cuja situação da inscrição estadual junto ao Cadastro Mercantil de Contribuintes – BCM, ou situação equivalente na Junta Comercial do Estado do Amazonas – JUCEA, seja: a) baixado por solicitação; b) baixado por ofício; c) nulo; d) suspenso por solicitação; e) suspenso por presunção de inatividade; f) suspenso por ofício.

II – Os créditos constituídos em desfavor de concessionárias de serviço público	II – Os créditos constituídos em desfavor de contribuintes que possuam contratos administrativos com o Poder Público Municipal	II – Os créditos relativos à Dívida Ativa não-tributária	II – Os créditos definitivamente constituídos há mais de 10 (dez) anos, sem anotação atual de parcelamento ou garantia real
III – Os créditos constituídos em desfavor de instituições financeiras sujeitas a registro no Banco Central do Brasil		III – Os créditos constituídos em desfavor de devedores pessoa jurídica com indicativo de recuperação judicial deferida	III – Os créditos dos devedores pessoa jurídica com indicativo de falência decretada
IV – Os créditos com anotação atual de parcelamento			IV – Os créditos dos devedores pessoa física com indicativo de óbito
V – Os créditos que contenham garantia judicial em dinheiro ou equivalente			V – Os créditos com exigibilidade suspensa por decisão judicial fundada em precedente de observância obrigatória

Vislumbra-se que devem ser harmonizados os elementos objetivos (crédito) e elementos subjetivos (devedor). Muito embora a Portaria Conjunta sempre mencione a expressão “créditos”, os critérios acima ora se baseiam em atributo do devedor, ora em atributo da dívida. Para incremento dessa análise, por meio de convênios, podem ser fortalecidos os dados.

7. Considerações finais

Dentro do contexto nacional de implementação da transação tributária, a Procuradoria Manauara, tendo em vista seu perfil da Dívida Ativa, empreendeu essa tarefa e tem obtidos bons resultados. Há desafios relativos à normatização⁵⁹ e adaptações sistêmicas. Entretanto, o instituto tem o condão de promover, por um lado justiça fiscal e proporcionalidade na regularização de débitos, e, por outro, incremento arrecadatório. Ademais, consegue, em alguma medida, responder às recentes transformações na cobrança fiscal em juízo.

Ademais, no que se refere ao cumprimento da Resolução nº. 547/2024 do CNJ, a Lei Municipal nº 3.294, de 27 de março de 2024, instituiu procedimentos de cobrança extrajudicial a serem implementados pela Procuradoria Geral do Município a partir da inscrição do crédito em Dívida Ativa. A norma contempla, por exemplo, (i) o chamamento do devedor para regularizar a dívida, (ii) a realização de mutirões ou rotinas de solução de demandas em fase pré-processual instituídos pelo Tribunal, e (iii) como forma de estímulo à regularização, a possibilidade de parcelamento, além da concessão de descontos às dívidas selecionadas — aplicando-se, no que couber, a disciplina geral da Transação Tributária Municipal.

⁵⁹ Experiência compartilhada pela União que alterou sua Lei (13.988/2020) duas vezes (Leis nº. 14.375/2022 e 14.689/2023; pelo Estado de São Paulo - que chegou a revogar o trecho de sua Lei nº. 17.293/2020 que tratava do tema, passando a regulá-lo na 17.843/2023; e pelo Município de São Paulo, que modificou sua Lei nº. 17.324/2020 duas vezes, conforme Leis nº 17.481/2020 e nº. 17.914/2023.

Esse panorama é suficiente para ilustrar o quanto a transação é flexível e versátil.

Flexível porque pode ser modelada de acordo com o perfil da dívida e do devedor. Nesse sentido, determinada transação pode abranger uma espécie tributária em particular ou várias delas simultaneamente, assim como ofertar benefícios variados, como parcelamentos, moratórias e diferentes percentuais de desconto, a depender inclusive da capacidade de pagamento do devedor.

À guisa de ilustração, imaginem-se as dificuldades financeiras e as dívidas acumuladas por empresários que exploraram as quase extintas bancas de revistas. Em tese, pode-se pensar em uma transação com vistas à regularização dos tributos incidentes sobre aquela atividade em condições facilitadas.

A exemplo do modelo adotado pelo Fisco de Manaus, a lei tende a traçar condições e limites gerais para as diversas modalidades de transação, relegando o regramento específico dos diferentes programas de recuperação a atos infralegais — neste Município, v. g., o detalhamento é expandido, dentro das balizas legais, por editais de transação.

Via de consequência, o programa de recuperação de crédito baseado em transação supera em versatilidade os tradicionais Programa de Recuperação Fiscal (REFIS) e Programa de Parcelamento Incentivado (PPI), que são instituídos por lei específica, sendo, pois, mais engessados.

Noutra quadra, a versatilidade da transação também emerge dos inúmeros contextos em que ela pode ser empregada pelo Fisco. Por óbvio, o principal fim colimado é o de recuperar o crédito. Contudo, a transação se apresenta como instrumento capaz de solucionar discussões judiciais ou administrativas, favorecer a quitação de dívidas ainda em fase de cobrança extrajudicial e até conferir concretude, como visto, aos ditames da Resolução nº 547/2024 do Conselho Nacional de Justiça.

A propósito, sob a perspectiva da Resolução nº 547/2024 do CNJ⁶⁰, a transação é meio

60 Art. 1º. É legítima a extinção de execução fiscal de baixo valor pela ausência de interesse de agir, tendo em vista o princípio constitucional da eficiência administrativa, respeitada a competência constitucional de cada ente federado.

§ 1º. Deverão ser extintas as execuções fiscais de valor inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais) quando do ajuizamento, em que não haja movimentação útil há mais de um ano sem citação do executado ou, ainda que citado, não tenham sido localizados bens penhoráveis.

§ 2º. Para aferição do valor previsto no § 1º, em cada caso concreto, deverão ser somados os valores de execuções que estejam apensadas e propostas em face do mesmo executado.

§ 3º. O disposto no § 1º não impede nova propositura da execução fiscal se forem encontrados bens do executado, desde que não consumada a prescrição.

§ 4º. Na hipótese do § 3º, o prazo prescricional para nova propositura terá como termo inicial um ano após a data da ciência da Fazenda Pública a respeito da não localização do devedor ou da inexistência de bens penhoráveis no primeiro ajuizamento.

§ 5º. A Fazenda Pública poderá requerer nos autos a não aplicação, por até 90 (noventa) dias, do § 1º deste artigo, caso demonstre que, dentro desse prazo, poderá localizar bens do devedor.

Art. 2º. O ajuizamento de execução fiscal dependerá de prévia tentativa de conciliação ou adoção de solução administrativa.

§ 1º. A tentativa de conciliação pode ser satisfeita, exemplificativamente, pela existência de lei geral de parcelamento

idôneo tanto para recuperar os créditos veiculados nas execuções fiscais fadadas à extinção em razão do baixo valor — vide critérios traçados no artigo 1º — como para satisfazer um dos requisitos para novos ajuizamentos — artigo 2º. Por oportuno, observe-se que o requisito do protesto extrajudicial⁶¹ previsto no caput do artigo 3º, por força da novel Lei Complementar nº 208, de 2 de julho de 2024, que alterou o artigo inciso II do parágrafo único do artigo 174 do Código Tributário Nacional⁶², agora tem o condão de interromper a prescrição.

Como nota final, salienta-se que, em maio de 2024, teve início novo programa de transação (apelidado, na divulgação, de Dívida Zero 2024) veiculado no Edital de Transação Tributária nº. 01/2024. Nessa negociação por adesão, que está ocorrendo entre os meses de maio e julho de 2024, é possível a regularização de créditos de IPTU, ISSQN, MIF, Alvará e outros, com descontos e condições semelhantes ao programa-piloto de 2023. Com efeito, a avaliação da execução e resultados desta atual transação por adesão certamente sinalizará a necessária adoção de providências e outros encaminhamentos.

ou oferecimento de algum tipo de vantagem na via administrativa, como redução ou extinção de juros ou multas, ou oportunidade concreta de transação na qual o executado, em tese, se enquadre.

§ 2º. A notificação do executado para pagamento antes do ajuizamento da execução fiscal configura adoção de solução administrativa.

§ 3º. Presume-se cumprido o disposto nos §§ 1º e 2º quando a providência estiver prevista em ato normativo do ente exequente.

61 Art. 3º. O ajuizamento da execução fiscal dependerá, ainda, de prévio protesto do título, salvo por motivo de eficiência administrativa, comprovando-se a inadequação da medida.

Parágrafo único. Pode ser dispensada a exigência do protesto nas seguintes hipóteses, sem prejuízo de outras, conforme análise do juiz no caso concreto:

- I – comunicação da inscrição em Dívida Ativa aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e aos serviços de proteção ao crédito e congêneres (Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, art. 20-B, § 3º, I);
- II – existência da averbação, inclusive por meio eletrônico, da certidão de Dívida Ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora (Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, art. 20-B, § 3º, II); ou
- III – indicação, no ato de ajuizamento da execução fiscal, de bens ou direitos penhoráveis de titularidade do executado.

62 Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

- I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;
- II – pelo protesto judicial ou extrajudicial;
- III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
- IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

8. Referências Bibliográficas

AMAZONAS. Lei Nº 6.289, de 13 de julho de 2023. Estabelece os requisitos e as condições para que o Estado do Amazonas, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos de natureza tributária ou não tributária inscritos em dívida ativa. Manaus: Assembleia Legislativa do Estado do Amazonas, 2023. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=447625>. Acesso em 03 de jul de 2024.

AMAZONAS. Lei Nº 48.971, de 02 de fevereiro de 2024. Regulamenta a Lei Nº 6.289/2023. Manaus: Assembleia Legislativa do Estado do Amazonas, 2024. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=455613>. Acesso em 03 de jul de 2024.

AMAZONAS. Portaria Conjunta Nº 027/2019 – GSEFAZ/GPGE. ESTABELECE os critérios para a classificação dos créditos inscritos em Dívida Ativa do Estado. Publicada no DOE-SEFAZ de 16.12.2019, Edição nº 00151, pág.1. Disponível em: https://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Portaria%20GSEFAZ_GPGE/Ano%202019/Portaria%20GSEFAZ-GPGE%20%20027_19.htm#:~:text=N%C2%BA%20027%2F2019%20%E2%80%93%20GSEFAZ%2FGPGE&text=%C2%B7%20Alterado%20pela%20Portaria%20n%C2%B0,em%20D%C3%ADvida%20Ativa%20do%20Estado. Acesso em 03 de jul. de 2024.

AVELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi de Medeiros. Transação tributária: novo paradigma da autocomposição a partir da Lei nº 13.988/2020. Revista de Informação Legislativa: RIL, Brasília, DF, v. 59, nº. 233, p. 61-82, janº./mar. 2022. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/233/ril_v59_n233_p61

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; PINHEIRO, Hendrick; BASSO, Bruno Bartelle Basso. Transação Tributária e Extrafiscalidade: uma abordagem à luz do controle de proporcionalidade. Sequência Estudos Jurídicos e Políticos, Florianópolis, v. 41, nº. 85, p. 287–308, 2020. DOI: 10.5007/2177-7055.2020v41n85p287. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/57899>. Acesso em: 3 jul. 2024.

BRASIL. Lei Nº 9.964, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nos 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2000.

BRASIL. Lei Nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2002.

BRASIL. Lei Nº 13.140, de 26 de junho de 2016. Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2016.

BRASIL. Lei Nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018. Institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2018.

BRASIL. 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, DF: Diário Oficial da União, 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Extraordinário nº 1.355.208 Santa Catarina. EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL DE BAIXO VALOR POR FALTA DE INTERESSE DE AGIR: POSTERIOR AO JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 591.033 (TEMA N. 109). INEXISTÊNCIA DE DESOBEDIÊNCIA AOS PRINCÍPIOS FEDERATIVO E DA INAFASTABILIDADE DA JURISDIÇÃO. FUNDAMENTOS EXPOSTOS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NA TESE DO TEMA N. 109 DA REPERCUSSÃO GERAL: INAPLICABILIDADE PELA ALTERAÇÃO LEGISLATIVA QUE POSSIBILITOU PROTESTO DAS CERTIDÕES DA DÍVIDA ATIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 1. Ao se extinguir a execução fiscal de pequeno valor com base em legislação de ente federado diverso do exequente, mas com fundamento em súmula do Tribunal catarinense e do Conselho da Magistratura de Santa Catarina e na alteração legislativa que possibilitou protesto de certidões da Dívida Ativa, respeitou-se o princípio da eficiência administrativa. 2. Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade devem nortear as práticas administrativas e financeiras na busca do atendimento do interesse público. Gastos de recursos públicos vultosos para obtenção de cobranças de pequeno valor são desproporcionais e sem razão jurídica válida. 3. O acolhimento de outros meios de satisfação de créditos do ente público é previsto na legislação vigente, podendo a pessoa federada valer-se de meios administrativos para obter a satisfação do que lhe é devido. 4. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento com proposta da seguinte tese com repercussão geral: “É legítima a extinção de execução fiscal de baixo valor, pela ausência de interesse de agir, tendo em vista o princípio da eficiência administrativa”. Recorrente: Município de Pomerode. Recorrido: A.C.M.M Serviços de Energia Elétrica Ltda – EPP. Relatora: Cármen Lúcia, 19 de dezembro de 2023. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&queryString=1.355.208&sort=_score&sortBy=desc. Acesso em: 5 jul. 2024.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). Resolução Nº 471, de 31 de agosto de 2022. Dispõe sobre a Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências. Brasília: CNJ, 2022.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Resolução Nº 547, de 22 de fevereiro de 2024. Brasília: Disponibilização no Diário Oficial de Justiça. Edição Nº 30/2024. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/original1506462024022665dca906444cf.pdf>. Acesso em 05 de jul. 2024.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). Justiça em Números 2024. Brasília: CNJ, 2024. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>. Acesso em 03 de jul. de 2024.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MANAUS. Lei Orgânica do Município de Manaus. Manaus: Câmara de Vereadores, 1990. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/lei-organica-manaus-am>. Acesso em 01 jul. 2024.

MANAUS. Lei Municipal Nº 1.988, de 1 de junho de 2015. Dispõe sobre o não ajuizamento de execuções fiscais pela procuradoria-geral do município, consideradas de pequeno valor, e dá outras providências. Manaus: Câmara de Vereadores, 2015.

MANAUS. Lei Nº 3.064, de 01 de junho de 2023. INSTITUI a Política de Desjudicialização no âmbito da Administração Pública Municipal e dá outras providências. Manaus: Câmara de Vereadores, 2023. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/am/m/manaus/lei-ordinaria/2023/307/3064/lei-ordinaria-n-3064-2023-institui-a-politica-de-desjudicializacao-no-ambito-da-administracao-publica-municipal-e-da-outras-providencias>. Acesso em 01 jul. 2024.

MANAUS. Lei Nº 3.077, de 21 de junho de 2023. ALTERA a Lei nº 1.015, de 14 de julho de 2006, e dá outras providências. Manaus: Câmara de Vereadores, 2023. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/am/m/manaus/lei-ordinaria/2023/308/3077/lei-ordinaria-n-3077-2023-altera-a-lei-n-1015-de-14-de-julho-de-2006-e-da-outras-providencias>. Acesso em 01 de jul. 2024.

MANAUS. Lei Municipal Nº 3.201, de 16 de novembro de 2023. ALTERA a Lei nº 1.015, de 14 de julho de 2006, a Lei nº 3.046, de 22 de maio de 2023, e a Lei nº 3.064, de 1.º de junho de 2023, e dá outras providências. Manaus: Câmara de Vereadores, 2023.

MANAUS. Parecer sobre o PL 289/2023. Câmara Municipal de Manaus, 2023. Disponível em: https://sapl.cmm.am.gov.br/media/sapl/public/documentoacessorio/2023/45037/parecer_procuradoria_pl_289_2023.pdf.pdf. Acesso em: 01 jul. 2024.

MANAUS. Lei Municipal Nº 3.297, de 02 de abril de 2024. ALTERA a Lei nº 3.064, de 1.º de junho de 2023, e dá outras providências. Manaus: Câmara de Vereadores, 2024.

MANAUS. Lei Municipal Nº 3.294, de 27 de março de 2024. INSTITUI procedimentos de cobrança extrajudicial da Dívida Ativa do Município de Manaus e dá outras providências. Manaus: Câmara de Vereadores, 2024.

MANAUS. Edital de Transação por Adesão PGM Nº 1 de 30 de abril de 2024. Publicado no DOM de 02 de maio de 2024. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=458540>. Acesso em 05 de jul. 2024.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. PGFN em Números e Anuário da PGFN. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros>. Acesso em 02 jul. de 2024

PORTAL DO GOVERNO. Acordo Paulista encerra primeiro edital com mais de 14 bilhões em débitos negociados. Disponível em: <https://www.saopaulo.sp.gov.br/spnoticias/ultimas-noticias/acordo-paulista-encerra-primeiro-edital-com-mais-de-r-14-bilhoes-em-debitos-negociados/>. 2024. Acesso em 03 de jul. de 2024.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 12 ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SÃO PAULO. Lei Nº 17.324, de 18 de março de 2020. Institui a Política de Desjudicialização no âmbito da Administração Pública Municipal Direta e Indireta. São Paulo: Câmara de Vereadores do Município de São Paulo, 2020. Disponível em: <https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-17324-de-18-de-marco-de-2020>. Acesso em 03 de jul. 2024

SÃO PAULO. Lei Nº 17.481, de 30 de setembro de 2020. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica, estabelece garantias de livre mercado, análise de impacto regulatório, e dá outras providências. São Paulo: Câmara de Vereados do Município de São Paulo, 2020.

SÃO PAULO. Lei Nº 17.914, de 7 de março de 2023. Altera dispositivos da Lei nº 13.179, de 25 de setembro de 2001, da Lei nº 13.259, de 28 de novembro de 2001, da Lei nº 17.324, de 18 de março de 2020, e dá outras providências. São Paulo: Câmara de Vereados do Município de São Paulo, 2023.

SÃO PAULO. Lei Nº 17.293, de 15 de outubro de 2020. Estabelece medidas voltadas ao ajuste fiscal e ao equilíbrio das contas públicas e dá providências correlatas. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 2020. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2020/lei-17293-15.10.2020.html>. Acesso em 03 de jul. de 2024.

SÃO PAULO. Lei Nº 17.843, de 07 de novembro de 2023. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica e sobre a cobrança da dívida ativa. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 2023. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2023/lei-17843-07.11.2023.html>. Acesso em 03 de jul. de 2024.

SÃO PAULO. Portaria Procuradoria Geral do Município – PGM Nº 48 de 10 de Abril de 2023. Disciplina a modalidade de transação por adesão a proposta da Procuradoria Geral do Município, na cobrança de créditos municipais de natureza tributária e não tributária inscritos em dívida ativa. São Paulo: Procuradoria Geral do Município de São Paulo, 2023. Disponível em: <https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/portaria-procuradoria-geral-do-municipio-pgm-48-de-10-de-abril-de-2023>. Acesso em 05 de jul. 2024.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial Nº Nº 2127647 - SP (2024/0060673-1). Rel. Min. Marco Aurélio Bellizze. Data de Julgamento: 14/05/2024, T3 - TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 17/05/2024. Disponível em: https://www.conjur.com.br/wp-content/uploads/2024/05/STJ_202400606731_tipo_integra_245807517.pdf. Acesso em 03 jul. 2024.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REsp: 1187404 MT 2010/0054048-4, Relator: Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, Data de Julgamento: 19/06/2013, CE - CORTE ESPECIAL, Data de Publicação: DJe 21/08/2013. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ATC?seq=30522646&tipo=5&nreg=201000540484&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20130821&formato=PDF&salvar=false>. Acesso em 03 jul. 2024.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tema 1184/STF. Leading Case RE 1355208. Relator: Min. Cármen Lúcia. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6291425>. Acesso em: 05 de jul. 2024.

VITAL, Danilo. Só se exige regularidade fiscal para recuperação judicial homologada após Lei 14.112/2020. Consultor Jurídico, 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-mar-13/so-se-exige-regularidade-fiscal-para-recuperacao-judicial-homologada-apos-nova-lei/>. Acesso em 03 de jul. 2024.

10

A DIALOGICIDADE COMO PRESSUPOSTO PARA A ATUAÇÃO RESPONSIVA NO AGIR ADMINISTRATIVO

1. O problema	184
1.1. Introdução	184
1.2. Relevância.....	185
1.3. (De)limitação do Estudo	186
2. Marco Teórico	186
2.1. A Crise de Legitimidade da Administração Pública.....	186
2.2. A Noção de Racionalidade	187
2.3. Accountability e as suas Dimensões.....	187
2.4. A Perspectiva Dialógica	188
2.5. A Crítica Trazida pela Teoria da Ação Comunicativa.....	190
2.6. O Limite da Reserva do Possível	191
3. Percurso Metodológico.....	191
3.1. Coleta e Análise de Dados	192
4. Resultado da Pesquisa.....	194
5. Discussão.....	197
6. Conclusões.....	200
7. Referências Bibliográficas.....	203



A DIALOGICIDADE COMO PRESSUPOSTO PARA A ATUAÇÃO RESPONSIVA NO AGIR ADMINISTRATIVO¹

Daniele Russo Barbosa Feijó²

RESUMO

O choque entre o que os cidadãos entendem, individual e coletivamente, como uma vida boa e digna e o agir administrativo denomina-se crise de legitimidade.

A pesquisa dedicou-se à atividade que traduz a relação do servidor com o seu público, no intuito identificar a presença ou ausência da responsividade, dimensão da *accountability*.

De que forma o diálogo contribui para a responsividade, na atuação do servidor público?

São abordados assuntos relevantes afetos ao tema: crise da Administração Pública; noção de racionalidade, *accountability*, em especial a dimensão da responsividade; dialogicidade; e a crítica trazida pela teoria da ação comunicativa, além do limite da reserva do possível.

Palavras-chave: responsividade. diálogo. transformação. estado. cidadão.

¹ Artigo extraído da dissertação com o mesmo título, apresentada por ocasião da titulação como mestre pela Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas FGV/EBAPE.

² Mestre em Administração Pública pela FGV/EBAPE. Mestre em Teoria Geral do Estado e Direito Constitucional pela PUC/RJ

1. O Problema

A questão da administração democrática pode estar relacionada com a postura do servidor perante seu público, mas não apenas. Faz-se necessário o desenvolvimento da capacidade de compreensão mútua para que a dialogicidade se estabeleça (Cançado, 2011).

A investigação buscou verificar a presença da responsividade do servidor público de alto padrão perante seu público sob uma perspectiva crítica, isto é, como a prestação estatal é entregue quando o servidor consegue estabelecer um diálogo com o seu público?

A partir dos comportamentos observados no servidor público de alto padrão, no bojo de sua relação com o público a que serve, busca-se autenticar empiricamente o conceito de responsividade que transcenda ao tecnicismo e passe pela perspectiva dialógica.

Pergunta-se, portanto, de que maneira a atuação dialógica dos agentes públicos pode contribuir para a dimensão da responsividade na ação estatal.

1.1. Introdução

Quando o leitor se dedica a realizar uma rápida pesquisa acerca da atuação da Administração Pública, nos meios de comunicação disponíveis, certamente irá se deparar com um noticiário recheado de situações-problema em que o Estado se revela incapaz de responder aos anseios da sociedade, nas mais diversas atividades.

A partir das notícias que estampam o agir administrativo diuturnamente, o que se percebe é a ação do Estado em choque com o sistema de crenças da sociedade. O agir administrativo, que não provê um Estado adequado para a sociedade, porque se choca com as suas expectativas individuais e coletivas acerca do bom e do justo, é o cerne da crise de legitimidade da Administração Pública (Denhardt & Catlaw, 2012).

Em assim sendo, o pano de fundo do trabalho reside na inquietação com a naturalização dessa crise, tanto por parte dos cidadãos, quanto dos servidores públicos que dão voz e ação ao Estado. O agir administrativo dissociado da sociedade já não parece causar mais estranhamento ou, ainda que traga alguma indignação, é tratado como um fato dado, cuja modificação seria inviável.

Como tudo o que se torna natural termina escapando à capacidade de crítica das pessoas, a naturalização da crise de legitimidade da Administração Pública é perniciosa e faz com que ela se agrave cada vez mais.

O problema de pesquisa busca, portanto, colaborar com a minimização dessa crise. O objetivo é compreender de que maneira a atuação dialógica dos agentes públicos pode contribuir para a dimensão da responsividade estatal.

Entende-se que essa crise está instalada pelo afastamento entre Estado e sociedade. Sua minimização passa, assim, pela reaproximação de ambos e, mais do que isso, pela submissão do Estado à sociedade (Tenório, 2016). Daí a importância do conceito de responsividade, como resultado da democracia, no sentido da capacidade do Estado em atender às demandas substantivas, expectativas e necessidades do público.

À medida que se necessita atender às demandas substantivas da sociedade, é preciso interagir com ela. O conceito de interação perpassa todos os estudos acerca da responsividade, (Powell, 2004) e (Manin et. al., 1999) daí a intenção de estudar a atuação dialógica, o que foi feito pelas lentes de Martin Buber (1982) e Paulo Freire (1994), de quem se emprestou os elementos constitutivos do diálogo: amor, fé, esperança, confiança, humildade e criticidade.

O desafio da pesquisa foi demonstrar a existência, ou não, desses elementos dentro das relações que foram estudadas, bem como de que maneira sua presença ou ausência contribui para a melhor transformação possível na vida do cidadão que acudiu ao Estado.

Ante os contextos examinados, compreende-se que a perspectiva dialógica pode ser um caminho para a atuação mais responsiva do servidor público, na medida em que, em todos os casos analisados em que o diálogo esteve presente, a transformação operada na vida do requerente coincidiu com a que era possível, mesmo quando o pleito do cidadão foi indeferido, ou deferido parcialmente.

Nos casos em que o diálogo não ocorreu, a transformação operada na vida do cidadão poderia ter sido mais substantivamente significativa.

1.2. Relevância

A pesquisa tem relevância ante a utilidade de revisitar o conceito de responsividade para compreendê-lo à luz da perspectiva dialógica, que vai além de aumentar a clareza na comunicação e induzir reflexões, avançando também para, a partir do contexto fático onde o conceito é aplicável, contribuir para o desenvolvimento futuro de um modelo com base empírica.

Ao confirmar que o diálogo é pressuposto da responsividade, o estudo pode estimular os administradores a refletirem sobre a sua própria atuação e entregar à sociedade serviços que melhor respondam às necessidades e expectativas dos cidadãos.

A identificação do distanciamento Sociedade-Estado em um órgão público da Administração federal, no caso a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, pode jogar luz sobre o problema e mobilizar os agentes públicos para o seu enfrentamento.

1.3. (De)limitação do Estudo

Não se avaliou a *accountability* do procurador da Fazenda Nacional - PFN em todas as suas áreas de atuação, mas especificamente estudou-se o elo entre responsividade e diálogo, no âmbito do atendimento direto ao cidadão.

Assim, o rol de serviços prestados à pessoa física analisados não foi exaustivo, mas adstrito a determinados serviços que foram considerados relevantes para a avaliação.

Não foi objeto da pesquisa revelar os impulsos endógenos que levam ou inibem o servidor a agir, permeado pela racionalidade instrumental ou substantiva, nem se pretendeu analisar todos os fatores humanos e ambientais que contribuiriam para um contexto responsivo.

O olhar do trabalho desenvolvido dirigiu-se à responsividade sob a perspectiva dialógica, buscando estudar o papel do diálogo na atuação responsiva do agente público.

Não foi possível acessar o cidadão requerente, no âmbito dos casos analisados, o que fez com que o estudo se baseasse apenas em dados secundários.

2. Marco Teórico

O estudo buscou verificar sob quais razões o agir administrativo está assentado e a que finalidade essas racionalidades estão servindo, a fim de compreender a interação do servidor do Estado com o seu público e de verificar de que forma essa interação vem sendo responsiva, no sentido de atender às necessidades substantivas dos cidadãos.

O aprofundamento nas interações ocorridas entre o agente público e o cidadão trouxe a necessidade de compreender o estudo do diálogo e a teoria da ação comunicativa para apreender de que forma, ainda que submetidas a uma regulação limitante (a qual denominou-se reserva do possível), essas interações seriam capazes de realizar a responsividade da atuação estatal.

2.1. A Crise de Legitimidade da Administração Pública

O que se vivencia atualmente é uma incapacidade da base teórica afeta à Administração Pública em corresponder às necessidades do campo (Denhardt & Catlaw, 2012).

Com o papel reduzido ao encontro dos meios mais eficientes para os fins politicamente dados, a crise de legitimidade da Administração Pública parece estar associada à sua não submissão à sociedade. (Tenório, 2016).

Este aspecto é relevante quando se assume, enquanto sociedade, que nos constituímos como república na qual “todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente”, nos termos da Constituição da República Federativa do Brasil (Brasil, 1988, Art. 1º, p.ú.).

Como o Estado é uma instituição imaterial, seu agir se perfectibiliza com as atitudes dos servidores públicos que lhe dão vida. Importante, pois, para a compreensão da crise, estudar quais seriam as racionalidades que têm nutrido o agir administrativo e a que finalidade elas estão servindo.

2.2. A Noção de Racionalidade

O sujeito humano cria mecanismos para alcançar, ou justificar suas intenções. Tais mecanismos de justificação de pensamentos, palavras e ações podem ser denominados de racionalidades.

No dizer de Ramos (1989, p. 23), “a razão é o conceito básico de qualquer ciência da sociedade e das organizações. Ela prescreve como os seres humanos deveriam ordenar a sua vida pessoal e social”.

Nesse contexto, a pesquisa visava, baseada na realidade social, colaborar para uma teoria a partir da busca de seus elementos formadores, sendo de seu interesse, por consequência, a compreensão das racionalidades justificadoras desses elementos, suas interações e contradições inerentes.

Daí advém a tensão existente entre as racionalidades instrumental e substantiva, presente nas teorias que questionam para que finalidade as racionalidades vêm contribuindo.

A ação humana ora está baseada em intenções funcionais, calcadas na lógica que avalia meios para se alcançar determinados fins, típica da racionalidade instrumental, ou se funda em valores dos quais os seres estão imbuídos a partir de sua personalidade, cultura e da sociedade que integram, representativos da racionalidade substantiva.

A pesquisa também se dedicou ao estudo dessa tensão entre a racionalidade instrumental e a racionalidade substantiva. Estava interessada em autenticar, a partir da observação do dia a dia das interações dadas entre o cidadão e o agente público, de que modo seria possível encontrar a síntese e qual o papel da dialogicidade neste processo.

2.3. Accountability e as suas Dimensões

A *accountability* é essencial para a Administração Pública (Koppell, 2005), embora ainda haja discussões acerca de seu significado. O autor nos apresenta as cinco dimensões desse conceito, associando cada uma delas a determinadas perguntas chaves, conforme figura a seguir:

Figura 1 - Dimensões de accountability

Table 1 Conceptions of Accountability	
Conception of accountability	Key determination
Transparency	Did the organization reveal the facts of its performance?
Liability	Did the organization face consequences for its performance?
Controllability	Did the organization do what the principal (e.g., Congress, president) desired?
Responsibility	Did the organization follow the rules?
Responsiveness	Did the organization fulfill the substantive expectation (demand/need)?

Fonte: Koppell, 2005, p. 96.

À investigação interessou particularmente a responsividade – *responsiveness* – isto, é, de que forma as pessoas que integram a organização, atendem às demandas substantivas, às expectativas e às necessidades de seu público.

Pogrebinschi e Ventura (2017, p. 17) colocam a responsividade como “dimensão afeta ao resultado da democracia, essencial à qualidade democrática”.

O estudo revisitou o conceito de responsividade no microcosmos das interações entre o cidadão e os servidores públicos.

2.4. A Perspectiva Dialógica

A despeito da necessidade de se desenvolverem diálogos técnicos no dia a dia da administração, não se pode perder de vista a necessidade de imprimir a lógica da dialogicidade na capacidade de responder à sociedade e, portanto, a capacidade de estabelecer diálogos autênticos com o cidadão o que, no âmbito da administração tributária, resultará em maior responsabilidade fiscal do Estado e da sociedade.

Sob a ótica de Freire (1994), amor, fé, confiança, humildade, esperança e criticidade são elementos constitutivos da dialogicidade, que quando presentes nas relações, materializam-se em práxis e pronúncia.

O amor, no âmbito da pesquisa, diz respeito ao compromisso com o mundo e com o interlocutor. A capacidade de o agente público enxergar o cidadão como Tu e não como Isso, interagindo com ele como pessoa humana e não apenas como seu objeto de trabalho.

A fé relaciona-se à crença na capacidade do sujeito em transformar a realidade. No estudo, a fé se traduz nos investimentos, de tempo, capital intelectual e social, realizados tanto pelo cidadão, quanto pelo servidor público que o atende, em prol do entendimento.

A humildade mantém os interlocutores em igualdade, sem sobreposições, independentemente do contexto, porquanto o diálogo se estabelece por intermédio da essência humana dos que falam uns com os outros. O agente público que vivencia a essência do ato de servir ao público, independentemente da complexidade que permeie o seu trabalho, conserva a humildade no seu agir administrativo.

Como resultado desses três primeiros elementos, a confiança floresce e é responsável pelo amálgama que sustentará a relação dialógica. A confiança aqui abordada é peculiar, porquanto mescla elementos da confiança relacional, haja vista se estar diante de uma relação entre o cidadão e o servidor, mas também toca à confiança generalizada, por força de um dos envolvidos na relação ser o Estado em ação (Lundasen, 2002).

Ao tempo em que está associada à fé nas pessoas e provavelmente ligada à manutenção da palavra pelo interlocutor (Robinson & Jackson, 2001), também se relaciona com a expectativa de um comportamento não explorador do parceiro (Yamagishi & Yamagishi, 1994) em uma interação não controlada ou calculada, portanto, com envolvimento de algum risco.

A esperança é a força motriz do diálogo. Neste trabalho, ela traduz a crença numa possibilidade de mudança, de transformação da realidade concreta que é levada pelo cidadão ao Estado em busca de obter uma solução.

A criticidade é inerente à postura da mente de principiante, que se põe atenta diante do outro, sem preconceitos, para compreendê-lo, refletir a respeito do que compreendeu e praticar a fala ilocucionária (Habermas, 1987), que se traduz em praxis.

A fala ilocucionária é aquela não estratégica, não calculada, não utilitarista, que permite a tomada de conhecimento íntimo, base para o diálogo autêntico (Buber, 1982). É essa fala ilocucionária que permite a interação genuína, que é a existência do inter-humano, que traduz a interação.

A interação pressupõe: a superação do parecer, no sentido de que a aparência não intervenha perniciosamente na relação entre um ser pessoal e um outro ser pessoal, que um sujeito humano seja presença para o seu interlocutor e vice-versa e que nenhum dos parceiros deseje impor-se ao outro (Buber, 1982).

É papel da governança democrática a estimulação da sinergia entre o Estado e a sociedade, sendo o diálogo a via pela qual essa interação se dará e se aprimorará.

A relação dialógica tem potencial transformador, mas diferentemente de levar à condução da sociedade pelo Estado, ela enseja uma interação profícua, por meio da qual serviços e políticas públicas promovem a transformação com o cidadão e para o cidadão, ao dialogar com ele sobre as formas de se movimentar, o que contribui para a geração de capital social e, por sua vez, amplia a qualidade da democracia.

2.5. A Crítica Trazida pela Teoria da Ação Comunicativa

O processo dialógico pode trazer sínteses temporárias para manter o equilíbrio entre a racionalidade instrumental e a substantiva. A racionalidade comunicativa apresenta-se como possível via para a conciliação desses interesses, porquanto o consenso pode sair da argumentação, colaborando para a construção de uma Administração Pública menos instrumental (Tenório, 2009).

Por intermédio do agir comunicativo ocorrem processos de reprodução do mundo da vida fundamentais à subsistência da espécie humana. Nesse processo, ocorrem a transmissão de valores e saber cultural, a integração social, a socialização de novos membros da sociedade (Maia, 2008).

O mundo da vida é composto de três estruturas, a saber: a cultura, o saber que o agente comunicativo carrega; a sociedade, entendida como as ordens legítimas às quais os agentes comunicacionais recorrem em suas relações interpessoais e a personalidade do indivíduo (Habermas, 2002).

Os imperativos sistêmicos (provenientes dos subsistemas econômico e político) impedem a reprodução dos processos do mundo da vida de forma espontânea, pela via da ação comunicativa, o que Habermas (1987) chama de colonização do mundo da vida.

Da perspectiva dos subsistemas econômico e do Estado, as interações com as esferas do mundo da vida se efetuam sob a forma de trocas. Na relação da esfera privada do mundo da vida com o subsistema econômico, troca-se salário por trabalho, demandas por bens e serviços.

Já na relação entre o mundo da vida e o subsistema administrativo representando o Estado, trocam-se realizações organizativas da sociedade (saúde, educação, entre outros) por tributos e decisões políticas por lealdade da população.

Em assim sendo, tem-se os papéis de trabalhador e de contribuinte, exercidos pelos sujeitos ao se relacionarem com os sistemas econômico e estatal, bem regulados. O que vem ocorrendo é o fato de que o sujeito vem se desligando dos seus contextos do mundo da vida e adaptando seu comportamento aos âmbitos de ação formalmente organizados.

Essa redução do sujeito a input do respectivo subsistema com o qual se relaciona vem inibindo a reprodução cultural, a integração social, a socialização de novos membros, espaços que necessariamente são regulados pelo entendimento, como mecanismo coordenador da ação comunicativa.

A monetarização e a burocratização ultrapassam os limites da normalidade e passam a instrumentalizar os aportes do mundo da vida, o que inibe a geração de capital social e a qualificação da democracia.

Todavia, embora mediada pela legalidade, a relação agente público – cidadão pode deixar de inibir a reprodução do mundo da vida, mediante o agir comunicativo, mesmo que adstrito à reserva do possível.

2.6. O Limite da Reserva do Possível

O debate sobre a reserva do possível deve ser apreendido a partir de três aspectos bem descritos por Sarlet e Figueiredo (2008):

a assim designada reserva do possível apresenta pelo menos uma dimensão tríplice, que abrange a) a efetiva disponibilidade fática dos recursos para a efetivação dos direitos fundamentais; b) a disponibilidade jurídica dos recursos materiais e humanos, que guarda íntima conexão com a distribuição das receitas e competências tributárias, orçamentárias, legislativas e administrativas, entre outras, e que, além disso, reclama equacionamento, notadamente no caso do Brasil, no contexto do nosso sistema constitucional federativo; c) já na perspectiva (também) do eventual titular de um direito a prestações sociais, a reserva do possível envolve o problema da proporcionalidade da prestação, em especial no tocante à sua exigibilidade e, nesta quadra, também da sua razoabilidade. (p. 12)

Em assim sendo, no âmbito do direito, a chamada cláusula da reserva do possível configura relevante princípio que se projeta no plano do regime jurídico dos direitos sociais.

Sua dimensão jurídica expressa uma deferência e respeito às opções legislativas e ao Estado de Direito, demonstrando que o operador das políticas públicas deverá fazê-lo conforme tais opções. (Schier 7 Schier, 2018).

Todavia, é preciso não perder de vista o alerta de que o mau uso da reserva do possível pode servir de cortina de fumaça, a acobertar a cooptação da racionalidade substantiva pela racionalidade instrumental, quando os limites do legal, do razoável e da responsabilidade fiscal terminam sendo usados para encobrir a má prestação do serviço.

No estudo, a reserva do possível é abordada, basicamente, sob a perspectiva do limite do legal, no sentido de que as análises das interações deram-se considerando a legislação vigente como um dado. Não foi a intenção do trabalho questionar a assertividade da legislação que rege a atuação dos agentes públicos integrantes do campo. À pesquisa interessava saber se o cidadão está a obter do Estado tudo o que a reserva do possível permite, ou se ainda haveria espaço a percorrer entre o teto da reserva do possível e o que foi efetivamente entregue ao cidadão.

3. Percurso Metodológico

Os sujeitos de pesquisa foram os procuradores da Fazenda Nacional – PFN's que exerciam atividades afetas à gestão e cobrança da Dívida Ativa da União – DAU, para discutir criticamente, sob a perspectiva da dialogicidade, a responsividade na Administração Pública.

Revisitou-se o fluxo do atendimento ao cidadão pelo PFN durante todo o exercício de 2018 a partir dos registros dos atendimentos no sistema específico.

O campo de pesquisa é uma relação, uma interação, que acontece ordinariamente entre o PFN e o cidadão, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN, especialmente

quanto à prestação do serviço de gestão da dívida ativa da União - DAU, em particular o atendimento ao cidadão visando a solução dos problemas que esse indivíduo traz ao Estado.

O cidadão expõe o seu problema por intermédio de um requerimento, que é analisado pelo PFN e devolvido ao requerente com as providências que se decidiu tomar acerca da situação trazida. Tudo isso é mediado pela tecnologia, porque acontece no bojo de uma plataforma que gerencia e registra todas as interações desde o ano de 2012. O ano escolhido foi o exercício de 2018. Estudou-se apenas a atuação de 90 (noventa) PFN's em exercício nas cinco maiores unidades da PGFN, os quais possuíam a atribuição de prestar atendimento ao cidadão em demandas afetas à DAU e à sua responsabilidade fiscal. Escolhidos os serviços-tipo, sobre os quais se debruçaria, o estudo chegou a 4.569 (quatro mil quinhentos e sessenta e nove) requerimentos a serem analisados.

A pesquisa é qualitativa e utilizou duas metodologias para análise dos dados. Na primeira etapa foi realizada a análise de conteúdo, que apontou para comportamentos positiva ou negativamente afetos à preocupação com a geração de transformação, a resolutividade substantiva e a transcendência ao tecnicismo, como componentes observáveis de uma atuação estatal responsiva, pautada no diálogo. Para o desenrolar da segunda etapa de análise utilizou-se de amostragem teórica não aleatória e a ela aplicou-se a metodologia do estudo de casos, comparando 11 (onze) casos entre si, a partir de dimensões previamente definidas e percebidas na primeira etapa do estudo.

3.1. Coleta e Análise de Dados

A partir dos serviços tipificados na plataforma de atendimento, elegeu-se aqueles que foram considerados representativos, quais sejam, serviços-tipo que demandavam da Administração uma maior carga de responsividade para com o cidadão requerente, por força do potencial de transformação da vida do interessado, conforme quadro abaixo.

Quadro 1 - Descrição e potencial de transformação do serviço

TIPO DE SERVIÇO	DESCRIÇÃO	TRANSFORMAÇÃO ESPERADA PELO CIDADÃO
Agendamento de audiência com o PFN	Serviço requerido pelo cidadão que pretende comparecer à unidade da PGFN para dialogar frente a frente com o PFN acerca da prestação estatal desejada	> Sanar dúvidas decorrentes da não compreensão pelo cidadão dos códigos estabelecidos na comunicação verbal-escrita entre Estado e sociedade > Caracterização de urgência na obtenção da prestação estatal
Certidão de Regularidade Fiscal RFB/PGFN	Serviço requerido pelo cidadão sempre que restar inviabilizada a emissão, via internet, do comprovante de regularidade fiscal perante a administração tributária federal.	Comprovar a regularidade fiscal para a prática de uma série de atos da vida cotidiana, como compra, venda e locação de imóveis, aquisição de empréstimos, integração ou retirada de quadro societário, entre outros

TIPO DE SERVIÇO	DESCRIÇÃO	TRANSFORMAÇÃO ESPERADA PELO CIDADÃO
Exclusão e Suspensão Do Cadastro de Inadimplentes (CADIN)	Serviço requerido pelo cidadão que objetiva a exclusão ou suspensão do seu registro no Cadastro de Inadimplentes da União	Superar o óbice encontrado para prática dos atos da vida cotidiana com a exclusão ou suspensão do cadastro de inadimplentes visando regularização fiscal
Revisão e/ou extinção de dívida	Serviço requerido pelo cidadão sempre que deseja contestar a existência ou valor de DAU inscrita em seu desfavor	Refletir no cadastro da DAU as causas de extinção da dívida, dentre elas a prescrição e o pagamento, fazendo com que a situação fiscal do cidadão corresponda à realidade dos fatos

Fonte: elaborado pela autora.

Observando de forma não sistematizada tais relações ocorridas entre 01/01/2018 a 31/12/2018, elegeu-se, a partir do referencial teórico explorado, um conjunto de atitudes observadas que, quando presentes, conduziram à identificação de comportamentos responsivos, sob a lógica do diálogo.

Todavia, além de ter foco no emissor, importou também a finalidade da mensagem e os resultados que ela viria a produzir, especialmente porque interessava comparar o resultado possível com o resultado realmente obtido pelo cidadão, a fim de compreender a geração de transformação e a sua ligação com o conceito de responsividade partindo-se da perspectiva do diálogo.

A partir da codificação dos conteúdos, sua categorização e respectivo levantamento, passou-se a selecionar os requerimentos mais relevantes a serem examinados em todo o seu contexto, seguindo a metodologia do estudo de caso, considerando-se aspectos que perpassariam, o emissor, o receptor, o meio no qual a mensagem foi proferida, a legislação em vigor e o tempo de resposta.

Dentre os requerimentos estudados escolheu-se para aprofundamento aqueles que demonstraram maior aderência ao problema de pesquisa, porquanto seu objetivo nada tem a ver com a mensuração de tipologias comportamentais, ou com funções que possam condicionar a ação administrativa.

Como o que se busca são bases para colaborar com uma teoria, o aprofundamento se deu sobre realidades que se demonstraram ricas para essa finalidade.

A primeira análise dos dados, orientada pela metodologia da análise de conteúdo, apontou para comportamentos positiva ou negativamente afetos à preocupação com a geração de mudança, com a resolutividade substantiva e com a transcendência ao tecnicismo como componentes observáveis de uma atuação estatal responsiva, pautada no diálogo.

A segunda parte da análise utilizou o estudo comparativo dos casos selecionados na primeira parte da pesquisa para observar, em maior profundidade, a presença ou não dos comportamentos acima referidos e a sua relação com a responsividade e a dialogicidade.

4. Resultado da Pesquisa

As dimensões selecionadas para orientar a comparação entre os casos constam do Quadro 2, bem como os respectivos significados a elas atribuídos pela pesquisadora, a partir do referencial teórico.

Quadro 2 - Dimensões analisadas no estudo de casos

DIMENSÃO	SIGNIFICADO
Transformação	Medida pela comparação entre o resultado do serviço que foi entregue ao cidadão e aquele que poderia ter sido produzido pelo Estado no atendimento da prestação requerida. (real x possível).
Resolutividade substantiva	Manejo adequado do ordenamento instituído para nele encontrar alternativa substantiva viável que gere, no tempo adequado, transformação na vida do cidadão requerente.
Superação do tecnicismo	Flexibilização dos códigos organizados para reger as relações com o subsistema do Estado, sempre que sua valorização revelar custo econômico e/ou social superior ao risco envolvido.
Elementos constitutivos do diálogo	Amor: aqui entendido como a capacidade de o agente público enxergar o cidadão como Tu e não como Isso, interagindo com ele como pessoa humana e não apenas como seu objeto de trabalho. Fé: tida pelos investimentos, de tempo, capital intelectual e social, realizados tanto pelo cidadão, quanto pelo servidor público que o atende, em prol do entendimento. Confiança: associada à fé nas pessoas e ligada à manutenção da palavra pelo interlocutor, além de encerrar expectativa por comportamento não explorador pelo outro em uma interação não controlada pelas partes. Humildade: demonstrada a partir do agente que, ao servir, coloca-se em pé de igualdade com o cidadão, independentemente da complexidade técnica envolvida no seu trabalho. Esperança: traduzida na crença de uma possibilidade de mudança, de transformação da realidade concreta que é levada pelo cidadão ao Estado. Criticidade: compreendida como a capacidade do agente público de se pôr atento diante do cidadão para compreendê-lo sem ideias previamente concebidas.
Práxis	Ação refletida em prol da transformação da vida do cidadão a partir da solução dada à questão por ele trazida.

Fonte: elaborado pela autora.

O Quadro 3 traz uma comparação dos casos eleitos classificando-os quanto ao tipo de serviço, a categoria pleiteada, a resposta dada pelo PFN e o tempo de resposta.

Quadro 3 – Comparação não analítica dos casos

CASOS	TIPO SERVIÇO	CATEGORIA PREDOMINANTE	RESUMO DA RESPOSTA	TEMPO PARA DESPACHO RESPOSTA
Caso 1	Revisão e/ou extinção de dívida	Revisão ou extinção - fato anterior à inscrição	Pleito Deferido conforme despacho decisório da RFB em processo administrativo que ainda não havia sido encaminhado à PGFN	35 dias
Caso 2	Certidão de Regularidade Fiscal RFB/ PGFN	Requerimento para cumprir decisão judicial	Pleito Indeferido sob o argumento de que o interessado deveria apresentar certidão de inteiro teor do processo judicial contendo também a data do início da isenção do pagamento do imposto	4 dias
Caso 3	Revisão e/ou extinção de dívida	> Requerimento para cumprir decisão judicial > Tempo de análise	Resposta formal dada ao cidadão: <i>"Considerando a orientação expedida pela chefia da DIDAU/ PRFN5ª Região, com o fim de aprimorar a gestão do SICAR, faz-se necessário dar baixa em todos os expedientes protocolados há mais de 1 (um) ano e não concluídos por esta via"</i>	377 dias
Caso 4	Revisão e/ou extinção de dívida	Isonção de taxa de ocupação	Pleito Indeferido sob o argumento de que seriam necessárias diligências perante a SPU a fim de sanear erro material afeto a um dígito na numeração do processo administrativo	166 dias
Caso 5	Revisão e/ou extinção de dívida	Atuação Sistemica	Pleito Prejudicado sob o argumento de que o cidadão deveria formular o requerimento perante a RFB.	1 dia
Caso 6	Revisão e/ou extinção de dívida	Revisão ou extinção - fato anterior à inscrição	Pleito Prejudicado por força de a análise do requerido já ter sido realizada ante seu encaminhamento à PGFN pela própria RFB	15 dias

CASOS	TIPO SERVIÇO	CATEGORIA PREDOMINANTE	RESUMO DA RESPOSTA	TEMPO PARA DESPACHO RESPOSTA
Caso 7	Revisão e/ou extinção de dívida	Inclusão de pagamento em crédito extinto associada à informação sobre restituição	Deferido Parcialmente porquanto o pedido formulado esbarrava em impossibilidade fática de atendimento. A despeito do deferimento parcial, o PFN encontrou mecanismos para gerar os efeitos pretendidos pelo cidadão	13 dias
Caso 8	Revisão e/ou extinção de dívida	>Prescrição > Atuação Sistemica	Pleito Deferido pelo reconhecimento da prescrição independentemente de já haver de execução fiscal ajuizada.	1 dia
Caso 9	Revisão e/ou extinção de dívida	REDARF	Pleito Prejudicado e encaminhado à RFB, sob o argumento de que pendia análise daquele órgão nos termos da IN SRF nº 672/2006	11 dias
Caso 10	Revisão e/ou extinção de dívida	Revisão ou extinção - fato anterior à inscrição	Pleito Deferido, aguardando providências administrativas. Informado ao contribuinte o número do processo encaminhado à RFB para processamento do pedido de restituição	56 dias
Caso 11	Revisão e/ou extinção de dívida	Revisão ou extinção - fato anterior à inscrição	Pleito Indeferido motivado pela impossibilidade jurídica de atendimento do pedido. Foram oferecidas alternativas ao cidadão para a solução do problema relatado ao Estado	5 dias

Fonte: elaborado pela autora.

Após análise comparativa dos casos, com a utilização das dimensões tidas por relevantes para a pesquisa, pode-se compreender que, nos contextos em que os elementos constitutivos do diálogo estavam todos presentes, ali também estavam a práxis e a transformação da realidade, tendo a mudança gerada na vida do cidadão correspondido à melhor possível.

Importante frisar que, mesmo com o indeferimento do pleito do cidadão, é possível gerar transformação em sua vida, como se depreende do caso 11. Naquela situação analisada, o indeferimento era o único caminho possível ao PFN, mas ele o fez motivadamente e, sensível

às dificuldades externadas pelo interlocutor, apontou-lhe caminho alternativo para solucionar o problema.

A transformação gerada pelo indeferimento foi importante porque deixou clara a realidade ao cidadão e equalizou rapidamente a sua expectativa à lei em vigor.

Outra percepção é a de que a presença do diálogo parece atrair a superação do tecnicismo e a resolutividade substantiva, embora a presença dessas duas últimas dimensões não garanta a relação dialógica, conforme se observa no caso 6.

Inferese também que, por vezes, é possível atender às expectativas do cidadão sem que o Estado se utilize da racionalidade substantiva caso a caso, no varejo. O estudo do contexto do caso 9 demonstra que a automação de determinado processo de trabalho produziu o melhor resultado prático na vida do cidadão sem que, para aquele caso concreto, fosse necessário o diálogo.

Também se compreende, a partir do caso 10, que a despeito de alguns agentes públicos conseguirem estabelecer relações dialógicas com o cidadão que aciona o Estado por seu intermédio, fatores outros, inclusive a atuação de outros agentes públicos, ou questões de estrutura dos órgãos e instituições, podem inibir a geração da melhor mudança possível na vida do requerente.

5. Discussão

Após tratamento e análise dos documentos que registraram as relações ocorridas entre o cidadão e o PFN, no período pesquisado, foram encontrados contextos em que o requerimento formulado, independentemente das razões ali carregadas pareceu significar, em regra, o objeto de trabalho para o agente público que deveria analisá-lo.

A percepção é de que, em sendo considerado apenas como objeto, o pleito do cidadão não desperta os elementos constitutivos do diálogo e pressupostos da práxis e da transformação da realidade.

Nota-se que o agir pautado somente pela racionalidade instrumental encontra nas normas positivadas sua legitimação. Independentemente do desafio que a tarefa lhe imponha, ela será sempre vista como seu objeto de trabalho, sobre o qual ele, servidor, precisa agir com o fito de dominá-lo, guiado pelos protocolos instituídos.

O protocolo e sua forma de agir ali preconizada passa a ter um valor em si mesmo, de modo que o comportamento ali pautado justifica toda e qualquer atitude, ainda que seu emprego não resolva substantivamente a demanda do cidadão.

A reificação do cidadão, que é tomado como objeto de trabalho a ser dominado, pode fazer com que o PFN termine por “jogar a criança fora com a água do banho” (linguagem metafórica para designar atos em que, no propósito de livrar-se de algo secundário ou indesejado, perde-se também o valioso e essencial).

Não há espaço para substantivações, razão pela qual, nesses casos, o diálogo encontra-se prejudicado.

Esse agir pautado exclusivamente pela racionalidade instrumental legítima, para o agente público, o descarte do pleito do cidadão por questões de forma, ao tempo em que diminui a responsividade da ação estatal e faz crescer a crise de legitimidade da Administração Pública perante os cidadãos.

Outra compreensão importante diz respeito à marginalização da ação comunicativa quando a mediação dos contextos estudados se dá pela racionalidade instrumental. Não há, por parte do servidor público e, muitas vezes nem mesmo do cidadão, qualquer ação crítica dirigida ao questionamento da rotina burocrática, em prol da solução do problema trazido em questão.

Esse tipo de atuação observada mantém o foco nos padrões burocráticos de objetividade, controle e padronização e não é capaz de considerar o cidadão como humano, denunciando a reificação do sujeito que ali está a interagir com o Estado.

Percebe-se que a negativa ao diálogo inibe a crítica de parte a parte, por via de consequência, reforça a colonização do mundo da vida.

O diálogo é pressuposto para a teoria social da ação comunicativa. Um Estado em que os agentes públicos não dialogam com os cidadãos perde a capacidade de crítica sobre si mesmo e tende a afastar cada vez mais o seu funcionamento da sociedade.

Essa distância decorre de uma concepção reduzida de cidadania, em que o cidadão é visto como consumidor de produtos prontos do Estado e pagador de tributos. Quanto maior a distância, maior o reforço da visão reducionista de cidadania, o que termina moldando o comportamento das pessoas.

O cidadão vai, aos poucos, deixando de exercer sua cidadania em prol do exercício dos papéis de consumidor de políticas públicas e pagador de tributos, enquanto o agente público vai deixando cada dia mais de servir ao público, sob o argumento de que o que importa é o cumprimento das normas existentes.

Atuar de forma substancialmente resolutiva pressupõe a existência de troca efetiva entre cidadão e Estado, independentemente dos códigos organizados estabelecidos para o referido relacionamento.

Dessa forma, do cidadão não se pode exigir, por exemplo, o conhecimento acerca das divisões internas da organização estatal, nem lhe transferir o ônus da perda da razão substantiva, risco inerente à departamentalização. Ainda que acobertadas pela legalidade, exigências como estas devem ser criticamente revisitadas.

Pode-se entender que o agir do Estado, que não se reconhece como o todo, não responde adequadamente à sociedade e carece de resolutividade substantiva, o que compromete a atuação responsiva sob a perspectiva da dialogicidade.

O manejo adequado do ordenamento instituído para encontrar alternativa viável que gere transformação na vida do cidadão requerente, no tempo adequado, exige atuação sistêmica e comprometida com o sujeito a quem se serve. A perspectiva de que o Estado deve se submeter à sociedade é o fiel da balança para a atuação responsiva.

Em muitas análises, ficou claro também que a atuação tardia, ainda que tecnicamente correta, não pode ser considerada substantiva, porquanto dissociada de respeito e empatia para com o cidadão, que geralmente resta onerado pela demora.

O tempo que o cidadão foi compelido a esperar para obter resposta acerca da prestação estatal requerida, denota atuação próxima ou distante da responsividade, conforme haja ou não motivos legítimos para a demora.

À medida em que a comparação entre o resultado possível e o resultado obtido aponta para um déficit de efetividade na prestação estatal, encontra-se comprometida a adequação almejada e, por sua vez, a responsividade estatal.

A dissonância entre o resultado que foi entregue ao cidadão e aquele que poderia ter sido produzido aponta a dimensão transformadora da atuação do Estado perante o cidadão. Quando a transformação produzida foi aquém da possível, entende-se que há déficit de responsividade na ação estatal.

Não é responsiva a prestação estatal arraigada aos protocolos como fins em si mesmos e, por isso, descomprometidos com a geração de transformação para o usuário do serviço.

Foi possível depreender que o tecnicismo reforça o poder como operador do imperativo sistêmico do Estado burocrático, afastando dele o cidadão. O linguajar extremamente técnico é excludente da cidadania ativa, porque inibe a reflexão inerente ao diálogo e reforça a distância indesejada entre o servidor público, que é o próprio Estado na relação, e o cidadão.

Nos contextos em que a atuação do agente público está carregada de tecnicismo, carece-lhe responsividade, porquanto o excesso de protocolos intransponíveis é excludente e inviabiliza o estabelecimento de relações mais genuínas, nas quais o cidadão seja compreendido e o Estado se faça compreender.

Percebe-se que nos casos em que o tecnicismo se exacerba, a humildade se apequena, impossibilitando a razão substantiva de mediar uma relação dialógica, do tipo eu-tu, o que macula a atuação responsiva sob a perspectiva do diálogo.

Noutro giro, a compreensão acerca daqueles que se orientam pela racionalidade substantiva é a de constante troca com o mundo a sua volta e de busca permanente do estabelecimento de relações do tipo eu-tu, nas quais a dialogicidade justifica a sua ação, um agir comunicativo. A despeito de seguir as normas existentes, necessárias ao funcionamento das organizações, o agente sente-se ligado ao seu interlocutor, enxerga-o como sujeito, por intermédio do pleito que lhe desafia o agir enquanto Estado.

A partir dos contextos examinados, compreende-se que a perspectiva dialógica pode ser um caminho para a atuação mais responsiva do servidor público, na medida em que, em todos os casos analisados em que o diálogo esteve presente, a transformação operada na vida do requerente coincidiu com a que era possível, mesmo quando o pleito do cidadão foi indeferido, ou deferido parcialmente.

Nos casos em que o diálogo não ocorreu, a transformação operada na vida do cidadão poderia ter sido mais substantivamente significativa.

A pesquisa trabalha com situações concretas em que o PFN se compromete com o dever de operar mudança na vida do cidadão e por isso transforma-lhe a realidade, agindo responsivamente.

Importante traço que permite inferir a responsividade de sua atuação está na preocupação do PFN, que atuou no caso 10, em dar conta ao cidadão sobre o motivo da demora na análise do requerimento. A responsividade dialógica exige respeito ao interlocutor como um ser igual e que merece consideração e escuta ativa.

Outra característica percebida na atuação daqueles PFN's que geraram transformação na realidade do cidadão diz respeito à capacidade de compreensão do interlocutor, ainda que o pleito fugisse ao protocolo estabelecido pelas normas postas e pela tecnologia disponível.

Por fim, o estudo revelou, a partir da análise do caso 10, que o agir responsivo de apenas um dos agentes públicos perante o cidadão nem sempre traduz a atuação do Estado como responsiva, o que leva a afirmar que a responsividade precisa ser um valor compartilhado pelos agentes públicos que materializam o agir estatal para que a relação Estado-sociedade seja mais substantiva e, por via de consequência, mais democrática.

6. Conclusões

Buscando compreender a relação existente entre a responsividade e a perspectiva da dialogicidade, conclui-se que o diálogo é pressuposto da responsividade. Há evidências de que não se pode ser substancialmente responsivo sem atuar sob a perspectiva da dialogicidade.

Conclui-se, a partir das análises realizadas, que a atuação responsiva pressupõe a transformação possível na realidade do cidadão.

A geração da transformação possível não quer necessariamente dizer que o pleito do cidadão será deferido tal como formulado. Há pelo menos duas ocasiões em que a responsividade está presente sem que o pleito esteja atendido *ipsis literis*:

1) Quando o Estado produz os mesmos efeitos desejados pelo cidadão, mas através da prática de atos distintos daqueles que o cidadão solicitou.

2) Quando embora o pleito tenha sido indeferido, foi exposta a motivação adequada e apontado o caminho a ser seguido para a solução do problema do cidadão. A questão é encerrada

substantivamente e enuncia o *modus operandi* correto para que haja transformação da realidade vivenciada pelo cidadão.

Em contrapartida, há evidências de que a responsividade estará ausente sempre que o cidadão permanecer com a sensação de carência de resposta substantiva.

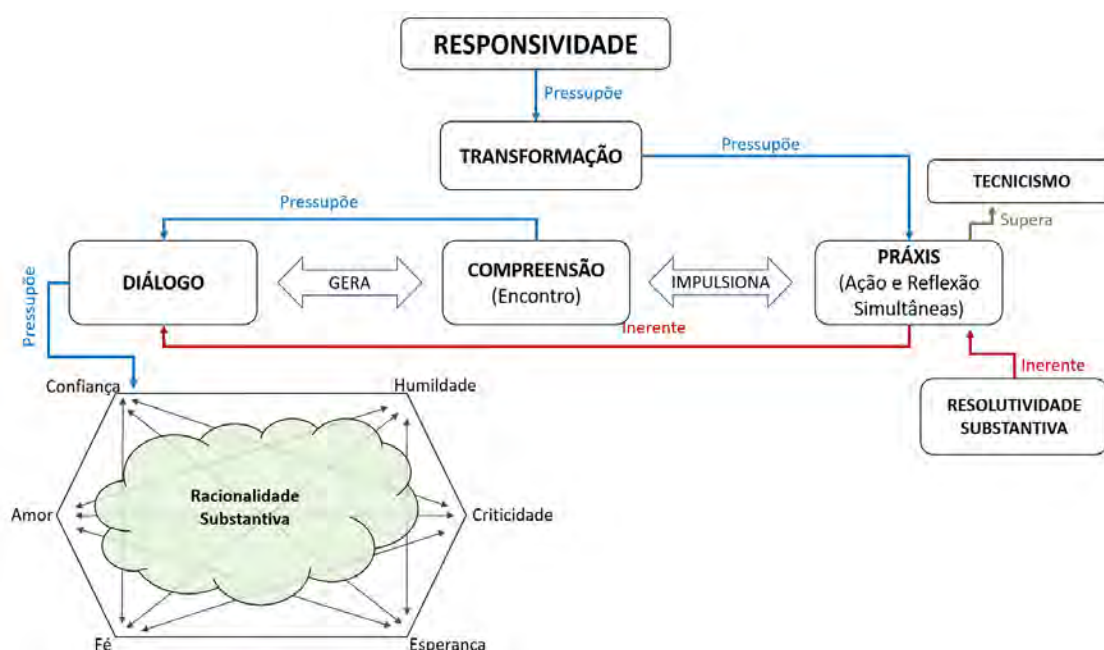
A não resposta, ou a resposta que tenha se tornado ineficaz por sua demora, denuncia a falta de responsividade do Estado perante o cidadão.

Quando o cidadão aciona o Estado, acredita, em alguma medida, na possibilidade de modificação do *status quo*, tem esperança de que - ao exercer o seu direito de petição - será ouvido com atenção e respondido substancialmente, com respeito e justiça. Quando o servidor age de forma não dialógica, ele se torna injusto, antidemocrático e desrespeitoso com a essência humana do cidadão.

Interação é a palavra-chave que aparece em todos os estudos de responsividade e que se teve a oportunidade de autenticar com o desenrolar da pesquisa, conduzindo à inferência de que a responsividade pressupõe o diálogo, a comunicação efetiva, o falar ilocucionário de Habermas (1987), que traduz a práxis de Freire (1994).

O mapa conceitual da responsividade, constante da Figura 2, busca representar graficamente o conhecimento adquirido a partir da pesquisa, cujo valor público gerado consistiu em aplicar a teoria crítica sobre fatos administrativos, de modo a demonstrar que o pensamento crítico tem muito a contribuir para uma atuação mais responsiva da Administração Pública.

Figura 2 - Mapa Conceitual da Responsividade



Fonte: elaborada pela autora.

O trabalho permitiu concluir que, assim como, em uma perspectiva coletiva, a qualidade da democracia está associada à interação representante-representado, no que toca à responsividade administrativa, a chave se encontra na interação agente público-cidadão.

Em pleitos do cidadão que necessariamente demandem análise individualizada para que se opere a efetiva transformação, é pressuposto a compreensão da demanda ou necessidade do requerente perante o Estado.

A compreensão da demanda pressupõe escuta ativa no processo de interação, o que, por sua vez, pressupõe o diálogo.

Da relação dialógica resulta a compreensão da demanda/necessidade. Tal compreensão substantiva leva à prática, que, sendo ação refletida, age de forma substantivamente resolutiva e supera o tecnicismo.

A partir dessa ação refletida o agente público, desde que não obstado por adversidades ambientais que lhe escapem, transforma a realidade do cidadão, consolidando a atuação responsiva.

A contradição desses achados é possível e até provável, considerando estar-se diante de atuação estatal altamente regulada, em que a aridez e a complexidade do tema terminam favorecendo o uso indevido da cláusula da reserva do possível para inibir a má prestação do serviço, ou o serviço defeituoso, bem como para colocar o agente público em patamar ficticiamente superior ao cidadão, em franca oposição ao sentido do servir.

Esse alerta, acerca da inexorável existência das contradições, revela a importância da práxis, que se alimenta da criticidade, face ao agir refletido que é. Imbuído de pensamento crítico, o agente público tem condições de perceber o sistema em que está inserido e atuar criticamente sobre ele, de modo a proteger-se dos operadores sistêmicos como o dinheiro e o poder, que terminam por cooptar o agir administrativo e submeter a racionalidade substantiva, inerente às relações, ao domínio cego da racionalidade instrumental.

Uma vez emancipado, o agente público adquire condições de dialogar e, ao submeter sua atuação objetiva à sociedade, dar-se conta de eventuais contradições desse agir que podem vir a ser modificadas sem ferir a reserva do possível, superando o tecnicismo em prol da resolutividade substantiva que transforma e gera responsividade.

7. Referências Bibliográficas

- Brasil. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm.
- Buber, M. (1982). *Do diálogo e do dialógico*. São Paulo: Editora Perspectiva.
- Cançado, A. C. (2011). *Fundamentos Teóricos da Gestão Social*. [Tese de doutorado em Administração, Universidade Federal de Lavras]. <https://gestaosocial.paginas.ufsc.br/files/2011/12/Airton-Can%C3%A7ado-Fundamentos-Te%C3%B3ricos-da-Gest%C3%A3o-Social-TeseAdmUFLA2011.pdf>
- Denhardt, R. B., Catlaw, T. J. (2012). *Teorias da administração pública*. São Paulo: Cengage Learning, 2012.
- Freire, P. (1994). *Pedagogia do oprimido*. (17ª ed, 23ª reimpressão). Rio de Janeiro: Paz e Terra.
- Habermas, J. (1987). *Teoria de la acción comunicativa. Tomo II – Crítica de la razón funcionalista*. Madrid: Taurus Ediciones.
- Habermas, J. (2002). *O Discurso Filosófico da Modernidade: doze lições*. (1ª. ed., 2ª tiragem). São Paulo: Martins Fontes.
- Koppell, J. G. S. (2005). Pathologies of Accountability: ICANN and the Challenge of "Multiple Accountabilities Disorder". *Public Administration Review*, [s. l.], v. 65, n. 1, 94-108. DOI 10.1111/j.1540-6210.2005.00434. x. <http://search.ebscohost.com.sbxproxy.fgv.br/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=15662543&lang=pt-br&site=eds-live>.
- Lundasen, S. (2002). Podemos confiar nas medidas de confiança? *Opinião Pública*, v. VIII, n. 2, 304-327. Campinas: Universidade Estadual de Campinas. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=32980207>.
- Maia, A. C. (2008). *Jürgen Habermas: filósofo do direito*. Rio de Janeiro: Renovar.
- Manin, B., Przeworski, A. & Stokes, S.C. (1999). *Democracy, Accountability, and Representation* (Introduction). Cambridge: Cambridge University Press.
- Pogrebinschi, T., Ventura, T. (2017). Mais Participação, Maior Responsividade? As Conferências Nacionais de Políticas Públicas e a Qualidade da Democracia no Brasil. *Dados, Revista de Ciências Sociais* v. 60, n. 1, 7-43. http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0011-52582017000100007&lng=pt&nrm=iso.
- Powell, G. B. (2004). The Quality of Democracy: The Chain of Responsiveness. *Journal of Democracy*, v. 15, n. 4, 91-105.

Ramos, A. G. (1989). *A nova ciência das organizações* (2ª ed.). Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas.

Robinson; R. V., JACKSON, E. F. (2001). Is Trust in Others Declining in America?

An Age-Period-Cohort Analysis. *Social Science Research*, v. 30, n. 1, 117-145. DOI: <https://doi.org/10.1006/ssre.2000.0692>. <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0049089X00906926>.

Sarlet, I. W., Figueiredo, M. F. (2008). Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. *Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre*, n. 24, 1-41. https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao024/ingo_mariana.html.

Schier, P. R., Schier, A. C.R. (2018). Direitos sociais, reserva do possível e o mínimo existencial: a aporia do meio adequado de satisfação. *A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional, Belo Horizonte*, ano 18, n. 74, 67-96. <http://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/view/1047>.

Tenório, F. G. (2016). *Tem Razão a administração? Ensaios de Teoria Organizacional* (4ª ed). Ijuí: Editora Unijuí.

Tenório, F. G. (2009). A modernidade e a pós-modernidade servidas em dois jantares. *Cadernos EBAPE.BR, São Paulo*, v. 7, n. 3, artigo 5, 473-491. <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/cadernosebape/article/view/5393/4127>.

Yamagishi, T., Yamagishi, M. (1994). Trust an Commitment in the United States and Japan. *Motivation and Emotion*, v. 18, n. 2, 129-166. DOI: 10.1007/BF02249397. https://www.researchgate.net/publication/225182584_Trust_and_Commitment_in_the_United_States_and_Japan.

11

CONSENSUALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO E TRANSAÇÃO: TEORIA DA DECISÃO NEGOCIAL ALÉM DA BARGANHA.

1. Do surgimento da consensualidade como forma de resolução de conflitos com o poder público: do Direito Administrativo ao Direito Tributário.....	207
2. Transação tributária como medida de tutela do interesse público: eficiência na recuperação dos créditos públicos e regularidade fiscal dos devedores	209
3. A importância da sistematização de uma teoria da decisão negocial para a Transação	211
3.1. A definição econômica de eficiência	214
3.2. Teoria dos Jogos aplicada às transações tributárias	216
3.3. Negociação e barganha: Teoria da Escola de Harvard	219
4. Conclusão	224
5. Referências Bibliográficas	226



CONSENSUALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO E TRANSAÇÃO: TEORIA DA DECISÃO NEGOCIAL ALÉM DA BARGANHA.

Fernanda Gonçalves Braga¹

Paula Albuquerque Armstrong Sayão²

RESUMO

A consensualidade no Direito Tributário foi incorporada na Transação regulamentada pela Lei n.º 13.988/2020, com objetivo de incrementar a recuperação dos créditos públicos. Este artigo examina o processo de negociação, à luz da Teoria Econômica aplicada ao Direito. Dessa forma, propõe-se uma base teórica para a decisão negocial, ao explorar o uso das ferramentas de Teoria Econômica dos Jogos e da Negociação para explicar racionalmente a eficiência da transação na solução de conflitos.

Palavras-chave: Consensualidade - Transação Tributária - Teoria Econômica aplicada ao Direito - Teoria da Negociação - Eficiência - Teoria dos Jogos

¹ Mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco. LLM University of Virginia-USA. Procuradora do Estado de PE. Advogada.

² Mestre em Administração Pública pela Fundação Getúlio Vargas. Pós Graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Procuradora da Fazenda Nacional.

1. Do surgimento da consensualidade como forma de resolução de conflitos com o poder público: do Direito Administrativo ao Direito Tributário

Muito se discutiu na doutrina acerca da possibilidade de autocomposição no âmbito do poder público, em razão dos princípios da indisponibilidade do interesse público. Ao longo dos anos foi se construindo um cenário de que não há essa suposta incompatibilidade que se cogitava, uma vez que se partia da compreensão equivocada do que seja interesse público no caso concreto, bem como do objeto que se está em negociação.

Ora, a consensualidade no âmbito do Poder Público tem origem em normativos esparsos que já previam a autocomposição no âmbito do Direito Administrativo, com uma espécie de “acordo substitutivo”, por meio do qual se realiza a substituição de sanções - que seriam aplicadas pela Administração Pública - por um desfecho que seja mais interessante, tanto à coletividade quanto ao particular. Tal instituto já tinha respaldo legal no âmbito de algumas estruturas administrativas federais, a exemplo de órgãos ambientais (art. 139 e seguintes do Decreto n.º 6.514/2008, com as alterações trazidas pelo Decreto n.º 9.179/2017), do Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE (art. 86, da Lei n.º 12.529/2011) e da Comissão de Valores Mobiliários - CVM (art. 11, §5º da Lei n.º 6.385/1976 e art.14 da Lei 13.506/2017).

A própria Lei da Ação Civil Pública, largamente utilizada (Lei n.º 7.347/1985), já disciplinava expressamente a possibilidade do Termo de Ajustamento de Conduta, que nada mais é do que um ajuste, uma autocomposição entre o poder público e o agente violador, a fim de evitar o litígio judicial e reparar o dano coletivo causado. O Código de Processo Civil de 2015 também trouxe dispositivos que prevêm a realização de acordos com o poder público, a exemplo do art. 3º §2º e 3º.³

No âmbito da jurisprudência nacional, o Supremo Tribunal Federal também legitimou esse tipo de exercício da consensualidade pelo Poder Público, em decisão proferida em 2002, permitindo a flexibilização do princípio da indisponibilidade do interesse público.⁴

3 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.

4 “Poder Público. Transação.Validade.Em regra, os bens e o interesse público são indisponíveis, porque pertencem à coletividade. E, por isso, o administrador, mero gestor da coisa pública, não tem disponibilidade sobre os interesses confiados à sua guarda e realização. Todavia, há casos em que o princípio da indisponibilidade do interesse público deve ser atenuado, mormente quando se tem em vista que a solução adotada pela Administração é a que melhor atenderá à ultimate deste interesse. Assim, tendo o acórdão recorrido concluído pela não onerosidade do acordo celebrado, decidir de forma diversa implicaria o reexame da matéria fático-probatória, o que é vedado nesta instância recursal (Súm.279 STF). Recurso extraordinário não conhecido” (RE n.º 253.885/ MG, Relatora Ministra Ellen Grace, julgamento em 04/06/2002, Primeira Turma)

Todavia, foi a Lei n.º 13.655, de 25 de abril de 2018, que alterou o art. 26 da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro - LINDB (Decreto-Lei n.º 4.657/1942) que concretizou o marco do consensualidade do Direito Administrativo, criando uma sistemática de consensualidade da Administração Pública com o particular. A partir daí pode-se dizer que se iniciou um novo regime jurídico público de consensualidade, que antes só havia sistematização para o Direito Privado.

Nesse contexto, ao nosso ver, não há mais que se discutir se o princípio da indisponibilidade do interesse público seja um empecilho à consensualidade aplicada no âmbito do direito público. Em verdade, a utilização dos mecanismos de resolução consensual de conflitos com a Administração Pública não implicam a disponibilidade do interesse público, ao contrário, o que se busca é efetivá-lo, na medida em que se pretende o meio mais eficaz (isso que é objeto de negociação) para se chegar ao interesse público. Registre-se, todavia, que o interesse público não é, necessariamente, o interesse individual do Estado, como parte litigante, no caso concreto. Aqui se encontra a discussão que se deve tratar, após a superação da possibilidade de autocomposição com a Administração Pública: **definir qual o interesse público que está em jogo e buscar alcançá-lo⁵.**

Da cláusula geral (art. 26 da LINDB) que autoriza o poder público a resolução de conflitos por meio da autocomposição, considerando ainda as normas esparsas do Direito Administrativo e do Código de Processo Civil, vamos à seara do Direito Tributário, com a edição a Lei n.º 13.988/2020, resultado da conversão da Medida Provisória n.º 449/2019, por meio da qual estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.

É verdade que o Código Tributário Nacional já autorizada a transação tributária há mais de meio século (art. 171 da Lei n.º 5.172/1966), todavia, precisava de lei regulamentadora para que o instituto saísse do papel e isso só ocorreu nesse contexto de aceitação da consensualidade no direito público e a necessidade de desjudicialização dos conflitos com o Estado.

A transação também foi mencionada pela Lei n.º 10.520/2022, em suas alterações posteriores, que indicou o instituto como alternativa ao parcelamento de créditos públicos federais ao devedor em recuperação judicial (art. 10-A), bem como traz autorizações para acordos e negócios jurídicos processuais por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional no âmbito de sua atuação, inclusive no âmbito da cobrança administrativa ou judicial da dívida ativa da União (art. 19, § 12 e 13). E, por fim, em seu art. 19-C permite também àquele órgão de representação da União (a PGFN) a dispensa da prática de atos processuais, inclusive desistência de recursos

⁵ Nas palavras de FARIA, Luizardo (2022, p.296): "A suposta incompatibilidade entre a indisponibilidade do interesse público e a consensualização do direito administrativo decorre de uma equivocada compreensão do interesse público (ou também de um preexistente repúdio à noção de indisponibilidade). Reconhecendo-se que os interesses individuais também compõem a noção de interesse próprio do Estado como pessoa jurídica, é fácil compreender que é possível harmonizar os dois conceitos (indisponibilidade e consensualização)."

interpostos, e autorização para a realização de acordos em fase de cumprimento de sentença, a fim de atender a critérios de racionalidade, de economicidade e de eficiência⁶.

Nesse contexto, enfim, consolidou-se a solução consensual de conflitos com o poder público e especialmente em matéria tributária, por meio da transação e dos negócios jurídicos processuais com o fisco.

2. Transação tributária como medida de tutela do interesse público: eficiência na recuperação dos créditos públicos e regularidade fiscal dos devedores

A transação tributária, concretizada pela Lei n.º 13.988/2020 é uma política pública por meio da qual são estabelecidos os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, por meio de concessões recíprocas entre fisco e contribuinte.

Registre-se que a abrangência do instituto seja para créditos tributários e não tributários elencados na legislação, o foco maior são os créditos tributários administrados e cobrados pela Receita Federal do Brasil ou pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e considerando ainda que o enfoque do nosso estudo é a transação tributária, vamos nos restringir ao universo dos créditos tributários.

O instituto, em um cenário em que foi preciso repensar a forma de recuperação e cobrança desses créditos públicos federais, pautado em um volume gigantesco de execuções fiscais e baixa recuperabilidade para o fisco, passa a funcionar como instrumento não apenas ofertado, mas fomentado pelo poder público, visando a tutela do interesse público, especialmente vocacionado à recuperação dos créditos inadimplidos⁷. Aqui se chega ao questionamento que mencionamos anteriormente: Qual o interesse público a ser tutelado e quais as ferramentas de que o Poder Público pode se utilizar para se chegar a uma negociação eficiente?

De acordo com a legislação (Lei n.º 13.988/2020), a transação é uma forma de autocomposição por concessões recíprocas, partindo do pressuposto de alcançar aqueles devedores e dívidas que não foram atingidos pelos demais meios de cobrança, de modo a aumentar a eficiência e

⁶ Os autores (AVELINO e PEIXOTO, 2023, p.53) chegam a defender a existência de um microssistema de normas de autocomposição do poder público, formando um arcabouço normativo geral que se comunica e se completa: "Em suma, a concepção de um microssistema implica recíproca comunicação entre as normas que o compõem, servindo especialmente à superação de lacunas, impondo também um desafio de organizar um funcionamento coerente em diversas fontes."

⁷ AVELINO, Murilo; PEIXOTO, Ravi. Consensualidade e Poder Público. 2. ed. rev. atual. e ampl. - São Paulo: Editora JusPodvm, 2023.

os resultados da arrecadação, além da conformidade fiscal dos contribuintes. Esse é o interesse público maior e tutelado na relação.

Na sistemática da transação regulamentada no âmbito federal, atualmente regulamentada pela Portaria PGFN n.º 6757, de 29 de julho de 2022, os créditos são classificados pelo grau de recuperabilidade de acordo com a capacidade de pagamento do devedor: a) alta perspectiva de recuperação b) baixa perspectiva de recuperação; c) de difícil recuperação e d) irrecuperáveis. Dessa forma, a Administração Pública se utiliza de dados de jurimetria e estatística para montar a estratégia de maior retorno da cobrança com menos custos para a máquina estatal. Por essa razão, a Lei n.º 13.988/2020 restringe alguns benefícios da transação como a concessão de descontos na multa, juros e encargos legais dos créditos a serem transacionados apenas aos irrecuperáveis e de difícil recuperação.

Nesse contexto, o interesse público maior é a arrecadação de créditos públicos inadimplidos e que possuem baixa ou nenhuma perspectiva de recuperação, evitando custos com essa cobrança judicial, de modo a concretizar um formato eficiente de atuação, compatível com a ideia de supremacia do interesse público na Administração.

A abertura para a negociação, permite ainda a customização dos acordos pelas partes, em busca de uma efetiva igualdade material no tratamento dos contribuintes e sensibilidade ao cenário econômico do país, ao tempo em que se alcança a eficiência da atuação do Estado, diferentemente do que se tinha com os chamados “REFIS”, parcelamentos especiais com tratamento padrão e uniforme aos devedores, independentemente de sua situação financeira ou comportamento.

A implementação dessa política pública, que tem sido muito exitosa⁸, provocou a mudança de paradigma na relação fisco X contribuinte, na medida em que traz um elemento de confiança, de reciprocidade no acerto, pois ao tempo em que o Estado busca eficiência e aumento de arrecadação em prol da coletividade, objetiva a regularidade fiscal dos contribuintes. Isso permite um benefício não apenas ao interesse particular daquela pessoa física ou jurídica, mas também um benefício coletivo na medida em que melhora o ambiente de negócios do país e, portanto, a economia como um todo.

Além disso, essa possibilidade de diálogo, para entender a situação fiscal específica do contribuinte e possibilitar uma forma mais adequada de regularização dos seus créditos, de acordo com alguns parâmetros pré-estabelecidos e ao mesmo tempo buscando uma arrecadação de créditos que antes não era possível, faz com que se concretize a eficiência da política pública e do Estado social e participativo na sociedade⁹.

⁸ De acordo com o painel PGFN em números 2024, os valores recuperados em 2023 por meio da transação no âmbito dos créditos inscritos em Dívida Ativa da União e do FGTS pela PGFN ultrapassam os 40 milhões de reais. Fonte: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfnemnumeros2024.pdf>

⁹ Para CARVALHO, Silzia Alves e RENNÓ, Gabriela Machado (2022, p. 248):

De outra banda, a concretização dos acordos de transação, seja na cobrança ou do contencioso tributário provoca impacto direto dos processos judiciais, evitando a propositura ou acarretando a suspensão das execuções fiscais infundáveis e ações para discussão daqueles créditos envolvidos. Essa redução da litigiosidade ao tempo em que desafoga o Poder Judiciário, que não precisa ser o meio exclusivo de resolução de conflitos, concede protagonismo ao Poder Executivo, no âmbito federal representada pela Advocacia Geral da União e, em razão de sua maior amplitude de atuação, à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, órgão com exclusividade na atribuição de inscrição e cobrança da Dívida Ativa da União de natureza tributária.

A lei da transação prevê três modalidades do acordo: 1) por proposta individual, por iniciativa do contribuinte a ser apresentada ao órgão competente, de acordo com a previsão do § 4º do art. 1º da Lei n.º 13.988/2020; 2) por proposta individual da Administração por meio do seu órgão competente; 3) ou por adesão a um modelo pré definido pela Administração, em que o interessado escolhe se vai transacionar de acordo com o enquadramento nas especificações ou modalidades divulgadas em edital. Na proposta individual do contribuinte, válida para débitos superiores a um milhão de reais, há uma margem maior na escolha e propositura das condições, dentro do que prevê os normativos legais.

Consolidada a ideia de consensualidade na transação e busca do interesse público na referida política pública, tem-se a necessidade de definir quais as ferramentas a serem utilizadas para um maior controle das decisões negociais.

Dessa forma, as partes interessadas na transação tributária e, em especial a Administração Pública em busca da tutela do interesse público aqui mencionado, precisam se valer - além dos dados de jurimetria - também de elementos da Teoria Econômica aplicada ao Direito e teorias negociais na utilização dessa política pública tão relevante para a sociedade. É disso que vamos tratar a seguir.

3. A importância da sistematização de uma teoria da decisão negocial para a Transação

Não há dúvidas de que a construção das regras da transação previstas na Lei n.º 13.988/2020 no âmbito federal, como também nas diversas legislações estaduais - foi orientada pela análise de dados, pela experiência acumulada na condução de casos, no exame da jurisprudência e avaliação do perfil dos contribuintes. E é intuitivo que o mesmo conjunto de critérios sirva de parâmetro na elaboração dos editais de transação por adesão.

"Assim, para alcançar os objetivos do bem-estar social, faz-se necessário compreender as limitações orçamentárias e a necessidade de arrecadação fiscal o que, por si só, reforça a necessária e relevante busca por mecanismos consensuais que possibilitem o fomento de políticas públicas que zelem pelos direitos fundamentais. Tal aspecto assevera o genuíno e primário interesse público, em âmbito tributário, de uma consensualidade que possibilite uma arrecadação fiscal."

Por sua vez, contribuintes avaliam benefícios, ponderam riscos judiciais e fazem contas, considerando sua disponibilidade de caixa e o quanto realmente precisam regularizar suas dívidas.

Transações tributárias são uma modalidade de solução de conflito. Para o direito, sobretudo em ordenamentos de base positivista fortemente embasados na tradição de que é o Judiciário quem diz a lei, a transação é uma solução “alternativa” de conflito, assim como a mediação e arbitragem. Transações, no entanto, possuem traço distintivo em relação à mediação e à arbitragem, modalidades em que ainda há a intervenção de um terceiro (árbitro ou mediador). Nas transações, o conflito é solucionado pela autocomposição das partes que interagem diretamente (mesmo que representadas por seus procuradores públicos e privados). Transações tributárias nada mais são do que negociações.

Embora aspectos jurídicos possam servir como pano de fundo de negociações tributárias, sobretudo no que se refere às chances de êxito judicial que ambas as partes avaliam, a verdade é que considerações jurídicas são apenas um dos elementos envolvidos e nem sempre chegam a ter relevância na definição das estratégias recíprocas ou dos incentivos que as partes possuem para chegar a um acordo. Questões muito mais prementes como tempo, economicidade, desgaste, efetividade, benefícios, e até fatores psicológicos e emocionais são variáveis tão ou mais importantes numa negociação do que, eventualmente, a certeza de um desfecho judicial favorável. Processos judiciais são caros (e devem ser), quase nunca céleres e sempre desgastantes.

Tudo isso demonstra a importância de ampliação da análise acadêmica para além das estruturas jurídicas clássicas. Transações tributárias, embora balizadas na lei, são construções pragmáticas desde o momento da fixação da política pública até a formalização de um acordo com o contribuinte. E esse processo complexo não se ancora apenas na legislação e na “aplicação do direito ao caso concreto”. Todo esse processo é, na prática, orientado por outras ferramentas que racionalidade jurídica não dá conta de explicar.

E apesar disso, ainda não está consolidada a importância de sistematização desse acervo de “novas” ferramentas, a importância da análise das teorias de outros ramos científicos das quais essas ferramentas derivam: teorias econômicas e de negociação aplicadas ao direito. Algo que os americanos investigam sob a sistematização da *law and economics*, disciplina obrigatória para todo estudante de primeiro ano do ensino jurídico.

No sistema da *common law* americana, **justo e eficiente são, quase sempre, sinônimos**. Mesmo o direito penal é orientado por princípios de eficiência: quais penas e quais medidas são mais eficientes para deter comportamentos socialmente prejudiciais.

Naturalmente, nem tudo pode ser transportado para o ordenamento jurídico brasileiro, fortemente ancorado na tradição da *civil law*, em que a ideia de justiça está conectada à ideia de legalidade. E, em particular para o direito tributário, em que aspectos como redistribuição contam tanto quanto eficiência, outras adaptações podem ser necessárias. Entretanto, ainda que sem uma sistematização adequada, o fato é que nossa prática jurídica modificou-se bastante nos

últimos trinta anos e, reconheçamos ou não, já incorporou muito da lógica e da racionalidade de sistemas jurídicos com tradição na *common law*, além de conceitos típicos da teoria econômica aplicada a exemplo da ideia de eficiência, no consequencialismo administrativo incorporado pela LINDB, ou de externalidades no princípio ambiental do poluidor-pagador.

É possível citar ainda a introdução e o aperfeiçoamento do sistema de precedentes com clara inspiração nos sistemas de *common law* e a mudança paradigmática introduzida pelo CPC/2015 em que o Judiciário cada vez mais assume a condição de apenas mais uma [última] alternativa no sistema multiportas de solução de conflitos.

É indiscutível a significativa e gradativa absorção de conceitos, ferramentas e mesmo sistemáticas com inspiração na *common law* e da permeabilidade entre a ciência jurídica e fundamentos econômicos. E embora ainda estejamos acostumados a racionalizar o direito tributário sob os critérios rígidos da legalidade estrita (temperada pelas exceções, também legais), o fato é que em relação às transações tributárias, muito pouco da ótica tradicional positivista, da teoria clássica da indisponibilidade do interesse público (atualizada para incorporar elementos dos princípios da eficiência), da racionalidade "*deve ser, logo*" é instrumental adequado para orientar o operador do direito. Dos critérios jurídicos tradicionais de racionalidade, quando se trata de transação tributária, estamos bem mais próximos do conceito de discricionariedade administrativa do que da estrita legalidade do direito tributário - ainda que exista uma moldura legal para a transação.

Em outras palavras, na prática, a teoria é outra. E dela, pouco se fala. As teorias que de fato permeiam toda a realidade das transações tributárias é, em última análise, um tanto de teoria econômica aplicada e outro tanto das teorias de negociação, derivadas da **teoria dos jogos**. E embora os operadores do direito possam eventual e intuitivamente se valer de algumas das ferramentas dessas teorias, é evidente a importância de alguma sistematização, para a prática profissional de advogados públicos e privados, mas não só. As políticas públicas sobre transação tributária, as regras legais e as decisões de particulares numa mesa de negociação podem ser melhor orientadas se as partes envolvidas tiverem clareza das ferramentas e conhecimento sistematizado sobre uma **teoria da decisão negocial**.

Além de facilitar decisões mais eficientes, a sistematização de uma teoria da decisão negocial permite melhor controle externo, não apenas da sociedade e órgãos de controle em relação à perspectiva de eficiência pública, como também do contribuinte, em relação à vantajosidade do acordo proposto.

Isso porque - e essa é a primeira contribuição que a teoria dos jogos sinaliza - além da visão clássica polarizada *fisco vs. contribuinte*, é preciso reconhecer que existem outros dois interesses envolvidos em qualquer negociação tributária: o interesse dos representantes legais públicos e privados no recebimento de suas respectivas compensações. Esses legítimos interesses, não necessariamente estão alinhados com o interesse de seus constituintes. A teoria da decisão negocial orientada por uma teoria econômica aplicada ao direito (*law and economics*) dá conta de

boa parte desse problema oferecendo critérios objetivos e racionais de estratégias de composição dos diversos interesses em jogo¹⁰.

As objeções de caráter ideológico sobre a conexão entre a disciplina *Law & Economics* (que aqui denominamos de Teoria Econômica aplicada ao Direito) e o sistema capitalista de produção não serão endereçadas. Primeiro, porque a pretensão não é revisitar o macro debate sobre a plausibilidade da Teoria econômica aplicada (*law & economics*) viabilizar a construção de uma política tributária ótima – ao mesmo tempo – eficiente e conectada à capacidade contributiva e à redistribuição dos recursos na sociedade. O escopo aqui é apenas examinar as ferramentas da Teoria (Micro) Econômica, aplicáveis à transação tributária, com vistas a aumentar a qualidade e o controle das decisões negociais. Segundo, a noção de redistribuição não é estranha à disciplina *law & economics* e não é novo o debate sobre o papel que objetivos redistributivos podem representar em detrimento da eficiência¹¹, por meio da taxa ou programas sociais, mesmo em sociedades organizadas sob o sistema capitalista. Finalmente, pelo menos no âmbito estrito das transações tributárias, o caráter redistributivo do sistema tributário – algo que deve ou deveria ter sido considerado na própria definição dos tributos e da repartição da carga – já não compõe a equação do problema. Quando Fisco e contribuinte chegam à mesa de negociação, como se colocou, importa muito menos a justiça do ajuste e muito mais a eficiência dos termos negociados.

3.1. A definição econômica de eficiência

O conceito de racionalidade implica admitir que alguém racional pode, após considerar custos, riscos e benefícios, elencar as melhores alternativas para atender seus interesses e objetivos. Mesmo para a racionalidade, é impossível ordenar alternativas se as opções forem infinitas. Mas, na realidade, existe um número limitado de alternativas disponíveis em cada situação segundo restrições de caráter objetivo ou subjetivo. Por exemplo, ao escolher uma refeição, as alternativas disponíveis em um determinado restaurante são as opções limitadas do cardápio. Para algumas pessoas, essas alternativas são ainda mais restritas considerando aspectos subjetivos como orçamento, aversões e alergias.

A escolha da melhor alternativa entre as possíveis, considerando restrições objetivas e subjetivas, pode ser descrita matematicamente como **maximização**¹². Indivíduos em sua interação diária tendem a guiar suas escolhas de maneira a maximizar os benefícios auferidos a partir de cada opção. Mas, nem sempre é fácil definir qual a melhor alternativa, seja em situações complexas

¹⁰ Por exemplo, na teoria econômica aplicada ao direito, honorários advocatícios compõem o custo da transação e são, portanto, externalidades.

¹¹ Olls C. Behavioral Economic Analysis of Redistributive Legal Rules. In: Sunstein CR, ed. Behavioral Law and Economics. Cambridge Series on Judgment and Decision Making. Cambridge University Press; 2000:288-301. Ou ainda: For these reasons, the general principles of private law cannot rest on income redistribution. Pag. 8

¹² Cooter, Robert. Ulen, Thomas. Law and Economics. 6th edition, Berkley University Law Books. p. 12.

com muitas variáveis e condicionantes, ou mesmo quando simplesmente “há tanta coisa no menu” e não sabemos o que comer.

Como ferramenta para ajudar na identificação da melhor alternativa possível, a Teoria Microeconômica se vale da noção de **eficiência**. Uma ideia que o sistema jurídico incorpora como princípio de observância obrigatória em matéria de direito público. No âmbito da transação, a eficiência é avaliada no processo de cobrança do crédito público, levando em consideração o custo da cobrança, a qualificação dos devedores, bem como a apuração do grau de recuperabilidade dos créditos.

Ainda que válidas, as considerações doutrinárias sobre o princípio da eficiência são, todavia, muito vagas para orientar a escolha dos critérios empregados na lei ou nos diversos editais de transação por adesão, ou para orientar o advogado particular a decidir quando as condições de um acordo deixam de ser vantajosas. Nenhuma definição ou teoria jurídica do princípio da eficiência traz ferramentas e balizas para encontrar a melhor alternativa possível. Juridicamente, a eficiência é um conceito aberto, um ideal, um objetivo, na melhor das hipóteses, uma bússola. Falta-nos um mapa.

Em teoria econômica, por outro lado, existem várias definições diferentes para eficiência. Para os fins visados na presente análise, parte-se da definição de eficiência tal como proposta por Pareto¹³:

“O outro tipo de eficiência, chamada eficiência de Pareto em homenagem ao seu inventor ou às vezes referida como eficiência alocativa, diz respeito à satisfação das preferências individuais. Uma situação específica é considerada Pareto ou alocativamente eficiente se for impossível alterá-la de modo a melhorar pelo menos uma pessoa (segundo sua própria avaliação) sem piorar outra pessoa (novamente, segundo sua própria avaliação). Para simplificar, vamos supor que existam apenas dois consumidores, Smith e Jones, e dois bens, guarda-chuvas e pão. Inicialmente, os bens são distribuídos entre eles. A alocação é eficiente de Pareto?

Sim, se for impossível realocar o pão e os guarda-chuvas de modo a melhorar a situação de Smith ou Jones sem piorar a situação da outra pessoa.” [tradução livre]

A noção de eficiência de Pareto indica que entre as diversas alternativas e combinações de cláusulas num acordo, existe, idealmente, a mais eficiente, em que ambas as partes envolvidas

13 Outra importante contribuição do economista italiano Vilfredo Pareto a lei 80-20. Segundo essa lei, 80% dos resultados derivam de 20% das causas. Essa lei tem inúmeras aplicações, tanto na gestão eficiente de recursos como em análises estatísticas. No âmbito da administração tributária, serve tanto para justificar a concentração de esforços no impulsionamento de apenas 20% do acervo de processos de cobrança da dívida (que concentram, teoricamente, 80% do volume total de recursos a ser recuperado), quanto na análise estatística, por regressão linear múltipla, que possibilita encontrar uma equação matemática modelo que represente a capacidade de pagamento do contribuinte (CAPAG) com base nas suas informações econômico-fiscais. A análise estatística permite identificar uma presunção que atinge a maior parte dos contribuintes (80%), viabilizando um critério de utilização em massa. A lei 80-20 serve de parâmetro matemático para maximizar a alocação de recursos, no caso, esforços administrativos na cobrança tributária e na formulação de critérios de classificação da capacidade de pagamento dos contribuintes.

maximizam, diante das restrições existentes, a fruição de seus interesses. Em outras palavras, eficiente é a alternativa que permite melhorar (maximizar) o resultado para alguém sem prejudicar os demais.

As premissas econômicas de maximização e eficiência são balizas fundamentais na análise das alternativas, resultados (*outcomes*) e na predição dos comportamentos das partes envolvidas. No limite, sendo possível elaborar um modelo matemático para elencar as alternativas, com base na maximização dos interesses, é também viável elaborar um modelo matemático para predizer as escolhas das partes envolvidas – assumindo-se que essas escolhas sejam escolhas racionais¹⁴. E é exatamente isso que viabiliza a formulação de estratégias.

Por sua vez, a possibilidade de teorizar a estratégia introduz um novo conceito: a ideia de “jogo”. Em ciência econômica, a ideia de jogo é definida, numa acepção ampla, como *“uma situação de interação estratégica em que os participantes (indivíduos ou grupos) tomam decisões que se influenciam mutuamente”*¹⁵. A Teoria dos Jogos ocupa-se, justamente, de ferramentas e linguagem para descrever e prever comportamentos estratégicos¹⁶.

Nesse ponto, já é possível imaginar que os conceitos de maximização e eficiência, bem como a possibilidade de auxiliarem na formulação de estratégias são particularmente importantes na tomada de decisão em cenários negociais. Isso porque a definição de “jogo”, na acepção ampla acima mencionada, comporta a ideia de negociação.

A questão a ser examinada, então, passa a ser como os conceitos econômicos de externalidades, maximização e eficiência – e aqui utilizamos a definição dada por Pareto – e a formulação de estratégias podem ser traduzidos para a realidade das transações tributárias e para a elaboração de uma Teoria da Decisão Negocial que efetivamente proporcione o acesso a ferramentas mais efetivas do que a mera intuição construída sobre o acúmulo de experiências – quase sempre baseadas em tentativa e erro.

3.2. Teoria dos Jogos aplicada às transações tributárias

Como se colocou, numa acepção ampla, “jogo” pode ser entendido como a interação estratégica entre participantes em que as ações se influenciam mutuamente. Essa maneira de interagir pode ser observada nas mais corriqueiras atividades como o trânsito nas ruas¹⁷ ou

¹⁴ Aaron. Marjorie Cormon. Risk and rigor: a Lawyer's Guide to Decision Trees for Assessing Cases and Advising Clients. DRI Press. Saint Paul.

¹⁵ Randal C. Picker. An Introduction to Game Theory and the Law, Chicago University Unbound

¹⁶ Tradução livre: game theory is a set of tools and a language for describing and predicting strategic behavior. 1994 - Randal C. Picker. An Introduction to Game Theory and the Law, Chicago University Unbound, pág.2.

¹⁷ Por exemplo, o pedestre informado de que um motorista irá cruzar o sinal vermelho, certamente decidirá esperar antes de atravessar a rua e, igualmente, o motorista informado da decisão do pedestre de cruzar a rua, tende a frear o veículo para evitar a colisão.

em situações mais complexas como negociações empresariais¹⁸. Tomar decisões estratégicas significa considerar não apenas seus próprios objetivos e finalidades, mas também avaliar as possibilidades de escolha dos demais participantes¹⁹.

Do ponto de vista econômico, essas interações negociais e empresariais complexas acabam definindo o “comportamento do mercado”. A Teoria Econômica dos Jogos parte da premissa de que as interações e situações de comportamento econômico podem ser analisadas como jogos de estratégia²⁰.

A análise econômica sob o viés dos jogos foi inicialmente concebida por Neumann²¹ a partir da ideia de competição, isto é, jogos de soma zero em que para que um jogador ganhe o outro precisa perder. Posteriormente, o ganhador do Nobel de economia, John Nash, introduziu a ideia de equilíbrio, propondo que, nas relações continuadas, os jogadores são capazes de maximizar seus ganhos individuais cooperando uns com os outros²².

Em linhas gerais, no ponto de equilíbrio Nash a estratégia de um jogador é a melhor resposta à estratégia do outro e vice-versa²³. Identificar esse ponto de equilíbrio, grosso modo, pode depender de uma estratégia de competição – em relações não continuadas, ou seja, com uma única interação – ou de uma estratégia de cooperação, nas relações continuadas, quando a interação puder ser repetida ao infinito.

Para exemplificar, tome-se por hipótese o cenário de um naufrágio em que só há um único lugar no barco de resgate. A maximização do ganho (sobrevivência, nesse caso) depende de uma estratégia de competição. Os jogadores não têm incentivos para cooperar entre si, já que precisam competir para conseguir a única “tábua de salvação” disponível e, depois disso, logicamente não haverá interações futuras porque somente um deles pode sobreviver. Por outro lado, se a interação puder ser repetida infinitamente, a definição da melhor estratégia muda significativamente e o equilíbrio reside na cooperação. É o que demonstra o exercício Flood-Drescher²⁴.

Nesse experimento, a tomada de decisão em cada jogada, sobre cooperar ou não, é feita tendo-se por base apenas a informação sobre como o outro jogador jogou na última rodada. A literatura sobre o assunto costuma se referir a um exemplo simplificado. Imagine-se que se ambos

18 de Campos, Beatriz Luiza Goedert. Formanski, Guilherme Crepaldi. Pereira, Rebeka Souto Brandão. Negociação e Teoria dos Jogos. RJLB, Ano 8 (2022) n. 1

19 Randal C. Picker. An Introduction to Game Theory and the Law, Chicago University Unbound, p. 4

20 Theory of Games and Economic Behavior Jon Von Neumann Oskar Morgenstern. 60th edition. Princeton University Press A ideia de jogos de estratégia exclui outros tipos de jogos como jogos de pura sorte e de habilidades, a exemplo de cassino e saltos em distância.

21 Theory of Games and Economic Behavior Jon Von Neuman Oskar Morgenstern. idem

22 Cooter, Robert. Ulen, Thomas. Law & Economics. 6th edition. Berkley Law Books. p. 33-37

23 Cooter, Robert. Ulen, Thomas. idem.

24 Aaron, Marjorie Corman. Risk and Rigor: a Lawyers guide to decision trees for assessing cases and advising clients. DRI Press, Saint Paul, Minnesota. P. 18-20

os jogadores cooperarem, cada um deles ganha U\$ 1,00 (um dólar); se um cooperar e o outro não, aquele que cooperou perde U\$ 2,00 (dois dólares) e o que não cooperou ganha U\$ 2,00 (dois dólares); se ambos não cooperarem, ambos perdem U\$ 1,00 (um dólares). À primeira vista, pode parecer que há também um incentivo à estratégia competitiva em detrimento da estratégia de cooperação. No entanto, essa é uma conclusão equivocada. No longo prazo, supondo que as interações se repetem, é dizer, que existem indefinidas rodadas, depois de alguma oscilação entre competição e cooperação, tende a prevalecer a estratégia de cooperação, já que ela favorece ganhos recíprocos ao longo do tempo. A cooperação maximiza os resultados para ambos os jogadores, sem prejudicar nenhum deles.

As noções emprestadas da Teoria dos Jogos permitem demonstrar, inclusive a partir de fórmulas matemáticas, que a estratégia de cooperação pode ser uma ferramenta poderosa para aumentar os ganhos individuais de cada jogador. A ideia pode ser contra intuitiva quando existe uma tradição competitiva ou a “crença” arraigada de que a obtenção de qualquer vantagem por um dos jogadores pressupõe uma desvantagem equivalente para o outro. Todavia, está alinhada com a definição de eficiência formulada por Pareto, em que, como se viu, a acomodação de todos os interesses em jogo é pressuposto da maximização dos resultados individuais. A adoção de estratégia de cooperação não se trata de mero altruísmo ou moralismo dos jogadores, senão a constatação de que “é racionalmente plausível que a adoção de estratégias de cooperação possa oferecer melhores resultados para todos os envolvidos.

Nesse sentido, a Teoria dos Jogos oferece uma explicação racional (maximização e eficiência) da inserção no ordenamento jurídico de princípios como boa-fé, cooperação, economicidade e eficiência, para além da abstração de justificativas meramente morais (sobre certo e errado).

E, com efeito, é interessante notar que a disciplina da transação tributária no âmbito federal incorpora a noção de eficiência econômica de Pareto e noções da Teoria dos Jogos. Veja-se o que dispõe o art. 3º da Portaria n.º 6.757/2022, em especial o inciso III:

Art. 3º São objetivos da transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS:

- I viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica;
- II assegurar fonte sustentável de recursos para execução de políticas públicas;
- III assegurar que a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma a equilibrar os interesses da União e dos contribuintes e destes com os do FGTS;
- IV assegurar que a cobrança de créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma menos gravosa para União, para o FGTS e para os contribuintes; e
- V assegurar aos contribuintes em dificuldades financeiras nova chance para retomada do cumprimento voluntário das obrigações tributárias e fundiárias correntes.

Os objetivos indicados no normativo pressupõem uma estratégia de cooperação entre os jogadores (no caso, fisco e contribuintes) que se alinha à premissa de interação continuada, onde Fisco e contribuintes participam de “jogadas” que podem ser repetidas infinitamente. Tratando-se de relação continuada, a Teoria dos Jogos serve de fundamentação racional para a adoção de uma estratégia cooperativa.

Fundamentar a transação tributária em critérios racionais da Teoria Econômica, e mais especificamente da Teoria dos Jogos, não é apenas um exercício acadêmico desprovido de utilidade. Transações tributárias no Brasil ainda são um fenômeno recente cujo “sucesso” pode sofrer o influxo de oscilações conjunturais. É perigoso deixar para avaliar a viabilidade/ conveniência de iniciativas como a transação apenas com base em resultados empiricamente coletados, como o total arrecadado ou o quantitativo de litígios solucionados. Isso porque, muitas vezes esses resultados podem ter como causa próxima fatores circunstanciais como conjunturas econômicas ou mesmo erros de calibragem dos benefícios/ condições das transações. Ainda que dados empíricos sejam extremamente relevantes para ajuste na gestão das transações e aperfeiçoamento do regramento legal, não devem ser o único ponto de partida para consolidar a adoção dessa estratégia cooperativa.

A Teoria dos Jogos pode, portanto, explicar racionalmente a constatação empírica de que transações tributárias são uma maneira eficiente de solucionar conflitos e maximizar os resultados para o Fisco e para o contribuinte. Nada obstante, é preciso ter em perspectiva que nem toda transação tributária é, de fato, um jogo estratégico e que nem toda solução negociada é a melhor alternativa disponível para as partes.

3.3. Negociação e barganha: Teoria da Escola de Harvard

Segundo a acepção jurídica, negociação é um meio de autocomposição sem a intervenção de terceiros (mediadores, conciliadores). Acontece que existe uma acepção distinta, ou mais estrita, para o conceito de negociação:

“Negociação é um meio básico para se conseguir o que se quer de outrem. É uma comunicação bidirecional concebida para chegar a um acordo, quando você e o outro lado têm alguns interesses em comum e outros opostos.”²⁵

Conforme se colocou, negociações podem ser examinadas sob o prisma dos jogos estratégicos, desde que pressuponham interação em que as ações dos participantes se influenciam reciprocamente. Nem toda “negociação” na acepção jurídica inclui-se nessa definição de “jogo”.

²⁵ FISHER, 2005, p. 15

Comparando-se essas definições, é possível verificar que nem toda transação tributária é, de fato, uma negociação ou um jogo. Isso porque na modalidade de transação por adesão da Lei nº 13.988/2022, não há interação em que as ações dos participantes se influenciam reciprocamente, nem diálogo para construção de uma proposta de solução do conflito. Essa solução é formulada unilateralmente por uma das partes (Fisco) e cabe ao contribuinte apenas aceitá-la (aderir) ou não. Embora juridicamente se possa dizer que a transação por adesão é uma solução negocial (autocomposição sem intervenção de terceiro), não há efetivamente um processo de negociação.

Somente a transação por iniciativa individual pode ser incluída nessa acepção mais estrita de negociação. Ainda que as alternativas estejam limitadas e fortemente reguladas (Lei n.º 13988/2020 e Portaria PGFN n.º 6.757/2022), a transação por iniciativa individual ainda oferece oportunidade de diálogo, análise estratégica e construção de uma solução consensuada entre (e pelas) partes.

Do ponto de vista estritamente racional, em jogos de interação continuada, existe um incentivo para adotar estratégias de cooperação. Naturalmente, na realidade de interações humanas a racionalidade dá conta de muita coisa, mas não de tudo. É importante ter em perspectiva que concordar em participar de uma mesa de negociação não é necessariamente o mesmo que cooperar.

Não é incomum que partes envolvidas em uma negociação mantenham posturas adversariais, enxergando essa interação como “jogo de soma zero”, em que para maximizar os ganhos de um dos participantes é necessário comprometer os ganhos do outro. Sob esse modelo mental, “ser estratégico” equivale a identificar a melhor maneira de derrotar meu “adversário” e negociações – que poderiam explorar alternativas eficientes para todos os envolvidos (*Pareto improvement*) – convertem-se em meras barganhas:

“(…) Acerca da diferenciação entre negociação e barganha, enquanto a primeira é um processo autocompositivo formal, que conta com técnica e procedimento, voltado a solucionar conflitos complexos, barganha é o ato de pechinchar, visando obter a maximização dos ganhos individuais, muitas vezes com ocultação de informações.

Na barganha, os envolvidos veem os recursos como limitados, sendo que a vitória para um parece requerer a perda para o outro, bem como os relacionamentos futuros não têm prioridade frente aos ganhos imediatos.”²⁶

Dáí decorre a necessidade de agregar outras ferramentas de cunho comportamental que possam superar a mentalidade de “soma zero” e permitir que as negociações (e, no particular, as transações tributárias) possam ir além da barganha.

Essa é a proposta da Teoria da Negociação da Escola de Harvard, desenvolvida pelos Profs. Robert Fisher, William Ury e Bruce Patton. Essa teoria propõe uma abordagem integrativa do processo de negociação identificando etapas e prescrevendo comportamentos desejáveis para que a interação das partes possa ser orientada para a obtenção do resultado que maximiza os interesses em jogo (sem deixar que fique “dinheiro na mesa”, ou seja, evitando que a mentalidade adversarial, a crença no jogo de soma zero e na limitação de recursos acabe por inviabilizar uma solução que beneficiaria os participantes da negociação).

De maneira resumida, trata-se da formulação de um método multidisciplinar para negociação baseada em princípios: (i) separar as pessoas dos problemas; (ii) concentrar nos interesses e não nas posições; (iii) criar várias possibilidades antes de decidir; (iv) insistir em um resultado objetivo²⁷.

Entre esses princípios, destaca-se a ideia de separação entre interesses e posições. Interesse é o real objetivo de cada parte na negociação (porque as partes querem o que dizem que querem), enquanto posição é apenas a externalização de uma vontade. Para ilustrar, na interação entre Fisco e contribuinte no âmbito de uma negociação tributária ambos possuem o interesse comum de solucionar o conflito. Outros interesses complementares, e não necessariamente conflitantes, podem estar em questão, como o interesse do contribuinte de participar de uma licitação, obter uma certidão de regularidade, melhorar a qualidade do seu endividamento, liberar um imóvel penhorado, obter um benefício fiscal ou financiamento. As posições, por sua vez, referem-se às vontades externalizadas, em geral, relacionadas a **quanto** de seu fluxo financeiro o contribuinte está disposto a comprometer, e o **quanto** o Fisco tem a expectativa de receber.

Na mentalidade de soma zero, pode parecer que Fisco e contribuinte tem interesses inconciliáveis: o credor deseja receber a maior quantia possível e o devedor deseja pagar o menor valor. Mas, essa dicotomia refere-se apenas às posições. Quando Fisco e contribuinte chegam a uma mesa de negociação está implícito que o contribuinte aceita pagar e que a Fazenda tem interesse em receber ainda que com deságio (ou desconto). Logo, há uma vinculação de interesses complementares capaz de promover a cooperação entre as partes.

Manter o foco nos interesses permite que as partes possam criar várias opções mutuamente benéficas, ainda que precisem abrir mão de suas posições. É verdade que no âmbito das transações tributárias as alternativas disponíveis estão elencadas no art. 11, da Lei n.º 13.988/2020 e no art. 8º, da Portaria PGFN n.º 6.757/2022, mas o rol legal de opções é amplo o suficiente para permitir certa margem de criatividade na elaboração das propostas. Manter o foco nos interesses significa que as partes devem estar dispostas a rever as premissas de suas propostas iniciais de modo a extrair o arranjo mais eficiente – aquele que vai maximizar os benefícios mútuos e que, ao fim e ao cabo, é o objetivo da negociação.

²⁷ Fisher, Robert. Ury, William. Getting to Yes. Penguin Books, 2011.

Além desses princípios, a Teoria de Negociação da Escola de Harvard elabora uma estrutura (framework) de sete elementos para orientar o processo negocial: (i) alternativas; (ii) interesses; (iii) opções; (iv) critérios; (v) comunicação; (vi) relacionamento; (vii) comprometimento.

Analisar **alternativas** significa examinar as opções disponíveis fora de um acordo. Avaliar se, de fato, a solução negocial promove eficiência – entendida, como se viu, como sendo a alternativa que maximiza os benefícios. Em outras palavras, trabalhar com um conceito de linha de corte, definindo o pior resultado aceitável, a partir do qual um acordo ofereceria um resultado inferior à alternativa disponível. Sem uma linha de corte, as partes correm o risco de aceitar algo pior do que não fazer acordo nenhum.

É comum em negociações que as partes optem por manter sua “linha de corte” sob sigilo, o que não significa necessariamente deslealdade ou conduta adversarial. Quando se analisa a legislação federal que disciplina a transação tributária, observa-se que – por imperativos de ordem pública, como isonomia, transparência, legalidade, indisponibilidade do interesse público etc. – alguns critérios objetivos foram desde logo definidos para estabelecer essa linha de corte. Por exemplo, nos incisos II e III, do §2º, do art. 11, da Lei n.º 13.988/2020, há claros limites em que a legislação pressupõe que é uma negociação não é mais vantajosa para as situações elencadas (desconto superior a 65% e prazo de quitação superior a 120 meses).

Esses limites são detalhados na Portaria PGFN n.º 6.757/2022, em especial, no desdobramento da classificação das dívidas pelo grau de recuperabilidade, por sua vez, calculado com base na capacidade de pagamento do contribuinte (a chamada “CAPAG”). Essa classificação, repercute na aferição dos descontos a serem concedidos. Quanto maior o grau de recuperabilidade, menor o desconto, justamente porque aumentam-se as chances de a alternativa fora da mesa de negociação (no caso as medidas ordinárias de cobrança) ensejarem um resultado mais favorável à Fazenda do que o acordo.

Já se discutiu acima a importância de se manter o foco nos **interesses**. Regatear posições extremas, numa barganha ou leilão, dispersa energia e dificulta concessões mútuas. Quanto mais extrema é a posição, mais tempo e esforço será necessário para se chegar à conclusão se um acordo é viável ou não. Além disso, é possível que a adoção de posições fixas termine resultando na perda de oportunidade de construir um acordo mais favorável a ambas as partes²⁸.

É necessário estabelecer uma linha de corte, mas é aconselhável calibrar as propostas com base em **critérios**. Esses critérios são compreendidos como padrões de argumentos que as partes podem considerar válidos, justos, ou razoáveis. São exemplos de critérios regularmente

²⁸ Para ilustrar essa situação é comum aludir ao seguinte exemplo: duas crianças brigam por uma laranja. Ao final de um tempo concordam em dividi-la ao meio. Uma criança tira a casa e come a laranja. A outra criança usa a casca da laranja para fazer uma calda e joga fora a sua metade da laranja. Nesse exemplo hipotético, se as crianças tivessem comunicado seus reais interesses, ambas poderiam ter desfrutado da solução mais eficiente em que uma delas ficaria com toda a casa e a outra com toda a fruta. Exemplo extraído de: FISHER, Robert. URY, William. *Getting to Yes*. Penguin Books, 2011.

empregados em negociações: o valor de mercado, estudos científicos, precedentes, reciprocidade, custos etc. Todos esses são critérios que podem ser considerados válidos no âmbito de uma transação tributária. É também exemplo de critério a previsão na Portaria PGFN n.º 6.757/2022 acerca da possibilidade de o contribuinte apresentar pedido de revisão à capacidade de pagamento. O art. 30 da referida portaria estabelece quais os critérios aceitáveis para modificar a CAPAG inicialmente estimada ao sujeito passivo.

Uma vez que negociações, por definição, são um diálogo, a qualidade da **comunicação** entre os envolvidos é parte fundamental do processo. A qualidade dessa comunicação em uma transação tributária envolve não apenas a clareza e a urbanidade dos negociadores, mas também o tempo e o modo. Algumas premissas de formalidades estão previstas na legislação como os dispositivos que indicam os canais de protocolo de requerimentos e manifestações (em geral, via plataforma digital própria, o Regularize). E é importante que a disciplina legal tenha por objetivo a facilitação dessa comunicação.

O elemento **relacionamento** diz respeito ao nível de confiança entre as partes. Idealmente, após uma negociação bem sucedida, o relacionamento entre as partes deve ficar melhor, aumentando o nível de confiança recíproco. É interessante mencionar, nesse ponto, a vedação legal de celebração de transação que envolva devedor contumaz (inciso III, art. 5º, da Lei nº 13.988/2020). Trata-se de dispositivo polêmico. Por um lado, se pode argumentar que a vedação se conecta à completa ausência de confiança mútua entre as partes, o que inviabilizaria uma negociação e justifica a opção legislativa, inclusive sob o ponto de vista de eficiência. É possível também justificar a vedação a partir de preceitos de moralidade como violação da boa-fé, isonomia, ou de concepções de mercado, dado que devedores contumazes costumam se beneficiar da economia de custos tributários que os demais competidores precisam suportar, produzindo desequilíbrio concorrencial.

Mas, é também possível argumentar que o dispositivo vai de encontro ao princípio negocial que orienta separar as pessoas dos problemas, bem como questionar a eficiência da previsão. É plausível que em muitos cenários não exista para a Fazenda Pública uma alternativa melhor ao acordo – mesmo que se trate de devedor contumaz, sobretudo em situações em que não foi possível encontrar patrimônio. E, ainda, talvez seja possível imaginar alternativas à vedação que possam acomodar o interesse legítimo de desincentivar a inadimplência contumaz, preservar o equilíbrio concorrencial e a boa fé. Por exemplo, ao invés de proibir a transação, o normativo pode optar por estabelecer uma linha de corte mais rigorosa (menos benefícios e menos parcelas), estipular valores mais altos para a entrada em transações que envolvam parcelamento ou moratória, entre outras opções. O problema como se vê é complexo, para além de toda a problemática que envolve a definição jurídica do que venha a ser um devedor contumaz.

Finalmente, cabem algumas palavras sobre **comprometimento**. Na estrutura do modelo de negociação da teoria que estivemos a examinar, o comprometimento diz respeito à formalização de um acordo claro e operacional. Valem aqui todas as cautelas sobre as quais operadores do direito

estão acostumados a refletir: cláusulas bem redigidas, previsão de garantias e consequências em caso de inadimplemento. Muitas dessas cláusulas e condições já estão previstas na legislação. É ilustrativa a intenção de assegurar o compromisso das partes ao cumprimento do acordo e as regras que preveem a proibição de realizar nova transação sobre o mesmo crédito e ou de realizar outras transações no prazo de 2 (dois) anos contados da rescisão (art. 4º, §4º e art. 20, I, da Lei n.º 3.988/2020).

4. Conclusão

Conforme demonstrado, a possibilidade de solução consensual de conflitos tributários não é mais objeto de questionamento. A Lei n.º 13.988/2020 rompe com a tradição de que só o Poder Judiciário pode solucionar os conflitos tributários, viabilizando a transação resolutiva de litígio relativa à cobrança de créditos da Fazenda Pública no âmbito administrativo federal.

Todavia, conforme demonstrado neste artigo, além dos pressupostos clássicos da doutrina positivista da estrita legalidade, ambas as partes na transação se valem de ferramentas da Teoria Econômica do Direito e da Teoria da Negociação, derivada da Teoria dos Jogos, para realizar suas escolhas na negociação, tanto em se tratando da modalidade por edital - exercida por parte da Administração Pública, como nas transações individuais, em que ambas as partes possuem margem de discricionariedade nos detalhes do acordo.

No âmbito deste trabalho, a pretensão é tentar contribuir para a formulação de uma Teoria da Decisão Negocial a partir da junção de dois vieses distintos: a perspectiva econômica e a perspectiva comportamental. A expectativa é que a junção dessas duas perspectivas teóricas não apenas forneça ao leitor ferramentas eficientes para elaboração de estratégias negociais, como também permita demonstrar de maneira acadêmica e científica a importância da superação da lógica adversarial, das disputas judiciais, para a lógica cooperativa das negociações.

Ordinariamente, nas diversas interações do cotidiano, as pessoas tendem a enxergar essas interações como um "jogo de soma zero" em que há um vencedor e um perdedor. No âmbito de uma negociação, aplicar essa concepção de estratégia resulta em estabelecer uma interação de mera barganha, em que as partes se limitam a regatear posições, como num leilão.

O que a Teoria Econômica dos Jogos e a Teoria da Negociação de Harvard têm em comum é justamente a premissa de que nem toda interação em um jogo implica necessariamente um jogo de soma zero. E que a maximização dos interesses e, portanto, a eficiência do resultado obtido numa negociação ou na interação em um jogo, na maioria das vezes, depende da cooperação entre as partes envolvidas.

Nessa ordem de ideias, razões de eficiência também justificam a importância da Administração em estimar a capacidade de pagamento do contribuinte (CAPAG), com base em dados estatísticos, bem como de se permitir que ele possa impugnar o valor estimado pela

Administração, em determinadas condições. E estabelecer a CAPAG não é somente uma questão de justiça, o que já seria uma razão juridicamente relevante, mas é um fator de eficiência também porque o contribuinte não poderia se comprometer além de suas possibilidades econômico - financeiras. E quanto menor a capacidade de pagamento, maior o desconto. Melhor alocação de recursos. Existem outras alternativas fora da mesa de negociação que podem atender aos interesses de arrecadação. As partes envolvidas em uma disputa ou numa negociação, orientam seus comportamentos com base numa estratégia intuitiva do que imaginam ser o interesse da outra parte. Faz diferença, no entanto, se essas escolhas se dão no âmbito de uma interação isolada, ou no curso de diversas interações.

É interessante pontuar que já existem no mercado americano dezenas de aplicativos embarcados com algoritmos com a finalidade de calcular as probabilidades e indicar a melhor estratégia em cada cenário e etapa de uma disputa jurídica (litígio ou acordo). As grandes bancas de advocacia consomem com habitualidade esse tipo de aplicação computando chances de êxito e os custos das transações. Essas ferramentas traduzem matematicamente (probabilidades cumulativas) em árvores de decisão os preceitos da Teoria dos Jogos, eficiência de Pareto, maximização e externalidades, como descritas nesse artigo.

Nesse contexto, pretende-se, em paralelo à ciência jurídica - da racionalidade do operador do direito, colaborar com ferramentas da Teoria econômica do Direito e outras Teorias Negociais na busca da eficiência e controle das decisões negociais na Transação Tributária. Estados e Municípios que ainda não possuem lei de transação podem e devem sentir-se motivados. Não apenas pelo exemplo de sucesso na União Federal como também, conforme exposto, porque, é racionalmente eficiente para a Administração Pública, assim como para o contribuinte.

5. Referências Bibliográficas

AARON. Marjorie Cormon. Risk and rigor: a Lawyer's Guide to Decision Trees for Assessing Cases and Advising Clients. DRI Press. Saint Paul.

AVELINO, Murito Teixeira; PEIXOTO, Ravi de Medeiros. Consensualidade e Poder Público. São Paulo: Editora JusPodivm, 2023.

CARVALHO, Silzia Alves; RENNO, Gabriela Machado. Consensualidade como a nova faceta da Administração Pública Tributária. Revista DIREITO UFMS, Campo Grande-MS, v.8, Edição Especial, p.243-258, 2022.

DE CAMPOS, Beatriz Luiza Goedert. FORMANSKI, Guilherme Crepaldi. PEREIRA, Rebeka Souto Brandão. Negociação e Teoria dos Jogos. RJLB, Ano 8 (2022) n. 1.

DE PAULA, Débora Giotti; LEAL FILPO. Soluções consensuais no âmbito tributário: avanços recentes e iniciativas inspiradoras. Revista da AGU, Brasília-DF, v.21, n 04, 163-186, out-dez 2022.

GUERRA, Sérgio; DE PALMA, Juliana Bonacorsi. Art. 26 da LINDB - Novo regime jurídico de negociação com a Administração Pública. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro. Edição Especial: Direito Público na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro. v.135/169, nov. 2018.

FARIA, LUIZARDO. O papel do princípio da indisponibilidade do interesse público. Rev. Direito Adm., Rio de Janeiro, v. 281, n. 3, p. 273-302, set./dez. 2022..

FISHER, Robert. URY, William. Getting to Yes. Penguin Books, 2011.

JOLLS, C. *Behavioral Economic Analysis of Redistributive Legal Rules*. In: Sunstein CR, ed. *Behavioral Law and Economics*. Cambridge Series on Judgment and Decision Making. Cambridge University Press; 2000:288-301.

NEUMANN, Jon Von. MORGENSTERN, Oskar. *Theory of Games and Economic Behavior*. 60th edition. Princeton University Press.

RANDALL, C. Picker. *An Introduction to Game Theory and the Law*, Chicago University Unbound.

12

CRÉDITO PÚBLICO INSCRITO E OS DESAFIOS CONTEMPORÂNEOS: CONTROLE DE LEGALIDADE, CESSÃO DE RECEBÍVEIS E A ADVOCACIA PÚBLICA

1. Introdução	229
2. Procedimento de constituição e cobrança do crédito público.....	230
3. Cisão entre a constituição e a cobrança do crédito público.....	233
4. Competência para inscrição em dívida ativa.....	234
5. O modelo federal de controle de legalidade	237
6. Lei complementar 208/2024: controle de legalidade e cessão do fluxo de recebíveis inscritos na dívida ativa (securitização do fluxo)	240
7. Conclusão	246
8. Referências Bibliográficas.....	248



CRÉDITO PÚBLICO INSCRITO E OS DESAFIOS CONTEMPORÂNEOS: CONTROLE DE LEGALIDADE, CESSÃO DE RECEBÍVEIS E A ADVOCACIA PÚBLICA

Eduardo Sadalla Bucci¹

Mariana Corrêa de Andrade Pinho²

RESUMO

O presente artigo destina-se a explicar, num primeiro momento, porque o controle de legalidade do crédito público é privativo das Advocacias Públicas e, num segundo momento, como a cessão de recebíveis da dívida ativa, recém aprovada pela Lei Complementar n.º 208, de 2024, pode impactar na qualidade do controle de legalidade a ser realizado. Com esses objetivos em mente, no primeiro capítulo, o artigo faz um resgate teórico da formação dos Estados Nacionais e da importância da limitação do poder executivo por meio da delimitação e compartimentalização das atribuições em órgãos hierarquicamente organizados. Os dois capítulos seguintes destinam-se a explicar a divisão de atribuições: às Fazendas Públicas compete constituir o crédito público, ao passo que à Advocacia Pública compete controlar a legalidade dos atos de constituição e inscrever o crédito na dívida ativa, possibilitando a sua cobrança judicial e administrativa. Considerando que, no âmbito federal, essa divisão está bem delimitada, o quarto capítulo analisa o controle de legalidade realizado pela Advocacia-Geral da União, especialmente pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a fim de demonstrar as vantagens da existência de um órgão específico para tal finalidade. Por fim, o quinto e último capítulo trata das inconsistências da Lei Complementar n.º 208, de 2024, que trata da cessão de recebíveis da dívida ativa dos entes federados a particulares e dos efeitos de uma eventual cessão no controle de legalidade.

¹ Doutorando em Educação pela Universidade Estadual de Campinas (UNICAMP). Mestre em Direito do Estado pela Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Graduado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Campinas (PUC/Campinas). Procurador da Fazenda Nacional. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4917721831244669>.

² Doutora em Direito Financeiro pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Constitucional e Processual Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Procuradora da Fazenda Nacional. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2472733820001953>

1. Introdução

O Estado é uma ficção criada pelo e para os seres humanos, sendo muito recente, pelo menos na forma específica que assume como uma entidade apartada das relações econômicas, voltando-se à esfera política da vida em sociedade, como muito bem explicita Ellen Wood³ e Joaquim Hirsch⁴.

Essa ficção, uma criação social – não natural, portanto –, se concretiza por meio de uma organização complexa, voltada para a limitação do poder, conforme preceituam os teóricos liberais a exemplo de Locke, Montesquieu, Tocqueville, dentre tantos outros⁵. Nesta limitação do poder, além da própria separação entre as funções legislativas, executivas e judiciais, há também uma necessidade de delimitação interna, por meio da distribuição de competências, justamente pela ficção do Estado ser materializada por instituições ou aparelhos que são criados e compostos, ao final e ao cabo, por seres humanos, a despeito da aparência de que as regulações normativas é que as fazem e as mantêm.

É aqui que se coloca o tema da primeira parte deste artigo: a necessidade de delimitação interna da função executiva demanda uma organização separada entre a atividade de constituição do crédito público e a atividade de sua cobrança pela Administração Pública, direta e indireta.

A separação tem como marco o ato de inscrição em dívida ativa, cuja principal característica é atestar a legalidade do procedimento de constituição do crédito. Por essa razão, a inscrição é um ato jurídico, de competência da Advocacia Pública, como se demonstrará, corroborado por um modelo adotado em âmbito federal, que se mostra como constitucionalmente adequado, portanto, necessário.

A segunda parte do artigo se dedica a expor a recente alteração da Lei nº 4.320, de 1964, que passou a autorizar a popularmente chamada securitização da dívida ativa, que se trata de uma cessão de direitos dos recebíveis, instituto que vai na contramão de um Estado eficiente na gestão da dívida ativa, por trazer problemas de ordem financeira e administrativa, podendo influenciar negativamente, como será argumentado, no controle de legalidade do crédito e nas políticas públicas de recuperação baseadas na consensualidade.

³ WOOD, Ellen Meiksins. *Democracia contra o Capitalismo: a renovação do materialismo histórico*. Tradução Paulo Cezar Castanheira. São Paulo: Boitempo, 2010.

⁴ HIRSCH, Joachim. *Teoria materialista do Estado*. Tradução Luciano Cavini Martorano. São Paulo: Revan, 2010.

⁵ Para uma análise aprofundada, v. LOSURDO, Domenico. *Contra-história do liberalismo*. Tradução Giovanni Semeraro. Aparecida-SP: Ideias & Letras, 2006.

2. Procedimento de constituição e cobrança do crédito público

Nessa sociabilidade categorizada como “Estado Democrático de Direito”, nos termos do art. 1º da Constituição Federal, em que vige a existência de uma entidade que se tenta colocar como apartada da esfera econômica, para regulamentar politicamente a sociedade e garantir a livre iniciativa, o Estado tem a necessidade de existir concretamente, e isso implica a criação e manutenção de estruturas físicas e virtuais, que demandam a contratação de força de trabalho e compra de insumos para que as atividades sejam realizadas.

Para que os prédios que servirão de sede para as atividades do Estado sejam construídos, e para que as atividades sejam planejadas e executadas, necessita-se de pessoas que trabalham na concretização das ideias. As pessoas, neste contexto, não doam parte de seu tempo para a criação e manutenção de espaços públicos, e sim vendem seu tempo, em troca de dinheiro, para realizarem as atividades necessárias ao surgimento do espaço estatal.

É neste sentido simplificado que o Estado necessita de dinheiro, tanto quanto qualquer outro particular, para realizar sua finalidade: a efetivação de políticas públicas, por meio do fornecimento de serviços, que concretizam os direitos e deveres constitucionalmente previstos.

E se compete à União emitir moedas (art. 21, VII, CF) a partir de disposições legais (art. 48, XIV, CF), o valor do dinheiro emitido está limitado ao desempenho das atividades econômicas, à inflação, à confiança, nacional e internacional, ao câmbio etc., dentre outras variáveis que balizam a criação do dinheiro pelo Estado como maneira de pagar pelos gastos que terá na sustentação de suas atribuições.

Além dessa limitação político-econômica, existem ainda as limitações financeiras, que buscam um equilíbrio orçamentário entre receitas e despesas, evitando-se o endividamento insustentável e o comprometimento das futuras gerações.

Neste aspecto, o financiamento das atividades estatais pelos cidadãos, tanto na roupagem de pessoa física quanto de pessoa jurídica, é fundamental para o funcionamento da organização social, permitindo ao Estado desempenhar suas funções, tais como saúde, educação, segurança, assistência social, dentre tantos outros serviços essenciais.

E como o Estado é pressuposto à vontade imediata de cada cidadão na atual sociabilidade, o seu financiamento decorre majoritariamente de uma obrigação intrínseca, sem a qual não pode existir, o que impactaria a própria organização social que deixa aos particulares a exploração das atividades econômicas (art. 173, CF), permitindo-os que tenham liberdade jurídica para a compra e venda da força de trabalho a partir da igualdade, também jurídica, entre estes polos opostos, mediado pelo contrato. Sem o Estado, essa relação jurídica de igualdade e liberdade não seria possível, mostrando-se como de fato é: uma relação de subordinação e hierarquia, a partir da concretude da vida mediada pelo dinheiro, o que impediria a sua reprodução.

Então, se as atividades econômicas são a base de existência da sociedade contemporânea, são estas as escolhidas para dar suporte ao financiamento do Estado, por meio dos tributos. Mas não se pode olvidar que há outros meios de financiamento, inclusive contratuais e aqueles oriundos do exercício do poder de polícia.

Pela importância destas receitas tributárias e não tributárias, e pela posição que o Estado ocupa na relação com os particulares, o inadimplemento reclama a constituição do crédito público não pago, assegurado o devido processo legal e respeitado o contraditório e a ampla defesa, exceto quando houver confissão do próprio débito pelo particular.

Na hipótese de inadimplemento, o órgão público ou a entidade da administração indireta de caráter público competente para administrar a receita não paga têm a atribuição de realizar a sua constituição ou formalizar o crédito declarado. O mesmo órgão que fiscaliza e constitui, também tem a competência para dirimir administrativamente o litígio que pode surgir pela não concordância do particular, como condição constitucional para a definição do crédito público (art. 5º, LV, CF).

Transcorrido o processo de constituição do crédito, há a chamada “constituição definitiva do crédito”, que é o momento em que não há mais possibilidade administrativa de seu questionamento pelo particular. Neste momento, abre-se a oportunidade para que o sujeito passivo pague ou parcele a dívida, sob pena de se iniciar o procedimento de cobrança.

Portanto, a condição para início da cobrança administrativa e judicial é a transformação do crédito público em um título executivo extrajudicial, materializado na inscrição em dívida ativa (art. 3º da Lei de Execuções Fiscais e art. 784, IX, do Código de Processo Civil).

Enquanto o crédito público inadimplido refere-se a créditos que não foram pagos por quem estava obrigado dentro do prazo estabelecido em lei, mas que ainda não passaram pelos processos formais de constituição definitiva, o crédito público inscrito em dívida ativa é aquele que, após a constituição definitiva, sujeitou-se ao controle de legalidade, tornando-se um título executivo extrajudicial.

A transição do crédito público inadimplido para crédito inscrito em dívida ativa representa uma mudança de abordagem na cobrança. Enquanto o primeiro busca resolver a inadimplência de forma amigável, o segundo sinaliza a necessidade de medidas mais rigorosas, garantindo ao Estado a recuperação dos valores devidos e a manutenção dos recursos necessários para suas funções públicas.

Contudo, a inscrição em dívida ativa não é apenas uma formalidade burocrática, mas um ato administrativo em que se afere a liquidez, a certeza e a exigibilidade do crédito público inadimplido (art. 1º, §3º, da 6.830, de 1980 – Lei de Execuções Fiscais). E nos termos da Portaria PGFN nº 33, de 2018:

Art. 1º [...]

§ 1º. Débito certo é aquele cujos elementos da relação jurídica obrigacional estão evidenciados com exatidão.

§ 2º. Débito líquido é aquele cujo valor do objeto da relação jurídica obrigacional é evidenciado com exatidão.

§ 3º. Débito exigível é aquele vencido e não pago, que não está mais sujeito a termo ou condição para cobrança judicial ou extrajudicial.

[...]

Aqui, não se trata apenas de transcrever as informações do crédito de uma maneira sistemática, denominada Termo de Inscrição em Dívida Ativa (art. 2º, §5º, da Lei de Execuções Fiscais), e sim realizar o controle de legalidade, que consiste em verificar a adequação da norma individual e concreta produzida pela Administração na constituição do crédito à legislação vigente (art. 39, §1º, da Lei nº 4.320, de 1964).

Ademais, a inscrição na dívida ativa é um ato formal que produz efeitos materiais restritivos da liberdade econômica do sujeito passivo, como a presunção absoluta de fraude à execução do crédito tributário em caso de alienação ou oneração de bens ou rendas, ou o seu começo⁶. Além disso, é a partir da inscrição na dívida ativa que poderão ser adotadas diversas medidas de cobrança, a exemplo do protesto extrajudicial⁷.

Veja-se que a necessidade de inscrição em dívida ativa para dar força executiva ao crédito público inadimplido não é mera formalidade, mas ínsita à tentativa de limitação do poder de império da Administração Pública no exercício da autoridade estatal, onde o Estado, em nome do interesse público, impõe medidas coercitivas para recuperar créditos tributários ou não tributários devidos pelos particulares.

Se por um lado há a unilateralidade na formalização do crédito público inadimplido, por outro, a coercitividade fica condicionada ao controle de legalidade para permitir não apenas a garantia da recuperação do crédito, mas também a supremacia do interesse público.

Por meio do controle de legalidade, cria-se um procedimento de verificação da adequação legal e constitucional da forma e do conteúdo do crédito. Ao mesmo tempo em que se evita

⁶ Art. 185 do Código Tributário Nacional e Ag. Int. REsp nº 1.820.873. Rel. Min. Benedito Gonçalves. Primeira Turma. Superior Tribunal de Justiça. J. 25/04/2023.

⁷ Observe-se que, no interregno que vai da constituição definitiva até a formalização do termo de inscrição, as medidas são menos restritivas. Por exemplo, os arts. 205 e 206 do CTN preveem que a lei poderá exigir prova de quitação de tributos, por meio de certidão negativa ou positiva com efeitos de negativa. Da mesma forma, a Lei 10.522, de 2002, previu a criação do Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal – Cadin (art. 2º da Lei nº 10.522, de 2002), que aponta as pessoas físicas e jurídicas responsáveis por obrigações pecuniárias vencidas e não pagas. Em ambos os casos, o Estado tenta dar publicidade aos sujeitos que são devedores, evitando-se a contratação ou a concessão de um incentivo fiscal, financeiro ou creditício, figurando como uma medida indireta de cobrança.

eventual abuso de poder ou arbitrariedade por parte do Estado, o controle de legalidade visa o equilíbrio entre a necessidade de eficiência na administração pública e a proteção dos direitos dos contribuintes. Ao exercer esse poder, o Estado assegura a arrecadação de recursos fundamentais para o interesse coletivo, respeitando limites legais e constitucionais que garantem a liberdade e a segurança jurídica.

A pergunta então é: um mesmo órgão da administração pode ser duplamente responsável pela constituição e pela inscrição em dívida ativa?

3. Cisão entre a constituição e a cobrança do crédito público

Como discorrido rapidamente, por mais que existam atos normativos que determinam os processos e procedimentos a serem realizados, a organização administrativa foi sendo adequada a partir da criação de diferentes órgãos, tentando garantir um funcionamento organizado com a diminuição de abusos de poder e arbitrariedades.

De um lado, a necessidade de atender a demandas crescentes e diversificadas levou à criação de novos órgãos, a partir da especialização, permitindo que cada órgão desenvolva expertise em sua área, aumentando a eficiência na prestação de serviços e na execução de políticas públicas. Assim, ao concentrar esforços em suas competências específicas, os órgãos podem atuar de maneira mais eficaz e precisa, respondendo melhor às necessidades da população.

De outro, a cisão em diversos órgãos públicos possibilita imprimir maior transparência e controle, com cada entidade sendo responsável por suas ações e prestação de contas. A distribuição de competências tenta diminuir a concentração excessiva de poder em um único órgão, promovendo uma subespécie de sistema de freios e contrapesos, tão caro à teoria liberal, que se coloca como indissociável à democracia. Este arranjo facilita a fiscalização interna e externa, garantindo que as ações de cada órgão sejam monitoradas e avaliadas de maneira mais rigorosa e independente.

Precisamente por isso, não há automaticidade de força executiva pela constituição definitiva do crédito público. Se um órgão ou uma entidade de caráter público tem todo um esforço para realizar a constituição, mesmo que haja um processo em que diversos agentes públicos sejam responsáveis, o espírito de pertencimento do trabalhador ao local que presta seus serviços faz com que haja a tendência de não realizar a revisão de seus próprios atos de maneira imparcial e rigorosa, devido a vários fatores psicológicos e comportamentais.

Não à toa é que ao lado dos mecanismos de controle interno, sabidamente insuficientes, há os de controle externo, os quais tentam assegurar a aplicação do sistema normativo dissociado de sentimentos como a autopreservação e a justificação de seus próprios atos, a tendência de buscar, interpretar e lembrar informações de maneira que confirme as próprias crenças e decisões, além de resistência a mudanças, especialmente aquelas que implicam reconhecer erros e corrigir rumos.

Por isso, a existência de diversos órgãos é uma maneira de tentar buscar o equilíbrio entre a autonomia, eficiência e celeridade, a partir de um procedimento que permita uma revisão ampla e contínua, tentando promover uma gestão pública justa, responsável e eficiente.

Portanto, se a constituição do crédito público e a sua inscrição em dívida ativa são atividades que deveriam ser realizadas por órgãos distintos, e que a primeira atividade é desempenhada pelas Fazendas Públicas, resta então tratar da competência para a segunda atividade.

4. Competência para inscrição em dívida ativa

Como já brevemente explorado, a inscrição em dívida ativa tem como finalidade imediata a criação do título executivo extrajudicial, que dará, principalmente, força executiva ao crédito público, permitindo-se que atos de cobrança sejam realizados, o que envolve a constrição e a expropriação de bens. O Supremo Tribunal Federal teve a oportunidade de se manifestar a respeito, ao julgar a constitucionalidade do efeito de indisponibilidade do artigo 20-B, §3º, II, da Lei 10.522, de 2002, que dispõe sobre a averbação pré-executória, à luz do princípio da reserva de jurisdição:

Afirmo que considero a averbação legítima, mas claramente considero a indisponibilidade ilegítima, porque, aí, sim, a indisponibilidade, penso eu, exige reserva de jurisdição. Como regra geral no Direito brasileiro, a intervenção drástica sobre o direito de propriedade exige a atuação do Poder Judiciário.⁸

A sensibilidade do ato, pela potencialidade de repercussão na propriedade - bem mais precioso na sociabilidade atual⁹ - importa em aferição de requisitos para a criação do título executivo, divididos em formais e materiais.

Como requisitos formais, há a necessidade de aferição da certeza, liquidez e exigibilidade, cujo conceito foi definido em um clássico ato da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional de lavra de Christiano Mendes Wolney Valente¹⁰:

Exigível é todo crédito vencido e não pago. É característica daquele crédito cuja eficácia não fica mais subordinada a qualquer condição, termo ou encargo. É o crédito atual cujo cumprimento do pagamento já foi solicitado ao devedor ou esperado até o prazo limite e que, findo este prazo sem adimplência, poderá ser exigido, ainda que contra a vontade do devedor, por intermédio do Estado, possuidor que é do monopólio da tutela jurisdicional.

⁸ ADIN nº 5890, 5881, 5886, 5925, 5931 e 5932. Rel. Acórdão Min. Roberto Barroso. Plenário. Supremo Tribunal Federal. J. 09/12/2020;

⁹ Para uma compreensão aprofundada, v. MASCARO, Alysson Leandro Barbate. Estado e forma política. São Paulo: Boitempo, 2013.

¹⁰ Parecer PGFN/CDA nº 1.830, de 17 de maio de 2002.

Certo é aquele crédito indubitável acerca de sua existência. É crédito existente aquele capaz de evidenciar com absoluta exatidão todos os elementos caracterizadores da respectiva relação jurídica (sujeitos, vínculo jurídico e prestação).

Líquido é o crédito certo quanto à sua existência e determinado quanto ao seu objeto (art. 1533 do Código Civil Brasileiro de 1916). A liquidez é um *plus* em relação à certeza (existência). Não há crédito líquido que não seja certo. No caso sob exame (crédito tributário), a determinabilidade do objeto se evidencia pela possibilidade de se calcular o valor a ser cobrado mediante meras operações aritméticas.

No que tange à exigibilidade especificamente, também Christiano Mendes Wolney Valente¹¹ diferencia da exequibilidade, aquilo que aqui está sendo colocado como força executiva:

[...] exigibilidade difere de exequibilidade. **Exigibilidade** é a qualidade de exigível. Exigível é a obrigação não mais submetida a qualquer condição, termo ou encargo e que pode ter seu cumprimento solicitado pelo credor ao devedor mediante colaboração de sua vontade. A situação fica mais fácil de ser visualizada nas obrigações de natureza quesível (em que o credor deve dirigir-se ao domicílio do devedor para receber o crédito). Vencida a dívida, surge para o credor a exigibilidade, de forma que este poderá agora dirigir-se à residência do devedor e legitimamente exigir a feitura do pagamento. Negado o pagamento, tem-se a violação da exigibilidade, o que põe à disposição do credor o uso da ação (hodiernamente por intermédio do Estado, detentor do monopólio da tutela jurisdicional) para obter o cumprimento da obrigação mesmo contra a vontade do devedor. Nesse tom, toda ação em sentido material para cumprimento de obrigação deve ser calcada em uma exigibilidade prévia.

20. Já a **exequibilidade** é a qualidade de exequível, isto é, aptidão para ensejar um rito processual de execução forçada. Trata-se de uma eficácia a mais àquilo que já era exigível, coisa que, nos créditos examinados, somente ocorre com a extração da certidão de inscrição em Dívida Ativa (título executivo extrajudicial) [...].

Contudo, a Administração Pública vem deixando de lado a interpretação literal, meramente gramatical, para abarcar um modelo de respeito à sua própria finalidade. Ao agir assim, ela entende que não é um fim em si mesma, como se fosse uma entidade apartada da realidade, e sim uma entidade submissa ao interesse público, que deve agir para trazer menor onerosidade aos cidadãos a partir de uma atuação célere e eficiente.

Nesse modelo, a litigância deixa de ser pressuposta, e o controle de legalidade se tornou um verdadeiro controle do próprio mérito do crédito público constituído, num contexto em que se respeitam decisões judiciais de maneira não apenas concreta, mas a partir de sua repetibilidade e repercussão, bem como pela interpretação do órgão de representação judicial, tudo para que

¹¹ Parecer PGFN/CDA nº 877, de 24 de outubro de 2002.

haja uma minimização da litigância judicial, restritas apenas aos casos em que há uma dúvida fundada sobre o atendimento aos requisitos formais do crédito, compreendidos a partir de uma interpretação jurídica sofisticada, que não se atém a uma pobre análise textual-pontual.

Justamente por este cenário é que o ato de inscrição em dívida ativa é uma atividade jurídica, voltada para a defesa do interesse público, que demanda duas atividades típicas da Advocacia Pública:

- Controle da legalidade, cuja finalidade é assegurar que todos os atos da administração pública sejam praticados em conformidade com a lei, logo, prevenindo irregularidades e abusos de poder;
- Defesa do interesse público, a partir dos ditames da justiça social, assegurando que as formalidades dos atos da administração pública estejam sempre deferentes à necessidade, razoabilidade e proporcionalidade para assegurar a todos existência digna

Veja-se que tais atribuições da Advocacia Pública, uma das funções essenciais à justiça, nos termos dos arts. 131 e 132 da Constituição Federal, estende-se para além da defesa do Estado, bem como não se esvai na função de consultoria e assessoramento jurídico, todas as três atividades fundamentais, mas comumente confundidas como únicas.

Estas atividades da advocacia pública dependem da garantia da independência funcional dos seus membros, não estando submissas às influências políticas e econômica ou às pressões externas.

Ademais, apesar de todos os órgãos públicos e as entidades de caráter público também terem o dever de observar todos os princípios constitucionais, é a Advocacia Pública que tem o papel de interpretação do sistema jurídico em última instância. Igualmente, sua atuação ocorre distante dos fatos do mundo fenomênico, apreendidas e formalizadas pelas instituições que administram a receita pública, tendo a equidistância suficiente para realizar os controles necessários dos atos praticados, em sua dimensão formal e material.

Logo, a competência da Advocacia Pública está colocada em momento posterior ao fato gerador, à sua fiscalização concreta e respectiva autuação ou formalização do crédito, permitindo-a realizar a interpretação legal e dos fatos sem o afã do momento. E tampouco se vincula simbolicamente à manutenção da higidez dos atos praticados, estando mais perto da legalidade do que da produção de resultados imediatos.

Por isso, sua atuação é fundamental para a manutenção do Estado Democrático de Direito, assegurando que a administração pública atue conforme os princípios constitucionais e legais.

5. O modelo federal de controle de legalidade

Até 1988, as atividades de apuração da dívida ativa da União e representação judicial da União eram segregadas em dois órgãos. A apuração da liquidez e certeza da dívida ativa e a sua inscrição competiam à Procuradoria Geral da Fazenda Pública¹², que a partir da Lei nº 2.642, de 1955¹³ passou a ser denominada de Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Em 1967, a norma foi revogada pelo Decreto-Lei nº 147, de 1967.

Por sua vez, a cobrança da dívida ativa, que naquela época abrangia apenas a cobrança judicial, era tarefa outorgada ao Ministério Público Federal, conforme previsto na 1ª Lei Orgânica do MPU, de 1951¹⁴.

Com a Constituição Federal de 1988, as atribuições do Ministério Público foram divididas com a recém-criada Advocacia-Geral da União - AGU, a partir de então responsável pela representação judicial e extrajudicial da União, nos termos da lei complementar que seria editada em 1993 (Lei Complementar n.º 73/1993).

Especificamente, nas execuções da dívida ativa de natureza tributária, a representação da União ficou a cargo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (art. 131, §3º, da CF), que apesar da subordinação administrativa ao Ministério da Fazenda (art. 12 da LC nº 73, de 1993), está subordinada, técnica e juridicamente, à AGU (art. 2º, §1º da LC nº 73, de 1993).

Por sua vez, o Decreto-Lei nº 147, de 1967, prevê a competência da PGFN para a inscrição e cobrança do crédito não tributário da União, enquanto a LC nº 73, de 1993, prevê tais competências para os créditos tributários, também da União.

Portanto, a AGU é um órgão que nasce com a Constituição de 1988. Contudo, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional é um órgão que precede a Constituição no dever de apurar a dívida ativa.

No âmbito da administração pública indireta, se outrora competia à advocacia de cada entidade de caráter público a atribuição de inscrever seus créditos em dívida ativa, atualmente, tais atribuições estão concentradas na Procuradoria-Geral Federal (PGF) em relação aos créditos de autarquias e das fundações públicas federais, nos termos da Lei nº 10.480, de 2002, e à Procuradoria-Geral do Banco Central (PGBC), em relação aos créditos do Banco Central, conforme a Lei nº 9.650, de 1998.

¹² Lei nº 2.083/1909.

¹³ As raízes da PGFN datam do Regimento do dia 7 de março de 1609, assinado pelo rei Filipe III, então soberano da Espanha e de Portugal, quando foi criado o cargo de Procurador dos Feitos da Coroa, da Fazenda e do Fisco, função que originou, dentre outros, os atuais cargos dos advogados da União, procuradores federais, procuradores da Fazenda e procuradores do Banco Central. Inclusive, a Lei 12.636/2012 instituiu o dia 07 de março como o Dia Nacional da Advocacia Pública, homenageando tal marco. Para maiores informações, v. SOUZA, Ricardo Oliveira Pessoa de. A evolução institucional da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional: análise e alternativas. São Paulo: livraria Max Limonad, 2015.

¹⁴ Lei n.º 1.341, de 1951.

Contudo, é com a Lei nº 10.522, de 2002, que um novo modelo de administração pública eficiente vai sendo traçado legalmente no âmbito da cobrança da dívida ativa da União, que se desenvolve a partir das demandas oriundas dos cidadãos e dos agentes públicos, e visa promover uma melhor interpretação e aplicação da norma jurídica, para além da interpretação gramático-textual da lei.

Com esse espírito, o art. 18 da Lei nº 10.522, de 2002, previu a dispensa (i) da constituição, (ii) da inscrição na dívida ativa da União e (iii) do ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem como o cancelamento do lançamento e do ajuizamento, em relação aos tributos para os quais já há uma definição judicial quanto à sua constitucionalidade ou ilegalidade. Essa inovação proporcionou a diminuição da litigiosidade desnecessária ao prever a dispensa e o cancelamento da constituição do crédito público ou inscrição em dívida ativa, seguida da respectiva repercussão no processo judicial em curso (art. 19, I, da Lei nº 10.522, de 2002).

Ao longo do tempo, com o amadurecimento deste novo modelo de gestão pública da dívida ativa da União, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional mostrou que a eficiência não estava em cobrar tudo que havia sido constituído e sim em cobrar bem, a partir de um controle rigoroso de legalidade formal e material. Em decorrência deste novo papel, que se mostrou fundamental para a diminuição da litigiosidade e para aumento da recuperação dos créditos, diversas modificações foram implantadas, que vão desde uma reestruturação da carreira e da forma de atuação, em juízo e extrajudicialmente, até a participação ativa nas fases que antecedem a criação de leis e atos normativos.

A partir disso, foi conferido ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional e ao Advogado-Geral da União o poder de concordar com o pleito do particular, repercutindo na própria constituição do crédito (art. 19-A e art. 19-B, ambos da Lei nº 10.522, de 2002), o que, por consequência lógica, repercute na própria higidez da inscrição em dívida ativa da União. Essa possibilidade também foi estendida à Procuradoria-Geral da União, à Procuradoria-Geral Federal e à Procuradoria-Geral do Banco Central do Brasil, bem como aos respectivos órgãos de origem (art. 19-D da Lei nº 10.522, de 2002).

Em sentido parecido, desenhou-se a possibilidade de edição de súmulas da administração tributária federal, ainda sem regulamentação¹⁵, por comitê formado por integrantes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, do Ministério da Economia e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Por sua vez, além daqueles enumerados no art. 18 da Lei 10.522, de 2002, o art. 5º Portaria PGFN 33, de 2018, que trata da verificação de vícios que obstem a inscrição na dívida ativa da União, proíbe a inscrição de débitos cuja constituição esteja fundada em matéria decidida de

¹⁵ Chegou a ser regulamentado pela Portaria ME nº 531, de 2019, mas foi revogada uma semana depois pela Portaria ME 541, de 2019.

modo favorável ao contribuinte e com eficácia vinculante pelos Tribunais Superiores (incisos IV, V, VI). Para facilitar a identificação das matérias nos casos de jurisprudência consolidada ou decidida pelo regime de recursos repetitivos ou repercussão geral, favorável ao contribuinte (incisos VIII, IX, X e XI), a norma condiciona a aplicação do dispositivo à inclusão da matéria em lista de dispensa de contestar e recorrer, a ser disponibilizada no sítio eletrônico do Órgão¹⁶.

Além desses casos, a Portaria prevê ainda a não inscrição nos casos em que há súmula ou parecer do Advogado-Geral da União, ou súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, que tenham concluído em sentido favorável ao contribuinte (inciso III).

Veja-se, então, que se o Decreto-Lei nº 147, de 1967, a Lei nº 6.830, de 1980, e a Lei Complementar nº 73, de 1993, referem-se à inscrição em dívida ativa como um controle de legalidade voltado à verificação da certeza, liquidez e exigibilidade, é a Lei nº 10.522, de 2002, que traz uma sofisticação a esse controle, deferente aos princípios constitucionais previstos expressamente no art. 37 da Constituição Federal, mas também a tantos outros, tal como o dever da administração pública de promover, por meio de atos concretos, uma razoável duração do processo (art. 5º, LXXVIII, CF).

Todas as vedações visam tornar o controle de legalidade do momento da inscrição um ato menos formal e mais estratégico. Menos protocolar e mais eficiente. Menos burocrático e mais respeitoso com o contribuinte.

Logo, o modelo federal que confere à Advocacia Pública, que é função essencial à justiça, competência para inscrição e controle da dívida ativa a órgão da Advocacia Pública, função essencial à justiça, não parece ser apenas um modelo entre tantos outros, mas um modelo constitucionalmente adequado, por permitir que o controle de legalidade seja realizado como um ato que é: tipicamente jurídico na administração pública, portanto, exclusivo da Advocacia Pública.

E não poderia ser diferente: a constituição do crédito tributário, aqui incluída a própria fiscalização prévia realizada pela Receita Federal, deve seguir a estrita legalidade, pois o lançamento é uma atividade administrativa vinculada e obrigatória¹⁷, sob pena de possibilidade de ocorrência de atos ilícitos a pretexto de interpretação da legislação por agente que está em contato direto não apenas com o fato gerador, mas também com o sujeito passivo. Esta normativa é aplicada por analogia à constituição do crédito não tributário, quando ausente determinação legal específica.

O encadeamento das ideias é lógico. A inscrição na dívida ativa pressupõe o controle de legalidade, nos termos do art. 2º, §3º, da Lei de Execuções Fiscais. O controle de legalidade é uma expressão do poder-dever de autotutela conferido à Administração Pública, que possibilita a

¹⁶ A lista de dispensa de contestar e recorrer é disciplinada na Portaria PGFN n.º 502, de 2016.

¹⁷ Conforme prevê o art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Art. 142, parágrafo único: A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

anulação dos atos ilegais¹⁸. Nessa incumbência de verificar a adequação dos atos administrativos à lei, a Administração Pública é assessorada pela advocacia pública (art. 131, *caput*), que é enquadrada pela Constituição Federal como entidade que realiza função essencial à justiça juntamente com os demais órgãos jurídicos responsáveis pela manutenção do ordenamento (Ministério Público, Defensoria Pública e advocacia privada).

Assim, a despeito de não constar expressamente a inscrição em dívida ativa no rol de atribuições da Advocacia Pública, nos termos dos arts. 131 e 132 da Constituição Federal, o fato é que, por se tratar de ato jurídico que terá repercussão nos direitos e garantias individuais do contribuinte, especialmente aqueles que resguardam o direito à propriedade, é indiscutível que esta é produto de uma atividade jurídica, e não meramente contábil-financeira; logo, de exclusividade dos advogados públicos que representam os entes da federação.

Ademais, é a partir do controle de legalidade feito no ato de inscrição, e permanentemente, a qualquer tempo, de ofício ou mediante provocação do contribuinte, que se constroem as bases de um sistema de cobrança eficiente do crédito público. A cobrança do crédito inscrito não é um fim em si mesmo, mas uma atividade meio necessária para alcançar a máxima recuperação possível no menor espaço de tempo, respeitados os direitos do contribuinte.

6. Lei complementar 208/2024: controle de legalidade e cessão do fluxo de recebíveis inscritos na dívida ativa (securitização do fluxo)

Após o controle de legalidade, o crédito está hígido para ser cobrado, judicial e administrativamente. E, conforme foi dito linhas acima, quanto mais acurado é o controle, maiores as chances de que o contraditório e a ampla defesa no âmbito judicial não infirmem os elementos do crédito cobrado, cuja credibilidade pode ensejar o deferimento de atos de constrição antecipados. Mesmo assim, trata-se de um resultado que nem sempre vem no curto prazo, por diversas razões, que envolvem desde a demora da execução fiscal, cujo tempo médio de tramitação em 2022 foi de seis anos e sete meses, conforme estimativa do Conselho Nacional de Justiça¹⁹, até o uso (e abuso) dos meios processuais para retardar ou suspender a cobrança do crédito.

As pressões políticas para abreviar o tempo do ingresso da receita pública aos cofres são saudáveis e inevitáveis, pois sem receita não se faz política. Contudo, as soluções apresentadas precisam respeitar a lógica constitucional e, para além, precisam ser sustentáveis no longo prazo, o

¹⁸ Conforme sedimentado pelo Supremo Tribunal Federal na Súmula 473. A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

¹⁹ As execuções fiscais respondem por 34% do acervo pendente no Poder Judiciários e são apontadas como o principal fator de lentidão da Justiça, com taxa de congestionamento de 88% em 2022, número que vem se mantendo relativamente estável ao longo dos anos. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2022, apenas 12 foram baixados. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). Justiça em Números 2023. Brasília, CNJ, 2023, p. 149-156.

que não é o caso da ideia recém-aprovada pela Lei Complementar n.º 208, de 2024, que introduziu no ordenamento jurídico a possibilidade de securitizar os recebíveis da dívida ativa.

Fruto de uma discussão antiga, advinda de um projeto de lei de 2017²⁰, a lei em questão incluiu o art. 39-A na Lei n.º 4.320, de 1964²¹, que trata da cessão de direitos creditórios originados de créditos tributários e não tributários dos entes da Federação, conhecida como securitização de recebíveis.

A norma cria a possibilidade de uma cessão onerosa dos direitos originados dos créditos públicos, inclusive os inscritos em dívida ativa, a pessoas jurídicas de direito privado ou a fundos de investimento regulamentados pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM. É importante destacar que a lei complementar apenas valida no ordenamento a possibilidade de uma cessão, mas a sua concretização ainda depende de lei específica de cada ente federado, nos termos do *caput* e do inciso VI do art. 39-A na Lei n.º 4.320, de 1964.

A cessão delineada está cheia de particularidades. Primeiro, a operação ocorre mediante preservação da natureza do crédito público e manutenção das suas garantias e privilégios (§1º, inciso I), assegurando à Fazenda Pública a prerrogativa da sua cobrança judicial e administrativa (§1º, inciso III). Diferentemente da securitização tradicional, em que há uma efetiva alienação do bem²², no modelo normatizado, as Fazendas Públicas continuam com o múnus de promover a cobrança judicial e administrativa do crédito cujos recebíveis foram cessionados.

Por outro lado, a cessão é *pro soluto*²³, de modo que isenta o ente Federado de responsabilidade, compromisso ou dívida de que decorra obrigação de pagamento perante o cessionário (§1º, inciso IV): ou seja, se o sujeito passivo não efetuar o pagamento do débito do qual se origina o direito creditório cedido, o valor correspondente não poderá ser cobrado do ente Federado.

Como bem resumiu Élide Graziane Pinto, a norma cria uma espécie de hibridismo sem paralelo e é resultado de um contorcionismo conceitual utilizado para driblar (i) as regras da Lei

20 Projeto de Lei do Senado (PLS) n.º 204, de 2016, de autoria do Senador José Serra, que se transformou em Projeto de Lei Complementar (PLP) n.º 459, de 2017 na Câmara dos Deputados.

21 A Lei n.º 4.320, de 1964 é lei materialmente complementar por tratar de finanças públicas, tema reservado à lei complementar pelo art. 163, I, da Constituição Federal.

22 Marina Martynychen descreve a securitização tradicional como o processo de transformação de ativos financeiros não líquidos em valores mobiliários líquidos, mediante retirada do balanço da empresa cedente e cessão para um Veículo de Propósito Específico - VPE. Sobre securitização, ver MARTYNYCHEN, Marina Michel de Macedo. Securitização e o Estado Brasileiro: o fluxo dos recebíveis tributários e os impactos no Federalismo Fiscal. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 151.

23 Na operação *pro soluto*, o cedente repassa o risco da operação para o cessionário. Na operação *pro solvendo*, menos comum no universo das securitizações privadas, o cedente fica responsável pela qualidade do ativo. Logo, diante de qualquer problema de adimplemento em relação ao ativo alienado, o cedente deve recomprá-lo, o que se assemelha a uma operação de crédito. Ilene Patrícia de Noronha Najjarian descreve a securitização *pro solvendo* como uma cessão elástica: caso o crédito não seja pago com pontualidade, o cedente puxa o elástico e este volta para a sua empresa. NAJJARIAN, Ilene Patrícia de Noronha. Securitização de Recebíveis Mercantis. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 106-107.

de Responsabilidade Fiscal aplicáveis às operações de crédito e (ii) às vedações do art. 167, IV, da Constituição Federal.

O principal disfarce do projeto normativo diz respeito àquilo que pode ser cedido: *direitos originados de créditos tributários e não tributários*. A partir dessa expressão, constrói-se a ideia de que o que está em jogo não é a cessão do crédito público, mas apenas os direitos originados dele. E nem poderia ser de outro modo, haja vista que a titularidade da dívida ativa é indelegável. Alienar o crédito público à iniciativa privada encontraria ressalvas no regime constitucional aplicável ao patrimônio público, marcado pela impenhorabilidade, inalienabilidade, não oneração e imprescritibilidade.

A opção encontrada pelo legislador, numa tentativa de “salto triplo carpado hermenêutico”²⁴, foi então dizer que os direitos é que serão cedidos, preservando-se a natureza do crédito, suas garantias e privilégios e mantendo-se a prerrogativa da cobrança judicial e administrativa com as Fazendas Públicas. Os créditos permanecem no patrimônio do erário enquanto não forem recuperados. Uma vez liquidados, é o produto da arrecadação que deverá ser repassado ao ente cessionário.

Na prática, o que se verifica é que o ente público “cede” o direito em troca do recebimento antecipado de parte do crédito. Quando o crédito público for arrecadado pela Fazenda Pública cedente, essa se compromete a repassar o valor ao cessionário.

É claro que o pagamento antecipado é feito com deságio; caso contrário, nenhum particular teria interesse em adquirir e pagar antecipadamente por um crédito que eventualmente irá receber no futuro. Neste ponto, observe-se que os percentuais do deságio serão livremente estabelecidos na lei específica do ente, uma vez que a lei complementar não previu nenhum limite máximo.

Em resumo, o que está em jogo é uma operação de crédito envolvendo os créditos públicos já constituídos ou já inscritos em dívida ativa. No caso da União, que em 2017 elencou critérios para a classificação dos seus créditos inscritos na dívida ativa a partir de características do próprio débito (liquidez de garantias, existência de parcelamentos ativos) e do devedor (capacidade de pagamento, endividamento total e histórico de adimplemento)²⁵, o interesse deve recair sobre os débitos melhor classificados, justamente aqueles que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional tem maior efetividade de recuperabilidade

Ou seja, a Fazenda Pública afirma que está apta a cobrá-los na integralidade, mas o Estado prefere abrir mão de uma parte dele (cujo valor só será conhecido quando da edição das leis de cada ente) em troca do seu recebimento antecipado.

²⁴ Expressão cunhada pelo Min. Ayres Britto no Recurso Extraordinário (RE) 630147, com repercussão geral (Tema 367), no Supremo Tribunal Federal.

²⁵ Portaria MF nº 293, de 2017.

Não obstante, a Lei expressamente prevê que a cessão não se confunde com operação de crédito ou operação equiparada, nem com operação de concessão de garantia, sendo consideradas operação de venda definitiva de patrimônio público (§ 4º), como se a natureza jurídica da operação fosse ditada pelo que se diz, e não pelo que se é.

O argumento de fundo historicamente utilizado para afastar a caracterização como operação de crédito é que a norma não implica o compromisso de pagamento do valor cedido (obrigação de pagar), mas apenas o compromisso de repassar o valor futuramente recebido (obrigação de fazer). Esse argumento vem reforçado pelo fato de que inexistente obrigação de garantir eventual crédito inadimplido pelo devedor, o que descaracteriza a operação como uma operação de crédito.

Nesse sentido, oportuno transcrever trecho do Parecer PGFN/CAF nº 1.579, de 2014, anterior, portanto, ao projeto de lei que deu origem à lei em questão:

Não obstante, o entendimento desta PGFN é que, desde que inexistente no caso concreto, por parte do cedente, obrigação de garantir eventual crédito inadimplido pelo devedor – seja em dinheiro, seja substituindo-o por outro crédito –, não há que se falar em operação de crédito; já que, inexistiria obrigação de pagar por parte do cedente, mas, apenas obrigação de fazer, no caso, repassar ao cessionário o numerário entregue ao credor pelo devedor inscrito em dívida ativa. Tal entendimento, segundo os posicionamentos consolidados desta PGFN, permanece verdadeiro, mesmo no caso de o cedente se obrigar a cobrar judicialmente o crédito não adimplido, tendo em vista que, tal obrigação não se caracteriza enquanto obrigação de pagar, mas de fazer.

Apesar de não existir na Lei Complementar nº 208, de 2024, um dever de garantir eventual crédito inadimplido pelo devedor, o Estado Federado continua responsável pela gestão do ativo subjacente, o que, na visão de Marina Martynichen, é suficiente para caracterizar o ato como uma operação de crédito²⁶, previsto especificamente no art. 29, III, da Lei Complementar nº 101, de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, que gira em torno da expressão *compromisso financeiro*²⁷.

Com base nesse, a manutenção da responsabilidade da Fazenda Pública pela cobrança é, em si, uma garantia: a garantia de que o crédito será cobrado pela Fazenda Pública e, destaque-se, com manutenção de todas as garantias e privilégios do crédito público, incluídas aquelas previstas nos arts. 183 a 193 do Código Tributário Nacional. *La garantía soy yo*²⁸, poderiam dizer as

²⁶ Luis Felipe Vidal Arellano afirma que o elemento essencial do conceito de operação de crédito, no tocante à Lei de Responsabilidade Fiscal, é a "utilização temporária de recursos de terceiros para posterior devolução". ARELLANO, Luís Felipe Vidal. Securitização de ativos e endividamento no setor público. Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico - RFDFFE. Belo Horizonte, ano 7, n.º 12, p. 229-252, set/fev 2018, p. 236.

²⁷ MARTYNYCHEN, Marina Michel de Macedo. Securitização e o Estado Brasileiro: o fluxo dos recebíveis tributários e os impactos no Federalismo Fiscal. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 259.

²⁸ A frase ficou famosa no comercial de televisão de videocassete Semp Toshiba, na década de 80, de autoria do

Fazendas Públicas, e de fato são, visto que permanecem incumbidas de bem cobrar um crédito cuja arrecadação já foi cedida e não ingressará nos cofres públicos, com todas as prerrogativas previstas em lei aos créditos públicos, especialmente os de natureza tributária. Ademais, rememore-se que o Estado não vai à falência, logo, a cobrança, pelo tempo que for necessária, é certa.

Portanto, diferente do que sugere a lei recém aprovada, a operação deverá obedecer a todas as restrições, limitações e condições presentes na LRF, em especial nos artigos 30, 31 e 32, e nas Resoluções do Senado de nºs 40 e 43, por força da incidência do art. 52, incisos I, VII, VIII e IX da Constituição Federal.

E as irregularidades da lei não param por aqui. O §5º do art. 39-A resolve se autointitular como uma exceção à regra do art. 167, IV, da Constituição Federal, que proíbe a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvada, dentre outras, a destinação de recursos para realização de atividades da administração tributária. Ao classificar a cessão como uma atividade da administração tributária, a norma tenta se encaixar na exceção do art. 167, IV.

Já o §6º afirma que as receitas antecipadas transformam-se em receitas de capital. Ou seja, o que seria receita corrente, derivada majoritariamente da arrecadação tributária, e portanto destinada ao pagamento das despesas correntes, transforma-se em receita de capital, restringindo a liberdade orçamentária do governo e contribuindo negativamente para um estado em que se aplicam as sanções do art. 167-A da Constituição Federal, decorrentes do chamado ajuste fiscal.

Com essa manobra, a norma busca atrair o disposto no art. 44 da LRF, que veda a utilização de receita de capital derivada da alienação de bens e direitos públicos para financiamento de despesa corrente.

De um lado, a norma ratifica um instrumento que vem sendo utilizado pelas Fazendas Estaduais e Municipais, a despeito da suspeita de inconstitucionalidade e do risco de desmonte das administrações tributárias.

Em relação à União, apesar da aparente distância entre o texto e a realidade experimentada atualmente pela Procuradoria da Fazenda Nacional²⁹ - o que poderia criar a impressão de que a lei não tem como direcionamento precípua os recebíveis da União, mas os dos Estados e Municípios -, a lei não deixa de representar um risco latente para a estrutura administrativa de controle de legalidade e cobrança da União, que ano a ano se empenha para tornar a cobrança mais célere e eficiente.

publicitário Paulo Bione.

29 Conforme publicação "PGFN em Números 2024", acessível em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros>, verifica-se que houve aumento substancial na recuperação do crédito inscrito. Se em 2016, a recuperação foi de R\$ 14,9 bilhões, corrigidos pelo IPCA este valor é de R\$ 21,9 bilhões, em 2023 a recuperação foi de R\$ 48,3 bilhões, logo, um aumento nominal de 324% e um aumento real de 221%. Esse resultado se deu a partir de um novo modelo de cobrança que começou a ser instituído pela PGFN no final de 2015, conforme o "Boletim de Acompanhamento Gerencial - Edição anual - 2021" (Nota SEI nº 7/2022/PGDAU-CDA-COAGED/PGDAU-CDA/PGDAU/PGFN-ME", acessível em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/estudos-sobre-a-dau>.

Uma gestão comprometida com a eficiência necessita de metas, as quais são responsáveis pela motivação dos agentes envolvidos no processo. Nesse contexto, o que a lei faz é autorizar a supressão desse elemento motivador, mediante dissociação entre o controle de legalidade eficiente e a recuperação de créditos pautada no respeito aos direitos do contribuinte. Portanto, ainda que indiretamente, a lei em questão ofende o disposto no §3º do art. 131 da Constituição Federal.

Ora, se o crédito perseguido já foi cedido e não mais ingressará nos cofres públicos, qual o sentido das procuradorias gastarem tempo e energia na sua recuperação, uma vez que toda a arrecadação será transmitida para o particular, e não vertida aos cofres públicos?

E mais, cria-se o perigo de interferência política no controle de legalidade e nas estratégias de cobrança referentes a temáticas que sejam diretamente ligadas aos créditos cujos recebíveis foram cedidos. Isso porque o trabalho gerencial de depuração do estoque inscrito em dívida (leia-se, as revisões de ofício que importem em cancelamento da dívida) impactará diretamente na própria credibilidade do ativo cessionado, o que pode reverberar nos percentuais de deságio futuramente pactuados. Ora, se a Procuradoria retifica ou cancela consideravelmente o débito cujo recebível foi cessionado, as futuras pactuações levarão em consideração esse dado.

O mesmo se diga em relação às condições das estratégias de negociação (leia-se, transações e negócios jurídicos processuais). No âmbito federal, por exemplo, poderá haver uma ingerência política no sentido de desestimular a criação de modalidades de transação que preveem descontos ou a utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, uma vez que a modalidade de pagamento não importa em efetiva arrecadação e reduz o volume de recursos que seriam repassados à instituição que adquiriu o recebível.

Ademais, poderá haver impacto no instituto da transação, que tem se mostrado a melhor política pública de recuperação de créditos inscritos da história, baseada não apenas na consensualidade, como eram os parcelamentos especiais, mas também na verificação específica do crédito e do sujeito passivo, em sua concretude, diferente do tratamento desigual dado pelos parcelamentos especiais, que conferiam condições e descontos lineares a partir de uma abstração, tratando igualmente pessoas em situações desiguais, atendendo precipuamente aos maiores devedores. O motivo é que se o recebível de uma carteira de créditos em cobrança for cessionado, haverá maior pressão por uma cobrança contenciosa, para que cada centavo seja recuperado, independentemente das possibilidades concretas do sujeito passivo, retrocedendo-se naquilo que tem se mostrado como fator de incentivo: o diálogo.

O impacto, então, será na recuperação e também na possibilidade de manutenção da atividade econômica do devedor, com a diminuição dos respectivos empregos que gerava. A transação, que é uma política pública de recuperação de recursos públicos, de preservação da atividade já existente e fomento da livre iniciativa, está em consonância com os princípios gerais da atividade econômica do Título VII da Constituição Federal: Da Ordem Econômica e Financeira. Contudo, está ameaçada pela cessão criada, que se de um lado visa antecipar receitas, de outro permite transferir parte de recursos públicos para o lucro de alguns particulares.

Igualmente, a norma põe em risco o comprometimento intergeracional do orçamento público, permitindo que os atuais gestores gastem com as receitas antecipadas dos futuros mandatários.

Também caberia perguntar a quem beneficia a norma, se não os grandes investidores que irão adquirir os ativos securitizados, responsáveis por criar uma espécie de mercado paralelo com ativos públicos, a exemplo do que vem sendo feito com o mercado de precatórios judiciais criado após a previsão de cessão a terceiros pela Emenda Constitucional n.º 62, de 2019.

7. Conclusão

Não apenas no Brasil, mas no mundo todo, a realidade demanda cada vez mais materialidade e menos formalidade. É com o passar do tempo que as frustrações e repressões vão sendo acumuladas nas pessoas, não apenas por verem, mas por sentirem que burocracias e rebuscamentos, a pretexto de complexidade e sofisticação, impedem que as finalidades de uma vida plena, esperançosa, e satisfeita com o essencial, sejam preenchidas. E o acúmulo deste tipo de sentimento é uma bomba relógio.

Para mitigar estas formalidades, a Administração Pública deve buscar que seus atos sejam úteis, no sentido conferido constitucionalmente, que é o de auxiliar na construção de “uma sociedade livre, justa e solidária”, por meio da garantia do “desenvolvimento nacional”, cuja finalidade é a de “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”, bem como a de “promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”, nos exatos termos do art. 3º da Constituição Federal.

Para isso, uma das temáticas é a do financiamento do Estado, por meio da constituição do crédito público e a sua inscrição em dívida ativa.

Essa atividade que tem reflexo na propriedade dos sujeitos passivos, é sensível e não pode ser tratada como uma mera busca pela transferência de dinheiro do particular para o erário, de maneira automatizada.

Se outrora a presunção de correição dos atos públicos importava numa quase absoluta decisão de que o Poder Judiciário deveria ser instado para que houvesse efetivo diálogo, hoje é fundamental e indispensável que a Administração Pública realize uma constante análise de seus atos, numa autocontenção necessária para que os litígios existam tão somente para os devedores que buscam proveito econômico ilícito, logo, dissociado de sua função social constitucionalmente delineada, e que ferem a sociabilidade atual de maneira diversa, não apenas por dificultar que os objetivos fundamentais do Brasil sejam alcançados, mas também por impor desequilíbrio na concorrência que cumpre com seu papel social.

É nesta esteira que o ato de controle de legalidade do crédito público para inscrição em dívida ativa não pode ser apequenado numa confrontação formal de verificação de certeza, liquidez e exigibilidade, a partir de sua conceituação clássica, e de uma maneira pontual, no momento da inscrição.

Este ato deve ser tratado em sua profundidade, que é a de dar credibilidade material ao título executivo, não apenas, p.ex., para o Poder Judiciário assimilar que é contraproducente determinar que a Fazenda Pública informe se o crédito não está prescrito ou se não está afrontando decisão dos Tribunais Superiores para que a citação do devedor seja deferida, mas também que o próprio devedor saiba que a negociação do crédito, a partir de sua concreta realidade econômica, é o melhor desfecho possível.

Como argumentado, o papel constitucional para realizar este importante ato, que é contínuo, é da Advocacia Pública, órgão autônomo e desvinculado do ato de constituição do crédito, que detém as prerrogativas materiais e formais para dar a interpretação jurídica adequada. Nenhuma cobrança, administrativa e judicial, pode ser iniciada razoavelmente sem que o título executivo extrajudicial tenha sido constituído por este órgão que desempenha função essencial à justiça, e esteja sob sua análise constante.

Neste sentido, uma vez inscrito, a revisão de ofício ou a solicitação de sua revisão pelo devedor (art. 5º, inc. XXXIV, ali “a”, da Constituição Federal), a sua juridicidade deve ser analisada, em última instância e de maneira administrativa, mesmo que em âmbito de execução fiscal³⁰, pela Advocacia Pública, detentora constitucional desta atividade.

Nesse contexto, a possibilidade de cessão dos direitos creditórios inscritos em dívida ativa pode influenciar no controle de legalidade que importe em diminuição do crédito - e portanto, dos possíveis recebíveis pelos cessionários. Com a novidade legislativa, a advocacia pública fica sujeita a sofrer pressões externas para que o controle de legalidade não ocorra na rigidez necessária ou seja protelado até que haja uma decisão judicial transitada em julgada no caso concreto, fazendo com que um modelo eficiente de gestão da dívida ativa, de menor litigiosidade, deixe de ser perseguido.

30 Há de pontuar que se a questão de fundo tiver sido judicializada, inclusive com trânsito em julgado, a Advocacia Pública pode e deve decidir caso o resultado seja mais favorável ao devedor. Na hipótese de entender que o objeto litigado deve permanecer hígido, ou se a decisão judicial já exarada está correta, então, o agente público não deverá analisar o pleito, nos termos do art. 38, parágrafo único, da Lei nº 6.830, de 1980 - Lei de Execução Fiscal.

8. Referências Bibliográficas

ARELLANO, Luís Felipe Vidal. Securitização de ativos e endividamento no setor público. Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico - RFD FE. Belo Horizonte, ano 7, n.º 12, p. 229-252, set/fev 2018, p. 236.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). Justiça em Números 2023. Brasília, CNJ, 2023, p. 149-156.

HIRSCH, Joachim. Teoria materialista do Estado. Tradução Luciano Cavini Martorano. São Paulo: Revan, 2010.

LOSURDO, Domenico. Contra-história do liberalismo. Tradução Giovanni Semeraro. Aparecida-SP: Ideias & Letras, 2006.

MASCARO, Alysson Leandro Barbate. Estado e forma política. São Paulo: Boitempo, 2013.

MARTYNYCHEN, Marina Michel de Macedo. Securitização e o Estado Brasileiro: o fluxo dos recebíveis tributários e os impactos no Federalismo Fiscal. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 259.

NAJJARIAN, Ilene Patrícia de Noronha. Securitização de Recebíveis Mercantis. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 106-107.

SOUZA, Ricardo Oliveira Pessoa de. A evolução institucional da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional: análise e alternativas. São Paulo: livraria Max Limonad, 2015.

WOOD, Ellen Meiksins. Democracia contra o Capitalismo: a renovação do materialismo histórico. Tradução Paulo Cezar Castanheira. São Paulo: Boitempo, 2010.

13

CADIN COMO ESTRATÉGIA EFICIENTE DE COBRANÇA DO CRÉDITO PÚBLICO

1. Introdução	251
2. Gestão eficiente e Cadin	252
3. O Cadin como um mecanismo de cobrança administrativa.....	255
4. O Novo Cadin.....	260
5. Conclusões.....	264
6. Referências Bibliográficas	266



CADIN COMO ESTRATÉGIA EFICIENTE DE COBRANÇA DO CRÉDITO PÚBLICO

Alessandra Soares Freixo¹

Lupércio Camargo Severo de Macedo²

RESUMO

O presente artigo propõe uma análise sobre o Cadastro Informativo de Créditos não quitados do setor público federal (Cadin), à luz do primado da eficiência, aplicável à gestão do crédito público. Neste sentido, apresentamos o atual estágio do debate sobre as estratégias de recuperação desses valores, inserindo o Cadin no rol de medidas eficazes de cobrança administrativa à disposição da Administração Pública Federal. Ao final, indicamos as principais novidades normativas aplicáveis ao Cadastro, em virtude da transferência de gestão do Cadin à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Palavras-chave: Cadin; Cobrança administrativa; Crédito público; Eficiência; Gestão.

¹ Procuradora da Fazenda Nacional. Gestora do Cadin. Doutoranda em Ciência Política pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Constitucional pela Universidade Federal Fluminense (UFF).

² Procurador da Fazenda Nacional. Gestor do Cadin. Pós-Graduado em Administração Pública pela Fundação Getúlio Vargas (FGV),

1. Introdução

Desde a década de 90, o Cadin funciona como um importante instrumento de proteção ao erário. Trata-se de um cadastro informativo de créditos não quitados, regulamentado pela Lei nº 10.522/2002, que tem como principal objetivo centralizar informações sobre irregularidades e inadimplementos perante toda a Administração Pública Federal, direta e indireta, para lastrear contratações e concessões de incentivos por parte do Poder Público. Dada a relevância dessa ferramenta na esfera federal, Estados e Municípios têm instituído cadastros semelhantes, em simetria à legislação federal, para certificar a regularidade de pessoas físicas e jurídicas em âmbito local³ com o mesmo propósito.

A sistemática que informa o Cadin pressupõe a responsabilidade dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal no envio, na baixa e na suspensão das pendências sob sua administração, já que essas operações são obrigatórias nos termos da Lei de regência (artigo 2º, §§1º e 5º e artigo 7º da Lei nº 10.522/2002). Também é obrigatória a consulta prévia ao Cadastro, sempre que a Administração Pública intenta contratar ou conceder incentivos às pessoas físicas e jurídicas (artigo 6º da Lei nº 10.522/2002). Ademais, a Lei nº 10.522/2002, em reforço às obrigações fixadas para a Administração Pública, prevê a responsabilização de servidores e empregados públicos, com a aplicação das sanções previstas na Lei nº 8.112/1990 e no Decreto-Lei nº 5.452/194, em caso de descumprimento do dever de (i) envio dos apontamentos ao Cadin, (ii) consulta prévia ao Cadastro e (iii) suspensão das pendências nas hipóteses previstas na norma (artigo 8º da Lei nº 10.522/2002).

No presente artigo, trataremos de alguns aspectos relacionados ao Cadin, notadamente a sua relação com o princípio constitucional da eficiência voltada à gestão do crédito público. Neste sentido, apresentaremos suas características e finalidades, enquadrando-o no contexto mais recente da cobrança dos créditos públicos, à luz de diagnósticos, normas e orientações que cuidam, em alguma medida, da matéria. Com isso, esperamos destacar a relevância do Cadin, enquanto ferramenta vocacionada à recuperação desses créditos em âmbito administrativo.

Por fim, trataremos das principais novidades, em matéria normativa, trazidas pela Portaria PGFN nº 819/2023, em virtude da transferência de gestão do Cadin para a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (artigo 3º da Lei nº 10.522/2002, com a redação dada pela Lei nº 14.195/2021). Isso porque, desde 06 de dezembro de 2023 o Cadin opera no âmbito da PGFN, conforme cronograma de implementação previsto na norma em referência. Essa breve apresentação tem como objetivo estabelecer um comparativo entre o antigo e o atual modelo de sistema que opera o Cadastro. Em razão da carência de estudos sobre esta ferramenta, o presente artigo tem um caráter inicial e exploratório, a fim de estimular reflexões futuras sobre o Cadin, sob a ótica da gestão eficiente do crédito público.

³ Apenas a título exemplificativo, podemos citar as Leis nº 12.799/2008 e 18.466/2015 que instituíram, respectivamente, o Cadin no âmbito dos Estados de São Paulo e do Paraná.

2. Gestão eficiente e Cadin

Inicialmente, devemos esclarecer o que entendemos por gestão eficiente do crédito público. Quando falamos em gestão do crédito público nos referimos às estratégias empregadas na recuperação de valores que, por definição legal, têm uma destinação pública. É com base na expectativa de recuperação desses recursos que o Estado elabora o seu orçamento e, posteriormente, executa políticas públicas que são revertidas em benefícios sociais. Desse modo, uma gestão eficiente do crédito público é aquela que emprega meios presumidamente eficazes de cobrança visando potencializar a arrecadação com menos custos para o Poder Público e em benefício da sociedade⁴.

A criação de cadastros de inadimplentes, no âmbito da Administração Pública Federal, pode ser considerada um bom exemplo de gestão eficiente, dadas as suas principais características. Como será explicado com mais vagar no tópico seguinte, nos últimos anos tem aumentado, sobremaneira, o estímulo ao uso de medidas administrativas de cobrança do crédito público, como forma eficaz de recuperação de valores devidos, em razão do virtual esgotamento do rito aplicável ao processo executivo fiscal (Lei nº 6.830/1980) para atingir essa finalidade⁵. Desse modo, o debate atual sobre a cobrança do crédito público vem lançando luzes sobre os mecanismos de cobrança indireta, notadamente aqueles que objetivam dar publicidade à existência do crédito, de maneira menos onerosa para o devedor, de modo a induzi-lo à regularidade.

Em âmbito federal, como antecipado, o Cadin funciona como um cadastro de inadimplentes, na medida em que reúne informações sobre a situação de pessoas físicas e jurídicas perante o setor público. Mas não só isso. A regularidade no Cadin é um requisito que deve ser cumprido para obtenção de recursos e benefícios do Poder Público, dentre os quais, podemos destacar a concessão, pela CAPES, de bolsas no exterior (Portaria nº 289/2018, artigo 51, inciso IV), a participação em programas de financiamento do Governo Federal, como o Minha Casa, Minha Vida e a obtenção de financiamentos e empréstimos junto aos bancos da Administração Pública Federal indireta, à exemplo do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES). Como se vê, as restrições no Cadin têm impactos relevantes, algo que, por si só, gera estímulos à adimplência naqueles que buscam obter do Poder Público algum tipo de benefício ou incentivo.

⁴ A temática da gestão eficiente do crédito público ganha ainda mais relevância quando pensada, não só pelo prisma da justiça fiscal, mas, também, sob a ótica da justiça social. Como bem pontuado por Alexandre Felix Gross: "A adoção do primado da justiça social pela Constituição da República (arts. 3º, 170, caput e inciso VII e 193), exige que a atividade financeira do Estado, da qual são partes integrantes a tributação e o gasto público, seja estudada a partir de suas relações com as iniquidades sociais" (pág. 196). Em: Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras: por que, para que, para quem e como? A função redistributiva da atividade financeira do Estado e o (sub) financiamento do sistema de saúde. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020.

⁵ Nas palavras de Murilo Teixeira Avelino: "É possível afirmar com segurança que as prerrogativas previstas na lei nº 6.830/80 não ofereceram muito além de processos lentos, caros e ineficientes. O principal fundamento que impulsionou a iniciativa legislativa não subsiste. A lei de execuções fiscais fracassou" (pág. 72). Em: A nova execução fiscal. Um novo requisito de validade para a demanda executiva fiscal: a tentativa prévia de regularização tributária consensual. Coord. Ministra Regina Helena Costa ... (et al). Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

Do ponto de vista do modelo desenhado para o Cadastro, podemos dizer que, antes mesmo da promulgação da Emenda Constitucional nº 19 de 1998, que alterou o artigo 37 da Constituição para incluir a eficiência como princípio aplicável à Administração Pública da União, dos Estados e dos Municípios, o Cadin já operava sob este fundamento⁶. Isso porque, a racionalidade subjacente ao Cadastro - promover a centralização de informações sobre irregularidades perante a Administração Pública - vai ao encontro do chamado *conceito científico de eficiência produtiva*⁷, que permeia o modelo de Administração "gerencial" motivador da EC 19/98. Isto é, a ideia de que, "na gestão dos escassos recursos públicos, a administração pública deve buscar a eliminação dos desperdícios empregando o mínimo de recursos possível para alcançar a máxima efetividade das políticas públicas"⁸.

Nesta linha, certificar a regularidade de pessoas físicas e jurídicas através do acesso a um único Cadastro confere economia, segurança e celeridade ao processo, na medida em que torna dispensável a busca por informações perante cada órgão e entidade da Administração Pública Federal, direta e indireta, para atingir o mesmo resultado. Levando-se em consideração o fato de que, apenas na esfera do Poder Executivo Federal, funcionam 42 órgãos da Administração Direta, 125 autarquias e 43 Fundações Públicas⁹, tal ferramenta de gestão também está alinhada ao princípio da eficiência ao reduzir os custos referentes à manutenção de cadastros próprios no âmbito destas instituições. Some-se a isso o fato de que as empresas públicas e as sociedades de economia mista integrantes da Administração Pública Federal também possuem o dever de consultar o Cadin, como já restou decidido pelo Tribunal de Contas da União (TCU)¹⁰, algo que amplia, sobremaneira, o quantitativo de instituições que têm a obrigação legal de utilizar o Cadastro.

E para além do ganho para a Administração Pública, o Cadin também reforça o direito à informação (artigo 5º, inciso XIV, CF/88), já que concentra, num único Cadastro, dados de interesse do cidadão, tornando menos moroso o acesso a certidões para defesa de direitos ou esclarecimento de situações de interesse pessoal (artigo 5º, inciso XXXIV, alínea b, CF/88).

⁶ O Cadin foi criado pela Medida Provisória nº 1.110, de 30 de agosto de 1995. Após sucessivas reedições, com algumas alterações do texto, a norma foi convertida na Lei nº 10.522/2002.

⁷ LANIUS, Danielle Cristina; JUNIOR, Ivo Teixeira Gico Junior; STRAIOTTO, Raquel Maia. O princípio da eficiência na jurisprudência do STF. *Rev. Direito Adm.*, Rio de Janeiro, v. 277, n. 2, p. 107-148, maio/agosto, 2018.

⁸ *Idem*, pág. 138.

⁹ Informação obtida na página do Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos. Disponível em: <https://www.gov.br/gestao/pt-br/assuntos/estruturas-organizacionais>. Acesso em 19/06/2024.

¹⁰ Tribunal de Contas da União. Acórdão 676/2006 - Plenário. A Lei nº 10.522/2002 dispõe, expressamente, que a consulta prévia ao Cadin é obrigatória pelas entidades da Administração Pública Federal indireta (art. 6º). Como bem ressaltado pelo TCU: 20 (...) como as empresas públicas e sociedades de economia mista que integram a Administração Indireta, regra geral, devem promover licitação ao contratar serviços, obras, compras e alienações, à exceção das atividades diretamente vinculadas à exploração de atividade econômica, não há como aceitar a alegação de que os bens dessas entidades não sejam bens públicos. Assim como não há razão para que essas entidades deixem de realizar consulta ao Cadin quando da realização de procedimento licitatório, mesmo porque, assim determina a Lei n. 10.522, de 19 de junho de 2002".

Sob outro prisma, no que se refere propriamente à gestão da cobrança do crédito público, podemos dizer que o *efeito indutor* do Cadin, mencionado linhas atrás, deve ser compreendido, primeiramente, à luz das variadas relações que podem ser engendradas entre a sociedade e a Administração Pública, algumas das quais já foram enunciadas. Se, por um lado, cidadãos e empresas estão autorizados a contratar com o Poder Público, para obtenção de financiamentos junto a uma instituição financeira, ou a participar de certames licitatórios, por outro lado, o próprio ordenamento jurídico impõe condicionantes a essas operações, notadamente aquelas que visam proteger as contas públicas dos riscos relativos à não recuperação de créditos em cobrança, como já observado. Não à toa, o artigo 68 da Lei nº 14.133/2021 (Lei de Licitações e de Contratos Administrativos) dispõe que um dos requisitos para habilitação dos licitantes interessados na realização do objeto da licitação é a comprovação de *"regularidade perante a Fazenda Federal, estadual e/ou municipal do domicílio ou sede do licitante, ou outra equivalente, na forma da lei"* (inciso III).

É nessa toada que o artigo 6º da Lei nº 10.522/2002 dispõe que a consulta prévia ao Cadin é obrigatória aos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, direta e indireta para (i) realização de operações de crédito que envolvam a utilização de recursos públicos; (ii) concessão de incentivos fiscais e financeiros e (iii) celebração de convênio, acordos, ajustes ou contratos que envolvam desembolso, a qualquer título, de recursos públicos, e respectivos aditamentos. Como se depreende da norma em referência, a regularidade perante o setor público federal, comprovada, neste contexto, pelas informações centralizadas no Cadin, funciona como uma sinalização à Administração Pública de que determinada pessoa tem condições financeiras para arcar com suas obrigações em caso de contratação com o Poder Público. Por outro lado, em caso de irregularidade, cria-se um ônus ao gestor, que, diante desta situação, deverá justificar a *"imprescindibilidade de contratação de empresas que tenham notas restritivas ou ressalvas (especialmente financeiras) em seus cadastros de fornecedores"*¹¹.

O referido *efeito indutor* do Cadin também o aproxima do universo dos chamados *mecanismos extrajudiciais de cobrança do crédito público*, em razão de algumas características que serão destacadas no próximo tópico. Embora não funcione como um mecanismo de cobrança direto - na medida em que sua principal característica é ser um cadastro aglutinador de informações sobre a existência de irregularidades para os fins a que se destina - o ordenamento jurídico impõe restrições às pessoas físicas e jurídicas irregulares nos Cadastros administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (artigo 2º, inciso II da Lei nº 10.522/2002), bem como inadimplentes com obrigações pecuniárias em cobrança perante os órgãos e entidades da Administração Pública Federal (artigo 2º, inciso I da Lei nº 10.522/2002), à semelhança do que ocorre, por exemplo, com o protesto extrajudicial das Certidões de Dívida Ativa e as consequentes restrições de crédito junto ao mercado. Daí advém o referido estímulo à conformidade, já que

¹¹ Tribunal de Contas da União. Acórdão 6246/2010, Segunda Câmara.

a contrapartida é a possibilidade de contratar com o Poder Público ou obter incentivos por parte dele.

Dado o seu alcance e sua notória consolidação como um cadastro amplamente acessado no âmbito da Administração Pública Federal, mostra-se imperioso o reforço deste instrumento como mais uma ferramenta, à disposição do Poder Público, de cobrança administrativa de seus créditos, como será evidenciado no tópico seguinte.

3. O Cadin como um mecanismo de cobrança administrativa

A aferição da eficiência na cobrança de um crédito passa, invariavelmente, pela análise dos meios à disposição do credor para recuperação dos valores devidos. Neste sentido, é imprescindível levar em consideração aspectos inerentes à cobrança do crédito público, de modo a subsidiar estratégias de recuperação que estejam em consonância com diagnósticos e orientações a respeito desta importante atividade.

No que se refere à dívida ativa, por exemplo, a execução fiscal, regulamentada pela Lei nº 6.830/1980, ainda desponta como o principal recurso para cobrança direta do crédito público. Trata-se de um modelo de cobrança fundado, essencialmente, na constrição e expropriação de bens do devedor para assegurar o adimplemento do crédito. No entanto, de acordo com o Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, publicado em 2022 pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), “o modelo de cobrança por execução fiscal é uma das causas do elevado contencioso judicial tributário”¹². A pesquisa também apontou que

Os dados coletados sugerem que a sistemática de cobrança de créditos tributários por meio de execução fiscal possui baixíssima eficácia, considerando tanto o baixo percentual de débitos garantidos quanto o baixo índice de extinção da execução pela satisfação do débito nos casos em que ocorre indisponibilidade de bens¹³.

O diagnóstico acerca da baixa eficácia da execução fiscal como sistemática de cobrança do crédito tributário fundamentou algumas recomendações, no Relatório, para alterações legislativas, em caráter nacional, visando (i) instituir a “obrigatoriedade de observância de regra de ajuizamento seletivo” com estabelecimento de “critérios objetivos relacionados à recuperabilidade do crédito”, bem como para o (ii) estabelecimento da transação federal, prevista na Lei nº 13.988/2020, para os demais entes públicos e a (iii) instituição ou regulamentação, para todos os entes, do “negócio jurídico processual com envolvimento da Fazenda Pública”¹⁴. É importante registrar que, no âmbito

¹² CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa/Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa - Brasília: CNJ, 2022, (pág. 273).

¹³ Idem, ibidem.

¹⁴ Idem, pág. 299.

da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, as estratégias de recuperação já estão, há muito, alinhadas com essas diretrizes e normas¹⁵¹⁶, incluindo o uso de mecanismos administrativos de cobrança, disciplinados pela Portaria PGFN nº 33/2018¹⁷.

Vê-se, portanto, que, neste cenário, a cobrança judicial do crédito tributário passa a ser encarada como a exceção e não mais como a regra das estratégias de recuperação, especialmente num contexto de sobrecarga do Poder Judiciário em decorrência do volume de processos judiciais em trâmite, e de regulamentação de instrumentos de autocomposição em âmbito administrativo, como a transação, que vem se provando bastante exitosos. De acordo com informações publicadas no Anuário PGFN 2024, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, “desde o início do programa de transação já foram negociados mais de 6,3 milhões de inscrições, no valor de R\$558 bilhões, em mais de 2,3 milhões de acordos”. Apenas no ano de 2023, foram arrecadados R\$20,7 bilhões com a transação e o valor regularizado somou R\$134,8 bilhões¹⁸.

Nesta esteira, é importante destacar o Projeto de Lei nº 2.488/2022, em trâmite perante o Senado Federal, que tem como objetivo substituir a Lei nº 6.830/1980, no disciplinamento do rito aplicável à execução fiscal. Partindo da premissa de que, “além de moroso, o atual regime legal dos executivos fiscais é marcado, ainda, por uma baixíssima efetividade, que frustra expectativas orçamentárias e promove desigualdades (...)”, o Projeto de Lei propõe mudanças importantes na dinâmica da cobrança da dívida ativa, dando ênfase a “estratégias consolidadas de cobrança extrajudicial, tais como o protesto, a averbação da certidão e a comunicação aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e aos serviços de proteção ao crédito e congêneres (...)”¹⁹.

A ênfase nas estratégias de recuperação que privilegiam instrumentos de negociação e de cobrança administrativa do crédito público tem se qualificado como um novo paradigma para a Administração Pública. É nesse contexto que, já em 2012, a Lei nº 9.492/1997, que regulamenta os serviços concernentes ao protesto extrajudicial, foi alterada para fazer constar que estão incluídas “entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas” (artigo 1º, parágrafo

15 Estratégias de cobrança. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/estrategias-de-cobranca-1>. Acesso em 19/06/2024.

16 Nota Pública. Procuradoria esclarece sobre a decisão do STF a respeito do Tema nº 1.184 e o impacto da resolução CNJ nº 547/2024. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2024/nota-publica>. Acesso em 19/06/2024.

17 A Portaria PGFN nº 33/2018 prevê que, notificado o devedor acerca da existência do débito e na ausência de regularização, apresentação de Pedido de Revisão ou oferecimento antecipado de garantia à execução fiscal, a PGFN poderá adotar uma série de medidas administrativas de cobrança, dentre elas o protesto extrajudicial da CDA e a comunicação acerca da inscrição em dívida ativa aos serviços de proteção ao crédito (artigo 7º, incisos I e II).

18 Anuário PGFN 2024, pág. 23. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/anuario-da-pgfn-2024-imp-15_04-lu-final.pdf. Acesso em 18/06/2024.

19 O texto inicial do Projeto de Lei nº 2.488/2022 está disponível em <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154742>. Pág. 51. Acesso em 18/06/2024.

único). É importante recordar que, quando instado a se manifestar sobre a constitucionalidade da inclusão das Certidões de Dívida Ativa no rol dos títulos sujeitos a protesto, o Supremo Tribunal Federal ressaltou a importância da medida enquanto mecanismo extrajudicial de cobrança eficiente, quando comparado à execução fiscal (ADI 5135). Conforme assentado na ementa do julgado,

(...) A medida é adequada, pois confere maior publicidade ao descumprimento das obrigações tributárias e **serve como importante mecanismo extrajudicial de cobrança, que estimula a adimplência, incrementa a arrecadação e promove a justiça fiscal**. A medida é necessária, pois **permite alcançar os fins pretendidos de modo menos gravoso para o contribuinte** (já que não envolve penhora, custas, honorários, etc.) **e mais eficiente para a arrecadação tributária em relação ao executivo fiscal** (que apresenta alto custo, reduzido índice de recuperação dos créditos públicos e contribui para o congestionamento do Poder Judiciário) (sem destaque no original).

Ainda sobre o protesto das CDAs, mais recentemente, o Supremo Tribunal Federal concluiu o julgamento do Tema 1184 (RE 1355208). Tendo como pano de fundo o questionamento acerca da possibilidade de extinção da execução fiscal de baixo valor por ausência de interesse de agir, a Corte entendeu, à luz do princípio da eficiência administrativa e do diagnóstico sobre a desproporção dos custos do prosseguimento da ação judicial quando comparados ao resultado esperado, ser legítima a extinção do processo executivo nestas condições. Restou fixado, também, o entendimento de que o ajuizamento da execução fiscal dependerá da prévia adoção de algumas medidas, dentre elas o protesto do título, salvo por motivo de eficiência administrativa²⁰.

Nesta esteira, é importante destacar que o Conselho Nacional de Justiça, fundamentando-se no entendimento firmado pela Corte, editou a Resolução nº 547 de 22/04/2024, a fim de instituir “medidas de tratamento racional e eficiente na tramitação das execuções fiscais pendentes no Poder Judiciário”. Dentre as medidas elencadas na Resolução, podemos citar: (i) extinção das execuções fiscais de valor inferior a R\$ 10.000 (dez mil reais) quando do ajuizamento, em que não haja movimentação útil há mais de um ano sem citação do executado ou, ainda que citado, não tenha sido localizados bens penhoráveis (artigo 1º, §1º); (ii) tentativa de conciliação ou adoção de solução administrativa antes do ajuizamento da execução fiscal (artigo 2º) e (iii) prévio protesto do título, salvo por motivo de eficiência administrativa, podendo ser dispensado pela comunicação

²⁰ A tese fixada no RE 1355208/SC, julgado sob a sistemática da repercussão geral, restou assim redigida: “É legítima a extinção de execução fiscal de baixo valor pela ausência de interesse de agir tendo em vista o princípio constitucional da eficiência administrativa, respeitada a competência constitucional de cada ente federado. 2. O ajuizamento da execução fiscal dependerá da prévia adoção das seguintes providências: a) tentativa de conciliação ou adoção de solução administrativa; e b) protesto do título, salvo por motivo de eficiência administrativa, comprovando-se a inadequação da medida. 3. O trâmite de ações de execução fiscal não impede os entes federados de pedirem a suspensão do processo para a adoção das medidas previstas no item 2, devendo, nesse caso, o juiz ser comunicado do prazo para as providências cabíveis”.

da inscrição em dívida ativa aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e serviços de proteção ao crédito, por exemplo (artigo 3º e parágrafo único, inciso I).

Assim, é possível concluir que estamos diante de uma nova mentalidade acerca das estratégias de cobrança do crédito público, ancorada, especialmente, nas premissas de (i) seletividade na cobrança judicial do crédito, com fundamento no grau de recuperabilidade dos valores devidos e de (ii) ênfase nos mecanismos de autocomposição e cobrança em âmbito administrativo, a fim de tornar essa atividade mais eficiente e eficaz. Neste contexto, o Cadin desponta como uma relevante ferramenta de cobrança, ainda que indireta, do crédito público. Em reforço a este argumento, destacamos os dados sobre a recuperação da Dívida Ativa da União, segmentada por estratégias de cobrança, que foram publicados em 2023 (referentes ao ano de 2022) pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional²¹. Levando em consideração apenas o Cadin e o bloqueio à emissão de CND, a recuperação por meio destes instrumentos atingiu a marca de 2,03 bilhões de reais (5,19% do total da recuperação), o que evidencia a importância da utilização desta ferramenta como estratégia de cobrança.

Importante destacar que, neste contexto, quando falamos de cobrança administrativa, estamos designando as medidas adotadas pela Administração Pública que denotam o seu intuito de perseguir o crédito fora da esfera judicial, mas, nem por isso, em desacordo às normas que balizam a sua atuação. Como pontuado por Juliana Furtado Costa Araujo, tratam-se de “medidas extraprocessuais estimuladoras do pagamento dos créditos em aberto, visando a conferir maior efetividade à cobrança”²², razão pela qual são classificadas como mecanismos de cobrança indireta. Nesse sentido, “o predicado ‘indireta’ individualiza esses atos como estimuladores de pagamento e não impositores de sua satisfação, o último consagrado pela cobrança em si”²³.

Podemos concluir, portanto, que o Cadin é um importante reforço aos demais instrumentos de cobrança do crédito, pois, como destacado anteriormente, as restrições encaminhadas ao Cadastro podem gerar constrangimentos àqueles que almejam contratar com a Administração Pública Federal, sendo, portanto, um indutor de conformidade perante o setor público. Mas não é só. Para os órgãos e entidades da Administração Pública Federal que ainda não desenvolveram aparatos de cobrança alinhados às diretrizes mencionadas, o Cadin funciona como o instrumento menos custoso e mais eficiente à disposição de seus gestores, já que não demanda uma estrutura complexa para controle das pendências passíveis de inclusão no Cadastro.

Por fim, é importante mencionar novamente o Projeto de Lei nº 2.448/2022, em trâmite perante o Senado Federal, dada sua relevância para o tema aqui discutido. Isso porque, para além

²¹ Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn-em-numeros-2023-versao-20042023.pdf>. Acesso em: 21/06/2024.

²² Consultor Jurídico. A revisão de dívida inscrita e o controle de legalidade do crédito tributário federal. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jun-21/processo-tributario-revisao-divida-inscrita-controlado-legalidade-credito-tributario/>. Acesso em: 23/06/2024.

²³ Idem.

da substituição da Lei nº 6.830/1980 por um novo marco para a cobrança judicial da dívida ativa, o referido projeto de lei, após a apresentação de emendas, passou a contemplar algumas alterações à Lei nº 10.522/2002 que, caso promulgadas, fortaleceriam, sobremaneira, o Cadin.

De acordo com o texto do substitutivo atualmente em trâmite na Casa Legislativa (Emenda nº 8 - CTIADMTR²⁴), a Lei nº 10.522/2002 sofreria as seguintes modificações:

1. **Ampliação das hipóteses de inclusão de apontamentos no Cadin** para contemplar: (a) inscrições em dívida dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, conforme convênio firmado com a União Federal; (b) inscrições em dívida de autarquias profissionais e conselhos de classe; (c) irregularidades perante o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço;
2. **Redução para 30**, do prazo de 75 dias entre a comunicação do devedor acerca da existência do débito e sua inclusão no Cadin;
3. **Possibilidade de convênio** com entes federados, conselhos profissionais e entidades de classe para **cooperação que favoreça a recuperação dos ativos**;
4. Criação da **Certidão de Regularidade do Cadin**, com validade não inferior a 60 dias, para reconhecimento da regularidade de situação fiscal perante a Administração Pública Federal e o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço.

A possibilidade de convênios com os entes subnacionais para inscrição de seus apontamentos no Cadin, bem como para cooperação que favoreça a recuperação de ativos, é uma medida de extrema importância, pois visa fortalecer a arrecadação de Estados e Municípios que, na maioria dos casos, ainda não dispõem de estruturas de cobrança alinhadas às novas diretrizes evidenciadas anteriormente. Neste ponto, cabe ressaltar que a Constituição da República, em diversos dispositivos, confere centralidade ao *federalismo cooperativo*, ao estimular a cooperação entre os entes federados para a promoção de objetivos comuns²⁵. O compartilhamento, com Estados e Municípios, de soluções tecnológicas amplamente adotadas pela União Federal para recuperação de seus créditos, sem dúvida, vai ao encontro das diretrizes constitucionais que norteiam as relações entre os entes, já que objetiva, em última instância, ampliar a capacidade de gestão das contas públicas nos três níveis da federação.

²⁴ Disponível em: https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154742#tramitacao_10749852. Acesso em: 20/06/2024.

²⁵ Para além do artigo 23, parágrafo único, que dispõe sobre normas para a cooperação, "tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional", podemos citar, a título exemplificativo, o artigo 216-A, §1º, inciso IV, que trata da cooperação no âmbito do Sistema Nacional de Cultura e o artigo 241, que trata de convênios de cooperação para gestão associada de serviços públicos.

Já a inclusão no Cadin de irregularidades perante o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) cumpriria a relevante função social de potencializar a recuperação de valores que, em última análise, devem ingressar na conta vinculada do trabalhador. É relevante pontuar que, na seara das transações na cobrança de créditos da União e do FGTS, o devedor não pode aderir parcialmente ao acordo, já que a transação pressupõe a inclusão de todas as inscrições elegíveis do sujeito passivo (artigo 16 da Portaria PGFN nº 6757/2022). Trata-se de uma regra que, somada à alteração em comento, reforça a cobrança dos créditos de FGTS, já que convergem no sentido de estimular a conformidade em sentido amplo.

Na mesma linha, a redução do prazo para envio de registros ao Cadastro - de 75 para 30 dias, após a cientificação do devedor acerca da existência do débito - confere celeridade ao processo de cobrança, ao mesmo tempo em que mantém um prazo razoável para regularização do débito ou para o oferecimento de eventual impugnação à dívida junto à instituição credora. Por fim, a criação de uma Certidão de Regularidade do Cadin, com validade não inferior a 60 dias, unificaria a documentação necessária à demonstração da aptidão para contratar com o Poder Público, ao mesmo tempo em que se traduziria em um importante instrumento para aferição da situação financeira de cidadãos e empresas que almejam obter recursos ou incentivos públicos.

Ademais, a obrigatoriedade da obtenção de certidão de regularidade junto ao Cadin, para reconhecimento da regularidade da situação fiscal perante a Administração Pública Federal e o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, é uma implantação que favorece a regularização imediata dos débitos, já que abrange créditos certificados antes e após a inscrição em Dívida Ativa. Isso porque, como sabido, os créditos mais novos têm maior probabilidade de recuperação. Dessa forma, com a implementação dessa medida de cobrança precoce dos créditos públicos devidos à União, espera-se que a eficiência na recuperação seja refletida, de forma quase imediata, no aumento do percentual de recursos recuperados antes mesmo do envio dos créditos para inscrição em Dívida Ativa.

4. O Novo Cadin

Antes do advento da Lei nº 14.195/2021, que transferiu a gestão do Cadin à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), o Cadastro era administrado pelo Banco Central do Brasil (Bacen) e competia à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) a elaboração de normas para disciplinar as inclusões, baixas e suspensões dos apontamentos no banco de dados do sistema. Com a alteração promovida pela Lei nº 14.195/2021 no artigo 3º da Lei nº 10.522/2002²⁶, a PGFN passou

²⁶ Artigo 3º As informações fornecidas pelos órgãos e pelas entidades integrantes do Cadin serão centralizadas em um sistema de informações gerido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, e será de sua atribuição a expedição de orientações de natureza normativa, inclusive quanto ao disciplinamento das respectivas inclusões e exclusões do sistema. (Redação dada pela Lei nº 14.195, de 2021).

a ter competência para, não só gerir o Cadin, mas, também, para editar normas regulamentadoras do Cadastro.

Nessa toada, a PGFN editou a Portaria PGFN nº 819/2023 que, atualmente, é a normativa que disciplina o fluxo de inclusões, baixas e suspensões de pendências no Cadin. Dentre as principais alterações na sistemática até então vigente, destacam-se as seguintes: (i) todo débito/irregularidade deve ser objeto de registro próprio por devedor (artigo 4º²⁷), e, (ii) cada registro no Cadin conterá um elemento que possibilite a identificação da pendência ou irregularidade pelo usuário (artigo 5º, inciso III²⁸).

Antes da transferência de gestão do Cadin, o Cadastro funcionava segundo uma lógica binária, isto é, ou a pessoa física/jurídica estava regular, ou poderia estar em situação de irregularidade perante a Administração Pública Federal, sem conhecimento acerca da quantidade efetiva de débitos em cobrança no âmbito de cada órgão/entidade individualmente considerado²⁹. Da parte do cidadão ou da pessoa jurídica inadimplente, tal sistemática gerava um déficit de informação que dificultava a compreensão sobre dados de seu interesse. Isso porque, apesar de ter conhecimento sobre a situação de irregularidade, não era possível identificar, no próprio sistema, as pendências que motivaram a restrição no Cadastro.

Por outro lado, da parte da Administração Pública Federal, o controle das pendências passíveis de inclusão no Cadastro se tornava mais complexo, a depender da estrutura organizacional de cada instituição. Inexistindo uma forma de identificação, no Cadin, dos apontamentos encaminhados, o controle do crédito passa a demandar a implementação de uma estrutura mínima, interna a cada instituição, para gerenciamento manual ou via sistema, das operações com os registros passíveis de envio ao Cadastro. Dada a disparidade de situações entre órgãos e entidades da Administração Pública Federal - maior ou menor contingente de servidores que podem ser destacados para atividades relacionadas ao Cadin, maior ou menor disponibilidade de recursos para automatização dos processos de cobrança, por exemplo - este modelo acaba criando mais entraves à gestão dos créditos.

Com o intuito de aprimorar o referido modelo de Cadastro, a fim de potencializar este instrumento de cobrança, por força da Portaria PGFN nº 819/2023, as instituições devem registrar no Cadin todos os débitos e irregularidades vinculados à pessoa física ou jurídica inadimplente. Para além disso, os apontamentos devem ser identificados por um número de referência, para

27 Artigo 4º Cada inscrição em dívida ativa, obrigação ou irregularidade passível de inclusão no Cadin deverá ser objeto de registro próprio por devedor.

28 Artigo 5º, inciso III: Cada registro no Cadin conterá (...) III- número de inscrição em dívida, convênio, processo administrativo, código de referência, prestação ou outro elemento que possibilite a identificação da pendência ou irregularidade,

29 De acordo com o §1º do artigo 1º da Portaria STN nº 685/2006 - normativa que anteriormente regulamentava as operações no Cadin - "cada devedor deverá ser cadastrado uma única vez por órgão ou entidade credora, independentemente da quantidade de operações existentes em seu nome passíveis de inscrição no Cadin".

que o devedor tenha conhecimento sobre o motivo de sua restrição no Cadastro e, assim, possa contactar a instituição credora para regularização ou impugnação da dívida³⁰.

É importante registrar que, em seis meses de funcionamento sob esta nova modelagem, o Cadin teve sua base de dados ampliada em 34%. De acordo com o balanço semestral realizado pelos gestores do sistema³¹, traçando um comparativo entre a fotografia da base de dados em 06 de dezembro de 2023 - momento em que a base migrada do Banco Central do Brasil passou a operar no sistema gestor da PGFN - e aquela obtida em 05 de junho de 2024, temos os seguintes números:

	Base do Cadin em 06/12/2023	Base do Cadin em 05/06/2024
Registros ATIVOS	32.999.474	42.808.996
Registros SUSPENSOS	1.717.887	2.768.302
Registros BAIXADOS	30.378.096	42.071.883
Total de registros na base	65.187.324	87.649.181

Os dados indicam não só um aumento na base de dados do Cadastro, como mencionado acima, mas, também, uma inversão no quadro observado quando da implementação do sistema no âmbito da PGFN. Isso porque, quando comparamos a base de dezembro/2023 com a base de junho/2024, notamos que: (i) em dezembro/2023, o quantitativo de registros baixados e suspensos, quando somados, não ultrapassava o número de inadimplentes - 32.999.474 Irregulares X 32.095.983 Regulares; (ii) por outro lado, em junho/2024, há uma mudança no quadro, com o quantitativo de registros regulares (Baixados + Suspensos) superando o número de registros ativos - 44.840.185 Regulares X 42.808.996 Irregulares.

Aqui cabem algumas ponderações. O Cadin é um sistema que não classifica o motivo da baixa ou suspensão dos registros no banco de dados. Ou seja, não há diferenciação entre uma baixa por decisão judicial, pelo reconhecimento da prescrição ou pela efetiva regularização da pendência, por exemplo, já que esse controle fica a cargo de cada instituição credora. No entanto, seria plausível imaginar, pelo elevado número de baixas - quase o mesmo número de inclusões - que estamos diante de uma *tendência* ao adimplemento dos débitos, levando-se em consideração

³⁰ Uma vez que o modelo anterior vigorou por quase 30 anos, a PGFN fixou um prazo para adaptação dos órgãos/ entidades da Administração Pública Federal à nova sistemática de envio de registros ao Cadin. Nos termos do artigo 14, §1º da Portaria PGFN nº 819/2023, as instituições poderão utilizar a antiga forma de envio de registros até 30 de junho de 2025. Ademais, até 31 de dezembro de 2026, as instituições deverão reprocessar todos os registros enviados ao Cadin, para adequá-los às novas especificações constantes no artigo 5º da Portaria, notadamente a indicação do número de referência da dívida e a data de notificação do devedor (artigo 14, § 2º).

³¹ O balanço semestral do Cadin foi realizado com base em informações extraídas da base de dados pelo Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO), empresa responsável pela construção da nova arquitetura do sistema gestor do Cadastro e por sua manutenção e aprimoramento.

as restrições decorrentes da inclusão de um apontamento no Cadin, como exaustivamente tratado neste artigo.

Outra conclusão possível, à luz desses dados, seria a identificação de uma tendência ao *saneamento da base*. Explicamos. Como será pontuado abaixo, o sistema passou por uma mudança significativa em sua arquitetura, objetivando facilitar o acesso e uso do Cadastro pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal. Nesse sentido, acreditamos que a melhora na acessibilidade e na usabilidade do sistema tem o efeito de maximizar o controle das informações inseridas no Cadastro, permitindo, assim, uma análise mais apurada sobre a pertinência e legalidade da manutenção do dado no Cadin. Foi com este objetivo que a Portaria PGFN nº 819/2023 dispôs sobre a baixa automática de um registro antigo (leia-se, inserido no Cadin com base na norma que anteriormente disciplinava o Cadastro) quando do envio de um apontamento que esteja em consonância com os novos requisitos previstos na norma (artigo 14, §3º³²). A finalidade da Portaria é provocar o controle de legalidade das pendências que, anteriormente, não eram identificadas no Cadastro. Ou seja, sendo pertinente a manutenção do antigo registro no Cadin, as instituições deverão encaminhá-lo novamente, por força do artigo 4º da referida Portaria, com a diferença de que será necessária a identificação da pendência com um número de referência. Não sendo pertinente, o registro permanecerá baixado, ocasionando, assim, o saneamento da base de dados.

Como pontuado no início do presente artigo, a análise proposta neste trabalho é embrionária, já que não existem estudos sobre o Cadin que nos permitam aferir o comportamento do Cadastro ao longo do tempo. Por essa razão, as conclusões apresentadas acima devem ser compreendidas como sinalizações, à luz das considerações feitas sobre as características do Cadin. No entanto, entendemos ser possível considerar, a partir dos dados apresentados, que as proposições normativas que, em alguma medida, modificaram o fluxo de envio de registros ao Cadastro para torná-lo semelhante a um fluxo de cobrança do próprio crédito - encaminhamento de todas as pendências vinculadas a um mesmo devedor e a identificação do débito - têm o potencial de induzir a pessoa física ou jurídica à regularização de suas dívidas perante o setor público federal, ao mesmo tempo em que têm o efeito de promover o controle de legalidade e de higidez das informações centralizadas no sistema.

Some-se a isso, como fator que não pode ser descartado, a mudança completa na própria aplicação que opera o Cadin. Atualmente, o Cadin funciona através de uma solução *web*, por meio da qual o usuário - cidadão, empresas e instituições da Administração Pública Federal - pode consultar as restrições lançadas em seu nome (ativas, suspensas e baixadas) e ter acesso às instruções de regularização fornecidas pelas instituições credoras, de maneira fácil e intuitiva, já que a página do sistema utiliza como parâmetro o leiaute recomendado pela Secretaria de

32 Artigo 14, §3º: A realização de novos registros, pelo mesmo órgão ou entidade, com a observância do leiaute previsto nesta Portaria contra pessoas físicas ou jurídicas já constantes do Cadin implicará na subscrição do registro realizado com o leiaute utilizado pelo Cadin-Bacen.

Governo Digital (SGD), amplamente disseminado pelos serviços oferecidos por órgãos e entidades da Administração Pública Federal. Ademais, o acesso ao sistema ocorre por meio da conta GovBr do usuário, dispensando a necessidade de senha específica para acesso ao Cadin.

Por fim, é importante destacar que, para além da aplicação *web* disponibilizada aos cidadãos e aos usuários da Administração Pública Federal, as instituições cadastradas para uso do Cadin também têm a opção de integrar seus sistemas ao novo sistema gestor do Cadastro, permitindo, assim, a automatização dos fluxos de envio, baixas e suspensões de apontamentos³³. O uso dos serviços voltados à integração confere celeridade e segurança às transações, promovendo, portanto, uma gestão eficiente das rotinas relacionadas ao Cadin. Ademais, as transações *online* permitem que os órgãos e entidades da Administração Pública Federal, no cumprimento da obrigação de que trata o artigo 6º da Lei nº 10.522/2002, obtenham um panorama, em tempo real, da situação da pessoa física ou jurídica consultada, ao mesmo tempo em que diminuem os riscos relacionados à manutenção de restrições indevidas no Cadastro.

5. Conclusões

Como tratado no presente artigo, o Cadin é um cadastro de inadimplentes amplamente consolidado no âmbito da Administração Pública Federal, direta e indireta. Disciplinado pela Lei nº 10.522/2002, o Cadin tem a importante função de centralizar informações sobre irregularidades perante o setor público federal, de modo a subsidiar contratações com o Poder Público e a concessão de incentivos fiscais e financeiros pelas instituições integrantes.

No presente artigo, sugerimos que o Cadin é informado pelo princípio da eficiência, tanto no que concerne à gestão das informações enviadas ao Cadastro, quanto no que se refere, propriamente, à cobrança dos valores devidos aos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, direta e indireta. Destacamos que, nos últimos anos, os instrumentos de cobrança administrativa do crédito público vem ganhando centralidade no debate sobre as estratégias de recuperação, notadamente num contexto de esgotamento da execução fiscal como principal meio para atingir esta finalidade. Em razão das diversas restrições opostas às pessoas físicas e jurídicas interessadas em obter recursos e incentivos públicos, decorrentes de sua inserção no Cadin, pontuamos que o uso deste Cadastro gera estímulos à conformidade, funcionando, assim, como uma importante estratégia de cobrança indireta do crédito público.

Em virtude da transferência de gestão do Cadin à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, apresentamos, também, as principais mudanças no sistema gestor do Cadastro, decorrentes do novo marco normativo que regulamenta o fluxo de inclusões, baixas e suspensões de apontamentos. Sugerimos que essas mudanças têm o potencial de aprimorar a gestão do crédito

³³ Os serviços do Cadin voltados à integração entre sistemas (APIs do Cadin) foram disponibilizados, sem custos para os órgãos e instituições da Administração Pública Federal, direta e indireta, no Catálogo de APIs do ConectaGov.

público, na medida em que aproximam as rotinas relacionadas ao Cadin dos fluxos de cobrança administrativa do próprio crédito. Com isso, esperamos suscitar reflexões sobre o Cadin, que levem ao aprimoramento desta importante ferramenta à disposição da Administração Pública.

Por fim, à luz do cenário apresentado ao longo do presente artigo, e após ter evidenciado a relevância do Cadin enquanto um instrumento de gestão eficiente do crédito público, é importante, também, traçar uma *visão de futuro* para o Cadastro, levando em consideração o atual contexto de proposições normativas e jurisprudenciais sobre o tema. O PL 2.488/2022, na parte em que propõe a alteração da Lei nº 10.522/2002, já indica um grande avanço no marco normativo que regulamenta o Cadin, sobretudo ao dispor sobre a inclusão, no Cadastro, de pendências geridas por Estados, Municípios, conselhos profissionais e de classe.

A referida alteração está em consonância com a ideia de *governança nacional da dívida ativa*³⁴, isto é, o estabelecimento de redes de cooperação entre os entes subnacionais para compartilhamento de tecnologia e de estratégias de cobrança para recuperação do crédito público, bem como para proteção das contratações e dos processos licitatórios nos três níveis da federação. Neste sentido, o Cadin cumpriria duas funções de extrema relevância: (i) funcionaria como um amplo cadastro de proteção à Administração Pública de todos os entes, assim como (ii) comporia o rol dos mecanismos de cobrança administrativa do crédito, no âmbito dos Estados e Municípios, em reforço às diretrizes fixadas na Resolução do CNJ nº 547/2024.

Podemos concluir, portanto, que o fortalecimento do Cadin - tanto no que se refere à regulamentação normativa, quanto no que diz respeito ao aprimoramento tecnológico do sistema gestor - é uma diretriz alinhada ao que chamamos de novo paradigma para a cobrança do crédito público, bem como ao ideal de proteção à Administração Pública globalmente considerada, como procuramos sinalizar no presente artigo.

34 A ideia de uma governança nacional da dívida ativa foi suscitada pelo Procurador-Geral Adjunto da Dívida Ativa da União e do FGTS, Dr. João Grognet, durante a apresentação das ferramentas de Auditoria do Cadin aos Auditores do Tribunal de Contas da União (TCU).

6. Referências Bibliográficas

ANUÁRIO PGFN 2024. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/anuario-da-pgfn-2024-imp-15_04-lu-final.pdf.

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. A revisão de dívida inscrita e o controle de legalidade do crédito tributário federal. Consultor Jurídico. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jun-21/processo-tributario-revisao-divida-inscrita-controle-legalidade-credito-tributario/>

AVELINO, Murilo Teixeira. A nova execução fiscal. Um novo requisito de validade para a demanda executiva fiscal: a tentativa prévia de regularização tributária consensual. Coord. Ministra Regina Helena Costa ...(et al). Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa/Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa - Brasília: CNJ, 2022.

GROSS, Alexandre Felix. Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras: por que, para que, para quem e como? A função redistributiva da atividade financeira do Estado e o (sub) financiamento do sistema de saúde. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020.

LANIUS, Danielle Cristina; JUNIOR, Ivo Teixeira Gico Junior; STRAIOTTO, Raquel Maia. O princípio da eficiência na jurisprudência do STF. Rev. Direito Adm., Rio de Janeiro, v. 277, n. 2, p. 107-148, maio/agosto, 2018.

14

INTRODUÇÃO À INVESTIGAÇÃO FISCAL E AO COMBATE À FRAUDE FISCAL ESTRUTURADA

1.1. Conceito de Investigação Fiscal.....	268
1.2. Importância da Investigação Fiscal e do Combate à Fraude Fiscal Estruturada	269
1.3. Investigação Fiscal e do Combate à Fraude Fiscal Estruturada como Instrumentos de Aumento dos Recursos Disponíveis.....	270
2. Funções Sociais da Investigação Fiscal e do Combate à Fraude Fiscal Estruturada.....	271
2.1. Equidade no Sistema Tributário (Murphy, 2019)	272
2.2. Confiança nas Instituições (Turksen et al. 2024b; Purnomo et al., 2023)	272
2.3. Planejamento e Formulação de Políticas Públicas	272
2.4. Fomento ao Desenvolvimento Econômico.....	272
3. Investigação Fiscal e Combate à Fraude Fiscal Estruturada na PGFN.....	273
4. Os Dez Princípios para a Investigação Fiscal e do Combate à Fraude Fiscal Estruturada	276
5. A Investigação Fiscal e o Combate à Fraude Fiscal Estruturada no Brasil, segundo Análise pelo Modelo de Maturidade da OCDE	279
6. Um Norte a Seguir.....	282
7. Referências Bibliográficas.....	284



INTRODUÇÃO À INVESTIGAÇÃO FISCAL E AO COMBATE À FRAUDE FISCAL ESTRUTURADA

Arthur Moura¹

1.1. Conceito de Investigação Fiscal.

A investigação fiscal é um conjunto de atividades e procedimentos realizados por órgãos competentes para assegurar o cumprimento das obrigações tributárias por parte dos contribuintes. Essas atividades visam identificar, analisar e, eventualmente, sancionar práticas que resultam na evasão ou elisão fiscal, prejudicando a arrecadação de tributos e, conseqüentemente, os recursos públicos destinados ao financiamento das políticas públicas.

Em nosso *Gestão de Casos Complexos* (Moura, 2024), propomos, como definição de investigação, a seguinte: atividade analítica que compreende inquirições, procura por padrões e similaridades, estabelecimento de relações e conexões em relação a um caso (acontecimento ou o conjunto de acontecimentos), decorrente da vontade humana, de autoria às vezes incerta, com potencial de ter lesado (ou de ainda estar lesando) determinado bem jurídico protegido, e que demanda investigação por agentes competentes, nos termos da lei, para que haja:

- a. esclarecimento dos fatos, atos e autoria;
- b. enquadramento legal dos acontecimentos;
- c. aplicação judicial de penalidades e reparação ao bem jurídico lesado.

Assim, um caso de investigação fiscal envolve um conjunto de atos perpetrados por indivíduos e/ou pessoas jurídicas com o intuito de sonegar, fraudar, simular ou de qualquer outra forma cometer ilícitos tributários e financeiros. Os casos sob investigação fiscal podem apresentar diferentes graus de complexidade. Mesmo os casos mais simples apresentam fatores de complicação naturais à seara fiscal:

¹ Procurador da Fazenda Nacional. Chevening Scholar, mestre pela University of Nottingham. Autor de *Lei de Execução Fiscal Comentada e Anotada. Essays on Public Administration e Gestão de Casos Complexos - Teoria e Gestão da Investigação Fiscal*

- a. legislação e a jurisprudência tributárias no Brasil são bastante voláteis;
- b. há diversos órgãos com atribuições de investigação fiscal (Receita Federal, Ministério Público Federal, Ministério Público dos Estados, Tribunais de Contas, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Polícia Federal, Polícia Civil, etc.);
- c. os casos geralmente são multidisciplinares, por envolverem ramos diferentes do direito (tributário, penal, empresarial, falimentar, societário, trabalhista, previdenciário, civil), além de contabilidade, ciência da computação, psicologia, etc.

Os métodos de investigação fiscal incluem análises de dados financeiros, auditorias contábeis, inspeção de documentos fiscais, cruzamento de informações entre diferentes bases de dados, além do uso de tecnologia avançada para identificar padrões suspeitos. Ontologicamente, não há distinção entre investigação fiscal e o que se convencionou chamar de combate à fraude fiscal estruturada. Esta se refere a casos de alto grau de complexidade; aquela, cuida dos demais casos. Mas ambas as atividades são manifestações de investigação fiscal.

1.2. Importância da Investigação Fiscal e do Combate à Fraude Fiscal Estruturada.

A investigação fiscal pode envolver casos simples e casos complexos. Não há uma definição única e exata de caso complexo, em matéria de investigação fiscal e combate à fraude fiscal estruturada. Contudo, é possível identificar as características que podem indicar a complexidade de um caso que esteja sob investigação (Moura, 2024). Com efeito, segundo o modelo canadense de gestão de casos complexos (Klein et al., 2023; Moura, 2024; Krecsy, 2021; Hogan, 2018), os seguintes elementos podem indicar a complexidade de um caso a ser investigado:

- a. Coleta e processamento de grande volume de dados (FATF/OECD -GAFILAT, 2023)
- b. Análise financeira complexa (Klein et al., 2023)
- c. Número de agências envolvidas (OECD, 2017-A)
- d. Necessidade de cooperação estrangeira (OECD, 2017-A; Brun et al., 2022)
- e. Jurisdição cruzada (Klein et al., 2023)
- f. Estruturas corporativas complexas (Knoel, 2022)
- g. Esquemas complexos de fraude (Maragno et al, 2017; Sá et al., 2021; Silva, et.al, 2020)
- h. Quantidade de alvos (Klein et al., 2023)
- i. Interesse público marcante (Klein et al., 2023)
- j. Questões processuais intrincadas (Klein et al., 2023)
- k. Presença de pelo menos um “mastermind”, frequentemente associado a “professional enablers” (OECD, 2021-A)

É importante observar que a presença de apenas um desses elementos não significa necessariamente que o caso seja complexo. Todos eles representam fatores que adicionam complexidade ao caso (Moura, 2024). Quanto maior o número de fatores, maior será a complexidade do caso. Cada agência de investigação deve determinar o peso de cada elemento na classificação de um caso como complexo, de forma a repassar o caso para uma equipe especializada.

A equipe de investigação fiscal responsável pelo combate à fraude fiscal estruturada atua em casos em que estão presentes esquemas complexos e sistematizados para evitar o pagamento de tributos, geralmente envolvendo grandes quantias e organizações sofisticadas. Esses esquemas muitas vezes se aproveitam de lacunas legais, utilizando empresas de fachada, paraísos fiscais, estruturas societárias complexas e outras técnicas para ocultar transações e patrimônio.

O combate à fraude fiscal estruturada envolve uma combinação de métodos preventivos e repressivos. Entre os métodos preventivos, destacam-se o fortalecimento da legislação tributária, a simplificação de processos fiscais para reduzir oportunidades de fraude e a promoção de campanhas educacionais para conscientizar os contribuintes sobre a importância do cumprimento das obrigações fiscais.

Nos métodos repressivos, destacam-se técnicas avançadas de análise de dados, auditorias especializadas, parcerias internacionais para rastreamento de ativos no exterior, além do uso de medidas cautelares como o bloqueio de bens e contas bancárias. A aplicação de sanções rigorosas e medidas judiciais efetivas também é uma componente chave na dissuasão de práticas fraudulentas.

1.3. Investigação Fiscal e do Combate à Fraude Fiscal Estruturada como Instrumentos de Aumento dos Recursos Disponíveis

A Constituição Federal de 1988 reconhece ao cidadão inúmeros direitos fundamentais (SARLET: 2018) e o Estado não pode tomá-los como mera sugestão programática de governo. Retirá-los do papel e efetivá-los de forma que o cidadão os perceba no dia a dia, deles se aproveite e faça uso, e com eles se proteja, quando necessário, é dever constitucional do Estado e de toda a sociedade (Constituição Federal, arts. 1º e 3º). Ocorre que a implementação de todo e qualquer direito tem um custo que precisa ser enfrentado (Holmes et al., 2013; Elson et al, 2013:13, Nabais, 2002), na maioria das vezes, por meio da tributação.

O tema dos custos da implementação dos direitos fundamentais costuma vir tratado na forma de Maximum Available Resources², conceito que traduziremos aqui como Máximos Recursos Disponíveis (MRD). É necessário abrir espaço no orçamento para a implementação de

² Como exemplos, no plano internacional, citamos a International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights, Article 2; e a Convention on the Rights of the Child, Article 4.

direitos e realização das mais diversas políticas públicas. Há algumas maneiras de fazer isso de forma sustentável e com critérios de justiça intergeracionais (Moura e Souza Neto, 2020). A gestão eficiente de equipes de investigação fiscal, por seu turno, pode colaborar com a formação de receitas disponíveis.

Não por acaso, para a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE (2020:6), a investigação fiscal tem como objetivo “**apoiar a disponibilização de recursos internos**, abordando a lacuna fiscal, combatendo os Fluxos Financeiros Ilícitos e mantendo a integridade do sistema tributário, resultando em uma melhor conformidade voluntária por meio de uma dissuasão eficaz” - tradução e grifo nossos. A experiência internacional demonstra que as despesas com equipes de investigação, na verdade, são investimentos altamente rentáveis. No México, para cada dólar investido na investigação fiscal há retorno de 16 dólares; na Espanha, para cada Euro gasto, outros 11,51 retornam; na Suíça, as equipes de investigação fiscal arrecadam 20 vezes mais do que gastam (OECD, 2021).

A OCDE (2019:21-24) também reconhece que o uso efetivo de ferramentas de execução (*enforcement tools*) e a qualificação do débito (segmentação por critério de recuperabilidade e arquivamento ou cancelamento do irrecuperável) são diretrizes estratégicas para o sucesso da gestão dos débitos fiscais.

2. Funções Sociais da Investigação Fiscal e do Combate à Fraude Fiscal Estruturada.

A investigação fiscal, como fator de colaboração no incremento da arrecadação, desempenha um papel crucial na efetiva implementação de políticas públicas em qualquer país. É possível distinguir pelo menos cinco áreas de concentração em que os efeitos da investigação fiscal e do combate à fraude fiscal estruturada são mais visíveis. A seguir, são destacados essas áreas e os desdobramentos provocados pela atuação eficaz no combate ao ilícito fiscal e na recuperação de ativos:

2.1. Garantia de Recursos para Políticas Públicas (Turksen et.al, 2024; IRS, 2024).

a. Aumento da Arrecadação: A investigação fiscal ajuda a identificar e corrigir práticas de evasão e elisão fiscal (OECD, 2020), garantindo que os recursos devidos sejam efetivamente arrecadados. Esses recursos são fundamentais para financiar políticas públicas em áreas como educação, saúde, segurança, infraestrutura e assistência social.

b. Redução da Sonegação: O combate à sonegação fiscal desmonta esquemas que reduzem a base de arrecadação. Ao aumentar o cumprimento das obrigações fiscais, a investigação fiscal assegura que mais recursos estejam disponíveis para investimentos públicos.

2.1. Equidade no Sistema Tributário (Murphy, 2019).

- a. **Justiça Fiscal:** Investigações fiscais ajudam a garantir um sistema tributário mais justo, onde todos os contribuintes pagam de acordo com sua capacidade contributiva. Isso evita que a carga tributária recaia desproporcionalmente sobre certos segmentos da população.
- b. **Concorrência Leal:** Ao combater fraudes fiscais e a informalidade, a investigação fiscal promove um ambiente de negócios mais saudável, onde empresas que cumprem suas obrigações fiscais não são prejudicadas por aquelas que utilizam práticas fraudulentas.

2.2. Confiança nas Instituições (Turksen et al. 2024b; Purnomo et al., 2023)

- a. **Transparência e Credibilidade:** A atuação efetiva na investigação fiscal reforça a credibilidade das instituições fiscais e aumenta a confiança pública no sistema tributário. A percepção de que fraudes são investigadas e punidas adequadamente estimula uma maior disposição dos contribuintes a cumprirem suas obrigações.
- b. **Governança e Combate à Corrupção:** Além de detectar fraudes tributárias, as investigações fiscais muitas vezes revelam esquemas de corrupção e desvios de recursos públicos, contribuindo para uma administração pública mais íntegra e eficiente.

2.3. Planejamento e Formulação de Políticas Públicas:

- a. **Base de Dados Fidedigna:** Através da coleta e análise de dados financeiros e fiscais, as investigações fornecem informações precisas sobre a realidade econômica e os comportamentos fiscais dos contribuintes. Esses dados são essenciais para o planejamento e a formulação de políticas públicas mais eficazes.
- b. **Evidências para Reformas:** A identificação de falhas e lacunas no sistema tributário atual oferece uma base sólida para reformas fiscais e a criação de novas legislações que visem aumentar a eficiência e a justiça fiscal.

2.4. Fomento ao Desenvolvimento Econômico:

- a. **Recursos para Investimentos Públicos:** A garantia de recursos por meio de uma arrecadação fiscal sólida permite investimentos em infraestrutura e serviços públicos fundamentais para o desenvolvimento econômico sustentável.
- b. **Estabilidade Macroeconômica:** Uma arrecadação eficiente e justa contribui para a estabilidade macroeconômica, reduzindo a necessidade de endividamento público excessivo e ajudando a manter a confiança dos investidores no país.

A investigação fiscal e o combate à fraude fiscal estruturada são pilares indispensáveis para a efetiva implementação de políticas públicas robustas e eficientes. Através da garantia de recursos, promoção da justiça fiscal, fortalecimento da confiança nas instituições e apoio ao desenvolvimento econômico, ela desempenha um papel estratégico na construção de uma sociedade mais equitativa e próspera. Por isso, é imperativo que os esforços de investigação e combate à fraude fiscal sejam continuamente aprimorados e reforçados, assegurando um ambiente tributário justo e um futuro sustentável para toda a população.

3. Investigação Fiscal e Combate à Fraude Fiscal Estruturada na PGFN

A investigação fiscal e o combate à fraude fiscal estruturada são pilares fundamentais para a manutenção da equidade e eficiência do sistema tributário. A integração de normas robustas, tecnologias avançadas e a cooperação interinstitucional são essenciais para enfrentar os desafios impostos por esquemas de fraude cada vez mais complexos. Esta seção serve como base para explorar a atuação da PGFN e suas estratégias e experiências na luta contra a fraude fiscal, destacando a importância de um sistema tributário justo e transparente para o desenvolvimento econômico e social do país. Deveras, a investigação fiscal tem ganhado importância em razão da necessidade de aumentar a eficiência e a efetividade da recuperação do crédito do público.

Entretanto, são muitos os desafios impostos pela globalização das atividades tributáveis e pela sofisticação dos mecanismos de construção de fraudes fiscais estruturadas. Os mais impactantes desafios são os novos mecanismos financeiros disponíveis (Platt, 2015), as complexas estruturas societárias usadas como blindagem (IDB et al., 2019; FATF, 2023) e o avanço da tecnologia, incluindo o uso de criptoativos. Além disso, os crimes e ilícitos tributários e financeiros costumam estar conectados com lavagem de dinheiro e podem ser usados como meios de financiamento para o tráfico de drogas, pessoas e armas, e para o terrorismo (FATF, 2012-2020; OECD, 2015).

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN, em harmonia com aquelas diretrizes propostas pela OCDE, ainda em 2016 instituiu o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos - RDCC (Portaria PGFN 396/2016) como parte da estratégia de aprimoramento da cobrança por meio de ações administrativas (Moura, 2019). A Portaria 293/2017, do Ministério da Fazenda, é decorrência do RDCC, e por meio dela foram estabelecidos os critérios para classificação dos créditos inscritos em dívida da União (Portaria 293/2017, art. 1º). No ano seguinte, a Portaria PGFN 33/2018 regulamentou diversos instrumentos para recuperação administrativa de créditos (Moura, 2019). Em 2019, a Portaria PGFN 32³, entre outras medidas, determinou as atribuições das

³ Curiosamente, aquela norma não define nem investigação fiscal, nem fraude estruturada, limitando-se a separar distribuir competências entre cada uma das equipes. O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, por meio do Protocolo ICMS 66/2009, que dispõe sobre a instituição do Sistema de Inteligência Fiscal (SIF) e intercâmbio de informações entre as unidades da Federação, foi mais assertivo ao tentar definir fraude fiscal estruturada em função das

equipes de investigação fiscal e de combate à fraude fiscal estruturada. É interessante observar que as equipes de investigação fiscal e de combate à fraude fiscal estruturada foram criadas *após* o saneamento dos processos de execução fiscal (arquivando em massa todos aqueles com baixo ou nenhum potencial de recuperação do crédito), a classificação dos créditos e a segmentação dos devedores. O processo culmina, a nosso ver, com a promulgação da Lei da Transação Fiscal (Lei 13.988/2020) e das portarias que a regulamentam. Criou-se ali um magnífico estímulo à conformidade tributária, de forma que mesmo aqueles contribuintes processados pelas equipes de investigação fiscal e combate à fraude fiscal estruturada pudessem regularizar a sua situação fiscal.

Contudo, a história da PGFN com a investigação fiscal e ações de inteligência fiscal é bem mais antiga. Talvez um marco inicial possa ser fixado em 1998, para não recuarmos demais no tempo. Naquele ano foi editada a Portaria 29, do Ministério da Fazenda, que instituiu o Projeto Grandes Devedores - PROGRAN, com o objetivo de dar maior eficácia à cobrança dos créditos da Fazenda Nacional. A norma se limitava a determinar o “acompanhamento da cobrança dos créditos indicados, examinar os respectivos processos, solicitar ou determinar providências saneadoras nos mesmos, e recomendar ou executar os procedimentos necessários à efetiva liquidação dos créditos” - art. 3º, o que ressaltava seu caráter procedimental e de pouca atenção aos resultados. Dez anos depois, no âmbito da própria PGFN, era editada a Portaria PGFN 320/2008, que dispunha sobre o PROGRAN ainda de forma excessivamente burocrática. A Portaria PGFN 565/2010 representou um novo avanço, ao sistematizar melhor a atuação nos casos de grandes devedores e estruturar as Divisões de Acompanhamento de Grandes Devedores (DIGRA). Contudo, foi após o RDCC, e as medidas que lhe sucederam, que a PGFN se consolidou na vanguarda da investigação fiscal.

Hoje, a PGFN trata os casos complexos no âmbito das equipes de combate à fraude fiscal estruturada. Os demais casos ficam a cargo das equipes de investigação fiscal. O setor de investigação fiscal da PGFN, portanto, se divide em dois: um para investigação de casos complexos (o Combate à Fraude Fiscal Estruturada - CFFE) e outro para os casos mais simples (chamado de Investigação Fiscal - IF). Para isso, a PGFN utiliza dados disponibilizados pelo Laboratório de Ciência de Dados e de Inteligência Artificial da Procuradoria-Geral Adjunta de Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS. Em 2023, a PGFN consolidou ferramentas de alerta automatizadas (flags automatizados) para identificar possíveis fraudes fiscais, as quais são disponibilizadas para

características que apresenta:

“Entende-se por fraude fiscal estruturada a de natureza penal tributária, cujas principais características são as seguintes:

- a) estruturadas através de mecanismos complexos;
- b) perpetradas por grupos especialmente organizados para tais fins (organizações criminosas);
- c) operacionalizada com o emprego de diversos artifícios como dissimulação de atos e negócios, utilização de interpostas pessoas, falsificação de documentos, simulação de operações, blindagem patrimonial, operações artificiosas sem fundamentação econômica, utilização de paraísos fiscais, utilização abusiva de benefícios fiscais, utilização de empresas sem atividade econômica de fato para absorver eventuais responsabilizações, etc.;
- d) evidenciada pelo elevado potencial de lesividade ao erário, em benefício de um ou mais contribuintes ou de pessoas a eles vinculadas.”

análise dos Procuradores da Fazenda Nacional. Confirmadas as informações, as situações são encaminhadas para apreciação do Poder Judiciário.

A implementação desse sistema de investigação fiscal, cujo ápice se deu com a edição da Portaria PGFN 32/2019, já apresenta resultados expressivos⁴:

- Em dois anos, a PGFN atuou em 2,8 mil casos, resultando na regularização de R\$ 7,8 bilhões.
- A PGFN na 2ª Região participou de uma operação que resultou na regularização de um débito de R\$ 450 milhões de um grupo do setor da construção civil.
- A PGFN na 5ª Região criou a Divisão de Ações Especiais de Inteligência Fiscal para lidar com casos de fraude.
- A PGFN na 6ª Região realizou 15 operações de combate à fraude fiscal estruturada, visando a acautelar débitos de R\$ 3 bilhões, e mais 150 operações pela equipe de investigação fiscal.

Além da atuação em casos de fraude, a PGFN também utiliza ferramentas de big data para selecionar devedores para atividades de Investigação Fiscal e Monitoramento. O Canal de Denúncias Patrimoniais é outra ferramenta utilizada pela PGFN no combate à fraude fiscal, tendo recebido e analisado mais de cinco mil denúncias em 2019, com potencial de recuperação de R\$ 1,3 bilhão. Em 2019, o Grupo de Operações Especiais de Combate à Fraude Fiscal Estrutural (GOEFF) da PGFN participou de nove grandes operações, em colaboração com unidades descentralizadas, que envolveram mais de R\$ 5,4 bilhões em créditos sonegados. Em 2021, a PGFN intensificou o combate à fraude fiscal estruturada e investiu em mecanismos de participação popular para o controle social da dívida ativa e denúncias patrimoniais. As unidades da PGFN participaram de dezenas de operações que envolveram bilhões em créditos públicos sonegados.

Uma investigação fiscal bem sucedida conduz à responsabilização dos envolvidos, com condenação nas esferas cível e criminal, e recuperação do crédito do público. Considera-se também importante o resultado da investigação fiscal que, em razão do seu andamento e das provas já coligidas, induza e estimule os envolvidos a reconhecerem administrativamente sua responsabilidade tributária a fim de regularizar os débitos confessados por meio de adesão a programas de transação tributária. O sucesso da investigação fiscal de casos complexos depende de muitas variáveis, algumas delas fora do controle das agências de investigação. O que definitivamente está ao alcance da administração pública é a implementação de um sistema gerencial de investigação fiscal específico para obter mais eficiência e eficácia na recuperação do crédito do público. E a PGFN tem caminhado implacavelmente naquela direção.

⁴ Dados extraídos dos anuários PGFN em Números, entre 2020 e 2024.

4. Os Dez Princípios para a Investigação Fiscal e do Combate à Fraude Fiscal Estruturada

A investigação fiscal e o combate à fraude fiscal estruturada devem se pautar pelo horizonte da justiça fiscal. A recuperação do crédito do público é imprescindível, assim como a identificação dos responsáveis, para fins de contenção e dissuasão (*deterrence*), e educação fiscal. Porém, todo procedimento que visa à responsabilização dos autores e à alienação dos seus ativos tem de estar balizado por elevados princípios de eficiência e ética. A necessidade de resultados positivos não pode se impor ao dever de percorrer o *iter inquisitionis*, ou caminho investigativo, bem acompanhado pela lei e pela ética. Assim é que a eficiência e a efetividade da investigação fiscal dependem em larga medida da implementação, por parte de cada jurisdição e suas respectivas administrações tributárias, de 10 Princípios, ou diretrizes, identificados pela OECD (2017) como essenciais para que aquela atividade ocorra com eficiência e dentro dos mais altos padrões de legalidade e justiça fiscal.

Cada um desses princípios se desdobra em outros, que lhes dão densidade suficiente para sua aplicação prática. Ainda segundo a OECD (2020:6), a implementação daqueles princípios provoca os seguintes benefícios:

- Melhoria da conformidade fiscal do contribuinte;
- A abordagem estratégica para combater os riscos de crimes fiscais atuais, emergentes e futuros é informada por estratégia macro de todo o governo;
- Reforço da fiscalização dos ilícitos fiscais e outros crimes financeiros cometidos por pessoas físicas e jurídicas, incluindo facilitadores profissionais (*professional enablers*);
- Melhor prevenção e detecção de crimes fiscais e outros crimes financeiros;
- Infratores punidos com sanções criminais dissuasivas e despojados dos rendimentos e patrimônio obtido por meio dos crimes cometidos;
- Reforço da cooperação internacional na luta global contra os fluxos financeiros ilícitos.

Segue abaixo uma visão sintética de cada um daqueles princípios:

Princípio 1: Garantir que as Infrações Fiscais Sejam Criminalizadas: Este princípio enfatiza a importância de um quadro jurídico robusto que classifique as violações das leis fiscais como crimes, sujeitos a sanções eficazes. Isso inclui definir claramente os crimes fiscais, aplicar sanções criminais proporcionais à gravidade da infração e garantir que essas sanções sejam aplicadas de forma consistente na prática. A criminalização das infrações fiscais serve como um impedimento, transmite aos contribuintes a seriedade da evasão fiscal e permite o uso de poderes

de investigação fiscal e criminal. Este princípio depende essencialmente da ação do Parlamento, a fim de tipificar as condutas, definir as competências investigativas e jurisdicionais e atribuir os meios administrativos e técnicos adequados à realização das investigações.

Princípio 2: Conceber uma Estratégia Eficaz para Abordar os Crimes Fiscais: Para combater eficazmente os crimes fiscais, as autoridades fiscais devem desenvolver uma estratégia nacional abrangente. Esta estratégia deve envolver a identificação e avaliação de riscos e ameaças por meio de avaliações regulares, aproveitando informações de várias fontes, como autoridades policiais e relatórios de transações suspeitas. A estratégia, de caráter macro, fica a cargo do alto escalão do Poder Executivo e Ministérios, visando um plano nacional com estratégias específicas para investigação fiscal, delineando objetivos claros, alocando recursos adequadamente e incluindo um plano para avaliar e revisar periodicamente a sua eficácia.

Princípio 3: Ter Poderes de Investigação Adequados: Este princípio destaca a importância de dotar as agências responsáveis pela investigação de crimes fiscais de poderes de investigação adequados. Isso inclui poderes para obter documentos e informações de terceiros, como instituições financeiras, por meio de intimações ou ordens judiciais. Outros poderes cruciais incluem a capacidade de conduzir buscas e apreensões, entrevistar suspeitos e testemunhas, realizar vigilância secreta e realizar operações secretas quando necessário. Esses poderes devem ser exercidos dentro dos limites da lei e com salvaguardas adequadas para proteger os direitos dos indivíduos.

As agências de investigação devem possuir poderes investigativos robustos, incluindo:

- Poderes para obter informações documentais de terceiros: obter documentos e informações de instituições financeiras e outros repositórios, com prazos determinados e a possibilidade de medidas mais intrusivas em caso de não cumprimento.
- Poderes de busca e apreensão: buscar bens e apreender provas físicas, como livros, registros e outros materiais relevantes para a investigação de ilícitos fiscais, sempre respeitando o direito à privacidade e a necessidade de motivos razoáveis.
- Poderes para interceptar comunicações: acessar e interceptar comunicações, incluindo ligações telefônicas e dados de internet, mediante autorização judicial e com salvaguardas para proteger os direitos individuais.
- Poderes para deter suspeitos: deter e prender acusados de crimes tributários e financeiros, respeitando os direitos dos suspeitos e com a necessidade de autorização judicial.

É essencial que a legislação autorize expressamente o exercício de cada poder, definindo requisitos, mecanismos de proteção aos direitos dos investigados e promovendo o compartilhamento legal de informações e a colaboração entre agências.

Princípio 4: Ter Poderes Eficazes para indisponibilizar, Apreender e Confiscar Bens: Para interromper efetivamente a atividade criminosa e dissuadir futuros crimes fiscais, as jurisdições devem ter a capacidade de congelar, apreender e confiscar bens provenientes ou relacionados a tais crimes. Isso inclui poderes para congelar rapidamente ativos em casos urgentes, apreensão estendida de bens relacionados a vários crimes, confiscações baseadas em valor, confiscação sem condenação e confiscações de terceiros. Essas medidas devem ser aplicadas consoante a legislação nacional e acordos internacionais, como tratados de assistência jurídica mútua (MLATs), para garantir que as jurisdições possam recuperar bens mesmo em casos internacionais.

Princípio 5: Estabelecer uma Estrutura Organizacional com Responsabilidades Definidas: Este princípio enfatiza a importância de uma estrutura organizacional clara e bem definida para combater os crimes fiscais e outros crimes financeiros. Isso inclui delinear responsabilidades, competência para tomada de decisão e mecanismos de supervisão dentro das agências e entre elas. Uma estrutura bem definida promove a eficiência, reduz a duplicação de esforços, aumenta a transparência e evita a duplicação de esforços, lacunas na aplicação da lei e conflitos de competência entre as agências de investigação.

Princípio 6: Fornecer Recursos Adequados para Investigação de Crimes Fiscais: Reconhecendo que os crimes fiscais são frequentemente complexos e exigem recursos significativos, este princípio destaca a necessidade de fornecer às agências responsáveis pela investigação de crimes fiscais recursos suficientes. As agências de investigação devem receber recursos humanos, materiais e financeiros adequados para o desempenho de suas funções, incluindo:

- Recursos financeiros: orçamento adequado e financiamento ágil são cruciais para a investigação fiscal, principalmente em casos complexos que exigem softwares especializados, viagens, coleta de provas e outras despesas.
- Recursos humanos: equipes com número suficiente de agentes qualificados e experientes em diferentes áreas, incluindo direito, contabilidade, tecnologia da informação e análise de dados.
- Recursos para treinamento: treinamento constante para os investigadores fiscais, considerando as frequentes alterações na legislação, o surgimento de novas tecnologias e a necessidade de aprimoramento das técnicas de investigação.
- Recursos de infraestrutura: acesso a softwares de análise de dados, equipamentos de informática, bases de dados interligadas (Receita Federal, COAF, bancos de dados internacionais), viaturas, equipamentos de vigilância e outras ferramentas.

A falta de recursos adequados pode comprometer a eficiência e a eficácia das investigações, especialmente em casos complexos.

Princípio 7: Tornar os crimes fiscais uma infração subjacente à lavagem de dinheiro: Designar crimes fiscais como crimes antecedentes à lavagem de dinheiro é capital para fortalecer os esforços de combate aos crimes financeiros. Isso permite que os indivíduos sejam acusados de lavagem de dinheiro, além do crime fiscal subjacente, potencialmente resultando em penalidades mais severas. Também obriga as instituições financeiras e outros profissionais a relatar transações suspeitas relacionadas a crimes fiscais, melhorando a inteligência financeira e a cooperação entre as autoridades fiscais e as unidades de inteligência financeira (UIFs).

Princípio 8: Ter uma Estrutura Eficaz para Cooperação Interinstitucional Doméstica: Este princípio enfatiza a importância da colaboração e coordenação entre as autoridades fiscais e outras agências de aplicação da lei e inteligência nacionais. Estabelecer mecanismos claros de compartilhamento de informações, como acesso direto a bancos de dados ou obrigações de relatar espontaneamente informações, é essencial. A cooperação pode assumir várias formas, incluindo equipes conjuntas de investigação, centros interinstitucionais de inteligência ou protocolos para o intercâmbio de inteligência estratégica. A cooperação eficaz garante que as agências possam aproveitar seus respectivos recursos e conhecimentos especializados para combater os crimes financeiros de forma abrangente. A falta de cooperação entre agências pode resultar em retrabalho, perda de informações importantes e dificuldade na identificação e punição dos responsáveis.

Princípio 9: Garantir que os Mecanismos de Cooperação Internacional estejam Disponíveis: Reconhecendo a natureza transnacional dos crimes fiscais, este princípio destaca a importância dos mecanismos de cooperação internacional. Isso inclui a celebração de acordos bilaterais e multilaterais que facilitem o intercâmbio de informações, como acordos de intercâmbio de informações fiscais (TIEAs) e tratados de assistência jurídica mútua (MLATs). Para uma cooperação internacional eficaz, são essenciais pontos de contato dedicados, recursos suficientes e uma estrutura operacional clara.

Princípio 10: Proteger os Direitos dos Suspeitos: Este princípio enfatiza a importância de salvaguardar os direitos processuais e fundamentais dos indivíduos suspeitos ou acusados de crimes fiscais. Isso inclui o direito à presunção de inocência, o direito de ser informado de seus direitos, o direito de permanecer em silêncio, o direito de consultar um advogado, o direito à interpretação e tradução, o direito de acesso a documentos do caso, o direito a um julgamento rápido e a proteção contra dupla penalização. Proteger os direitos dos suspeitos é crucial para garantir um processo justo e equitativo e manter a integridade do sistema de justiça criminal.

5. A Investigação Fiscal e o Combate à Fraude Fiscal Estruturada no Brasil, segundo Análise pelo Modelo de Maturidade da OCDE.

O Modelo de Maturidade na Investigação Fiscal (OECD, 2020) é uma ferramenta de autoavaliação para ajudar as jurisdições a entender sua posição na implementação dos Dez Princípios Globais, com base em um conjunto de indicadores observados empiricamente. A

autoavaliação por meio do Modelo de Maturidade é um exercício puramente voluntário. O Modelo de Maturidade analisa como uma jurisdição pode amadurecer em sua capacidade de combater crimes fiscais, em vez de simplesmente descrever o que ocorre dentro do regime de investigação de crimes fiscais. Esse foco na construção de capacidades é integral ao Modelo de Maturidade, em reconhecimento à Iniciativa Tributária de Adis Abeba⁵ e à Declaração de Bari do G7⁶, sendo relevante para jurisdições em todos os estágios de desenvolvimento. O nível de maturidade “Aspiracional” se concentra em atributos pró-futuro, tornando-o relevante para as jurisdições avançadas. O Modelo de Maturidade serve como uma ferramenta importante para medir o impacto das intervenções de capacitação em investigação de ilícitos e fraudes fiscais, incluindo aquelas promovidas pelas já citadas Iniciativa Tributária de Adis Abeba e Declaração de Bari do G7.

O Brasil, como muitos países, enfrenta o desafio de combater os ilícitos e as fraudes fiscais. As informações fornecidas pelo próprio país lançam luzes sobre as medidas adotadas nesse sentido, destacando seus pontos fortes e as áreas que demandam atenção. Chama a atenção, de início, que as informações se relacionam apenas à atuação da Receita Federal do Brasil (RFB) e do Ministério Público Federal (MPF). Segue abaixo um apanhado dos principais pontos abordados no relatório *Tax Crime Investigation Maturity Model*, (OECD, 2020), sobre a investigação fiscal e o combate à fraude fiscal estruturada no Brasil.

Principais Características:

- **Marco Legal Robusto para Recuperação de Ativos:** O Brasil possui um sistema eficaz para recuperação de ativos relacionados a crimes fiscais, incluindo indisponibilidade, apreensão e confisco.
- **Programa de Encaminhamento Adequado:** Existe um processo estruturado para encaminhar casos de suspeita de crimes fiscais, da administração tributária para as autoridades policiais.
- **Cooperação Internacional Dinâmica:** O Ministério Público Federal (MPF) busca ativamente a cooperação direta com seus congêneres estrangeiros, complementando os acordos tradicionais de assistência legal mútua.
- **Estrutura Legal Sólida:** A Lei nº 8.137/90 define uma série de crimes fiscais.
- **Abordagem “Todos os Crimes” para Crimes Antecedentes:** O Brasil adota a abordagem “todos os crimes” para lavagem de dinheiro, o que significa que lavar dinheiro proveniente de qualquer crime, incluindo crimes fiscais, é considerado crime.

⁵ A Iniciativa Fiscal de Addis: Declaração 2025 - SISTEMAS TRIBUTÁRIOS QUE ESTÃO A SERVIÇO DA POPULAÇÃO E PROMOVEM OS OBJETIVOS DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL. Disponível em <https://www.addistaxinitiative.net/sites/default/files/resources/ATI%20Declaration%202025%20%28PT%29.pdf>. Acessado em 01/07/2024.

⁶ G7 BARI DECLARATION ON FIGHTING TAX CRIMES AND OTHER ILLICIT FINANCIAL FLOWS. Disponível em https://www.mef.gov.it/export/sites/MEF/modules/links/g7/Bari_Common_Declaration_On_Fighting_Tax_Crimes.pdf. Acessado em 01/07/2024.

Áreas de Melhoria:

- **Estratégia Abrangente de Combate aos Crimes Fiscais:** O Brasil ainda carece de uma estratégia nacional explícita e abrangente para combater crimes fiscais, incluindo uma avaliação de ameaças, em coordenação com todos os órgãos governamentais envolvidos.
- **Confisco Não Baseado em Condenação:** O Brasil poderia se beneficiar da utilização de confiscos não baseados em condenação.
- **Sigilo Fiscal:** A revisão de algumas leis de sigilo fiscal, especialmente no que diz respeito ao privilégio profissional dos advogados, poderia fortalecer as investigações de crimes fiscais.
- **Poderes dos Auditores Fiscais:** A atribuição de poderes mais eficazes aos auditores fiscais poderia contribuir para o combate aos crimes fiscais.

Para a OCDE, o Brasil demonstra empenho no combate aos crimes fiscais, com um sistema legal robusto e programas de cooperação internacional. No entanto, a formulação de uma estratégia nacional abrangente e a revisão de leis de sigilo fiscal são medidas que podem fortalecer ainda mais os esforços do país nessa área.

Embora o Brasil não possua uma estratégia específica contra crimes fiscais, foram desenvolvidas medidas para prevenir, investigar e processar ilícitos econômicos e fiscais. Estas medidas incluem acordos de cooperação, forças-tarefa conjuntas e sistemas de inteligência. Com base naquelas medidas, a OCDE avaliou como está a implementação pelo Brasil dos Dez Princípios de Investigação Fiscal.

Princípios Relevantes e sua Implementação:

- **Princípio 1: Criminalização de Delitos Tributários:** A Lei Brasileira contra Crimes Tributários, Econômicos e de Consumo (Lei nº 8.137/90) define uma série de delitos tributários.
- **Princípio 2: Estratégia para Abordar Crimes Tributários:** A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e a Polícia Federal assinaram acordos de cooperação técnica que regulamentam o compartilhamento de informações entre essas agências, aprimorando o combate ao crime organizado, crimes fiscais e crimes financeiros.
- **Princípio 5: Estrutura Organizacional com Responsabilidades Definidas:** No Brasil, a Receita Federal (RFB), o Ministério Público Federal (MPF) e a Polícia Federal são responsáveis por investigar crimes fiscais. Embora não mencionado no relatório, a PGFN e, nos estados, as estruturas dos Comitês Interinstitucionais de Recuperação

de Ativos (CIRA) tem desempenhado papel fundamental na investigação fiscal e no combate à fraude fiscal estruturada.

- **Princípio 7: Delitos antecedentes:** O Brasil adotou uma abordagem de “todos os crimes” para a lavagem de dinheiro em 2012, o que significa que lavar o produto de qualquer delito criminal é uma ofensa.
- **Princípio 8: Cooperação Interinstitucional:** Forças-tarefa compostas pela Polícia Federal e pelo MPF são formadas regularmente no Brasil para investigar crimes fiscais.
- **Princípio 9: Cooperação Internacional:** O Brasil pode trocar informações fiscais com autoridades estrangeiras em relação a questões criminais fiscais, de acordo com acordos bilaterais e multilaterais, e com a legislação nacional.

O relatório apresenta sugestões de melhorias para a estratégia brasileira: incorporação na legislação nacional da possibilidade mais ampla de confiscos de bens independentemente de condenações judiciais; relativização de alguns casos de sigilo fiscal em relação a investigações de crimes fiscais, particularmente no que diz respeito ao sigilo profissional de advogados; atribuição de poderes mais eficazes aos auditores fiscais.

6. Um Norte a Seguir

A investigação fiscal e o combate à fraude fiscal estruturada são ferramentas determinantes para manter a integridade do sistema tributário. Quando grandes quantias são desviadas por meio de fraudes complexas, a carga tributária pode acabar sendo distribuída de maneira injusta, afetando desproporcionalmente os contribuintes que cumprem suas obrigações fiscais corretamente. Além disso, a fraude fiscal robusta pode minar a confiança pública nas instituições e no sistema tributário como um todo.

A OECD (2021:59), no ótimo relatório *Fighting Tax Crime – The Ten Global Principles*, Second Edition: Country Chapters, ressalta que

“Embora o Brasil não tenha uma estratégia específica contra crimes fiscais, observa-se que desenvolveu uma série de medidas que contribuem para a prevenção, investigação e repressão de crimes econômicos e fiscais, nomeadamente através da utilização de acordos de cooperação, grupos de trabalho conjuntos e sistemas de informações”.

No âmbito dos estados federados, o Ministério Público tem conseguido notáveis avanços com a atuação conjunta de várias agências que participam da investigação fiscal, por meio de estruturas administrativas conhecidas como CIRA – Comitê Interinstitucional de Recuperação de

Ativos. Embora ainda haja espaço para melhorias, aquelas equipes multidisciplinares têm obtido ótimos resultados. Essa atuação interinstitucional, recomendada pela OECD (2017), ainda ocorre de maneira muito tímida na seara federal. Mesmo assim, há operações conjuntas muito bem sucedidas envolvendo a Receita Federal, o MPF e a PGFN. Souza (2022) apresenta em seu livro *Atividades de Investigação Fiscal da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional* oito exemplos de operações de investigação fiscal que obtiveram grandes resultados.

Em poucos anos o Brasil já avançou bastante na implementação e no aperfeiçoamento da investigação fiscal e do combate à fraude fiscal estruturada, tanto no âmbito da persecução penal, com o trabalho conjunto entre RFB e MPF; quanto na seara cível, por meio da atuação da PGFN, cujos números positivos na arrecadação quebram recordes ano após ano. Mesmo assim, ainda há espaço para melhorias, sobretudo na institucionalização da cooperação interagências ao nível federal, aos moldes do que propugna o Princípio 8 de Investigação Fiscal, e que já é realizado com sucesso nos estados por meio dos CIRA.

7. Referências Bibliográficas

BRUN, J., SOTIROPOULOU A., GRAY, L., SCOTT, C., STEPHENSON, K. (2021). Asset Recovery Handbook: A Guide for Practitioners, second edition. International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. 1818 H Street NW, Washington, DC 20433.

BRUN, J, GOMEZ, A., JULIEN, R., NDUBAI, J., OWENS, J., RAO, S., SOTO, Y. (2022). Taxing Crime - A Whole-of-Government Approach to Fighting Corruption, Money Laundering, and Tax Crimes. International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. 1818 H Street NW, Washington, DC 20433.

ELSON, D.; BALAKRISHNAN, R.; HEINTZ, J, (2013) Public Finance, Maximum Available Resources and Human Rights. 13-40. In: NOLAN, A.; O'CONNELL, R.; HARVEY, C. Human Rights and Public Finance – Budgets and the Promotion of Economic and Social Rights. Oxford: Hart Publishing, 2013.

FATF (2012-2023), International Standards on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism & Proliferation, FATF, Paris, France, www.fatf-gafi.org/en/publications/Fatfrecommendations/Fatf-recommendations.html

FATF (2023), Guidance on Beneficial Ownership for Legal Persons, FATF, Paris, <http://www.fatf-gafi.org/publications/FATFrecommendations/guidance-beneficial-ownership-legalpersons.html>

2023 FATF/OECD -GAFILAT (2023), Anti-money laundering and counter-terrorist financing measures – Brazil, Fourth Round Mutual Evaluation Report, FATF, Paris <https://www.fatf-gafi.org/content/fatf-gafi/en/publications/Mutualevaluations/Mer-Brazil-2023.html>

Hogan, G. (2018). Manual of Investigations. Independent Investigations Office of BC. V. 3. Canada

IDB - Inter-American Development Bank and OECD - Organisation for Economic Cooperation and Development (2019). A Beneficial Ownership Implementation Toolkit. Inter-American Development Bank ("IDB") and the Organisation for Economic Cooperation and Development ("OECD"). OECD, Paris.

IRS (2024). 2023 ANNUAL REPORT. USA. Disponível em <https://www.irs.gov/compliance/criminal-investigation/irs-criminal-investigation-annual-reports>. Acessado em 01/07/2024.

Klein, M., Murphy, G., Oberle, R. (2023). OECD International Academy for Tax Crime Investigation. Major Case Management (MCM) - Major Case Management (MCM) Specialty Course. OECD, Canada.

Knoel, A. (2022), Complex Ownership Structures: Addressing the Risks for Beneficial Ownership Transparency. Financial Transparency Coalition and Tax Justice Network. Disponível em <https://taxjustice.net/reports/complex-ownership-structures-addressing-the-risks-for-beneficial-ownership-transparency/>. Acessado em 27.02.2024

- Krecsy, G. (2021). Manual of Investigations. Independent Investigations Office of BC. V. 5. Canada.
- MARAGNO, L., BORBA, J., (2017). Mapa conceitual da fraude: configuração teórica e empírica dos estudos internacionais e oportunidades de pesquisas futuras. In Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, Brasília, v. 11, Edição Especial
- MOURA, A., (2019), Lei de Execução Fiscal Comentada e Anotada. 3a. ed. Salvador, JusPodivm.
- MOURA, A; SOUZA NETO, J., (2020) Lei de Responsabilidade Fiscal e Justiça Intergeracional ou o Conselho de Anquises. In: FIRMO FILHO, Alípio Reis; WARPECHOWSKI, Ana Cristina Moraes; RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes (Coord.). Responsabilidade na gestão fiscal: estudos em homenagem aos 20 anos da lei complementar nº 101/2000. Belo Horizonte: Fórum, 2020.
- MURPHY, R. (2019). The European Tax Gap, A report for the Socialists and Democrats Group in the European Parliament, R. Murphy, University of London, January 2019: https://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/2019-01/the_european_tax_gap_en_190123.pdf ; Estimates of tax avoidance and evasion, Tax Justice Network: <https://www.taxjustice.net/topics/more/estimates-of-tax-avoidance-and-evasion/>
- NABAIS, J. A, (2002) face oculta dos direitos fundamentais: os custos dos direitos. Revista Direito Mackenzie, v. 3, n. 2. 9-30, 2002.
- NOLAN, A; HARVEY, C.; O'CONNEL, R, (2013) Human Rights and Public Finance – Budgets and the Promotion of Economic and Social Rights. Oxford: Hart Publishing, 2013.
- OECD (2012), International Co-operation against Tax Crimes and Other Financial Crimes: A Catalogue of the Main Instruments, <https://www.oecd.org/ctp/crime/international-co-operation-against-tax-crimes-and-other-financial-crimes-a-catalogue-of-the-main-instruments.htm>.
- OECD (2015), Improving Co-operation between Tax and Anti-Money Laundering Authorities, OECD Publishing, <https://www.oecd.org/tax/crime/improving-cooperation-between-tax-and-anti-money-laundering-authorities.htm>.
- OECD (2017), Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/63530cd2-en>.
- OECD (2017-A), Effective Inter-Agency Co-operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes - Third Edition, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2020), Tax Crime Investigation Maturity Model, OECD, Paris.
- OECD (2021), Fighting Tax Crime – The Ten Global Principles, Second Edition: Country Chapters, OECD, Paris.
- OECD (2021-A), Ending the Shell Game: Cracking down on the Professionals who enable Tax and White Collar Crimes, OECD, Paris

OECD (2021-B), *Fighting Tax Crime – The Ten Global Principles*, Second Edition: Country Chapters, OECD, Paris.

Platt, S. (2015). *Money Laundering Models*. In: *Criminal Capital*. Palgrave Macmillan, London.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PGFN em Números 2020. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Brasília: PGFN, 2014. Disponível em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros> . Acesso em 28 de junho de 2024.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PGFN em Números 2021. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Brasília: PGFN, 2014. Disponível em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros> . Acesso em 28 de junho de 2024.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PGFN em Números 2022. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Brasília: PGFN, 2014. Disponível em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros> . Acesso em 28 de junho de 2024.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PGFN em Números 2023. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Brasília: PGFN, 2014. Disponível em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros> . Acesso em 28 de junho de 2024.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PGFN em Números 2024. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Brasília: PGFN, 2014. Disponível em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros> . Acesso em 28 de junho de 2024.

PURNOMO, C., PURNOMMO, J. (2023). Policy Implementation Process and its Component on Tax Crime Investigation Boundary to Promote an Optimal Tax Revenue: A Literature Review. *Nagari Law Review*. 6. 72-85. 10.25077/nalrev.v.6.i.2.p.72-85.2023.

SÁ, A. Lopes; HOOG, W., (2021). *Corrupção, fraude e contabilidade*. 7ª ed. Curitiba: Juruá.

SILVA, A.; CERQUEIRA, A, (2020). *Fraudes Contábeis: repercussões tributárias, enfoque no ICMS*. Curitiba: Juruá.

TURKSEN, U., VOZZA, D., and A ABUKARI, A., (2023), 'Tax Fraud Investigation Framework', in Umut Turksen, and others (eds), *Tax Crimes and Enforcement in the European Union: Solutions for law, policy and practice* (Oxford, 2023; online edn, Oxford Academic, 23 Mar. 2023), <https://doi.org/10.1093/oso/9780192862341.003.0007>, accessed 1 July 2024

TURKSEN, U., VOZZA, D., KREISSL, R., RASMOUKI, F. (2023b). *Tax Crimes and Enforcement in the European Union*. Oxford. Disponível em Downloaded from <https://academic.oup.com/book/45658> by guest on 01 July 2024. Acessado em 01/07/2024.

15

GESTÃO EFICIENTE DA DÍVIDA ATIVA E DA EXECUÇÃO FISCAL. TRÊS PASSOS PARA O FUTURO

1. Introdução	289
2. O primeiro pilar. Reduzindo o número de execuções.....	290
3. O segundo pilar. A gestão da dívida ativa	293
4. Terceiro pilar. Novas tecnologias	298
5. O protesto extrajudicial em Belo Horizonte.....	303
6. Conclusão	307
7. Referências Bibliográficas.....	309



GESTÃO EFICIENTE DA DÍVIDA ATIVA E DA EXECUÇÃO FISCAL. TRÊS PASSOS PARA O FUTURO

Luiz Gustavo Levate¹

Luiza Pinto Coelho Franco²

RESUMO

A recuperação da dívida ativa tem se tornado um dos temas mais importantes para as entidades estatais, mas principalmente para a maioria dos Municípios pelo fato de grande parte de suas receitas serem proveniente de transferências tributárias da União e dos Estados, ficando dependentes da arrecadação de outros entes. Com a crise econômica que assola o país, é necessário que os Municípios invistam na recuperação da sua dívida ativa. A experiência de Belo Horizonte passa por um momento de diminuição das execuções antieconômicas e transição para o protesto extrajudicial por meio da adoção de medidas de gestão eficiente da dívida ativa. A experiência mostra que a arrecadação municipal aumentou com referidas medidas, bem como otimizou e racionalizou o trabalho dos Procuradores. É necessário verificar a utilização de novas tecnologias, bem como investir na gestão da dívida ativa e na estruturação das Secretarias de Fazenda e da própria Procuradoria. A metodologia utilizada é a descritiva e avaliativa de resultados.

Palavras-chave: Dívida Ativa - Execuções Antieconômicas – Aumento de Arrecadação - Gestão e Novas Tecnologias.

¹ Pós-Doutor em Direito Público pela Universidade de Santiago de Compostela/ES (2018). Doutor em Teoria Constitucional e Direito do Estado pela PUC/RIO (2016). Mestre em Direito Ambiental e Desenvolvimento Sustentável pela DHC (2012). Professor Adjunto de Direito Constitucional e Processo Constitucional na Dom Helder Câmara. Procurador do Município de Belo Horizonte.

² Mestrado em Engenharia de Transportes pelo IME/RJ (2012), Engenharia Civil graduada pela UFMG (2009), Engenharia Ambiental graduada pela FUMEC (2009). Possui experiência de mais de 10 anos em engenharia de tráfego, e projetos de estradas, estudos urbanos e rodoviários, em transporte público e individual; Experiência em gestão de projetos, gerenciamento de obras e planejamento, experiência em auditoria de obras de grande porte e conhecimento de Metodologias Ativas de aprendizagem. Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Professora do curso de Engenharia Civil na PUC Minas.

1. Introdução

Dados extraídos do Relatório Justiça em Números de 2023, do Conselho Nacional de Justiça, mostravam que as execuções fiscais totalizavam e, 34% do total de casos pendentes e 64% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 88% dos cerca de oitenta e quatro milhões e quatrocentos mil processos em tramitação no Brasil naquele ano, ou seja, quase vinte e sete milhões³.

Em Belo Horizonte, no ano de 2010, a Fazenda Pública Municipal tinha cerca de cento e setenta mil execuções fiscais em andamento, cerca de 25% de todos os processos existentes em tramitação na justiça estadual da capital mineira. Atualmente a capital mineira possui cinquenta e cinco mil execuções fiscais ajuizadas.

Este número expressivo de ações sempre foi objeto de estudos, tanto por parte do Poder Judiciário, com ênfase no CNJ, quanto das advocacias públicas. O certo é que o enorme volume de ações impactava nas atividades administração pública⁴, contribuindo para a crônica morosidade da justiça e aumentando o custeio da máquina pública.

E lado outro, o baixo retorno aos cofres públicos das execuções fiscais, em torno de 2,5% do valor cobrado, tornava-se pouco razoável a insistência do poder executivo buscar o Judiciário para recuperar todos os débitos inscritos em sua dívida ativa por este meio.

A Procuradoria Geral do Município de Belo Horizonte, percebendo esta questão, iniciou um processo de desjudicialização da cobrança da dívida ativa, em um primeiro momento com a busca de um valor objetivo para se considerar uma execução economicamente viável. Ato contínuo passou a utilizar o protesto judicial.

Três pilares sustentam a cobrança de dívida ativa. O primeiro deles, de aspecto quantitativo e emergencial, diz respeito à necessidade de se diminuir o número de execuções fiscais, eliminando as antieconômicas⁵, bem como aquelas eivadas de nulidades e inconstitucionalidades. O segundo

³ Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/08/justica-em-numeros-2023.pdf>.

⁴ Ver o estudo denominado "PAGANDO PARA RECEBER? Subsídios para uma política de cobrança da dívida ativa no setor público: resultados de pesquisa sobre o custo médio de cobrança de uma execução fiscal em Minas Gerais", realizado pela AGE/MG com auxílio da Fundação João Pinheiro. Disponível em: <http://www.age.mg.gov.br/revistas/revista-da-advocacia-geral-do-estado/607-revista-juridica-da-advocacia-geral-do-estado-no-5-2008>. Ver também o estudo promovido pelo IPEA denominado "Custo unitário da execução fiscal", em que demonstra o perfil do custo da execução fiscal na Justiça Federal". Disponível em: http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/relatoriopesquisa/121009_relatorio_custounitario_justicafederal.pdf

⁵ Em 2023, o STF decidiu sobre o tema: Recurso Extraordinário nº 1.355.208, rel. Min. Cármen Lúcia, em regime de repercussão geral (tema 1184). "1. É legítima a extinção de execução fiscal de baixo valor pela ausência de interesse de agir tendo em vista o princípio constitucional da eficiência administrativa, respeitada a competência constitucional de cada ente federado. 2. O ajuizamento da execução fiscal dependerá da prévia adoção das seguintes providências: a) tentativa de conciliação ou adoção de solução administrativa; e b) protesto do título, salvo por motivo de eficiência administrativa, comprovando-se a inadequação da medida. 3. O trâmite de ações de execução fiscal não impede os entes federados de pedirem a suspensão do processo para a adoção das medidas previstas no item 2, devendo, nesse caso, o juiz ser comunicado do prazo para as providências cabíveis". Disciplinando a decisão, foi editada a Resolução nº 547 de 22/02/2024 do CNJ. Sobre o tema, necessário pontuar que em dos primeiros julgamentos colegiados sobre

deles diz respeito à gestão qualitativa da dívida ativa, desde a constituição dos créditos até sua efetiva cobrança, ao atuar de forma estratégica, compreendendo o seu perfil e buscando se utilizar dos meios de cobrança adequados e disponíveis legalmente e de acordo com vários aspectos, como o valor da dívida, características do contribuinte, natureza do crédito fiscal, a probabilidade de recebê-lo (*score ou rating* dos créditos) e etc., bem como o indispensável controle de legalidade da dívida ativa a ser exercido pelas Procuradorias. O terceiro, de viés tecnológico, diz respeito ao aparelhamento dos órgãos lançadores e arrecadadores, de modo que possam contar com novos instrumentos tecnológicos para melhorarem a constituição do crédito fiscal, bem como otimizar a sua arrecadação, de modo que se consiga receber de forma mais ágil os créditos inscritos em dívida ativa e aumentar a arrecadação.

A iniciativa foi pioneira no país, pois não havia, ainda, experiências para que fossem tomadas como parâmetro. Foi necessária a realização de várias tentativas, erros e acertos foram realizados. Ao final, a experiência tornou-se realidade e o modelo foi seguido em várias procuradorias do país.

Como demonstraremos, a mudança promovida pela Procuradoria de Belo Horizonte mostrou-se vantajosa para o Município de Belo Horizonte seja do lado da diminuição dos custos, seja do lado do aumento da arrecadação.

2. O primeiro pilar. Reduzindo o número de execuções

A primeira medida adotada pelo Município de Belo Horizonte foi identificar um valor que fosse considerado antieconômico⁶ para se manter toda uma estrutura para cobrar todo e qualquer crédito público. Foram também identificadas diversas circunstâncias que qualificavam os créditos fiscais como “podres” em razão de diversas nulidades formais e materiais. Essa é, sem dúvida, uma medida de gestão, mas por ser *conditio sine qua non* para qualquer outra medida de impacto na gestão da dívida ativa, entendemos que ela é indispensável antes de se tomar qualquer outra medida e, por isso, ficou elencada como o primeiro pilar, dispensando a utilização de outras considerações mais complexas.

O valor encontrado inicialmente foi de R\$ 1.600,00⁷ (mil e seiscentos reais), o que provocou a extinção de 15% das ações de Execução Fiscal em curso no TJMG. Após, passou para R\$ 2.000,00⁸

o tema, o Tribunal de Justiça de São Paulo (Agravado de Instrumento nº 2072483-57.2024.8.26.0000.) reformou decisão de juiz de primeiro grau que assinalou o prazo de trinta dias para o município de Capão Bonito comprovar a adoção das providências administrativas e condições estatuídas pelo STF no referido julgamento do RE 1.355.208 e na Resolução 547. O TJ-SP fundamentou sua decisão entendendo que a decisão do STF no RE 1.355.208 (Tema 1.184) não teve efeitos “*ex tunc*” e que as providências de protesto ou negatificação de devedores foram apenas facultadas aos exequentes.

⁶ O inciso II do § 3º da Lei de Responsabilidade Fiscal dispõe que: § 3º O disposto neste artigo não se aplica: II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança. Veja-se que aqui não cancelamos nenhum crédito fiscal, mas apenas se optou, com a extinção das execuções antieconômicas, pela utilização de um meio mais eficiente.

⁷ Instrução de Serviço Conjunta PGM-SMF 001/2009.

⁸ Instrução de Serviço Conjunta PGM-SMF 001/2012.

(dois mil reais), em seguida para de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), depois para R\$ 10.000,00⁹ (dez mil reais) para execuções fiscais ajuizadas a partir de 2005 e de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) para ações distribuídas até 31/12/2004¹⁰, provocando a extinção de 55% do total das ações, refletindo 8% do montante total do crédito ajuizado.

Relativamente às execuções ajuizadas até 31/12/2004, foram tomadas com base no poder de autotutela, as seguintes medidas:

- a) Havia créditos inconstitucionais relativos à IPTU progressivo, taxa de limpeza e iluminação pública, ISS de locação de bens móveis, alguns serviços bancários e discussões acerca do município competente para recebimento do crédito de ISS, muitos deles recalculados ou extintos pela Lei do REFIS (Art. 6º, da Lei 10.752/14).
- b) Existência de CDAs nulas, seja no aspecto formal (tributos imobiliários não estavam decompostos), seja pela falta de dados (CPF/CNPJ, IC), seja pelo fato dos sócios estarem incluídos como responsáveis pelo simples fato da empresa não ter quitado o tributo (Instrução de Serviço Conjunta PGM/SMF nº 001/2009).
- c) Em tese, muitos débitos estavam prescritos, pois até a Lei Complementar 118/2005, o que interrompia a prescrição era a citação pessoal do devedor. As CDAs eram encaminhadas para distribuição faltando menos de um ano para prescrição, e desde a montagem da Inicial, distribuição, despacho e cumprimento de mandados, o prazo de 5 anos já tinha fluído. Muitas vezes era utilizado o expediente nulo da citação por edital, sem esgotar todos os recursos para encontrar pessoalmente o devedor. É necessário recordar que, em vários anos, se distribuíam mais de 20 mil execuções fiscais.
- d) Ademais, no caso do prazo decadencial do ISSQN utilizava-se a tese do “5 + 5”, que foi derrubada pelos tribunais superiores, bem como o fato de, antes, para créditos não-tributários adotarmos, não o prazo de 5 anos do CTN, mas o prazo de 20 do Código Civil para o exercício da ação de cobrança¹¹.

9 Decreto Municipal 15.930/2015.

10 Decreto Municipal 15.304/2013.

11 Vide súmula 467 do STJ: Prescreve em cinco anos, contados do término do processo administrativo, a pretensão da Administração Pública de promover a execução da multa por infração ambiental. No parecer classificado PGM/BH nº 9472/2007, da lavra da ilustre Procuradora Dra. Camila Maia Pyramo Costa, restou concluído que o prazo prescricional para créditos de natureza não-tributária não deveria seguir o prazo geral do Código Civil, mas o do referido decreto. São as palavras da eminente parecerista: “Referido dispositivo trata da prescrição para as dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, fixando em cinco anos o prazo para que os administradores exerçam o direito de ação em desfavor da Fazenda Pública. Todavia, embora mencionado artigo não faça referência expressa à dívida ativa daqueles entes públicos, tem-se, por aplicação do princípio da igualdade, corolário do princípio da simetria, a imposição à Administração Pública de igual restrição para a cobrança de seus créditos. Em outras palavras, na ausência de definição legal específica, o prazo prescricional para a cobrança dos créditos de natureza administrativa deve ser fixado em cinco anos, não podendo a União, o Estado ou o Município gozar de tratamento diferenciado em relação ao administrado, porquanto não se verifica, nesse entendimento, risco de prejuízo ao interesse público”.

- e) A antiguidade do crédito também não compensava a sua cobrança, pois um crédito, por exemplo, de 2000, era, normalmente, ajuizado em 2004. Ele já contava com 13 anos de existência e 9 de ajuizamento. Se ainda não tinha havido pagamento, e já haviam sido utilizados todos os mecanismos de cobrança eletrônicos (BACENJUD, RENAJUD), a chance de êxito era mínima. Além disso, a quantidade de créditos antigos impossibilitava a efetiva persecução da satisfação dos créditos novos, pois se tinha por base empírica o conhecimento de que quanto mais recente o crédito, mais fácil o seu recebimento e quanto mais antigo, mais difícil esse recebimento se torna.

No ano de 2017, através do Decreto Municipal 16.579/2017, fixou-se o valor mínimo para a execução fiscal em R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Além desta iniciativa, foram adotadas as seguintes medidas administrativas e processuais, que resultaram na extinção de diversas execuções fiscais:

- a) Aplicação da súmula 392 do C. STJ pelos próprios Procuradores Municipais, ainda que não provocados pelas partes ou pelo Juiz, com base no Poder de Autotutela.
- b) Reconhecimento administrativo de ofício da decadência e prescrição de créditos já ajuizados, como base no poder de autotutela.
- c) Elaboração de instrumento normativo ou súmulas dispensando os Procuradores Municipais de recorrerem de decisões de primeiro grau cujo teor já se encontra pacificados pelos Tribunais Superiores.
- d) Celebração de transações com os contribuintes, retirando a controvérsia do âmbito do Poder Judiciário e criando mecanismos de mediação e solução extrajudicial de conflitos entre Poder Público e contribuintes, desde que haja previsão legal¹².
- e) Atuação conjunta entre Procuradoria e Secretaria Municipal de Finanças na melhoria do cadastro municipal, o que busca evitar o lançamento de créditos indevidos.

¹² Em Belo Horizonte houve convocação dos contribuintes para efetivação da transação prevista no art. 1º da Lei Municipal 9.158/06 (tributos e progressão de alíquotas considerados inconstitucionais pelo C. STF). Foi promulgada, ainda, a Lei 10.752/14 (REFIS) que prevê o desconto de até 90% sobre o valor das multas moratórias e dos juros moratórios. No período de duração do REFIS, foram extintas 6.440 execuções e 13.749 parceladas, que gerou o recebimento de R\$ 105.568.594,17 e um saldo devedor dos parcelamentos gerados de R\$ 332.097.775,68. Especificamente com relação aos Programas de Regularização de créditos, concordamos que os PERTs e REFIS devem ser evitados ao máximo, pois cria no contribuinte a expectativa e o hábito de não pagar seus débitos, esperando que tais programas façam compensar o atraso no cumprimento de suas obrigações fiscais. Há estudos que demonstram que um número considerável de contribuintes, a maioria deles solventes e com patrimônio, pagariam seus débitos independentemente de tais programas. Entretanto, como em Belo Horizonte havia mais de 20 anos em que não havia um REFIS, referido programa de 2014 permitiu que vários contribuintes regularizassem tanto seus débitos, bem como o cadastro municipal (havia contratos de compra e venda de gaveta não levados ao conhecimento do município, inventários por fazer, débitos de construtoras e um sem números de situações que só foi possível regularizar por conta do REFIS). Assim, a recorrência desses programas pode ser danosa, mas utilizado no momento certo pode trazer benefícios para a Fazenda Pública.

- f) Fornecimento de estagiários ou servidores, por meio de convênio, para as varas municipais de Fazenda Pública para auxílio nos serviços das secretarias, bem como separação dos autos em determinadas classes para que algumas providências fossem tomadas nas próprias varas, com a presença do Procurador Municipal e um assistente administrativo, sem necessidade de envio dos autos para a Procuradoria.
- g) Diálogo constante entre Procuradoria e Poder Judiciário.
- h) Utilização de petições com pedidos subsidiários das diversas modalidades de apreensão de bens evitando o “vai e vem” de autos onde o pedido seguinte seria o mesmo, alterando apenas a forma de se encontrar bem penhorável.
- i) Utilização dos meios eletrônicos para localização de bens (Convênios BACENJUD, RENAJUD e INFOJUD).
- j) Racionalização nos pedidos feitos ao Poder Judiciário consoante o valor da causa¹³.

Todas estas medidas contribuíram para diminuir o número de execuções fiscais em Belo Horizonte, para cerca de vinte e sete mil execuções em andamento em meados de 2024, além de cerca de 23 mil execuções suspensas por diversos motivos.

Da mesma forma, a Fazenda Municipal aperfeiçoou a sua cobrança administrativa e, a partir da edição da Lei nº 12.767, de 27 de dezembro de 2012 passou a utilizar do protesto extrajudicial da certidão da dívida ativa.

3. O segundo pilar. A gestão da dívida ativa.

Muita expectativa se cria com advento de novas legislações para a melhora na eficiência da cobrança da dívida ativa, principalmente a judicial. Aqueles que ficam na espera e na dependência somente destas alterações “*de lege ferenda*” optam por um caminho tortuoso. Quando se trata de expropriação de patrimônio, alterações legislativas trazem poucos reflexos.

Antes de adentrarmos na gestão da dívida ativa, é necessário compreendermos a importância da modernização da gestão da Administração Pública do século XX. Os conceitos de gestão e de administração têm merecido diferentes entendimentos, nomeadamente de acordo com o contexto em que são aplicados e, também, no contexto da Administração Pública.

Durante muito tempo, o conceito de gestão não foi considerado aplicável aos dirigentes da Administração Pública, considerando-se que o seu papel era administrar, de acordo com regras

¹³ Em Belo Horizonte foi publicada a Instrução de Serviço Conjunta PGM/SMF 001/2010 só autorizando o pedido de indisponibilidade de bens nas execuções fiscais acima de R\$10.000,00, o que descongestionou o serviço das varas municipais.

pré-estabelecidas, os recursos afetos aos seus serviços, garantindo, assim, o cumprimento de atribuições e o exercício de competências igualmente pré-definidas em diploma orgânico. Isso é um equívoco. Mais do que seguir os procedimentos e observar rituais de forma cega, é indispensável buscar resultados efetivos, sempre, e é claro, dentro da legalidade. A cultura decorrente desta postura não deixa ainda hoje de ser defendida com argumentos de ausência de margem de liberdade e de respeito pelas normas instituídas, pelo que vale a pena justificar a necessidade de uma outra postura, menos administrativista e mais gestonária no exercício de responsabilidades de direção na Administração.

Não nos parece, de fato, viável a permanência numa expectativa de orientações superiores, nem é realista a argumentação da ausência de margem de autonomia. As mudanças sociais e de orientações governativas obrigam a adaptações e evoluções constantes. Por outro lado, as consequências negativas, quer a nível macro, quer organizacional, da ausência de uma atitude gestonária de responsabilização por objetivos e custos (não só diretos, mas em sentido amplo) tornam imperativo o reforço da gestão na Administração Pública. Se lembrarmos os objetivos da gestão, dificilmente poderemos deixar de considerar o seu contributo para um melhor funcionamento da Administração e das suas organizações. Vasconcellos e Sá enumerava-os numa oração de sapiência proferida na abertura do ano letivo da Universidade Técnica de Lisboa, em 1992, considerando “a produtividade, a qualidade de vida no trabalho (satisfação) e a qualidade de vida no ambiente”, por contraponto com a microeconomia que teria por objetivos “a determinação dos preços, a repartição do rendimento e a análise de mercado”. O mesmo autor salientava, ainda, na mesma data, a importância da gestão e a sua maior dificuldade em instituições e serviços públicos: a importância da gestão, pelos custos da não produtividade e porque qualquer aumento de eficiência é muito significativo em termos sociais.¹⁴ A maior complexidade da gestão pública, não apenas a nível macro, decorrente da sua dimensão e multiplicidade de papéis, mas, também, a nível organizacional, decorrente, nomeadamente, dos fatores atrás enunciados a que se deverá associar a exigência de uma maior e mais rápida adaptação às exigências externas, neste caso da sociedade e dos correspondentes programas de ação governativa, apela ao reforço das competências e capacidades de gestão.

Nesse sentido, uma Administração Pública diferenciada deve saber identificar os seus papéis através da definição da sua missão e dos objetivos que quer prosseguir, adotando metodologias modernas para a gestão dos seus próprios serviços, para garantir uma adequada prestação, e que assegura a regulação que lhe compete. Ela deve contar com recursos humanos qualificados, que aposta na formação continua, na melhoria dos desempenhos e no seu reconhecimento explícito, que incentiva e apoia a inovação, que premia quem se distingue. Essa Administração Pública moderna deve garantir a qualidade dos serviços prestados, através da aplicação dos instrumentos adequados no domínio da avaliação e da responsabilidade. Com isso,

¹⁴ Sá, Jorge Alberto Vasconcellos e, (1992) O Curriculum Vitae da Gestão, Abertura do Ano Lectivo da Universidade Técnica de Lisboa, Pág. 8.

é possível termos uma Administração Pública democratizada, que presta contas, que assegura a transferência e a disponibilização da informação – de toda a informação, designadamente através das novas tecnologias - desconcentrando-a, fornecendo-a tanto quanto possível em tempo real, aproximando-a do destinatário, relacionando-se pessoalmente com este.

Em suma, uma Administração Pública que consegue restabelecer a confiança das pessoas no Estado, através da excelência na prestação de serviços que lhe incumbem, regular a nobreza do serviço ao outro, prestando-lhe contas, afirmando-se pelo sim e não pelo não, pela tolerância e pela disponibilidade e não pela arrogância, pela aproximação e não pelo distanciamento, apoiando a inovação e a criatividade, premiando e divulgando os bons desempenhos.

De fato, o reforço de uma efetiva gestão exige suporte político e o desenvolvimento de uma cultura e de instrumentos adequados à realidade específica da Administração Pública. A experiência ensina-nos que a realidade da Administração Pública, em geral, e dos serviços públicos de per si, exige abordagens específicas, com alguns fatores de complexidade acrescida, que merecem desenvolvimentos próprios. Constitui, assim, nossa convicção que são úteis todos os contributos no sentido de precisar abordagens, conceitos e instrumentos de gestão adequados à especificidade da atividade administrativa, sem perder de vista as diferenças resultantes da natureza das suas identidades e missões.

Neste contexto, a reforma ou mesmo a modernização da Administração são processos que exigem o reforço de competências de gestão, o que não passa pela simples importação de conceitos e instrumentos desenvolvidos e aplicados no setor privado, mas pela capacidade de ler a realidade específica da atividade administrativa em geral, e de cada tipo de serviço, em particular, operacionalizando, de forma própria, conceitos e instrumentos de ação.

Exige, igualmente, que a liderança seja impulsionada, relevando as dimensões estratégica e comportamental, considerando a sua importância e a sua insuficiente consideração atual, sem deixar de sublinhar a importância de outras dimensões, nomeadamente a económico-financeira. Uma prática efetiva de gestão nos serviços públicos, no que esta tem de fixação de estratégia e de objetivos, de adequada afetação de recursos, de responsabilização por resultados, carece, necessariamente, de um enquadramento político e normativo que estimule a iniciativa e a responsabilização, reforçando autonomias e, também, mecanismos renovados de coordenação.

No caso específico da cobrança da dívida ativa, como já se deve ter percebido, a vigência do novo Código de Processo Civil, que trouxe diversas alterações no âmbito da execução fiscal, em razão da sua aplicação subsidiária na LEF, não trouxe mudanças significativas para aqueles que trabalham no dia a dia da execução fiscal. Continuamos a não encontrar os executados, nem seus bens, não houve convergência de entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, não se diminuiu número de recursos, em suma, não houve aumento da arrecadação como decorrência lógica e necessária dessa alteração legislativa.

O calcanhar de Aquiles da execução fiscal é a sua gestão eficiente. Para gerir é necessário, primeiro, ter um universo menor de processos para se trabalhar, o que já demonstramos como fizemos no primeiro pilar. Depois é necessário estar munido de informações e relatórios para se conhecer a carteira de créditos e o perfil dos contribuintes, que como é óbvio, varia de acordo com os tributos cobrados por cada entidade federativa, bem como o tipo de atividade econômica desenvolvida em seu território. Sem informações atualizadas é impossível trabalhar. Já temos problemas cadastrais de toda ordem, que não são somente provocados pela Fazenda, mas principalmente pelo fato de contribuintes não cumprirem suas obrigações acessórias de informar a alteração cadastral. Essas situações levam à aplicação das súmulas 84¹⁵ e 392¹⁶ do STJ, que acabam por frustrar a arrecadação fazendária. É comum não se cobrar as multas decorrentes do descumprimento destas obrigações. Não se consegue receber o crédito principal, o que se dirá das referidas multas. Entretanto, com o advento do protesto extrajudicial essa realidade pode mudar, pois ele facilita a cobrança por ser mais eficaz que a execução fiscal.

É incompreensível a ainda pouca disposição dos governos em investir na arrecadação de sua dívida ativa. O retorno aparece somente em médio prazo, mas como os governantes estão preocupados não em políticas de Estado, mas em políticas de governos e com resultados visíveis e de curto prazo, o dispêndio de esforços para aumentar a arrecadação fica em segundo plano, principalmente em município menores e de médio porte, que preferem viver da arrecadação voluntária e da transferência constitucional de rendas. Fatores políticos influenciam na tomada dessas decisões, pois causam grande antipatia nos potenciais contribuintes. Entretanto, essa não pode ser a única baliza de um gestor público.

Como ver-se-á no próximo tópico, a utilização de novas tecnologias é de suma importância para melhorar a arrecadação, pois é necessário conhecer aquilo que se vai tributar, ter as informações corretas para se fazer o lançamento. Alterações pontuais na legislação também são importantes, criando possibilidades de parcelamento e outras formas alternativas de pagamento do débito (transações, dação em pagamento e etc.).

Assim, uma boa gestão exige que se compreenda que não se pode dar a mesma atenção a um processo de valor módico, ainda que não antieconômico, comparativamente com aqueles de maior valor. Não se pode dispendir o mesmo tempo e dedicação com um processo de mais de 10 anos, em detrimento de uma cobrança recente. É também necessário expedir instruções de serviço autorizando o reconhecimento da procedência de pedido, a dispensa para recorrer ou praticar qualquer outro ato processual, quando resta evidente o erro da cobrança. Insistir no erro apenas eterniza as execuções fiscais.

15 Súmula 84: “É admissível a oposição de embargos de terceiro fundados em alegação de posse advinda do compromisso de compra e venda de imóvel, ainda que desprovido do registro”

16 Súmula 392: “A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.”

Outro aspecto importante diz respeito a utilização do artigo 40 da lei de execução fiscal relativo à prescrição intercorrente. Ele existe para ser utilizado. Do que adianta ficar pedindo vistas e fazer pedidos repetidamente, que se sabe que serão infrutíferos, apenas para dizer que se envia todos os esforços para receber um crédito? Com isso, a taxa de processos retidos e o passivo aumentam, prejudicando a arrecadação. Geralmente são créditos podres que só congestionam a prestação jurisdicional e atolam as procuradorias de serviços desnecessários, estas, em todos os lugares, com poucos servidores e mal estruturadas. É necessário atuar com inteligência e estratégia, dentro dos limites legais, até mesmo na condução de um único processo. A visão não deve ser procedimentalista, meramente formal e ritualística, mas uma visão voltada para resultados efetivos.

Nos autos do Resp 1.340.553, o STJ decidiu em sede de recurso repetitivo acerca da interpretação do artigo 40 da LEF. Ainda que sujeito à diversas críticas, a realidade se impôs e o Judiciário aplica diuturnamente o entendimento do Tribunal Superior.¹⁷

17) O prazo de 1 (um) ano de suspensão do processo e do respectivo prazo prescricional previsto no art. 40, §§ 1º e 2º da lei 6.830/80 - LEF tem início automaticamente na data da ciência da Fazenda Pública a respeito da não localização do devedor ou da inexistência de bens penhoráveis no endereço fornecido, havendo, sem prejuízo dessa contagem automática, o dever de o magistrado declarar ter ocorrido a suspensão da execução;

1.1) Sem prejuízo do disposto no item 1, nos casos de execução fiscal para cobrança de dívida ativa de natureza tributária (cujo despacho ordenador da citação tenha sido proferido antes da vigência da LC 118/05), depois da citação válida, ainda que editalícia, logo após a primeira tentativa infrutífera de localização de bens penhoráveis, o Juiz declarará suspensão a execução.

1.2) Sem prejuízo do disposto no item 1, em se tratando de execução fiscal para cobrança de dívida ativa de natureza tributária (cujo despacho ordenador da citação tenha sido proferido na vigência da LC 118/05) e de qualquer dívida ativa de natureza não tributária, logo após a primeira tentativa frustrada de citação do devedor ou de localização de bens penhoráveis, o Juiz declarará suspensão a execução.

2) Havendo ou não petição da Fazenda Pública e havendo ou não pronunciamento judicial nesse sentido, findo o prazo de 1 (um) ano de suspensão inicia-se automaticamente o prazo prescricional aplicável (de acordo com a natureza do crédito exequendo) durante o qual o processo deveria estar arquivado sem baixa na distribuição, na forma do art. 40, §§ 2º, 3º e 4º da lei 6.830/80 - LEF, findo o qual o Juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato;

3) A efetiva constrição patrimonial e a efetiva citação (ainda que por edital) são aptas a interromper o curso da prescrição intercorrente, não bastando para tal o mero peticionamento em juízo, requerendo, v.g., a feitura da penhora sobre ativos financeiros ou sobre outros bens. Os requerimentos feitos pelo exequente, dentro da soma do prazo máximo de 1 (um) ano de suspensão mais o prazo de prescrição aplicável (de acordo com a natureza do crédito exequendo) deverão ser processados, ainda que para além da soma desses dois prazos, pois, citados (ainda que por edital) os devedores e penhorados os bens, a qualquer tempo - mesmo depois de escoados os referidos prazos -, considera-se interrompida a prescrição intercorrente, retroativamente, na data do protocolo da petição que requereu a providência frutífera.

4) A Fazenda Pública, em sua primeira oportunidade de falar nos autos (art. 245 do CPC/73, correspondente ao art. 278 do CPC/15), ao alegar nulidade pela falta de qualquer intimação dentro do procedimento do art. 40 da LEF, deverá demonstrar o prejuízo que sofreu (exceto a falta da intimação que constitui o termo inicial - 1., onde o prejuízo é presumido), por exemplo, deverá demonstrar a ocorrência de qualquer causa interruptiva ou suspensiva da prescrição.

5) O magistrado, ao reconhecer a prescrição intercorrente, deverá fundamentar o ato judicial por meio da delimitação dos marcos legais que foram aplicados na contagem do respectivo prazo, inclusive quanto ao período em que a execução ficou suspensa.

Além de se conhecer o perfil da dívida ativa, ter uma legislação adequada, uma constituição correta dos créditos fiscais e estrutura para trabalhar, o que somente se consegue com uma política a longo prazo e investimentos, que ultrapassa mandatos eletivos, é necessário agir rápido. Constituído o crédito, é necessário se utilizar de todos os meios de cobrança adequados ao seu perfil, ora o protesto, ora a execução fiscal, ora ambos simultaneamente. A entidade tributante tem que agir rápido, antes que empresas fechem, antes que ocorram sucessões empresariais e formação de grupos econômicos fraudulentos, alterações societárias com o único propósito de fraudar e uma variedade de estratégias utilizada por muitos contribuintes com o intuito de frustrar a arrecadação do crédito fiscal. Caso seja necessário demonstrar tais acontecimentos em juízo, o recebimento do crédito é cada vez mais incerto, uma vez que se tem poucos meios para se comprovar tais acontecimentos. Assim, é necessário tentar se antecipar a estes fatos para que a arrecadação seja efetiva.

Essas são medidas que aumentam a eficiência da cobrança da dívida ativa. É necessário ser criativo, buscar novos meios e informações úteis. Muitas dessas medidas custam pouco ou quase nada. Não é admissível que sempre se esconda também atrás de nossos problemas. Todas as medidas elencadas acima exigem apenas organização, gestão e persistência. Os resultados irão aparecer e com isso é possível mostrar a necessidade de se investir na gestão e arrecadação da dívida ativa, o que aumenta o poder de convencimento da necessidade de se investir na estrutura e em capital humano dentro das Secretarias de Fazenda e das Procuradorias.

Dito isso, podemos falar sobre a utilização de novas tecnologias.

4. Terceiro pilar. Novas tecnologias

Quando tratamos de um tópico como esse, a primeira coisa que nos vem à cabeça é consultar o dicionário. Logo, confira a seguir o que o Houaiss tem a nos dizer especificamente sobre o termo tecnologia.

"1. Tratado das artes em geral. 2. Conjunto dos processos especiais relativos a uma determinada arte ou indústria. 3. Linguagem peculiar a um ramo determinado do conhecimento, teórico ou prático. 4. Aplicação dos conhecimentos científicos à produção em geral: Nossa era é a da grande tecnologia. T. de montagem de superfície, Inform: método de fabricação de placas de circuito, no qual os componentes eletrônicos são soldados diretamente sobre a superfície da placa, e não inseridos em orifícios e soldados no local. T. social, Sociol: conjunto de artes e técnicas sociais aplicadas para fundamentar o trabalho social, a planificação e a engenharia, como formas de controle. De alta tecnologia, Eletrôn e Inform: tecnologicamente avançado: Vendemos computadores e vídeos de alta tecnologia. Sin: high-tech."

Vale citar também a etimologia da palavra, que vem do grego e que deve ser separada em duas partes: “téchne”, que pode ser definido como arte ou ofício e “logia”, que significa o estudo de algo.

O conceito trazido pelo dicionário vai direto ao assunto e traz um resumo que não deixa muito claro o que é a tecnologia. Assim, traduzindo o que o livro nos mostra, podemos dizer que a tecnologia é o uso de técnicas e do conhecimento adquirido para aperfeiçoar e/ou facilitar o trabalho com a arte, a resolução de um problema ou a execução de uma tarefa específica.

Dessa forma, ela pode ser aplicada em diversas tarefas diferentes – aparecendo em situações que poucas pessoas consideram envolver a tecnologia. O simples aproveitamento dos recursos naturais e a transformação do ambiente ao seu favor, por exemplo, é capaz de ser considerado como um movimento tecnológico.

Essa demonstração, inclusive, pode ser mais bem explicada pelos nossos ancestrais. Isso porque, como dissemos acima, a evolução da tecnologia se confunde com o progresso do próprio homem. Ou seja, quando os povos primitivos começaram a transformar pedras em lâminas para cortar a madeira e caçar animais, por exemplo, já estavam conseguindo realizar avanços tecnológicos.

No século XX, alguns campos da tecnologia começaram a se destacar mais do que os outros, como o da tecnologia da informação. Isso aconteceu ao mesmo tempo em que alguns estudiosos, bem como a própria evolução dos idiomas, começaram a tratar a tecnologia de forma um pouco diferente.¹⁸

Com o casamento da evolução da tecnologia da informação com essa mudança gradual de tratamento dado ao assunto pelos próprios estudiosos, cada vez mais a tecnologia foi sendo associada aos aspectos mais modernos – o que também resultou em diversos novos campos de estudo.

No geral, o termo “tecnologia” tem sido utilizado dentro das atividades que podemos chamar de “atividades meio”, que são as organizacionais, estruturais, de informática, de treinamento, etc. e também em atividades que denominamos “atividades-fim”, que são os produtos, o processo, os equipamentos, etc. Recentemente, o uso indiscriminado do termo “tecnologia” tem feito a palavra em si perder seu verdadeiro significado, pois estamos associando “tecnologia” somente com o setor de serviços e informática, quando a tecnologia não tem a ver só com informática, celulares de última geração, internet e afins.

¹⁸ Isso se destaca em alguns países de língua alemã, por exemplo. Um estudo de Eric Schatzberg mostra que na segunda metade do século XIX houve uma drástica mudança nos discursos que definiam a chamada “Technik”, trazendo-a para uma abordagem mais voltada à engenharia aplicada à indústria moderna. Essa mudança acabou influenciando a língua inglesa e as potências que falam o idioma, como Reino Unido e Estados Unidos. Com isso, a alteração ganhou corpo e inevitavelmente o mundo todo passou a abordar a tecnologia de uma nova maneira, relacionando-a sempre aos conceitos mais sofisticados da sociedade.

Assim, é importante destacarmos alguns conceitos referentes à tecnologia referidos por Vani Moreira Kenski¹⁹:

Segundo Martino (1983) são os “Meios para prover os produtos necessários para o sustento e conforto do homem”. Para Longo (1984) “Tecnologia é o conjunto de conhecimentos científicos ou empíricos empregados na produção e comercialização de bens e serviços”. Blauner (1964) e Fleury (1978) por sua vez entendem que: “Se refere ao conjunto de objetos físicos e operações técnicas (mecanizadas ou manuais) empregadas na transformação de produtos em uma indústria”. Já de acordo com Abetti (1989) e Steensma (1996) é “um corpo de conhecimentos, ferramentas e técnicas, derivados da ciência e da experiência prática, que é usado no desenvolvimento, projeto, produção, e aplicação de produtos, processos, sistemas e serviços”. Por fim, segundo Kruglianskas (1996): “Conjunto de conhecimentos necessários para se conceber, produzir e distribuir bens e serviços de forma competitiva”.

De acordo com o que foi dito acima, a gestão implica a utilização de tecnologias, quaisquer que sejam elas, o que mostra o vínculo umbilical entre os conceitos de gestão e tecnologia.

No contexto dos desafios atuais às organizações empresariais e ao próprio Estado, o desenvolvimento tecnológico e a consequente viabilidade de disponibilizar de forma ampla e acessível informações relevantes, de facilitar a troca rápida e fácil de informação à distância e de aperfeiçoar e multiplicar as formas de comunicação, constituem oportunidades fundamentais, mas também desafios em si mesmo. Significa isto que a não utilização ou absorção pela entidade estatal ou empresarial da inovação tecnológica induz facilmente obsolescência no seu modo de estar e atuar.

Hoje, a saúde de uma organização mede-se também por comparação com outras e com as potencialidades de que pode fazer uso. É neste sentido que uma organização, um serviço ou um posto de trabalho, se tornam mais pobres pelo simples fato de não terem disponíveis ou usarem os mesmos meios que os seus equivalentes. Do mesmo modo, o uso de inovação tecnológica pode criar vantagens comparativas, geradoras de criação de imagens positivas e de capacidade acrescida de implantação em áreas estratégicas, incluindo a arrecadação da dívida ativa. A importância da informação e da comunicação nas organizações é assumida de uma forma generalizada, mas nem sempre acompanhada da criação e gestão de sistemas de informação e comunicação aptos a dar-lhes resposta.

A existência de sistemas de informação que garantam oportunamente a informação externa e interna necessária às atividades e a processos produtivos, à gestão dos diversos recursos e à tomada de decisão, é, hoje, vital, tal como é fundamental poder dispor e fornecer a cada momento

¹⁹ KENSKI, Vani Moreira. Educação e tecnologias: um novo ritmo da informação. 8ª ed. Campinas: Papirus, 2012.

ao governo, ao público e aos destinatários da ação a informação solicitada, útil à imagem externa da organização, bem como resultados efetivos no desempenho de suas obrigações legais.

Quando falamos de tecnologias de informação e comunicação, consideramos tecnologias que vão desde a computação, às redes, em particular a internet e intranets, às bases de dados e sistemas de interrogação das mesmas, aos sistemas de apoio à decisão (dos EIS aos Data Warehouse), aos sistemas de automatização de escritório, incluindo ferramentas de apoio à produtividade do posto de trabalho, aos sistemas de apoio ao trabalho de grupo e à tecnologia multimídia. Que contributo podem estas tecnologias dar ao desenvolvimento organizacional, tal como o entendemos necessário? De acordo com Arminda Neves (2010)²⁰:

- a) não é possível garantir o acompanhamento da evolução ambiental e a definição de estratégia e objectivos adequados, sem dispor de acesso a bases de informação externa existentes e poder usar informação agregada de funcionamento interno, ou mesmo realizar e tratar, com uso de ferramentas próprias, informação de inquérito;
- b) a descentralização e consequente reforço da coordenação só é possível interligando os serviços através de redes e bases de dados distribuídas, em que a informação está disponível em vários patamares, de forma adequada a cada um e com os níveis de confidencialidade e segurança necessários;
- c) o reforço da avaliação só é viabilizado com informação agregada e disponível a qualquer momento;
- d) a implicação das pessoas pressupõe a partilha de informação e a alimentação da comunicação a qualquer momento e independentemente da distância física;
- e) a gestão e alimentação de redes, interna e externamente, é facilitada e muitas vezes só possível com o incremento de redes de comunicação que facilitem as trocas, o acesso à informação de cada um e à informação comum, a emissão de opiniões e contributos expeditos, o contacto fácil;
- f) o aumento de conhecimentos e saberes exige acesso fácil ao que se vai passando, e actualizações sistemáticas, o que só é possível com acesso a bases de informação públicas e especializadas;
- g) o reforço dos serviços de linha e o funcionamento matricial dos serviços é claramente facilitado com o apoio de redes internas de comunicação;
- h) a renovação das formas de organização do trabalho e o enriquecimento dos postos de trabalho exige o suporte de ferramentas de produtividade e canais de comunicação fáceis;

²⁰ Neves, Arminda (2010, p. 60). "Governança Pública em Rede: Uma aplicação a Portugal". Edições Sílabo.

- i) a rentabilização dos recursos, a desburocratização e (re)adequação dos processos de trabalho são potenciados com o uso de tecnologias de informação e comunicação, para além destas mesmas muitas vezes o exigirem, tendo presente a filosofia que enquadrou a sua construção.

É importante, também, não descuidar o papel da tecnologia como suporte aos processos produtivos em aspectos básicos, mas por isso não menos fundamentais, como o aumento da produtividade, traduzida numa maior rapidez de resposta às solicitações (obtida não apenas pela aproximação das decisões dos destinatários - descentralização) e em menores custos e erros. Por outro lado, convém reforçar o contributo da tecnologia na definição e implementação de estratégias de “negócio”, com a viabilização de novos produtos e não apenas com a propiciação das condições organizacionais que as suportem. Ainda segundo a autora:

“ as tecnologias devem desempenhar hoje um papel essencial nas organizações: (i) viabilizando acesso a informação e conhecimentos; (ii) reforçando trocas e criando proximidades; (iii) disponibilizando informação da organização; (iv) reforçando a melhoria da imagem externa; (v) facilitando o atendimento; (vi) dando maior segurança e acelerando as decisões; (vii) reduzindo o tempo de prestação dos serviços; (viii) automatizando procedimentos e simplificando rotinas; (ix) enriquecendo os postos de trabalho e o trabalho de grupo; (x) viabilizando a descentralização e a coordenação; (xi) viabilizando novas formas de prestação e organização do trabalho de que é exemplo mais paradigmático, actualmente, o teletrabalho; (xii) criando novos serviços/produtos; (xiii) influenciando a definição de estratégias e facilitando a sua implementação.”²¹

Arminda Neves elenca, entretanto, as condições a ter em conta para reforçar o aproveitamento das potencialidades inerentes às tecnologias de informação e comunicação (TIC), antes enunciadas. Segundo ela é preciso:

“Passar a considerar as TIC um ponto de chegada e não de partida. Ou seja, partir das necessidades de desenvolvimento das organizações, para os sistemas de informação e comunicação e destes para as tecnologias de informação e comunicação, sem prejuízo do papel que estes podem desempenhar na criação de novas exigências e oportunidades organizacionais. Reforçar a capacidade de gestão dos processos de desenvolvimento de sistemas de informação e comunicação e uso de TIC, desde a sua inserção em estratégias de “negócio” e de desenvolvimento da organização/aparelho, à fixação de objectivos, à gestão de cada projecto, ao acompanhamento da sua implementação e à sua avaliação. Reforçar a capacidade de definição de novos modelos organizacionais e de inovação dos processos. Garantir a gestão da informação nas suas componentes de linguagem comum (meta-informação),

²¹ Neves, Arminda, op. cit 2010, p. 69.

produção e acesso (utilização, privacidade, segurança), manutenção e formas de divulgação. Reforçar os conhecimentos e capacidades no domínio da gestão da informação, da comunicação e das respectivas tecnologias de suporte. Gerir os processos/projectos de desenvolvimento de sistemas de informação e de tecnologias de informação e comunicação como processos/projectos de mudança organizacional, que contemplem as vertentes gestionária, organizacional, psicossociológica e tecnológica. Rentabilizar investimentos, incentivando parcerias e troca/partilha de soluções e capacidades/saberes."²²

Podemos, pois, concluir que as TIC e os sistemas de informação e comunicação que as utilizam, podem contribuir para apoiar a gestão na sua dimensão estratégia e de ação quotidiana; melhorar a gestão de recursos; suportar os processos produtivos e desenvolver novos modelos de gestão e novos modelos organizacionais, influenciando mesmo o incremento de novos valores culturais.

No caso da arrecadação da dívida ativa, em que qualquer medida de gestão ainda implica no trabalho de processos em massa, é indispensável o suporte de sistemas que consigam trabalhar com um grande número de informações, conseguir fazer a interoperabilidade com outros sistemas, principalmente sistemas internos e de outros órgãos públicos, e, principalmente, que consiga municiar o gestor com relatórios e informações, os quais se mostram indispensáveis para a tomada de decisões.

Dito isso, poderemos demonstrar como que, paralelo à diminuição do quantitativo de execuções fiscais e da adoção de medidas de gestão, foi possível aumentar a arrecadação da dívida ativa, cujo potencial é ainda muito grande, com uma medida relativamente de fácil implementação e de custo zero para as Fazendas públicas.

5. O protesto extrajudicial em Belo Horizonte

Com a promulgação da Lei n. 12.767/12, que alterou o parágrafo único do art. 1º da Lei 9.492/97, o Município de Belo Horizonte, através de Convênio realizado junto ao Instituto de Estudos de Protesto de Títulos do Brasil - IEPTB, utiliza do **Protesto extrajudicial** para realizar a cobrança dos débitos abaixo de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) ou abaixo de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) cuja distribuição da ação tenha sido realizada até 31/12/2004, podendo, inclusive, protestar valores acima dos estipulados.

Quando da decisão sobre quais execuções seriam extintas, foram utilizados, como embasamento, os estudos do IPEA e da AGE/MG, mencionados acima, sobre custo da execução fiscal. Assim, definiu-se o valor das execuções antieconômicas em R\$ 5.000,00. Atualmente,

²² Neves, Arminda, op. Cit. 2010, p. 74.

conforme já ressaltado, o valor estipulado para as ações antieconômicas é de R\$ 20.000,00, em razão de maior eficiência do protesto extrajudicial.

A Secretaria Municipal de Fazenda passou a utilizar o Protesto Extrajudicial como mais um meio de cobrança de créditos tributários e não tributários, inscritos em Dívida Ativa, somando-se aos procedimentos já adotados pela administração: cobrança administrativa (através da emissão de guias) e a execução fiscal.

A 1ª remessa de Certidões de Dívida Ativa aos Cartórios de Protesto ocorreu em 25/11/2013 e até a edição do Provimento nº 295/2015 da Corregedoria-Geral de Justiça do Estado de Minas Gerais, as remessas eram feitas em papel, ou seja, enviava-se a certidão de dívida ativa para os cartórios. Com a citada resolução, passou-se ao envio em meio eletrônico, fato que possibilitou o aumento do número de CDAs enviadas por dia.

No início de junho de 2017, o Município de Belo Horizonte já tinha enviado para protesto 796.589 (setecentas e noventa e seis mil, quinhentas e oitenta e nove) certidões de dívida ativa para protesto, conforme quadro abaixo²³:

PROTESTO EXTRAJUDICIAL						
CDA'S ENVIADAS PARA PROTESTO POR FAIXA DE VALOR						
Faixa valor	2013	2014	2015	2016	2017	TOTAL
Até 10.000	222	6.409	83.979	396.694	280.739	768.043
Acima de 10.000 até 20.000		928	802	2.558	18.458	22.746
Acima de 20.000 até 50.000		695	292	964	1.593	3.544
Acima 50.000		63	111	460	1.622	2.256
TOTAL	222	8.095	85.184	400.676	302.412	796.589

²³ Nota do Autor – As tabelas apresentadas foram feitas com dados da Secretaria Municipal de Fazenda de Belo Horizonte e da Procuradoria Geral do Município.

Do total das CDAs enviadas, 86.926 (oitenta e seis mil, novecentas e vinte e seis) foram quitadas a vista, consoante se ver abaixo:

CDA'S ENVIADAS PARA PROTESTO POR FAIXA DE VALOR - PAGOS À VISTA						
Faixa valor	2013	2014	2015	2016	2017	TOTAL
Até 10.000	28	820	16.762	46.312	22.261	86.183
Acima de 10.000 até 20.000		75	111	190	140	516
Acima de 20.000 até 50.000		55	35	61	30	181
Acima 50.000		9	11	11	15	46
TOTAL	28	959	16.919	46.574	22.446	86.926

Por número de certidões enviadas e regularizadas pelo pagamento integral, parcelamento e acerto de lançamento administrativo, chega-se a 26,40% de êxito,

Em relação a efetiva recuperação dos créditos inscritos em dívida ativa, também o êxito é expressivo. Recuperou-se R\$ 75.900.252,42 (setenta e cinco milhões, novecentos mil, duzentos e cinquenta e dois reais e quarenta e dois centavos) à vista, percentual de 5,31% e débitos no valor de R\$ 173.917.317,06 (cento e setenta e três milhões, novecentos e dezessete mil, trezentos e dezessete reais e seis centavos) foram parcelados, ou seja, 12,17%.

O protesto extrajudicial da dívida ativa ampliou a capacidade de cobrança do Município por meio da simplificação de procedimentos, possibilitou maior eficácia na recuperação de créditos inscritos em Dívida Ativa ao evitar a morosidade e os elevados custos dos procedimentos da cobrança judicial e estimulou a cultura de regularidade fiscal por meio da negativação do inadimplente nos Cadastros de Proteção ao Crédito (SERASA/SPC). A iniciativa fomentou a regularização de débitos, o saneamento cadastral e o adimplemento voluntário de obrigações tributárias acessórias instituídas na legislação municipal. Ademais, a inclusão e retirada de contribuintes dos cadastros restritivos dos órgãos de proteção ao crédito (SERASA e SPC) é feita exclusivamente pelos respectivos Tabelionatos de Protesto, cabendo ao Município somente o encaminhamento das CDAs a protesto.

Deve-se registrar que o protesto tinha como desvantagem do protesto a não interrupção da prescrição. Contudo, a lei complementar 208 de 2024 solucionou a questão²⁴.

Com o julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5135 movida pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), onde fixou-se o entendimento proposto pelo Ministro Luís Roberto Barroso: *“o protesto das certidões de dívida ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política”*, sepultou-se discussão sobre a legalidade do protesto.

Trata-se, pois, de forma legal, eficiente e célere de recuperação de crédito inscrito em dívida ativa, que deve ser utilizada pela fazenda pública, restando ao poder judiciário a cobrança dos grandes devedores e eventuais dívidas protestadas e não pagas.

Entretanto, uma pergunta se faz necessária. O protesto extrajudicial ainda tem a eficácia de antes? A execução fiscal perdeu completamente a sua importância?

O que se tem percebido é uma diminuição na eficácia dos protestos. Demonstrando as razões para tal fenômeno, Ricardo Almeida Ribeiro da Silva²⁵ pontua que:

O primeiro é o custo elevado para se dar baixa no protesto de títulos. Em diversos estados, as tabelas de emolumentos impõem despesas por vezes superiores ao montante do próprio crédito tributário ou não-tributário apontado.

O segundo fator é de ordem macroeconômica. O Brasil tem hoje mais de 60 milhões de CPF negativados, o que mitiga significativamente o impacto da redução do acesso ao crédito sobre a pessoa física ou jurídica decorrente do protesto negativado. Em geral, o CPF devedor de IPTU é o mesmo que já está há muito tempo “sujo na praça”.

O terceiro fator, decorre da mudança do mercado de crédito no Brasil. Como resposta à realidade da macro inadimplência e do empobrecimento das famílias e indivíduos, proliferaram cooperativas e outras empresas de crédito popular (ou mesmo do middle market) que não mais exigiam certidão negativa ou “nome limpo” para concessão de empréstimos. Elas preferiram aumentar juros ou exigir mais garantias para tornar o negócio de empréstimo de dinheiro rentável, mesmo com eventual crescimento do default.

Nesta esteira, os grandes bancos também mudaram os critérios e introduziram a figura do “credit score”, mitigando a negativação como fator decisivo para acesso a linhas de crédito e empréstimos pessoais.

²⁴ Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

II - pelo protesto judicial ou extrajudicial; (Redação dada pela Lei Complementar nº 208, de 2024)

²⁵ Ricardo Almeida Ribeiro da Silva. O debate sobre execuções fiscais de pequeno valor no STF e no CNJ. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2024-abr-14/o-debate-sobre-execucoes-fiscais-de-pequeno-valor-no-stf-e-no-cnj/#_ftnref3

Portanto concluir que protesto ou a negativação do CPF/CNPJ é a “bala de prata” que justificará a eliminação de milhões de execuções fiscais, revela desconhecimento da realidade econômica e financeira do país ou uma significativa deficiência nas pesquisas da realidade atual do acesso ao crédito no Brasil.

Não se nega que o protesto e a negativação sejam medidas válidas e estratégicas. Mas é preciso sublinhar que elas não resolvem grande parte da inadimplência tributária disseminada no país, não se podendo relegá-la à espera de um pagamento voluntário, para evitar a prescrição extintiva de créditos tributários, que equivalente à remissão e renúncia indireta de receitas públicas.

Neste sentido, não nos resta outra alternativa em utilizar a Execução Fiscal como meio para a cobrança de créditos públicos, desde que, claro, se revele como meio mais adequado para cobrança de determinados créditos (score alto), cujo protesto se revela ou se revelou ineficaz, hígidos, corretamente constituídos, já cobrados administrativamente, acima de determinado valor - quando o custo da cobrança for superior à utilidade pretendida -, bem como de determinados contribuintes cujos efeitos do protestos se revelam nulos, como, por exemplo, o protesto de uma instituição financeira, tudo isso com o auxílio de sistemas que permitam uma boa gestão da dívida ativa e uma cobrança mais eficiente dos créditos fiscais.

6. Conclusão

O reforço de uma abordagem gestonária na Administração Pública quer a nível macro quer organizacional, é não só indispensável como inevitável, sendo que as exigências de governabilidade e de resposta às expectativas sociais são claramente ilustrativas dessa tendência.

A criação de condições, institucionais e políticas, de fortalecimento do exercício da gestão nas organizações do Estado constitui assim um desafio à estratégia de reforma e da modernização da Administração Pública. Exemplos últimos vêm demonstrar à evidência a urgência de se assumir uma postura de gestão na direção dos serviços públicos, considerando que a sua sobrevivência não decorre somente do retorno do investimento, como nas empresas, mas do estado em que se encontram, e como evoluem, os sistemas sociais nos quais atuam ou em função dos quais existem.

A multiplicidade de influências e os ritmos de evolução dos ambientes onde se desenvolvem os problemas não vão certamente reduzir-se, antes pelo contrário. A complexidade das situações exigirá respostas cada mais proativas, que não se compadecem com uma postura apenas de cumprimento de orientações.

Não é possível deixar de considerar, de forma mais profícua, as suas capacidades e vontades. A mobilização mais eficaz à serviço da causa pública é urgente não só por razões sociais, mas, inclusive, econômicas e exige capacidade de gestão.

A Administração vai ter que encontrar no seu interior, sem prejuízo de contributos externos, capacidade para assumir uma postura de responsabilização estratégica na intermediação entre necessidades, objetivos, recursos disponíveis. Tal poderá significar a contratualização explícita, aos diferentes níveis, de objetivos e orçamentos, a que corresponderá sempre uma prestação de contas por resultados e não, diretamente, pela aplicação de normas. Nesse novo paradigma, o investimento em novas tecnologias e novos métodos de gestão se torna um imperativo.

7. Referências Bibliográficas

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Justiça em números 2023. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/08/justica-em-numeros-2023.pdf> .

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Resolução nº 547 de 22/02/2024 do CNJ. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/5455>

DE MORAIS, Reinaldo Carvalho; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; CASTILHO DA SILVA Priscilla Guedes e PALOTTI, Pedro Lucas de Moura "PAGANDO PARA RECEBER? Subsídios para uma política de cobrança da dívida ativa no setor público: resultados de pesquisa sobre o custo médio de cobrança de uma execução fiscal em Minas Gerais". Disponível em: <http://www.age.mg.gov.br/revistas/revista-da-advocacia-geral-do-estado/607-revista-juridica-da-advocacia-geral-do-estado-no-5-2008>.

INSTITUTO DE POLÍTICAS ECONÔMICAS APLICADAS. "Custo unitário da execução fiscal", em que demonstra o perfil do custo da execução fiscal na Justiça Federal". Disponível em: http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/relatoriopesquisa/121009_relatorio_custounitario_justicafederal.pdf .

KENSKI, Vani Moreira. Educação e tecnologias: um novo ritmo da informação. 8ª ed. Campinas: Papirus, 2012.

LEVATE; Luiz Gustavo. CARVALHO; Felipe Caixeta Lei de execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. Imprensa: Belo Horizonte, Fórum, 2010.

NEVES, Arminda (2010, p. 60). "Governança Pública em Rede: Uma aplicação a Portugal". Edições Sílabo.

RIBEIRO DA SILVA; Ricardo Almeida.O debate sobre execuções fiscais de pequeno valor no STF e no CNJ. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2024-abr-14/o-debate-sobre-execucoes-fiscais-de-pequeno-valor-no-stf-e-no-cnj/#_ftnref3

SÁ, Jorge Alberto Vasconcellos e, (1992) O Curriculum Vitae da Gestão, Abertura do Ano Lectivo da Universidade Técnica de Lisboa. Disponível em: <https://dspace.uevora.pt/rdpc/bitstream/10174/2514/1/Reciar%20o%20Servi%C3%A7o%20P%C3%BAblico%20Junho%202001.pdf>

SCHATZERBERG, Erick: Technik" Comes to America: Changing Meanings of "Technology" Technology and Culture. Vol. 47, No. 3, Technology (Jul., 2006), pp. 486-512 (27 pages). Published By: The Johns Hopkins University Press

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: Recurso Extraordinário nº 1.355.208, rel. Min. Cármen Lúcia, em regime de repercussão geral (tema 1184).

16

APRIMORANDO A GESTÃO E COBRANÇA DE DÍVIDAS MUNICIPAIS NO ÂMBITO DA PGFN COM O USO DE INTELIGÊNCIA DE DADOS

1. Introdução	312
2. Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS	313
3. Rito diferenciado de cobrança	314
4. Aplicação da inteligência de dados.....	316
5. Oportunidades de melhoria.....	318
5.1. Diagnóstico quanto ao tipo de situação, idade das dívidas e desigualdades regionais.	318
5.2. Análise exploratória e dispersão das dívidas irregulares.....	320
5.3. Análise de quartis e percentis das dívidas irregulares.....	321
5.4. Análise geográfica.....	322
6. Dificuldades encontradas na cobrança judicial	324
7. Propostas de melhoria futuras	325
8. Conclusão.....	326
9. Referências Bibliográficas	327



APRIMORANDO A GESTÃO E COBRANÇA DE DÍVIDAS MUNICIPAIS NO ÂMBITO DA PGFN COM O USO DE INTELIGÊNCIA DE DADOS

Helga Letícia da Silva Fernandes¹

RESUMO

O estudo explora a aplicação de inteligência de dados na gestão e cobrança da dívida ativa de municípios devedores da União e destaca a importância de um sistema de dados robusto para monitorar e gerenciar o estoque de dívidas. Apresenta uma análise detalhada sobre como a tecnologia pode melhorar a eficiência na arrecadação, apresentando uma análise exploratória e com foco nos débitos irregulares que possibilitam o impulsionamento da cobrança, especialmente os irregulares acima do 90º percentil devido a sua maior representatividade. Identifica oportunidades de melhoria e sugere estratégias que se colocadas em prática melhorarão a recuperabilidade dos créditos, efetivando o princípio constitucional da eficiência e transparência em benefício da sociedade.

Palavras-chave: PGFN. Gestão e cobrança de municípios devedores da União. Rito diferenciado de cobrança. Inteligência de dados. Análises e sugestões de melhorias.

¹ Procuradora da Fazenda Nacional desde 12/2003. Especialista em Direito Constitucional pela Universidade do Sul de Santa Catarina. Atualmente, cursando MBA em BI & Data Science pelo IBMEC.

1. Introdução

O princípio constitucional da eficiência administrativa, previsto no *caput* do art. 37 da nossa Constituição, introduzido pela EC n. 19/98, impõe ao Poder Público uma busca contínua pelo aperfeiçoamento na prestação de serviços, visando à preservação dos interesses da sociedade.

Em consonância com esse princípio, a gestão e cobrança eficaz da Dívida Ativa da União (DAU) e do FGTS são essenciais, não apenas para a manutenção do equilíbrio fiscal, mas também para garantir a execução de políticas públicas federais.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) é o órgão responsável pela consultoria administrativa aos órgãos fazendários, análise de contratações públicas, operações de crédito, defesa dos interesses da Fazenda Nacional, gestão e cobrança da dívida ativa.

Nesse artigo, o foco será as atividades de gestão e cobrança com propostas estratégicas e orientadas por dados para acelerar a recuperação dos valores devidos à União. O tema é de importância porque o atraso na recuperação desses créditos pode comprometer a implementação de políticas públicas, como a compra de vacinas, a concessão de bolsas de pesquisa, a implementação de políticas indígenas e de programas federais de amplo alcance no território brasileiro.

Nesse sentido, propõe-se um monitoramento estratégico também sobre os devedores com natureza de pessoa jurídica de direito público, devido ao alto potencial de recuperabilidade desses créditos e também por estarem permanentemente recebendo verbas públicas federais.

Outra razão para tal enfoque é o crescimento exponencial do estoque das dívidas desse grupo de devedor e o distanciamento que está surgindo entre o valor recuperado e o saldo consolidado do estoque.

Aproveitar, portanto, as soluções tecnológicas que permitem a análise eficiente de grandes volumes de dados, contribuindo para a identificação de padrões e tendências e a extração de significado dos dados trará vantagem competitiva à PGFN, beneficiando a sociedade como um todo.

Será apresentada a estrutura atual de gestão e cobrança e o rito que diferencia a cobrança dos entes públicos e os entes privados. Depois, o potencial das inovações tecnológicas com o uso inteligente dos dados para agilização e monitoramento mais eficaz.

As análises foram efetivadas no Google Colab, utilizando-se da linguagem python (bibliotecas importadas: pandas; numpy; matplotlib.pyplot; seaborn; scipy; datetime) e foram possíveis devido à existência na PGFN de um banco de dados do tipo Data Warehouse – DW que possibilita a disposição estruturada de dados, garantindo a confiabilidade dos mesmos e a redução do tempo de limpeza de dados.

Mesmo com um sistema robusto, foi necessário realizar alguns ajustes nos dados para corrigir inconsistências e melhorar a precisão das análises geográficas a exemplo da agregação do nome do Município devedor e da UF a qual pertence, pois constatada a existência de municípios homônimos vinculados a diversas unidades da Federação. Outro ajuste ocorreu na coluna PSFN/PFN Responsável, substituindo-se as linhas que estavam preenchidas com a unidade Estadual ou Seccional pela respectiva Procuradoria Regional competente territorialmente, a fim de tornar mais precisa a análise geográfica.

Quanto aos dados, foram identificados o montante total das dívidas, categorização do estoque (natureza da dívida, regularidade, ajuizamento), os quartis e percentis, a distribuição geográfica entre as UF's e Procuradorias Regionais, o volume acumulado do estoque e o volume acumulado da arrecadação.

Como o estoque de débitos irregulares de municípios supera R\$ 25 bilhões de reais e falta capital humano para atender à toda demanda de trabalho, será necessário reduzir o montante de dívidas a serem monitoradas para que se faça viável.

Além da tecnologia, o olhar humano também foi necessário para verificação de uma amostra de processos de execução fiscal e catalogação das principais falhas encontradas no fluxo de cobrança que contribuem para a lentidão da tramitação judicial.

2. Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS

A PGFN tem inovado constantemente na gestão e cobrança de sua dívida. São exemplos: envio de SMS e cartas de cobrança com técnicas de linguagem simples e de direito visual; possibilidade de regularização dos débitos através da transação tributária (Lei nº 13.988/2020) que soluciona passivos e traz benefícios à sociedade e aos contribuintes, com ampliação de prazos e descontos; controle de legalidade dos débitos inscritos ao promover a baixa de bilhões de inscrições prescritas; implantação do Inscreve Fácil, que permite aos órgãos de origem o encaminhamento automático de pedidos de inscrição em dívida ativa, além de acompanhamento do seu andamento e da situação dos créditos já inscritos.

Além disso, implantou a racionalização da cobrança com o ajuizamento e impulsionamento de processos de efetivo potencial de recuperabilidade, o que levou ao decréscimo no quantitativo de Execuções Fiscais impulsionadas pela PGFN no Judiciário.

Especificamente em relação aos entes públicos, a nova Portaria do atendimento, Portaria PGFN N. 838, de 01 de agosto de 2023, no seu art. 26, dispõe expressamente que *"As unidades regionais da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional oferecerão contatos específicos para atendimento a Estados, Municípios e o Distrito Federal, suas autarquias e fundações públicas"*.

Além disso, para os entes públicos, em razão da impenhorabilidade de seus bens, existem fases específicas que permitem liberação de certidão de regularidade tributária, por considerar

o débito garantido, a exemplo das seguintes fases: (a) Art. 910 – CPC – Contencioso Fazenda Pública; (b) Ativa Ajuizada – Art. 910 CPC – Precatório; (c) Fase 598 – Precatório/Requisitório (Órgãos Públicos), sendo extremamente importante a utilização dessas fases específicas para facilitar o monitoramento e também para diminuir o risco de ocorrência de prescrição pois elas exigem para a sua anotação o ajuizamento das dívidas.

O uso dessas fases está amparada administrativamente na conclusão do Parecer PGFN/CRJ nº 1.261/2016, que dispôs que a oposição de embargos e/ou o ajuizamento de ação anulatória não configuram causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, diante da taxatividade do art. 151 do Código Tributário Nacional.

As fases também estão em consonância com a decisão do Superior Tribunal de Justiça (Tema 273 de Recursos Repetitivos, REsp nº 1.123.306/SP) que reconheceu que a mera oposição de embargos (que não depende de garantia) é suficiente para que haja a expedição de CPEN.

Porém, o que se observa, no dia a dia de trabalho são suspensões genéricas por decisão judicial, prejudicando o fluxo de ajuizamento da cobrança e aumentando o risco de prescrição de vários desses créditos públicos. Mudar a cultura organizacional nesse ponto tornará o monitoramento mais eficiente e permitirá automatizações futuras pelas integrações entre os sistemas da PGFN e do Poder Judiciário.

3. Rito diferenciado de cobrança

A cobrança divide-se em extrajudicial e judicial. Como o estoque de dívidas é gigantesco, busca-se direcionar a atuação da PGFN para os casos com maior perspectiva de êxito.

Na cobrança extrajudicial, diversas medidas administrativas inovadoras foram tomadas como levar a Certidão de Dívida Ativa a protesto (há critérios para a seleção, priorizando-se as dívidas não ajuizáveis, de baixo valor e para os devedores sensíveis a este meio de cobrança), inscrição no CADIN e SERASA, inclusão de corresponsáveis, oferecimento de parcelamento/transação tributária.

Em razão da impenhorabilidade de seus bens, os entes com personalidade jurídica de direito público, como os Estados e Municípios, possuem um rito diferenciado, previsto no art. 100 da Constituição Federal e no art. 535 do CPC. Submetem-se à inscrição no CADIN, porém, após a expedição da carta-cobrança administrativa para ciência da existência da dívida no âmbito da PGFN, caso não esteja com a exigibilidade do crédito suspensa (ex: parcelamento ou outra causa de suspensão), há priorização pelo ajuizamento, a fim de permitir de forma mais célere a determinação da expedição de RPV ou Precatório em face desses entes.

A petição inicial da execução fiscal proposta pela PGFN já está adaptada para esse rito. Portanto, nela o executado é citado para querendo, no prazo de 30 (trinta) dias e nos próprios autos, opor embargos à execução, nos termos do art. 910, do Código de Processo Civil.

Tratando-se de pequeno valor, não embargada a execução ou rejeitados os embargos, é requerida a expedição de mandado dirigido à pessoa do seu representante judicial do devedor para pagamento no prazo de 2 (dois) meses, conforme dispõe o art. 535, § 3º, II, do Código de Processo Civil.

É importante destacar que os municípios, conforme expressa previsão constitucional no § 4º, do art. 100, podem estabelecer, por leis próprias, teto distinto de RPV, segundo as diferentes capacidades econômicas, desde que não inferior ao valor do maior benefício do regime geral de previdência social.

Se houver inércia, prevalece o teto previsto no art. 87, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, de 40 (quarenta) salários mínimos para Estados e para o Distrito Federal e de 30 (trinta) salários mínimos para Municípios.

Nesse ponto, o Supremo Tribunal Federal reconheceu no [RE 1359139](#) a repercussão geral do tema, fixando a tese 1231 na qual admite a possibilidade de os entes federados editarem norma própria que institua quantia inferior à prevista no ADCT.

A respeito dos precatórios, dispõem os “§§ 5º e 6º, do art. 100, da Constituição Federal:

Art.100. Os pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim.

§ 5º É obrigatória a inclusão no orçamento das entidades de direito público de verba necessária ao pagamento de seus débitos oriundos de sentenças transitadas em julgado constantes de precatórios judiciais apresentados até 2 de abril, fazendo-se o pagamento até o final do exercício seguinte, quando terão seus valores atualizados monetariamente. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 114, de 2021\)](#)

§ 6º As dotações orçamentárias e os créditos abertos serão consignados diretamente ao Poder Judiciário, cabendo ao Presidente do Tribunal que proferir a decisão exequenda determinar o pagamento integral e autorizar, a requerimento do credor e exclusivamente para os casos de preterimento de seu direito de precedência ou de não alocação orçamentária do valor necessário à satisfação do seu débito, o **sequestro** da quantia respectiva. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009\)](#). Grifos da autora.

Em outras palavras: se o precatório for inscrito até o dia 2 de abril de 2024, deverá ser pago até o final de 2025 (exercício final seguinte); e se o precatório for inscrito após o dia 2 de abril de 2024, deverá ser pago até o final de 2026.

Nos termos dos dispositivos transcritos acima, por expressa disposição constitucional é obrigatória a inclusão no orçamento das entidades de direito público das verbas destinadas ao pagamento de precatório, garantindo que esses débitos sejam honrados. Na ausência dessa alocação orçamentária, é autorizado o pedido de sequestro da quantia respectiva que, na prática, é operado pela utilização da ferramenta eletrônica SISBAJUD, conforme estipulado no art. 20, § 4º, da Resolução CNJ nº 303/2019.

Outra medida passível de imposição em face do ente público devedor é a retenção de repasses de FPE/FPM, conforme autorização prevista no art. 160, inciso I, da Constituição Federal.

Destaco, ainda, a proibição, nas execuções fiscais movidas contra pessoas jurídicas de direito público, da aplicação do art. 40, *caput*, da Lei nº 6.830/80, que prevê a suspensão do curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, pois os bens das entidades públicas são impenhoráveis. Essa proibição é reforçada internamente no art. 20, § 3º, da Portaria PGFN nº 396, de 20 de abril de 2016.

Outra medida prevista para garantir que os credores de precatórios tenham seus direitos respeitados, é a proibição de desistência de execuções fiscais em tramitação na Justiça Estadual, nos termos do art. 11, inciso IV, da Instrução Normativa PGDAU/PGFN nº 10, de 14 de março de 2024.

4. Aplicação da inteligência de dados

Uma cultura orientada por dados é definida como “Medida (grau) em que os membros da organização (incluindo executivos de nível superior, gerentes intermediários e funcionários de nível inferior) tomam decisões com base nos insights extraídos dos dados”. (Gupta & George, 2016).

Além disso, as empresas que tomam decisões mais rapidamente e com qualidade simultaneamente, obtém melhores resultados (Mckinsey, 2022).

É um desafio, contudo, tornar-se uma organização orientada a dados e também um processo. Após a coleta dos dados, como a maioria não apresenta uma linguagem uniforme, há necessidade de transformação dos dados, integração entre os diversos sistemas, orçamento para contratação de tecnologias, democratização dos dados, utilização de times multidisciplinares comprometidos em obter valor dos dados, estratégia clara e, enfim, liderança para que as decisões sejam tomadas por meio dos dados e não pela intuição.

Os dados possuem significado e as informações que são extraídas deles contam uma história do que tem ocorrido na organização. A inteligência dos dados, portanto, pode e deve ser usada para incitar ações, trazendo eficiência aos serviços e melhores decisões.

Como casos práticos, a PGFN e a Receita Federal já usam inteligência de dados para

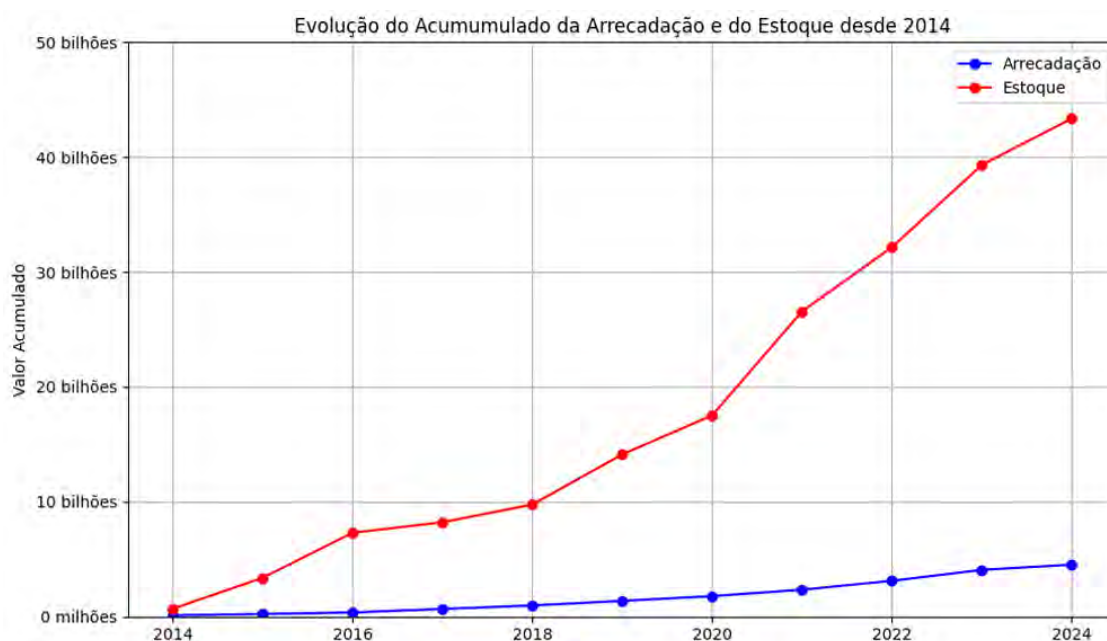
identificar fraudes e melhorar a eficiência na arrecadação de tributos. Outro exemplo é o uso de chatbot para atendimento ao contribuinte que traz melhorias para a experiência do usuário, liberando recursos humanos para tarefas mais complexas.

A realidade, porém, é que a PGFN dispõe de um grande volume de dados, diversidade de devedores e de situações, infinidade de fluxos e de normas. Segundo informações colhidas no Grandes Números PGFN 2024 (dados atualizados até 05/2024), o estoque atual da Dívida Ativa da União ultrapassou R\$ 3 trilhões, titularizados por mais de 7 milhões de devedores.

Especificamente em relação aos estados e municípios, segundo a extração do DW gerada em junho/2024, existem 27.647 dívidas em estoque, 2.664 devedores e o montante consolidado das dívidas de ambos na condição de devedor principal ultrapassam R\$ 57 bilhões sendo que, desse montante, R\$ 52 bilhões correspondem à DAU dos municípios.

Além disso, mais de 263 inscrições novas em nome de municípios surgiram nos últimos 60 dias (período de 04 a 05/2024) e há aproximadamente 170 contas de parcelamento do sistema SISPAR com mais de 03 (três) parcelas em atraso (consulta em 06/2024).

O gráfico abaixo ilustra o crescimento vertiginoso do acumulado das dívidas em estoque em nome de municípios, comparado com o total acumulado já arrecadado em face desses mesmos contribuintes no período de 2014 à 2024:



Pela leitura do gráfico, constata-se que o estoque de dívidas em face de municípios cresce significativamente ao longo dos anos enquanto a arrecadação apresenta um crescimento muito menor.

Com informações geradas a partir de dados, será detalhado um diagnóstico completo das dívidas existentes em face de municípios, especialmente, sobre as dívidas irregulares, pois do estoque acima, aproximadamente R\$ 25 bilhões são de dívidas irregulares.

Recebem essa classificação de irregulares, sujeitas à impulsionamento da cobrança, todas as dívidas na situação “em cobrança”. Não se incluem nelas, portanto, as dívidas nas seguintes situações: benefícios fiscais (parcelamento, transação tributária), garantia (ex., fase do art. 910 CPC – Contencioso Fazenda Pública, fase 632 – penhora regular, precatório requisitório – órgãos públicos) ou suspensos por decisão judicial.

E os dados que embasaram as análises, é necessário frisar que não estão protegidos por sigilo fiscal (vide art. 198, § 3º, II, do CTN) pois tratam de inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública.

Esses dados representam um ativo estratégico valioso e a fim de se manter como um órgão inovador e adepto à cultura de dados, a PGFN precisa gerir estrategicamente os dados de que dispõe para aperfeiçoar seus processos de trabalho e reduzir o montante de dívidas irregulares a partir de um monitoramento estratégico dos municípios.

Além do aumento da arrecadação do Tesouro Nacional, o efeito de uma gestão e cobrança eficiente gerarão frutos na sustentabilidade da situação fiscal dos entes públicos, no incentivo a gestores municipais com responsabilidade fiscal, na redução do endividamento público e na ampliação de programas de cooperação da União com municípios regularizados.

Priorizar, portanto, o monitoramento dos débitos irregulares de municípios é uma boa estratégia pois além de poder escalar as mesmas medidas para débitos de Estados, autarquias e fundações públicas, tais devedores recebem dinheiro público regularmente. Além disso, inexistem para esse tipo de devedor os obstáculos comuns à cobrança dos demais devedores, quais sejam: falta de localização do devedor ou inexistência de bens.

5. Oportunidades de melhoria

É necessário ressaltar que todas as análises abaixo foram obtidas a partir de dados extraídos do Sistema de Informações Gerenciais para apoio ao Processo Decisório na PGFN (DW-PGFN), atualização em 16/06/2024, dos seguintes contextos: Todas Origens – Estoque da Dívida, Todas Origens – Recuperação de Crédito.

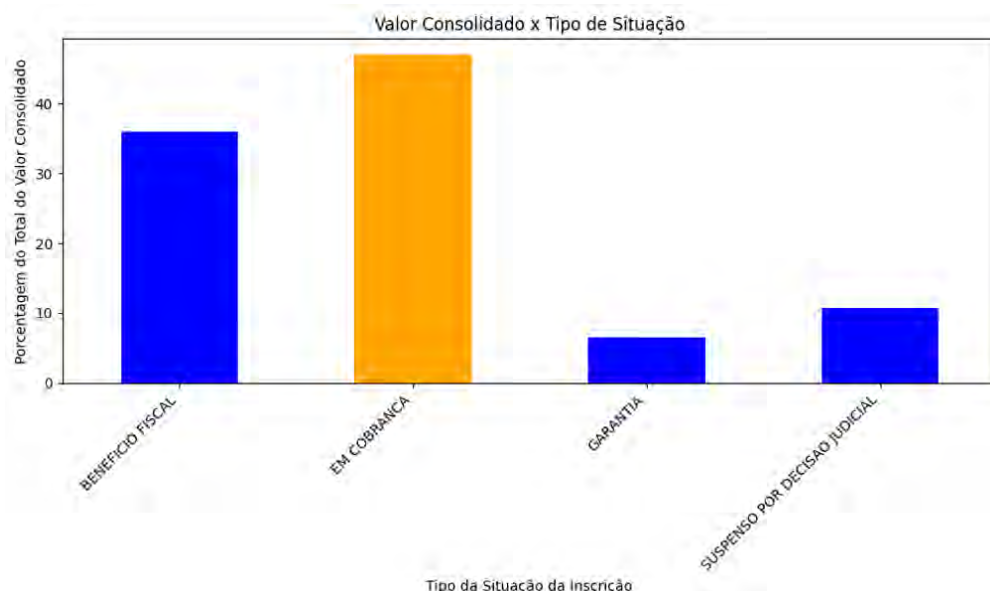
Além disso, os gráficos foram construídos pela própria autora utilizando a linguagem de programação python.

5.1. Diagnóstico quanto ao tipo de situação, idade das dívidas e desigualdades regionais.

No âmbito da PGFN, em geral os débitos previdenciários representam pouco mais de 20% do estoque total da DAU.

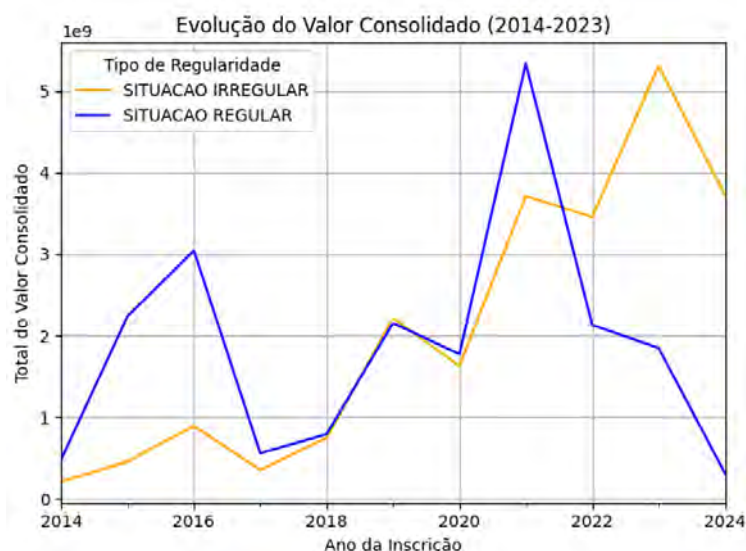
No caso dos municípios, porém, mais de 77% do valor em estoque é de natureza previdenciária. Isso se explica pelo fato de os entes públicos possuírem imunidade tributária em relação aos impostos.

Quanto ao montante em estoque, há mais de R\$ 52 bilhões, sendo que **47% desse montante estão na situação irregular (em cobrança)**, ou seja, sem causa suspensiva por benefício fiscal, suspensão por decisão judicial ou garantia.



O foco, portanto, a partir desse tópico, será direcionado aos **débitos irregulares de municípios** que totalizam, em junho de 2024, o **valor expressivo** de aproximadamente **25 bilhões**, a fim de que os esforços sejam concentrados na redução do estoque de débitos irregulares e, consequentemente, aumento da regularidade e da arrecadação.

Outro fato que contribuiu para o direcionamento para o estoque de irregulares foi a análise da evolução do estoque no período de 2014 a 2023, no qual se pôde visualizar um acréscimo dos irregulares a partir do ano de 2022.



Segundo a pesquisa realizada, encontram-se na situação irregular 9.989 (nove mil, novecentos e oitenta e nove) débitos, distribuídos em 935 Municípios diferentes.

Veremos com mais detalhes que a PRFN 1ª Região concentra a maior parte das dívidas irregulares: R\$ 19,78 bilhões e 7.279 dívidas. Em segundo lugar, vem a PRFN 5ª Região com R\$ 2,79 bilhões e 2.035 dívidas. A PRFN 3ª Região (R\$ 472,03 milhões e 144 devedores) e a PRFN 4ª Região (R\$ 465,17 milhões e 127 devedores) têm valores semelhantes, com um número menor de devedores e menor concentração de dívidas se comparado com as demais regiões. E, por fim a PRFN 6ª Região, possui aproximadamente R\$ 225,79 milhões de dívidas irregulares e 97 dívidas nessa situação.

Quanto ao ajuizamento, 35,2% não estão ajuizados e 64,8% indicam que já foram ajuizados.

Em relação à idade dos débitos irregulares, podemos classificar em três grupos: dívidas recentes (0 a 6 anos), portanto, do período de 2018 a 2024; dívidas moderadas (7 a 15 anos), portanto, do período de 2017 a 2009 e dívidas antigas (16 a 33 anos), portanto, abaixo de 2009.

A pesquisa revelou que a maior parte das dívidas tanto em relação ao valor consolidado quanto em relação à quantidade de débitos inscritos é relativamente recente e, por isso, tendem a ter uma maior probabilidade de recuperação. Nesse grupo de dívidas recentes, o valor total alcança mais de R\$ 22 bilhões, a maioria das dívidas é do ano de 2023 (1.754 dívidas) e o ano de 2018 foi o que apresentou maior número em termos de valor consolidado (aproximadamente R\$ 7 bilhões).

Em relação às dívidas de idade moderada, poderá ser adotada uma abordagem diferenciada pois ainda representam um valor significativo, especificamente, quanto ao ano de 2016, que possui um valor consolidado relativamente alto (R\$ 890 milhões) e uma quantidade moderada de dívidas: 749. No tocante às dívidas antigas (16 a 33 anos), os valores consolidados e a contagem reduziram drasticamente e há apenas uma dívida com idade de 33 anos e, nesse grupo, houve um pico em 2002, portanto, há 22 anos, com 54 dívidas e montante consolidado de R\$ 56,5 milhões.

5.2. Análise exploratória e dispersão das dívidas irregulares

Os dados obtidos na análise exploratória para os débitos irregulares de municípios foram os seguintes:

- Total de dívidas: 9.989
- Total de devedores: 935 Municípios
- Média do valor consolidado da dívida: R\$ 2.450.915,06
- Desvio padrão: 7.830.986.
- Primeiro quartil (25%): R\$ 46.214,96
- Mediana (50%): R\$ 324.891,40
- Terceiro Quartil (75%): R\$ R\$ 1.514.381,00

- Valor máximo: R\$ 177.266.300,00
- 10th percentil: R\$ 7.501,37
- 25th percentil (Q1): R\$ 46.214,96
- 75th percentil (Q3): R\$ 1.514.381,24
- 90th percentile: R\$ 5.664.833,26

No caso dos dados acima, a média e o desvio padrão elevados indicam que os dados estão espalhados por uma ampla gama de valores. Ou seja, existe uma distribuição de dívida bastante desigual, ou seja, temos uma distribuição assimétrica, com algumas dívidas muito elevadas, puxando a média para cima.

A mediana é consideravelmente menor que a média, reforçando que há outliers significativos, o que também é reforçado pelo valor individual máximo de R\$ 177.266.300,00.

5.3. Análise de quartis e percentis das dívidas irregulares.

O primeiro quartil (25%) é R\$ 46.214,96, o que significa que um quarto das dívidas está igual ou abaixo desse valor.

O terceiro quartil (75%) é R\$ 1.514.381,00, indicando que a maioria dos valores das dívidas não ultrapassa 1.51 milhões.

Como visto, há diferença significativa entre o primeiro e o terceiro quartil, o que confirma a ampla variabilidade dos dados e algumas dívidas são significativamente maiores ou menores do que a média.

Por outro lado, o valor máximo individual de dívida irregular é de R\$ 177.266.300,00. Como tal valor está bem distante do terceiro quartil, calculei o 90º percentil e o resultado foi R\$ 5.664.833,26. Ou seja, apenas 10% das dívidas possui valor individual acima desse montante.

Em seguida, foi gerado o cálculo da soma do valor consolidado apenas das dívidas individuais acima do 90º percentil e o resultado foi aproximadamente R\$ 18 bilhões. Ou seja, dos 25 bilhões de dívidas irregulares, 18 bilhões podem ser recuperados com políticas de concentração de esforços em 10% do estoque.

E a quantidade de Municípios devedores de dívidas irregulares, que era de 935 Municípios, se o monitoramento estratégico concentrar-se acima do 90º percentil, a quantidade de contribuintes a serem monitorados reduz de 935 (quantidade total de municípios com dívidas irregulares) para 372. Esse volume de devedores, se houvesse um núcleo específico para monitoramento, ainda é considerado elevado, sendo urgente o provimento de mais cargos de Procurador da Fazenda Nacional para atender a quantidade de demandas estratégicas do órgão.

Assim, para políticas de recuperação, será uma medida inteligente concentrar-se nos devedores que possuem dívidas acima do 90º percentil para reduzir o valor total consolidado da dívida irregular, dado que esses valores são significativos.

E caso se consiga essa conversão desses devedores de irregular para regular, certamente, o montante a ser recuperado será ainda maior que os R\$ 18 bilhões acima, pois parte dos devedores que possuem dívidas acima do 90º percentil, também possuem dívidas abaixo desse montante, sendo que o cálculo de R\$ 18 bilhões levou em consideração apenas o somatório das dívidas irregulares com valor individual acima de R\$ 5.665.158,76.

5.4. Análise geográfica

Hoje a competência territorial das Procuradorias Regionais é a seguinte: PRFN1ªR (AC, AM, AP BA, DF, GO, MA, MT, PA, PI, RO, RR e TO), PRFN2ªR (ES e RJ), PRFN3ªR (MS e SP), PRFN4ªR (PR, SC e RS), PRFN5ªR (AL, CE, PB, PE, RN e SE) e PRFN6ªR (MG).

Pela pesquisa realizada, há municípios devedores em todas as regiões do Brasil, porém, uma concentração desproporcional nas regiões Norte e Nordeste. Somando-se o valor consolidado das inscrições irregulares dos municípios e agrupando-as por UF do devedor, tem-se os seguintes resultados:

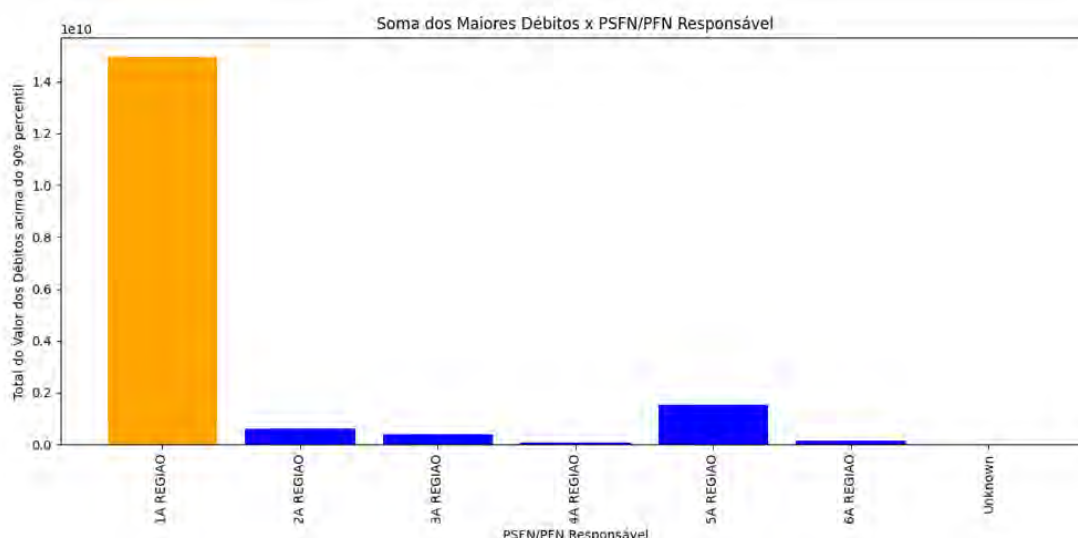
- UF's com dívidas acima de R\$ 1 bilhão: PA, BA, MA, AM, AL
- UF's com dívidas entre R\$ 500 milhões e R\$ 1 bilhão: AP, RJ, SE, TO
- UF's com dívidas acima de R\$ 100 milhões e abaixo de R\$ 500 milhões: GO, PI, PE, PR, RR, RN, MG, MS, SC, CE, SP, PB e MT
- UF's com dívidas abaixo de R\$ 100 milhões: AC, RO, RS, ES

Merecem destaque os Estados de Rondônia e Espírito Santo, pois essas Unidades Federativas possuem um e dois municípios, respectivamente, com inscrições irregulares.

Há, portanto, diferenças de valores e de quantidade de municípios devedores entre os estados do Brasil e essas assimetrias podem refletir variações nas características econômicas e demográficas de cada região, como tamanho da população, Receita Corrente Líquida – RCL, nível de atividade econômica e também a eficácia das políticas de recuperação de dívidas pois a PRFN 1ªR e PRFN5ªR são as que concentram maior quantidade territorial de UF's.

Vejamos agora especificamente o detalhamento dos valores consolidados entre as Procuradorias Regionais. Se a gestão puder concentrar inicialmente esforços nos devedores que possuem dívidas acima do 90º percentil como proposto acima, ou seja, apenas nos municípios com dívidas acima de R\$ 5.664.833,26, a PRFN 1ªR está muito mais carregada em comparação às outras, pois há uma concentração muito alta de dívidas irregulares acima do 90º percentil nos

Municípios abrangidos por esta unidade regional, totalizando a quantia de R\$ 14 bilhões. A PRFN 5ªR é a segunda maior, com cerca de 1.54 bilhões. As PRFN 2ªR, PRFN 3ªR, PRFN 4ªR e PRFN 6ªR têm valores significativamente menores, todos abaixo de 1 bilhão, como demonstra o gráfico abaixo:



Aprofundando-se na análise, continuando nas dívidas acima do 90º percentil, a lista do ranking 20+, apresenta 17 (dezessete) municípios pertencentes à PRFN1ªR: Cametá-PA, Marituba - PA, Pinheiro - MA, Parintins - AM, Eunápolis - BA, Tucuruí - PA, Laranjal do Jari - AP, Barra do Corda - MA, Imperatriz - MA, Oriximiná - PA, Jacundá - PA, Niquelândia - GO, Barra do Choça - BA, Santa Inês - MA, Remanso - BA, Acará - PA e Moju - PA.

Dessa lista, o Município de **Cametá - PA** tem o maior valor consolidado, com aproximadamente R\$ 1.04 bilhões e o Município de Moju o menor valor, de R\$ 173,4 milhões. Ressalte-se, ainda, que apenas 3 (três) municípios da lista estão fora da PRFN 1ªR: Curitiba - PR (PRFN 4ªR), Tobias Barreto - SE (PRFN 5ªR) e Campo Grande - MS (PRFN 3ªR).

Porém, todas as Procuradorias Regionais possuem municípios com dívidas acima do 90º percentil. A pesquisa do ranking dos 20+ Municípios em cada Regional revelou que algumas possuem menos de 20 (vinte) registros, enquanto outras, como a PRFN1ª e a PRFN5ª são as únicas que contêm esse quantitativo:

- PRFN1ªR : Cametá - PA, Marituba - PA, Pinheiro - MA, Parintins - AM, Eunápolis - BA, Tucuruí - PA, Laranjal do Jari - AP, Barra do Corda - MA, Imperatriz - MA, Oriximiná - PA, Jacundá - PA, Niquelândia - GO, Barra do Choça - BA, Santa Inês - MA, Remanso - BA, Acará - PA, Moju - PA, Codó - MA, Tutóia - MA, Viseu - PA e Itiúba - BA
- PRFN2ªR : Cabo Frio - RJ, Itaperuna - RJ, Belford Roxo - RJ, Magé - RJ, Rio de Janeiro - RJ, São Francisco de Itabapoana - RJ, Macaé - RJ, Araruama - RJ, Itapemirim - ES, Cachoeiras de Macacu - RJ, Arraial do Cabo - RJ, Mendes - RJ, Armação dos Búzios - RJ, Carapebus - RJ e Itaboraí - RJ

- c) PRFN3ªR : Campo Grande - MS, Americana - SP , Mococa - SP , Luis Antonio – SP, São Caetano do Sul – SP e Taquaritinga – SP
- d) PRFN4ªR : Curitiba - PR, Apucarana - PR, Sao José - SC, Chapecó - SC, Camboriú - SC, Biguaçu - SC, Balneário Piçarras - SC e Navegantes - SC
- e) PRFN5ªR : Tobias Barreto - SE, União dos Palmares - AL, Cruz do Espírito Santo - PB, Teotônio Vilela - AL, Nazaré da Mata - PE, Laranjeiras - SE, Pilar - AL, Batalha - AL, Missão Velha - CE, Nossa Senhora do Socorro - SE, Pau dos Ferros - RN, Catende - PE, Atalaia - AL, Cajueiro - AL, João Camara - RN, Rio Largo - AL, Capela - AL, Canguaretama - RN, Feliz Deserto - AL, Gameleira - PE e São Sebastião - AL
- f) PRFN6ªR : Sete Lagoas - MG, Montes Claros - MG, Santa Luzia - MG, Araguari - MG, Brumadinho - MG, Juiz de Fora - MG e Abre Campo – MG

6. Dificuldades encontradas na cobrança judicial

Os gargalos na cobrança judicial dos entes públicos é diferente dos demais contribuintes. Em tese, a citação flui porque o endereço é conhecido e há garantia do pagamento da dívida pelo regime de precatório.

A realidade, porém, não é como a teoria. Em uma análise de uma amostra de 120 (cento e vinte) execuções fiscais de débitos irregulares, foram encontradas falhas em 74,17% dos casos analisados. As principais falhas catalogadas foram as seguintes: (a) precatório expedido - sem atualização da situação da dívida; (b) Execução sem impulso; (c) parcelamento rescindido; (d) precatório vencido e não pago; (e) execução embargada sem a atualização da situação da dívida; (f) aplicação indevida de RDCC; (g) embargos julgados e execução sem impulso (h) falta de citação ou lentidão no cumprimento da carta precatória de citação.

Além desses, há outros gargalos. Todas as citações verificadas nas ações de execução fiscal foram pessoais, através da expedição de carta precatória. Houve carta precatória devolvida por não localização do endereço do município o que levou imediatamente à PGFN a solicitar a reiteração do pedido, aumentando desnecessariamente o tempo de tramitação processual; outras devolvidas pelo motivo de “não recolhimento das custas pela exequente”; outra pelo equívoco de que a PGFN não teria recolhido as despesas da carta mas ela já havia feito perante o juízo deprecante; outras cartas demoraram tempo demais para serem cumpridas.

Outro entrave ocorre quando o município não tem interesse em ouvir as propostas de benefícios fiscais existentes no âmbito da PGFN e tem o perfil litigioso, contestando judicialmente qualquer débito, até os que já foram confessados e são originados de declaração do próprio executado. Aqui, é visível o aumento do tempo de tramitação pela lentidão do andamento processual, que atrasa a quitação porque a expedição e o pagamento de precatórios somente poderá ocorrer após o trânsito em julgado da decisão.

Há também o problema da deficiência de gestão e da capacidade econômica de alguns municípios que falham na previsão de dotação orçamentária suficiente para o pagamento de suas dívidas.

7. Propostas de melhoria futuras

Algumas medidas simples podem ser tomadas e trariam melhorias significativas no processo de cobrança.

- a) Um painel visual dinâmico em sistema interno da PGFN (DW) para monitoramento em dados em tempo real pelos Procuradores da Fazenda. Há um protótipo de dashboard de monitoramento criado pela autora deste artigo que está disponível para consulta pelos Procuradores da Fazenda Nacional no ambiente interno do DW com o título “Dashboard Municípios e Estados”;
- b) Ampliação de grupos de monitoramento estratégico, com a criação de um específico voltado a entes públicos e como início das atividades do grupo propõe-se a concentração de esforços nos devedores que possuem dívidas acima do 90º percentil;
- c) O etiquetamento das inscrições nas fases corretas e específicas de entes públicos facilita o monitoramento e o sequestro do valor via SISBAJUD logo que ultrapassado o prazo de pagamento do precatório;
- d) A automação do controle de execuções suspensas por parcelamento permite o envio e petição automatizada pelo sistema FLEXA para retomada da cobrança judicial com pedido de expedição de precatório e/ou RPV;
- e) Integrações das fases do DIVIDA e SIDA com alguns dados dos TRF’s para que, por exemplo, a situação dos embargos reflita automaticamente nas dívidas atingidas. Desse modo, o trânsito em julgado dos embargos deverá repercutir na retomada da execução fiscal correlata;
- f) Controle periódico de inscrições com análise de regularidade vencida;
- g) um painel visual com o ranking dos municípios devedores e o detalhamento das dívidas irregulares disponibilizado no site da PGFN atenderia o princípio de transparência e facilitaria até o controle por parte da sociedade, dos órgãos fiscalizadores e do Ministério Público.

8. Conclusão

Este artigo examinou a gestão e cobrança da Dívida Ativa da União e do FGTS, com ênfase nas oportunidades de melhoria e nos desafios encontrados no processo. Primeiramente, destacou-se a importância da eficiência administrativa prevista no artigo 37 da Constituição Federal, que impõe ao Poder Público a busca constante pelo aperfeiçoamento na prestação de serviços.

A análise exploratória dos dados revelou uma situação complexa e desafiadora no que diz respeito à gestão da dívida ativa dos entes públicos. A concentração significativa dos débitos em 10% do estoque sugere a necessidade de abordagens específicas e estratégias direcionadas para lidar com essa realidade.

Além disso, o tempo em que os débitos ativos estão em cobrança evidencia a persistência desses problemas ao longo do tempo. Quanto à distribuição das inscrições por região administrativa da PGFN, é necessário concentrar esforços de gestão do endividamento nos locais com maior representatividade, sobretudo na PRFN1 e na PRFN5, que possuem a maior concentração de débitos irregulares.

Merece destaque, ainda, no diagnóstico levantado, a predominância de débitos previdenciários, o que sugere a necessidade de políticas específicas para lidar com essa natureza de dívida. Por tudo isso, uma solução estratégica de gerenciamento desse tipo de dívida se mostra necessária para enfrentar esses desafios.

Ademais, o monitoramento regular das análises de exigibilidade vencidas permitirá que a situação da inscrição permaneça atualizada e as falhas encontradas no fluxo de cobrança judicial devem ser superadas para que mais e mais Municípios sejam receptivos às propostas de benefícios fiscais da PGFN.

Ao longo da exposição, algumas melhorias foram propostas como a implementação de um painel visual dinâmico para monitoramento em tempo real, a criação de grupos de monitoramento estratégico, a automação do controle de execuções suspensas por parcelamento, e a integração das fases do sistema de cobrança com dados dos Tribunais Regionais.

Por tudo isso, conclui-se que apesar dos avanços, ainda há falta de estratégias específicas para devedores com maior potencial de recuperabilidade como os entes públicos e a adoção pelos gestores das propostas apresentadas a partir dos dados analisados pode resultar em uma gestão mais eficiente e eficaz da Dívida Ativa, contribuindo para a arrecadação de recursos necessários para a execução das políticas públicas federais.

9. Referências Bibliográficas

Assur, N., & Rowshankish, K. (2022). The data-driven enterprise of 2025. McKinsey Digital, January, 10.

BRUCE, Peter; BRUCE, Andrew. Estatística Prática para Cientistas de Dados. Alta Books, 2019.

<https://iranarze.ir/wp-content/uploads/2017/01/E3296.pdf>. Acesso em 03/07/2024.

KNAFLIC, Cole Nussbaumer. Storytelling com Dados. Rio de Janeiro: Alta Books, 2018.

NETTO, Amilcar; MACIEL, Francisco. Python para Data Science e Machine Learning Descomplicado. Rio de Janeiro: Alta Books, 2021.

PROVOST, Foster; FAWCETT, Tom. Data Science para Negócios. Rio de Janeiro: Alta Books, 2016.

SPITZCOVSKY, Celso. Direito Administrativo. 2ª ed. São Paulo: Paloma, 2002.

17

O FUTURO DA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA DO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO (FGTS)

1. O que é o FGTS?	330
1.1. Natureza jurídica do crédito do FGTS	330
1.2. Evolução histórica	333
2. Os novos rumos da cobrança da Dívida Ativa do FGTS	337
2.1. Transação fiscal	337
2.2. A possibilidade de parcelamento das verbas rescisórias	340
2.3. Revogação integral do Convênio PGFN/CAIXA nº 01/2019	341
2.4. CADIN e FGTS	342
3. Números e resultados da recuperação da Dívida Ativa do FGTS	344
4. Conclusões	345
5. Referências Bibliográficas	347



O FUTURO DA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA DO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO (FGTS)

Everaldo Souza Passos Filho¹

Henrique Faig Torres Pinto da Rocha²

RESUMO

O presente artigo apresenta análise histórica do instituto do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), direito fundamental dos trabalhadores que foi criado em 1966, pela Lei nº 5.107, galgando assento constitucional no ano seguinte, na Constituição Federal de 1967. Desde então o FGTS passou por inúmeras reformas, foi gerido e fiscalizado por inúmeros órgãos da Administração Pública federal, direta e indireta, sem nunca perder relevância ou seu *status* constitucional. Vários foram os institutos jurídicos criados para auxiliar na cobrança judicial e administrativa dos créditos do FGTS, como o parcelamento, a transação fiscal, dentre tantos outros. Esse cenário é verificado nos números da recuperação de créditos do FGTS inscritos em dívida ativa. No entanto, é preciso lançar olhar para o futuro, de modo a fortalecer e buscar ainda maior efetividade a este direito fundamental dos trabalhadores que serve também de sustentáculo financeiro para a efetivação de outros direitos fundamentais, coletivos e difusos.

Palavras-chave: Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS); Histórico legislativo; Dívida Ativa; Transação; Recuperação.

¹ Procurador da Fazenda Nacional, pós-graduado em Direito Tributário e Gestão Pública.

² Procurador da Fazenda Nacional. Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ).

Introdução

O Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) é um direito fundamental dos trabalhadores previstos em Constituições Federais desde 1967. Não só configura *per se* um direito fundamental, mas também funciona como fundo financeiro que fornece recursos para efetivação de outros direitos fundamentais, mormente, à moradia e ao saneamento básico.

Neste artigo pretende-se, inicialmente, estabelecer sua natureza jurídica, para, na sequência fazer um breve histórico do instituto, analisando a evolução da legislação sobre o tema, bem como todos os órgãos públicos, seja da Administração Pública federal direta seja da indireta, que participaram de sua fiscalização, gestão e cobrança.

Apresentado o instituto, com a sua natureza jurídica definida e trajetória delimitada, pretende-se lançar olhar para o futuro, ao se analisar os novos instrumentos à disposição para a fiscalização, a gestão e a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa do FGTS. Nessa etapa, serão analisados a transação e o parcelamento de créditos do FGTS, o órgão competente para a cobrança de sua dívida ativa e pela sua representação judicial, bem como propostas legislativas para inclusão dos devedores do FGTS no Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal (CADIN).

Logo após, serão analisados os últimos resultados da recuperação de créditos do FGTS, que são apresentados anualmente no Relatório de Gestão do FGTS, instrumento pelo qual os Conselheiros dão publicidade à sociedade de todas as medidas de gestão adotadas em cada exercício financeiro.

Por fim, serão apresentadas as conclusões sobre os novos institutos à disposição da fiscalização, gestão e cobrança dos valores devidos ao FGTS, com as sugestões de inovações que poderiam conferir maior efetividade e eficiência à cobrança dos débitos inscritos em dívida ativa do FGTS.

1. O que é o FGTS?

1.1. Natureza jurídica do crédito do FGTS

O FGTS é um direito fundamental do trabalhador assegurado pelo art. 7º, III, da Constituição Federal de 1988 (CF/88). Criado pela Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966, e atualmente regulamentado pela Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, o Fundo é composto por contas vinculadas a trabalhadores empregados, avulsos ou aprendizes, nas quais os empregadores depositam mensalmente um percentual da remuneração³. Ficam de fora do sistema de proteção do FGTS os trabalhadores autônomos, eventuais, além dos servidores públicos civis e militares.

³ Súmula nº 63 do TST. A contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço incide sobre a remuneração mensal devida ao empregado, inclusive horas extras e adicionais eventuais.

Os valores acumulados mês a mês formam uma espécie de poupança em favor do trabalhador, que pode ser sacado em situações de necessidade predeterminadas no art. 20 da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, destacando-se a dispensa imotivada⁴, a aposentadoria, a aquisição da casa própria e o tratamento de moléstia grave. O FGTS confere um mínimo de segurança econômica ao trabalhador num país cujo hábito de poupar é pouco difundido: de acordo com estudo do Banco Central, apenas 20,2% das famílias brasileiras que constituíram poupança em 2018⁵.

A doutrina se divide quanto à natureza jurídica das contribuições ao FGTS. As três principais correntes são as seguintes:

a) Natureza tributária: a obrigação imposta por lei ao empregador, de caráter compulsório, arrecadada e fiscalizada pelo Estado, com destinação dos recursos para fins de interesse social, são o principal argumento de quem defende seu caráter de tributo, mais especificamente de contribuição parafiscal ou de intervenção no domínio econômico⁶;

b) Natureza previdenciária: argumentam os defensores dessa corrente que, assim como as contribuições previdenciárias, os depósitos no FGTS visam proteger o trabalhador, assegurando-lhe suporte financeiro em situações de necessidade. Alimentava essa corrente o fato de, na vigência da Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966, as contribuições ao FGTS serem fiscalizadas e cobradas judicialmente pelo extinto Instituto Nacional da Previdência Social (INPS). Também havia equivalência do prazo prescricional de 30 (trinta) anos prevista na Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960 (Lei Orgânica da Previdência Social) e na Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, o qual foi declarado inconstitucional pelo STF;

c) Natureza trabalhista: os defensores dessa corrente entendem que o FGTS substituiu a antiga estabilidade decenal e visa proteger o trabalhador, principalmente na dispensa sem justa causa. Ademais, os depósitos mensais feitos pelo empregador seriam consequência da execução de um contrato de trabalho.

Ao nosso ver, as contribuições para o FGTS não têm natureza tributária nem previdenciária, visto que seu destinatário final não é o Estado nem entidade paraestatal, mas sim um determinado trabalhador titular da conta vinculada.

Embora haja interesse público nos recursos do FGTS, especialmente enquanto não sacados pelos titulares, os depósitos não perdem seu caráter individual e privado. Em outras palavras, a

⁴ Em caso de dispensa sem justa causa, o empregador deverá fazer um depósito adicional de 40% sobre o saldo da conta vinculada, a título de indenização. Na hipótese de culpa recíproca, o depósito adicional será de 20%.

⁵ Estudo Especial nº 107/2021. Taxa de poupança das famílias: uma análise para Brasil e regiões. https://www.bcb.gov.br/conteudo/relatorioinflacao/EstudosEspeciais/EE107_Taxa_de_poupanca_das_familias.pdf

⁶ Segundo Sergio Pinto Martins, “a lei maior de 1988 recebe o FGTS como uma contribuição social, ou se trata de uma contribuição de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais, principalmente. (MARTINS, 2005, p. 458)

utilização dos valores depositados nas contas vinculadas para financiar obras de saneamento básico, infraestrutura urbana ou habitação popular⁷, sob a gestão do Conselho Curador do FGTS (CCFGTS) são a faceta social e pública do FGTS, mas no momento do saque do valor depositado concretiza-se sua dimensão privada e pessoal.

Na análise de OLIVEIRA, PASSOS FILHO e RAULINO:

(...) o legislador conferiu ao FGTS um tratamento peculiar, diverso do atribuído aos créditos trabalhistas comuns, conferindo ao Ministério do Trabalho (MTb) as atividades de fiscalização do recolhimento das contribuições e constituição do crédito, e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) a inscrição em dívida ativa e cobrança dos créditos fundiários. Paralelamente, ressaltou o direito do trabalhador postular em juízo, diretamente ou por meio de seu sindicato, o recolhimento dos valores devidos à sua conta vinculada ao FGTS.⁸

A dimensão pública ainda fica evidente na exigência de apresentação de Certificado de Regularidade do FGTS (CRF), emitido pela Caixa Econômica Federal (CAIXA), para participar de licitações públicas; obter, no caso de entes públicos, empréstimos ou financiamentos lastreados em recursos públicos ou do FGTS; gozar isenções subsídios, auxílios, outorgas ou quaisquer outros benefícios públicos; transferir domicílio ao exterior ou arquivar atos perante as Juntas Comerciais, especialmente aqueles que impliquem alteração da estrutura jurídica do empregador. O alcance do CRF é, portanto, muito mais amplo que o da Certidão Negativa de Débitos Trabalhistas, instituída pela Lei nº 12.440, de 7 de julho de 2011, cuja exigência restringe-se essencialmente aos processos licitatórios.

Pelo exposto, entendemos que a principal característica do crédito do FGTS é a dualidade, ora se comportando como um crédito trabalhista puro⁹, numa dimensão privada e pessoal, ora manifestando características de crédito público, ou melhor, de crédito de interesse público. A natureza trabalhista *sui generis*, seria, pois, a mais adequada para caracterizá-lo¹⁰.

⁷ De acordo com o art. 9º, §3º, III, da Lei 8036/1990, ao menos 60% do programa de aplicações do FGTS deve ser destinado a investimentos em habitação popular.

⁸ PASSOS FILHO, Everaldo Souza; OLIVEIRA, Guilherme Lazarotti; RAULINO, Gustavo Franco. A Relevante Atuação da PGFN em favor do FGTS e dos Trabalhadores. In Revista da PGFN. Ano VII, número 1. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Brasília, 2017, p. 10.

⁹ O Supremo Tribunal Federal (STF) entende que o crédito do FGTS possui natureza trabalhista, conforme deliberado no julgamento do RE 100.249/SP.

¹⁰ Numa linha similar, Orlando Gomes e Elson Gottschalk entendem que o crédito do FGTS se configura um direito subjetivo social (semipúblico), enumerando algumas características como a disponibilidade condicionada a situações socioeconômicas individuais, aferidas por autoridades públicas, além da gestão dos recursos pela Caixa Econômica Federal, uma empresa pública. (GOMES, Orlando; GOTTSCHALK, Elson. Curso de Direito do Trabalho, 1. ed. Forense: Rio de Janeiro, 1991, p. 463)

1.2. Evolução histórica

A Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966, previu o Fundo de Garantia como uma alternativa ao regime de estabilidade no emprego, assegurado pela Constituição Federal de 1946 e regulamentado pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT). De acordo com o regime estabilitário, o empregado que contasse mais de 10 (dez) anos de serviço só poderia ser dispensado por motivo de falta grave ou circunstância de força maior, devidamente comprovadas pelo empregador.

O regime do FGTS opcional foi alçado ao nível constitucional pela Carta de 1967, cujo inciso XIII do art. 158 previu "*estabilidade, com indenização ao trabalhador despedido, ou fundo de garantia equivalente*". A redação foi mantida pelo inciso XIII do art. 165 da Emenda Constitucional nº 1/1969.

Assim, de 1º de janeiro de 1967 – início da vigência da Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966 – até o advento da Constituição Federal de 1988, cabia ao empregado optar pelo regime da estabilidade decenal ou pelo FGTS. Esse suposto direito de opção é alvo de críticas, posto que, diante da hipossuficiência dos trabalhadores, os empregadores passaram a descartar a estabilidade decenal no momento da contratação:

Embora a Lei n. 5.107, de 1966 (com vigência a partir de 1967), que criou o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, o tenha instituído em caráter optativo, na verdade se tratava de uma falsa opção, pois o novo trabalhador, se não manifestasse a opção por esse novo regime, provavelmente não obteria o emprego. (BARROS, 2010, p. 1010)

Délio Maranhão, além de acompanhar o entendimento de que inexistia uma real opção por parte do trabalhador, fez uma arguta análise do contexto social vivenciado à época – o qual, infelizmente, não se alterou em sua essência, concluindo que a estabilidade poderia coexistir com o regime do FGTS, a fim de garantir o postulado constitucional da integração do trabalhador na vida e no desenvolvimento da empresa:

A atual Constituição (art. 165, V) assegura aos trabalhadores "*estabilidade com indenização ao trabalhador despedido ou fundo de garantia equivalente*". Trata-se, na verdade, de uma *falsa opção* no sentido lógico, porque o novo sistema não é de modo algum *incompatível* com a garantia da estabilidade: a lei poderia perfeitamente instituí-lo sem excluir essa garantia.

(...)

Certo é que, em um país em que a esmagadora maioria da mão-de-obra se compõem de empregados não qualificados e de precoce envelhecimento a estabilidade é uma garantia socialmente necessária o novo sistema parte da premissa irreal de que o empregado despedido obterá, sempre, outro emprego.

Se é falsa, logicamente a opção entre o fundo e a estabilidade conta auditória é a exclusão dessa garantia com a integração do trabalhador na vida e no desenvolvimento da empresa constitucionalmente também assegurada (art. 165, V). (SUSSEKIND, MARANHÃO e VIANA, 1981, pp. 581-582)

Caso optasse pelo FGTS, o empregador deveria depositar mensalmente 8% (oito por cento) da remuneração do empregado em conta vinculada e, na hipótese de cessação do contrato de emprego sem justa causa, depositaria mais 10% (dez por cento) do valor atualizado da conta, referente ao período trabalhado na empresa. Os valores depositados poderiam ser sacados em hipóteses pré-determinadas estabelecidas nos artigos 7º e 8º da Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966. Ao contrário do que ocorre atualmente, admitia-se que o trabalhador que pediu demissão ou foi dispensado por justa causa sacasse o saldo disponível no fundo para aplicação do capital no comércio, indústria ou agropecuária, numa interessante tentativa de estimular o empreendedorismo.

Nesse período, a gestão do Fundo cabia ao Banco Nacional de Habitação (BNH), segundo planejamento elaborado pelo Conselho Curador do FGTS (CCFGTS). A fiscalização do recolhimento das contribuições e sua cobrança administrativa e judicial ficava a cargo da Previdência Social, por meio do Instituto Nacional de Previdência Social (INPS)¹¹. As contas vinculadas podiam ser abertas no banco de preferência do empregador, inexistindo a figura do “agente operador”, que atualmente é exercida pela CAIXA.

É interessante destacar que os créditos do FGTS tinham os mesmos privilégios dos créditos da Previdência Social e eram cobrados judicialmente por órgão da Previdência Social (INPS) na Justiça do Trabalho, podendo o empregado interessado ou seu sindicato atuar como litisconsorte, nos termos do art. 58 do Decreto nº 59.820, de 20 de dezembro de 1966.

Não obstante a fiscalização e cobrança dos créditos do FGTS pela Previdência Social, o empregado, diretamente ou por intermédio do seu sindicato, também podia cobrar tais créditos mediante reclamação trabalhista ajuizada na Justiça do Trabalho.

Com a edição da Lei nº 6.439, de 1º de setembro de 1977, que instituiu o Sistema Nacional de Previdência e Assistência Social (SINPAS), a fiscalização e cobrança dos créditos do FGTS passou a ser efetuada pelo Instituto de Administração Financeira da Previdência e Assistência Social (IAPAS).

A Constituição Federal de 1988 conferiu ao FGTS o caráter de direito social dos trabalhadores urbanos e rurais no inciso III, do art. 7º, inclusive domésticos, pela Emenda Constitucional nº 72, de 02 de abril de 2013. Assim, atualmente, o regime do FGTS é obrigatório, substituindo definitivamente a estabilidade decenal.

Em 12 de outubro de 1989, foi editada a Lei nº 7.839, regulamentada pelo Decreto nº 98.813, de 10 de janeiro de 1990. Essa Lei revogou a Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966 e passou a reger o FGTS.

¹¹ FGTS - HABILITAÇÃO DE CRÉDITO PELO INPS. PELO ART. 20, DA LEI 5.107, DE 13.9.66, COMPETE AO INPS COBRAR EM JUÍZO EM NOME DO BNH OS DEBITOS RELATIVOS AO FGTS. ESSA COMPETÊNCIA ABRANGE A DE HABILITAR-SE NA FALÊNCIA DA EMPRESA PELO CRÉDITO DO FGTS, DE QUE É GESTOR O BNH. (STF - RE: 78915 SP, Relator: ALIOMAR BALEIRO, Data de Julgamento: 23/08/1974, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 18-11-1974 PP-*****)

A Lei nº 7.839, de 12 de outubro de 1989, inovou sensivelmente o regime do FGTS. Ela previu a centralização dos depósitos na Caixa Econômica Federal (CAIXA), acabando com a possibilidade de escolha, pelo empregador, do banco onde seria aberta a conta vinculada de seu empregado; a criação do Certificado de Regularidade do FGTS e a atribuição de competência ao Ministério do Trabalho para fiscalizar os recolhimentos fundiários. Também atribuiu composição tripartite ao Conselho Curador, que passou a contar com representantes de empregadores, trabalhadores e do Governo Federal.

Menos de um ano depois, foi promulgada a Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, que revogou a Lei nº 7.839, de 12 de outubro de 1989 e passou a dispor sobre o FGTS, mas manteve diversas das inovações previstas na lei revogada. Na Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, houve a primeira menção à inspeção do trabalho. A competência atribuída pela Lei nº 7.839, de 12 de outubro de 1989 ao Ministério do Trabalho para fiscalizar os recolhimentos fundiários, passou a ser exercida pelo órgão que hoje é a Secretaria de Inspeção do Trabalho (SIT).

Com a extinção do IAPAS pelo Decreto nº 99.240, de 7 de maio de 1990, os créditos do FGTS deixaram de ser cobrados por uma entidade estatal. Essa situação perdurou até a edição da Medida Provisória nº 393, de 27 de dezembro de 1993, convertida na Lei nº 8.844, de 20 de janeiro de 1994.

A Lei nº 8.844, de 20 de janeiro de 1994 marca o início da relação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) como o FGTS, ao atribuir-lhe a inscrição em dívida ativa e o consequente controle de legalidade dos créditos de FGTS, bem como a representação judicial e extrajudicial para a correspondente cobrança. Trata-se de um avanço significativo, que robusteceu a segurança jurídica do sistema do FGTS, na medida em que se segregaram os papéis de autoridade fiscalizadora, a cargo do Ministério do Trabalho, e autoridade de inscrição e cobrança, a cargo da PGFN.

Uma alteração promovida pela Medida Provisória nº 1.039, de 28 de junho de 1995, que, após reedições, foi convertida na Lei nº 9.467, de 10 de julho de 1997, passou a autorizar a cobrança dos créditos do FGTS inscritos em dívida ativa pela Caixa Econômica Federal (CAIXA), mediante convênio com a PGFN. O primeiro convênio entre as duas instituições foi celebrado em 22 de junho de 1995.

Desde então, a CAIXA exerce quase que exclusivamente a atividade de inscrição em dívida ativa e o consequente controle de legalidade dos créditos de FGTS, bem como a representação judicial e extrajudicial para a correspondente cobrança, tendo desempenhado importante papel de consolidação do instituto, uma vez que realizada tripla função: (i) agente operador; (ii) instituição bancária oficial; e (iii) instituição responsável pela inscrição e cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa do FGTS.

Em 2001, para fazer frente aos expurgos inflacionários decorrentes de planos econômicos sobre os saldos das contas vinculadas ao FGTS¹², bem como para incrementar o sistema de garantias contra a dispensa sem justa causa, foi editada a Lei Complementar nº 110, de 29 de junho. Foram instituídas duas novas contribuições sociais de natureza tributária¹³, uma mensal, com alíquota de 0,5% (meio por cento) incidente sobre a remuneração do empregado, e outra rescisória, com alíquota de 10% (dez por cento) sobre os depósitos na conta vinculada ao FGTS, incidente na hipótese de dispensa imotivada. As receitas decorrentes desses tributos são destinadas integralmente ao Fundo de Garantia.

A contribuição social mensal de 0,5% (meio por cento) foi devida pelo prazo de 60 (sessenta) meses contados do início de sua exigência, nos termos do §2º do art. 2º, da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, findando seus efeitos em dezembro de 2006.

Já a contribuição social rescisória de 10% (dez por cento) devida pelos empregadores em caso de despedida sem justa causa foi extinta em 1º de janeiro de 2020 pela Lei nº 13.932, de 11 de dezembro de 2019. Observa-se que em agosto de 2020, o STF julgou o tema 846¹⁴, reconhecendo a constitucionalidade de cobrança da contribuição rescisória e fixando a seguinte tese: *"É constitucional a contribuição social prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, tendo em vista a persistência do objeto para a qual foi instituída"*.

A mesma Lei nº 13.932, de 11 de dezembro de 2019 inovou a sistemática de saque do saldo da conta vinculada no FGTS, até então restrita às chamadas hipóteses contingenciais, para permitir o "saque-aniversário", desvinculado de qualquer evento extraordinário. Caso opte por essa sistemática, o trabalhador poderá sacar parte do saldo de sua conta do FGTS, anualmente, no mês de seu aniversário. Embora seja opcional, coexistindo com a sistemática tradicional do saque rescisão, a modalidade reduz a poupança acumulada no Fundo, necessária para manter financiamentos importantes nas áreas de habitação popular, saneamento básico e infraestrutura urbana.

Esse foi o caminho percorrido pelo instituto do FGTS desde sua criação, pela Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966 e com previsão no art. 158, XIII, da Constituição da República de 1967, até o presente momento, sob a égide da Constituição Federal de 1988 e, em sede infraconstitucional, regulamentação conferida pela Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990 e pela Lei nº 8.844, de 20 de janeiro de 1994.

12 Os expurgos inflacionários foram reconhecidos pelo STF no julgamento do RE 226.855.

13 O reconhecimento pela Corte Suprema da natureza tributária dessas contribuições ocorreu no julgamento das ADIs 2556 e 2568.

14 Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 149 e 154, I, da Constituição Federal, se, constatado o esgotamento do objetivo para o qual foi instituída contribuição social, deve ser extinto o tributo ou admitida a perpetuação da sua cobrança ainda que o produto da arrecadação seja destinado a fim diverso do original.

Nos itens a seguir, passa-se a analisar novos rumos da cobrança da dívida ativa do FGTS, com os novos institutos jurídicos à disposição da atribuição de inscrição e cobrança, cuja titularidade pertence à PGFN; das propostas legislativas que impactam o Fundo; bem como dos resultados alcançados na última década pelos órgãos de cobrança da dívida ativa do FGTS (CAIXA e PGFN).

2. Os novos rumos da cobrança da Dívida Ativa do FGTS

2.1. Transação fiscal

A transação tributária, regulamentada pela Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, tem enorme importância para a cobrança dos créditos inscritos na dívida ativa do FGTS e, portanto, para efetivação deste direito tão relevante dos trabalhadores.

A transação tributária - melhor chamar só de "transação" ou "transação fiscal", já que créditos não tributários também podem ser transacionados - possui previsão no sistema tributário brasileiro desde a redação originária do Código Tributário Nacional, editado em 25 de outubro de 1966. No entanto, o instituto ficou mais de 50 (cinquenta) anos sem regulamentação no âmbito federal e, portanto, sem aplicação prática.

O instituto jurídico passou anos à míngua de regulamentação na esfera federal, tempo esse que serviu para amadurecimento dos debates sobre sua natureza jurídica e sobre suas potencialidades. Logo, para compreender o contexto da regulamentação do instituto da transação pela Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019, posteriormente convertida na Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, é necessário voltar ao final dos anos 90 do século passado e ao início dos anos 2000.

Para tentar resolver essa questão, ou pelo menos abrandar esta situação, ao longo dos últimos 24 (vinte e quatro) anos, optou-se pelo lançamento de programas de anistia fiscal, materializados sob a forma de parcelamentos especiais, que ficaram conhecidos como "REFIS".

A partir da edição da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, que instituiu o Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), popularizou-se a política pública fiscal de concessão dos chamados parcelamentos especiais ou extraordinários, popularmente conhecidos como "REFIS", sigla relativa ao primeiro parcelamento especial editado no âmbito da União.

Depois do REFIS, foram editadas várias leis que instituíram parcelamentos especiais. Podemos citar os seguintes exemplos: (i) o Parcelamento Especial (PAES), instituído pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003; (ii) o Parcelamento Extraordinário (PAEX), instituído pela Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006; (iii) o parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 (e suas reaberturas processadas pelas Leis nº 12.865, de 09 de outubro de 2013 e nº 12.996, de 18 de junho de 2014); (iv) Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro (PROFUT), instituído pela Lei nº 13.155, de 4 de agosto de 2015; e

(v) Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), instituído pela Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017. A lista possui mais de trinta parcelamentos especiais diferentes.

A análise das manifestações técnico-jurídicas da PGFN - bem como das da RFB - conduzia à conclusão de que a política pública fiscal de concessão de parcelamentos especiais, ao menos do jeito que foi realizada nos últimos 24 (vinte e quatro) anos, representava riscos para União (e, eventualmente, para o FGTS), entre outros fatores, por: (i) não levar em consideração a capacidade de pagamento do contribuinte; (ii) possivelmente estimular o não pagamento espontâneo e tempestivo das obrigações tributárias; (iii) serem permitidas migrações entre os parcelamentos especiais editados; entre outras questões, como o alto percentual de descontos concedidos de forma indiscriminada a contribuintes em situações fiscais, financeiras e patrimoniais diferentes.

É bem verdade que, na maioria dos referidos programas de parcelamento especial, não era permitido parcelar débitos inscritos em dívida ativa do FGTS, mas o cenário também alcançava o Fundo, pois alguns parcelamentos especiais abrangiam créditos do FGTS. Um dos exemplos é o Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro (PROFUT), instituído pela Lei nº 13.155, de 4 de agosto de 2015, cuja Subseção II (Das Condições Específicas para o Parcelamento de Débitos relativos ao FGTS e às Contribuições instituídas pela Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001) previa o parcelamento de débitos inscritos na dívida ativa do FGTS. O art. 12, *caput*, prevê o seguinte:

"Art. 12. As dívidas das entidades desportivas profissionais de futebol relativas ao FGTS e às contribuições instituídas pela Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, poderão ser parceladas em até cento e oitenta prestações mensais, observadas as condições estabelecidas nesta Subseção."

Sendo assim, em alguma medida, esta sorte de política fiscal também atingia o FGTS.

Foi exatamente neste contexto que a Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019 foi editada e, posteriormente convertida na Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, que regulamenta, na esfera federal, o instituto da transação tributária (arts. 156, III e 171, do Código Tributário Nacional).

Portanto, depreende-se que o instituto da transação foi regulamentado visando superar a política pública fiscal de concessão de parcelamentos especiais, apresentando inovações que pretendiam transpor os aspectos negativos da política pública fiscal anterior, bem como atingir de maneira mais efetiva o objetivo da redução de litigiosidade, inaugurando nova etapa no relacionamento entre Administração Tributária e contribuintes.

Neste ambiente, o art. 5º, inciso II, alínea b, da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, conferiu ao CCFGTS a possibilidade de autorizar a celebração de acordos de transação para a cobrança de créditos inscritos na dívida ativa do FGTS. O referido dispositivo possui a seguinte redação:

"Art. 5º É vedada a transação que:
(...)"

II - conceda descontos a créditos relativos ao:

(...)

b) Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), enquanto não autorizado pelo seu Conselho Curador;”

O artigo transcrito acima foi regulamentado pela Resolução CCFGTS nº 974, de 11 de agosto de 2020, por meio da qual o Conselho Curador autorizou “a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) a celebrar transação individual ou por adesão na cobrança da dívida ativa do FGTS, nos termos da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020”.

Na mesma Resolução, o Conselho Curador previu que nas transações de valores devidos ao Fundo não se pode conceder descontos dos valores devidos aos trabalhadores, conforme previsão do art. 3º, *verbis*:

“Art. 3º Os descontos a serem ofertados somente poderão incidir sobre os valores devidos ao FGTS, sendo vedada, portanto, a redução de valores devidos aos trabalhadores.”

Posteriormente, dispositivo similar foi incluído na Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, no art. 27-A, II:

“Art. 27-A. O disposto neste Capítulo também se aplica:

(...)

II - aos créditos inscritos em dívida ativa do FGTS, vedada a redução de valores devidos aos trabalhadores e desde que autorizado pelo seu Conselho Curador; e

Portanto, a transação é um instituto que se apresenta como nova ferramenta para recuperação dos créditos do FGTS, sem nenhuma disposição do direito fundamental dos trabalhadores, que deveria ter sido depositado na conta vinculada de cada trabalho, permitindo-se somente a concessão de descontos sobre valores de titularidade do próprio Fundo (art. 2º, § 1º, d, da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990¹⁵).

Desta forma, a transação fiscal foi autorizada para créditos inscritos em dívida ativa do FGTS a partir de agosto de 2020, ou seja, há menos de 4 (quatro) anos. O amadurecimento da transação e a sua aplicação ao longo dos próximos anos permitirá avaliar se o instituto vai conferir maior eficiência para a recuperação de créditos, bem como auxiliar na efetivação dos direitos fundamentais viabilizados através do FGTS.

15 Lei nº 8.036/ 1990 “Art. 2º O FGTS é constituído pelos saldos das contas vinculadas a que se refere esta lei e outros recursos a ele incorporados, devendo ser aplicados com atualização monetária e juros, de modo a assegurar a cobertura de suas obrigações.

§ 1º Constituem recursos incorporados ao FGTS, nos termos do caput deste artigo:

(...)

d) multas, correção monetária e juros moratórios devidos;”

Todavia, os resultados apresentados pelo CCFGTS, nos Relatórios de Gestão, parecem demonstrar que a aplicação da transação ao FGTS já produz efeitos importantes.

2.2. A possibilidade de parcelamento das verbas rescisórias

Ainda em relação à transação, a experiência demonstrou que o impedimento de pagamento parcelado dos depósitos rescisórios configurava um obstáculo para a celebração dos acordos de transação ou mesmo para adesão a parcelamento ordinário.

Como o valor devido ao FGTS pelos empregadores é, via de regra, composto em sua maioria por depósitos rescisórios, que demandam pagamento integral em única parcela (art. 5º, IV e VII, da Resolução CCFGTS nº 940, de 8 de outubro de 2019¹⁶), o parcelamento e a transação se tornam meios inviáveis para o empregador se regularizar perante o FGTS. Pior, o pagamento integral e em única parcela do rescisório causa não só um obstáculo para o empregador, mas principalmente a frustração de direito fundamental do trabalhador, que deixa de receber valores que lhe são devidos.

Diante disso, o Conselho Curador editou a Resolução CCFGTS nº 1.068, de 25 de julho de 2023, estabelecendo novas normas para parcelamento de valores devidos ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). Uma das novidades foi a possibilidade de parcelamento das verbas rescisórias em até 12 (doze) prestações, com prioridade sobre as demais verbas parceladas, conforme previsto no art. 5º:

“Art. 5º O prazo máximo para parcelamento é de 85 (oitenta e cinco) meses.

§ 1º Os valores de FGTS mensal, rescisório e a indenização compensatória devidos em decorrência de fatos geradores ocorridos até a competência exigível imediatamente anterior à data de contratação do parcelamento, relativos aos trabalhadores que, nesse período e em razão da rescisão do contrato de trabalho, reunirem condições legais para utilização do saldo das respectivas contas vinculadas, submetem-se às seguintes regras:

I - serão integralmente quitados em primeira parcela, por ocasião da formalização do contrato de parcelamento firmado perante o Ministério do Trabalho e Emprego; ou

II - poderão, após sua inscrição em dívida ativa, compor as primeiras doze parcelas do contrato celebrado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.”

¹⁶ Resolução CCFGTS nº 940, de 8 de outubro de 2019 “Art. 5º O parcelamento deverá ser concedido mediante a observância dos seguintes critérios:

(...)

IV - A regra prevista no inciso anterior será aplicada aos débitos de contribuição de FGTS mensal, restando aos débitos de contribuição de FGTS rescisório o pagamento integral na primeira parcela;

(...)

VII - Os débitos rescisórios, independentemente do valor, serão pagos na primeira parcela, incluindo aqueles valores cuja base de cálculo compreende a remuneração do mês da rescisão e a do mês anterior, quando ainda não vencido no recolhimento normal, bem como aviso prévio indenizado e multa rescisória do FGTS, observadas as demais regras estabelecidas nesse artigo.”

Essa novidade, no entanto, ainda não entrou em vigor, pois depende da revogação de ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, conforme previsto no art. 14, parágrafo único, da Resolução CCFGTS nº 1.068, de 25 de julho de 2023¹⁷.

Apesar de ainda não estar vigente, a nova regra tem potencial para destravar um gargalo da regularização de débitos inscritos em dívida ativa do FGTS, permitido que seja conferida maior eficiência à recuperação de créditos e, maior efetividade aos direitos fundamentais envolvidos.

2.3. Revogação integral do Convênio PGFN/CAIXA nº 01/2019

Desde meados da década passada, a PGFN vem demonstrando que pretende revogar os termos do convênio de delegação de competências, celebrado com fundamento no art. 2º, da Lei nº 8.844, de 20 de janeiro de 1994.

O referido dispositivo prevê a possibilidade de a PGFN delegar, mediante convênio, suas competências de representação judicial e extrajudicial do FGTS, para a correspondente cobrança dos seus créditos. Veja-se a redação do dispositivo:

"Art. 2º Compete à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a inscrição em Dívida Ativa dos débitos para com o Fundo de Garantia do Tempo de serviço - FGTS, bem como, diretamente ou por intermédio da Caixa Econômica Federal, mediante convênio, a representação Judicial e extrajudicial do FGTS, para a correspondente cobrança, relativamente à contribuição e às multas e demais encargos previstos na legislação respectiva."

O primeiro convênio entre as duas instituições foi celebrado em 22 de junho de 1995. Portanto, a CAIXA desempenha há quase 30 (trinta) anos esse papel de representante legal do FGTS, bem como realiza a inscrição e gestão dos créditos do FGTS em dívida ativa.

O último convênio celebrado entre as instituições foi o Convênio PGFN/CAIXA nº 01/2019. Este convênio foi prorrogado por sucessivos termos aditivos, e ainda está em vigor. No entanto, a PGFN vem registrado sinais de que pretende, pela primeira vez desde a edição da Lei nº 8.844, de 20 de janeiro de 1994, exercer integral e exclusivamente a competência que lhe foi atribuída pelo legislador.

A análise dos Relatórios de Gestão do FGTS demonstra que a PGFN vem, paulatinamente, assumindo competências e serviços que antes eram delegadas à CAIXA. No Relatório de Gestão do FGTS de 2021, constou o seguinte:

¹⁷ Resolução CCFGTS nº 1.068, de 25 de julho de 2023 "Art. 14. Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação e produzirá efeitos a partir da data de início de arrecadação efetiva do FGTS pelo sistema FGTS Digital, a ser fixado em ato do Ministério do Trabalho e Emprego.
Parágrafo único. Produz efeitos a partir de ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional o disposto no art. 5º, § 1º, II."

"Ampliação de Serviços aos devedores: PGFN amplia serviços da plataforma REGULARIZE para débitos de FGTS, com destaque para o pedido de revisão de débitos inscritos – PRDI."

Mais recentemente, no final de 2023, com a publicação do Quarto Aditivo ao Convênio PGFN/CAIXA nº 01/2019¹⁸, a PGFN informou que assumiu integralmente a representação judicial da cobrança da dívida ativa do FGTS. Portanto, desde 1º de janeiro de 2024, somente a PGFN representa judicialmente o FGTS na cobrança de sua dívida ativa.

Houve, assim, nesta década, uma mudança na metodologia e enfrentamento do tema pela PGFN: na esteira da paulatina revogação das competências delegadas à CEF, passou-se a abordar a cobrança da Dívida Ativa da União e da Dívida Ativa do FGTS de maneira unificada e interligada.

Essa mudança na gestão da dívida ativa do FGTS e da União está presente em outras normas, como na Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022, que regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS. O art. 16¹⁹ daquele ato infralegal determina que os contribuintes interessados em celebrar transação com a PGFN devem transacionar todas as inscrições elegíveis.

2.4. CADIN e FGTS

Mais recentemente, no âmbito do Senado Federal, importantes medidas de valorização e instrumentalização da cobrança dos créditos do FGTS têm sido adotadas, com respaldo da sociedade civil e de vários juristas. O Projeto de Lei nº 2.488, de 2022, em trâmite no Senado Federal, "*dispõe sobre a cobrança da dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações de direito público, e dá outras providências*" e visa substituir a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

A intenção é modernizar a cobrança judicial e extrajudicial dos créditos públicos, com a revogação da atual sistemática, prevista na Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, amplamente conhecida como Lei de Execução Fiscal (LEF).

O projeto foi elaborado com a participação de um comitê de juristas de todos os setores implicados na temática: Poder Judiciário; Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN); advogados; acadêmicos.

Em parecer²⁰ publicado em 12 de junho de 2024, a Comissão Temporária para Exame de

¹⁸ <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/perguntas-frequentes/fgts>. Acesso em: 10 jul. 2024.

¹⁹ Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022 "Art. 16. A transação deverá abranger todas as inscrições elegíveis do sujeito passivo, sendo vedada a adesão parcial"

²⁰ https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9634775&ts=1720136624753&rendition_principal=S&disposition=inline. Acesso em: 10 jul. 2024.

Projetos de Reforma dos Processos Administrativo e Tributário Nacional sugeriu, dentre outras questões, alterações na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 que, entre outros temas trata do CADIN, para prever o seguinte:

"Art. 57. A Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 2º

.....

III - estejam inscritas na dívida dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, conforme convênio firmado com a União, representada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nesse sentido;

IV - inscritas na dívida ativa de autarquias profissionais e conselhos de classe; ou

V - estejam irregulares perante o Fundo de Garantia de Tempo de Serviço.

.....

§ 2º A inclusão no Cadin far-se-á 30 (trinta) dias após a comunicação ao devedor da existência do débito passível de inscrição naquele Cadastro, fornecendo-se todas as informações pertinentes ao débito.

§ 9º Convênio entre a União, representada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, e os titulares dos créditos previstos nos incisos III e IV do caput deste artigo, poderá estabelecer regras de cooperação que favoreçam a recuperação desses ativos." (NR)

"Art. 4º

.....

§ 1º A inexistência de registro no Cadin será suficiente para o reconhecimento de regularidade de situação fiscal perante a Administração Pública Federal e o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, ficando a pessoa física ou jurídica dispensada da apresentação, inclusive aos cartórios, de quaisquer certidões exigidas em lei, decreto ou demais atos normativos.

§ 3º A regularidade decorrente da consulta prevista neste artigo será certificada pelo Cadin, mediante expedição de certidão com validade não inferior a 60 (sessenta) dias." (NR)"

O CADIN é um cadastro de inadimplentes, que reúne informações sobre a situação de pessoas físicas e jurídicas perante a Administração Pública federal, direta e indireta. Hoje, somente devedores da Administração Pública federal podem ser incluídos no CADIN. A proposta de lei em trâmite no Senado Federal pretender ampliar essa possibilidade para os demais entes federados, os conselhos profissionais e o FGTS.

É importante ressaltar que o CADIN exerce importante papel na cobrança do crédito público, pois funciona com um mecanismo de certificação de regularidade para as contratações

celebradas pela Administração Pública. Portanto, o CADIN funciona como um mecanismo de cobrança indireta, ou seja, aquele mecanismo de cobrança por meio do qual o credor oferece estímulos negativos, constrangimentos ao devedor, para que este cumpra sua obrigação voluntariamente.

Diante deste poder coercitivo que o CADIN possui, a possibilidade de inclusão dos devedores do FGTS no cadastro conferiria ainda maior eficácia à cobrança do FGTS.

Ambas as alterações apontam no sentido da modernização da legislação sobre a cobrança de créditos públicos. Apesar de a cobrança de créditos públicos poder ser encarada com relevo interesse da arrecadação, é somente através dela que os direitos são efetivados, que políticas públicas são criadas e sustentadas.

3. Números e resultados da recuperação da Dívida Ativa do FGTS

O valor de créditos do FGTS recuperados pela CAIXA e pela PGFN vem aumentando ano a ano de forma consistente, evidenciando o êxito das estratégias de cobrança empreendidas. Como se observa do quadro abaixo, em 8 (oito) anos o valor recuperado passou de R\$ 246,9 milhões para R\$ 689,2 milhões, representando um incremento superior a 250%:

2016	2017	2018	2019
R\$ 246,9 milhões	R\$ 310 milhões	R\$ 343,9 milhões	R\$ 421,3 milhões
2020	2021	2022	2023
R\$ 380,2 milhões	R\$ 475,4 milhões	R\$ 583,9 milhões	R\$ 689,2 milhões

Importante anotar que nos anos de 2020 a 2023 sobreveio sobre o mundo a pandemia causada pelo vírus Sars-CoV-2. Durante a grave crise sanitária, houve inúmeras demissões, queda na geração de emprego e fechamento de inúmeras empresas e postos de trabalho.

Houve, ainda, notória dificuldade de movimentação de contribuintes e servidores públicos, o que durou, com fechamentos e reaberturas, de 2020 a 2021. Na sequência observou-se uma gradual retomada da economia, impactada pelos efeitos da pandemia. Durante esse período, avaliou-se que redução do prazo do documento de

Mesmo no contexto de recessão por que passou o Brasil nos anos 2020 a 2023, somente houve queda dos valores recuperados no ano de 2020. Nos demais anos houve crescimento dos valores recuperados em favor do FGTS, fruto do comprometimento tanto da PGFN como da CAIXA com o FGTS e os trabalhadores.

4. Conclusões

O FGTS é um direito fundamental do trabalhador assegurado pelo art. 7º, III, da Constituição Federal de 1988 (CF/88), criado há quase 60 (sessenta) anos pela Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966.

Logo no ano subsequente à sua criação, o FGTS ganhou assento constitucional, com previsão expressa no art. 158, XIII, da Constituição da República de 1967. Desde então, o FGTS foi acolhido expressamente em todas as Constituições da República do Brasil (1969 e 1988).

Portanto, é evidente a enorme relevância e impacto social do FGTS, tanto por constituir direito trabalhista concebido há mais de meio século na legislação pátria, merecendo, inclusive, previsão constitucional como direito fundamental (art. 7º, III, da Constituição da República), bem como por viabilizar inúmeras políticas públicas, principalmente, nas áreas de habitação e saneamento básico.

Desta forma, sua fundamentalidade se manifesta de maneira duplicada, em outras palavras, é per se um direito fundamental do empregado, bem como, é através do fundo formado com o direito da coletividade de empregados que se materializam outros direitos fundamentais de equivalente consideração: o direito à moradia (art. 6º, *caput*, da Constituição da República) e ao saneamento básico (arts. 5º, *caput* e § 2º, 6º, *caput*, e 225, *caput*, todos da Constituição Federal de 1988²¹).

Há mais de 60 (sessenta) anos o FGTS tem se estabelecido, enquanto direito individual dos trabalhadores e no papel de viabilizador de recursos financeiros para a efetivação de outros direitos fundamentais, coletivos e difusos.

Durante esse período, o FGTS foi gerido e cobrado por inúmeras instituições, como: BNH, INPS, IAPAS, MTE, SIT, CAIXA e PGFN. Todas desempenharam importante papel na valorização e consolidação do FGTS.

Diante de tamanha relevância, a cobrança de tais créditos deve assumir proporcional importância não somente aos olhos do legislador, bem como dos órgãos que estão implicados na fiscalização e arrecadação/recuperação dos valores destinados aos empregados, atualmente: CAIXA; PGFN; e SIT. Portanto, as atribuições destes órgãos devem ser acompanhadas da criação de aparato normativo, institucional e operacional a fim de conceder-lhes maiores instrumentos para bem desempenhar suas funções.

²¹ Acerca da classificação do direito ao saneamento básico como direito fundamental, vide MENEGAT, Débora Regina, A REGULARIZAÇÃO FUNDIÁRIA E A REALIZAÇÃO DO DIREITO À MORADIA NA LEI N. 13.465/17. NOTAS SOBRE ALGUNS ASPECTOS CONTROVERTIDOS À LUZ DA DOGMÁTICA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS, Revista do Ministério Público do Rio Grande do Sul : v. 1 n. 92 (2022): REVISTA DO MINISTÉRIO PÚBLICO DO RIO GRANDE DO SUL.

Os avanços recentes são notáveis: o FGTS Digital, que se caracteriza por ser um conjunto de sistemas integrados que vai gerenciar os diversos serviços relacionados ao FGTS, inclusive o pagamento instantâneo via PIX, que foi implantado em março de 2024 pela Secretaria de Inspeção do Trabalho (SIT); a possibilidade de transacionar créditos inscritos na dívida ativa do FGTS, conforme permissão do art. 5º, inciso II, alínea, b, da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, que foi regulamentado pela Resolução CCFGTS nº ; e a unificação da gestão e cobrança dos créditos inscritos na dívida ativa do FGTS em um único órgão, qual seja, a PGFN, unificando o fluxo de cobrança do FGTS com o da dívida ativa da União.

Esses novos institutos e decisões de gestão permitem uma recuperação crescente e mais eficiente dos créditos inscritos em dívida ativa do FGTS. Os efeitos são produzidos em três searas diferentes: (i) na efetivação do direito fundamental dos trabalhadores; (ii) ao se conferir maior eficiência na recuperação de créditos do FGTS, que vão ser investidos na concretização de outros direitos fundamentais coletivos e difusos; (iii) ao permitir a regularização da situação fiscal e para com o FGTS dos empregadores, fato que tem implicações relevantes para a manutenção de empresas, de empregos, e o aquecimento da economia.

Apesar disso, é importante que sejam conferidos novos instrumentos para valorização e efetividade tanto do FGTS, como da cobrança de seus créditos, seja administrativa seja judicial. Para tanto, iniciativas como a do Projeto de Lei nº 2.488, de 2022, de incluir os débitos inscritos na dívida ativa do FGTS no CADIN é muito importante, dada a relevância dos cadastros negativos como forma de cobrança indireta.

Conclui-se, assim, que o FGTS, desde a sua criação, em 1966, matem a sua relevância e estatura constitucional. A valorização do FGTS deve ser buscada através de aperfeiçoamento da sua gestão, bem como por meio de alterações legislativas que reforcem o seu caráter fundamental. No específico da cobrança da dívida ativa do FGTS, CAIXA e PGFN desempenham um papel indispensável à saúde financeira do Fundo, tendo atingido resultados expressivos. Por fim, as mais recentes inovações legislativas tem fornecido novos instrumentos de cobrança, que têm se mostrado eficientes.

Por fim, como demonstra o Projeto de Lei nº 2.488, de 2022, em trâmite no Senado Federal, ainda há muitas alterações legislativas que podem conferir mais eficiência e eficácia à cobrança dos créditos do FGTS.

5. Referências Bibliográficas

BRASIL. Senado Federal. https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9634775&ts=1720136624753&rendition_principal=S&disposition=inline.

Acesso em: 9 jul. 2024.

CAIXA ECONÔMICA FEDERAL. Relatório de Gestão do FGTS do Exercício de 2022. Disponível em: https://www.caixa.gov.br/Downloads/fgts-relatorio-gestao/RELATORIO_GESTAO_FGTS_2022.pdf. Acesso em: jun 2022

CARBONI, Mário Augusto. Recuperação dos créditos do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS: revisão do atual modelo, em busca de efetividade. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito do Trabalho) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. Disponível em: . Acesso em: 2014-10-26.

DELGADO, Maurício Godinho. Curso de Direito do Trabalho. 10ª ed. São Paulo: LTr, 2011.

GOMES, Orlando; GOTTSCHALK, Elson. Curso de Direito do Trabalho, 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass, The Cost of Rights - Why Liberty Depends on Taxes, New York and London: W. W. Norton & Company, 2000, pp. 59 e ss.

IORIS, Ricardo Augusto. Fiscalização do cumprimento das obrigações do FGTS : efetividade do controle social. – 2020. Dissertação (mestrado) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa. Orientador: Kaizô Iwakami Beltrão.

MARTINS, Sergio Pinto. Direito do Trabalho. 21. Ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MENEGAT, Débora Regina, A regularização fundiária e a realização do Direito à moradia na Lei n. 13.465/17 in Notas sobre alguns aspectos controvertidos à luz da dogmática dos direitos fundamentais, Revista do Ministério Público do Rio Grande do Sul : v. 1 n. 92 (2022): Revista do Ministério Público do Rio Grande do Sul.

PASSOS FILHO, Everaldo Souza; OLIVEIRA, Guilherme Lazarotti; RAULINO, Gustavo Franco. A Relevante Atuação da PGFN em favor do FGTS e dos Trabalhadores. In Revista da PGFN. Ano VII, número 1. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Brasília, 2017.

SUSSEKIND, Arnaldo; MARANHÃO, Délio; VIANA, Segadas. Instituições de direito do trabalho. 8. Ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1981.

18

A COBRANÇA ADMINISTRATIVA COMO CONDIÇÃO PARA A EXECUÇÃO FISCAL: INSIGHTS PARA UM NOVO MODELO BASEADO NA PROGRESSÃO NECESSÁRIA DA FASE ADMINISTRATIVA À FASE JUDICIAL. A CONCILIAÇÃO ENTRE EFICIÊNCIA E DESJUDICIALIZAÇÃO

1. Introdução	350
2. A atual crise sistêmica do modelo judicializado de recuperação dos créditos públicos.....	352
2.1. Conhecendo o cenário atual	353
2.2. Análise sobre as causas para a disfunção do modelo atual judicializado	354
3. Por que é preciso agir rápido para a recuperação do crédito público?.....	358
4. A necessária quebra de paradigmas. Linhas introdutórias para um novo modelo de recuperação do crédito público.....	359
4.1. O credor quebrando o paradigma da obrigatoriedade da cobrança judicial	360
4.2. A quebra de paradigmas pelo poder judiciário.....	363
5. O protesto extrajudicial de certidão de dívida ativa.....	367
6. A Averbação Pré-Executória	370
6.1. Notas distintivas da Averbação Pré-Executória ao protesto e outros instrumentos.....	372
7. A inscrição no CADIN e no SERASA	372
8. Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade - PARR.....	376
9. Considerações finais	377
10. Referências Bibliográficas.....	380



A COBRANÇA ADMINISTRATIVA COMO CONDIÇÃO PARA A EXECUÇÃO FISCAL: INSIGHTS PARA UM NOVO MODELO BASEADO NA PROGRESSÃO NECESSÁRIA DA FASE ADMINISTRATIVA À FASE JUDICIAL. A CONCILIAÇÃO ENTRE EFICIÊNCIA E DESJUDICIALIZAÇÃO

Tibério Celso Gomes dos Santos

RESUMO

Este ensaio tem como objetivo geral investigar como o sistema atual de recuperação dos créditos públicos, baseado em um modelo ainda excessivamente judicializado, transforma a execução fiscal numa das principais partícipes para a ineficiência do sistema jurisdicional brasileiro. Tendo essa premissa como ponto de partida, na fase inicial do estudo objetiva-se em específico investigar as causas para o cenário atual de crise sistêmica, a fim de que, após esse diagnóstico, se direcione a percepção sobre o tema apresentando *insights* com novos horizontes para um novo modelo de recuperação que adote o recurso aos instrumentos de cobrança administrativa como fase necessária e de aplicação antecedente ao ajuizamento da cobrança judicial. Alinhada com recentes decisões do STF (Tema 1184) e do CNJ (Resolução n.º 547/2024), no âmbito da Fazenda Pública federal vem se buscando aplicar ferramentas de cobrança administrativa customizadas de acordo com o perfil do devedor e do respectivo crédito, tais como o protesto de CDA, Averbação Pré-Executória, inscrição no CADIN e no SERASA, e o PARR. Como hipótese, buscar-se-á examinar se é possível consolidar um microssistema de cobrança administrativa de modo antecedente à via judicial, atribuindo-se à fase extrajudicial, não somente, o caráter de etapa de curso forçado a ser observada, como também de seara natural para o protagonismo da aplicação de atos de cobrança com melhor relação de custo-benefício para o propósito de conciliar a eficiência arrecadatória, para o credor, de forma associada à descompressão do fluxo de trabalho, para o Judiciário, por óbvio, sem prejuízo da observância às garantias constitucionais dos devedores. Adota-se o tipo de metodologia exploratória, método de pesquisa bibliográfica, com técnica de pesquisa empírica básica, a partir do exame crítico dos dados diagnósticos da situação do modelo de recuperação judicial dos créditos públicos do âmbito da União federal para predições dos contributos que as ferramentas extrajudiciais podem oferecer para a melhora deste quadro.

Palavras-chave: Cadin; Cobrança administrativa; Crédito público; Eficiência; Gestão.

1. Introdução

O texto da Constituição Federal de 1988 foi claro e direto ao normatizar diversas regras e princípios que objetivam a atuação do serviço público mais eficiente, célere e, principalmente, resolutive aos fins perseguidos. Contudo, passados mais de trinta anos da sua promulgação, a despeito dessas nobres “intenções constitucionais”, é inevitável a sensação de “frustração constitucional,”¹ ao se observar o quão difícil é alcançar uma tutela jurisdicional efetiva.

Pode-se observar um recorte fidedigno dessa frustração de expectativas quando se examina o estado de coisas atual que envolve os serviços prestados pelo Poder Judiciário e pelas Fazendas Públicas destinados às atividades de recuperação dos créditos públicos.

O cenário complexo de sobrecarga de ações em andamento no Judiciário, com quase 80 milhões de processos, taxas de congestionamento em algumas classes de procedimentos judiciais próximas a 90%, tem no falido rito processual de execução fiscal a materialização do ápice dessa disfunção sistêmica, com um acúmulo de quase 30 milhões de ações em curso.

Como será examinado ao longo deste estudo, os números são alarmantes. Uma prévia pode ser dada, desde logo, a partir do exemplo do sistema de recuperação dos créditos da União federal, uma vez que espelha bem a realidade nacional. Para tanto, basta iniciar dimensionando que 31% de todo o acervo em curso na Justiça Federal são processos executivos fiscais. Ou seja, um terço da estrutura está comprometida com milhões de ações de execução fiscal, de questionável eficiência, destinadas à cobrança do estoque de dívida ativa da União que acumula a espantosa cifra de R\$ 2,9 trilhões, com números atualizados ao início do ano de 2024.

Escaneando esse estoque da dívida ativa da União, constata-se que o histórico de décadas de ineficiência sistêmica construiu um cenário em que se busca recuperar o irrecuperável. Segundo o estudo *PGFN em Números 2024*, a partir de um universo de mais de 24,7 milhões de inscrições em dívida, titularizadas por 10,2 milhões de devedores, chega-se ao impactante dado de que 60% dos créditos inscritos pela União são considerados dificilmente recuperáveis (*rating C*) ou mesmo irrecuperáveis (*rating D*), totalizando a impressionante marca de R\$ 1,8 trilhão de créditos nessa condição pouquíssima promissora.

Estes dados são uma pequena amostra indicativa da urgência em se prestigiar alternativas que não somente ampliem a eficiência arrecadatória na recuperação dessas receitas públicas, mas que, também, contribuam para reduzir a pressão sobre o fluxo de trabalho do Poder Judiciário, de modo a descomprimir este órgão para bem realizar suas outras funções.

¹ Todas estas normas, que ressoam preciosamente inócuas, padecem de um mesmo mal: não são tornadas eficazes na prática, nem aplicadas concretamente. Ou seja: por causas que em seguida se procurará identificar e remediar, não se tem realizado efetivamente, no dia-a-dia da vida do cidadão, o ideário constitucional que se torna, assim, vazio e vão”. BARROSO, Luís Roberto. **A efetividade das normas revisitada**. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro. Jul/set. 1994. p. 34.

Desenhado nessas poucas linhas da introdução o cenário sobremaneira preocupante em meio a dados tão alarmantes, é preciso fazer um contraponto otimista no sentido de que se verifica que algumas iniciativas de contorno a este panorama têm sido recentemente adotadas pelas instituições envolvidas.

Por parte do credor federal (PGFN) por exemplo, é positiva a informação coletada *do Estudo PGFN em Números 2024* no sentido de que o seu Novo Modelo de Cobrança (Regime Diferenciado de Cobrança do Crédito – RDCC), instituído em 2016, já promoveu o arquivamento de mais de 2 milhões de ações de execução fiscal em que não foram localizados bens do devedor, dentre outras medidas de governança adotadas sobre a sua carteira de créditos.

Por parte do Poder Judiciário, por sua vez, a publicação pelo CNJ da Resolução n.º 471/2022, criando a *Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário no âmbito do Poder Judiciário*, já rendeu frutos com efeitos práticos, como a Portaria Conjunta n.º 07/2023, assinada em parceria entre AGU, PGFN, CNJ e CJE, autorizando a extinção, em potencial, de mais de 400 mil ações de execuções fiscais com créditos públicos já extintos administrativamente por prescrição.

Mais recentemente ainda, é digno de nota o que se pode chamar de “choque de realidade” mediante o julgamento disruptivo proferido pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de Repercussão Geral, sobre o Tema 1184. Neste julgado, considerou-se legítima a extinção de execução fiscal de baixo valor pela ausência de interesse de agir, tendo em vista o princípio constitucional da eficiência administrativa, bem como se condicionou o ajuizamento da execução fiscal à prévia adoção de providências, tais como a tentativa de conciliação ou adoção de solução administrativa, como parcelamento, e protesto do título.

Na mesma linha disruptiva iniciada pelo Tema 1184, o CNJ aprovou, por unanimidade, através da Resolução CNJ n.º 547, de 22 de fevereiro de 2024, regra judiciária inédita que, além de condicionar o ajuizamento da execução fiscal à prévia adoção de providências de cobrança administrativa, também definiu as diretrizes para extinção das execuções fiscais com valor de até R\$ 10 mil, sem movimentação útil há mais de um ano, citado ou não o executado, apresentando potencial para alcançar até 52% do acervo de execuções fiscais no país.

Apresentado um breve *spoiler* do cenário, equilibrando-o entre notas de realismo sobre a consciência conjuntural ainda presente, sem prejuízo das notas sobre uma perspectiva mais otimista, explica-se que esta pesquisa será dedicada inicialmente a apresentar alguns dados diagnósticos e também a buscar as causalidades sobre o cenário complexo de sobrecarga de ações de cobrança em sede de execução fiscal em andamento no Poder Judiciário.

Para tal escopo, de início, objetiva-se examinar como a classe de ação execução fiscal pode ser considerada uma das principais protagonistas para o atual estado de coisas de ineficiência da atividade jurisdicional brasileira, assim como para a ineficiência do sistema, como um todo, de recuperação dos créditos públicos inscritos em dívida ativa, a fim de que a sequência deste ensaio

possa ser dedicada, a partir de alicerces bem levantados, a indicar novos horizontes a serem percorridos mediante a quebra de alguns dogmas limitantes que circundam o modelo judicial de cobrança dos créditos públicos.

Na sequência, o estudo será direcionado a demonstrar os reais efeitos do decurso do tempo para o sucesso na eficiência da recuperação do crédito público, explicando, ainda que em poucas linhas, como os dados indicam que, quanto mais rápido as Fazendas Públicas providenciarem o início dos atos de cobrança direta dos seus créditos, maior será a chance de êxito, justificando a importância de o credor agir o mais rápido possível com medidas efetivas para recuperar seus ativos desde o nível administrativo de cobrança.

Para a parte central da pesquisa, após devidamente examinadas as premissas, o escopo será o de propor uma virada de chave efetiva como alternativa para a redução do modelo atual excessivamente judicializado. Basicamente, a tese central será a da adoção da cobrança administrativa, de curso forçado, como requisito prévio ao ajuizamento da ação executiva. Neste momento da pesquisa, serão analisadas *de per se* o modelo de atuação de ferramentas com maior capacidade de aplicação customizadas de acordo com os devedores, tais como o protesto de certidão, inscrição no CADIN e SERASA, a Averbação Pré-Executória e o PARR.

Considerando que a análise dos instrumentos de cobrança administrativa se baseia na premissa da sua proposta de utilização como requisito prévio à cobrança executiva, apoiando-se, inclusive, nos recentes posicionamentos do STF e CNJ de estímulo ao uso de tais recursos, o pano de fundo do problema da pesquisa será investigar em específico dois aspectos: a) suas potenciais contribuições para a desjudicialização da cobrança dos créditos públicos; e b) suas potenciais contribuições para a ampliação da eficiência na recuperação dos créditos públicos.

Definidos objeto e método de estudo, observando a proposta de abordagem exploratória, a partir do método de pesquisa bibliográfica, combinado com técnica de pesquisa empírica básica, informa-se que serão utilizados para acesso e exame crítico os dados diagnósticos da situação atual da recuperação dos créditos públicos coletados principalmente da experiência do Fisco federal, através da atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), escolhida basicamente por duas razões: primeiro, em razão do alcance, relevância e dimensão da estrutura da Administração Tributária federal conferir uma desejada amplitude nacional ao estudo; segundo, e talvez o principal motivo, em consideração à riqueza de elementos que a experiência federal representa como hipótese de trabalho na temática em exame.

2. A atual crise sistêmica do modelo judicializado de recuperação dos créditos públicos

O estudo sobre as possíveis causas do fenômeno de saturação do sistema judicial no Brasil deve passar necessariamente por um cuidadoso olhar sobre um tipo específico de ação judicial - as ações de execução fiscal - uma vez que são inevitavelmente consideradas uma das principais

responsáveis pelo atual estado de coisas de ineficiência da atividade jurisdicional brasileira, conforme se observará da análise a seguir.

2.1. Conhecendo o cenário atual

Numa análise apressada, pode parecer uma conclusão reducionista por demais atribuir apenas à execução fiscal uma parcela substancial da causalidade pelo atual passivo de processos acumulados na justiça brasileira, considerando que há uma infinidade de elementos estruturais e normativos que contribuem para tal situação e, especialmente, tendo em conta o fato inescapável de que os serviços judiciários são por essência uma espécie de serviço público, de onde se deduz que a crise generalizada que atinge o serviço público se replica naturalmente com grande ênfase nas ações de execução fiscal em curso no Poder Judiciário, conforme pondera Freitas Gouveia (2018, p. 235): “A crise atual, com a falência da máquina pública em todos os âmbitos, pôs em destaque a ineficiência da execução fiscal.”²

Contudo, o fato é que a execução fiscal, a despeito de ser pelo menos sob o aspecto quantitativo o principal tipo de procedimento executivo com rito especial estabelecido na legislação brasileira, nunca gozou do merecido protagonismo, seja nos estudos científicos e acadêmicos, seja nos debates doutrinários, como tampouco foi objeto de um tratamento gerencial pelo Poder Judiciário dedicado às suas características próprias e à altura do seu peso substancial em relação ao todo considerado do acervo de ações em curso.

Confirma-se que essa sequência de raciocínio não é pessimista, mas apenas uma constatação realista, ao se observar como os números sobre a classe de ação execução fiscal na justiça brasileira são alarmantes em todos os aspectos que se possa considerar.

Segundo dados do relatório analítico *Justiça em Números 2024* (2024, p. 22),³ do Conselho Nacional de Justiça, os processos de execução fiscal no Brasil representam o assombroso percentual de 31% de todas as ações em curso, com aproximadamente 26,8 milhões de ações acumuladas em andamento. Ou seja, mais de três a cada dez processos são especificamente da natureza execução fiscal, mesmo consideradas todas as classificações cíveis e criminais de ações em tramitação.

Fazendo um recorte de análise mais estreito, o estudo *Justiça em Números 2024* coloca lupa especificamente nas varas especializadas de execução fiscal para revelar que estes foros judiciais são disparados os com maior média de processos em andamento com o impressionante número de 49 mil processos em tramitação, por vara de execução fiscal, na média nacional.

² FREITAS GOUVEIA, Marcos de. Crítica da execução fiscal como meio de cobrança do crédito público em massa: horizontes, aperfeiçoamento e alternativas. Revista da AGU, Brasília-DF, v. 17, n. 03. 233-260, jul./set. 2018. p. 235.

³ Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/> Acesso em: 08 jun. 2024.

Os números negativos não param por aí. O atual modelo de recuperação dos créditos públicos ainda é por demais judicializado, dependente e, por que não dizer, confiante numa pressuposta eficiência jurisdicional. Neste estado de coisas, retarda-se a aplicação de meios de cobrança mais efetivos para o momento da cobrança na via judicial, quando normalmente é tarde demais para a responsabilização patrimonial através de uma efetiva tutela executiva.

Nesse cenário disfuncional, formou-se uma superestrutura lenta e claramente não resolutive. O tempo médio de tramitação de 7 anos e 9 meses representa o triplo do tempo médio global aferido pelo CNJ. Os efeitos práticos desse dado podem ser comprovados ao se constatar que a taxa de congestionamento anual para este tipo de ação atinge o patamar de 87,8% (JUSTIÇA EM NÚMEROS 2024, 2024, p. 22). Parece inacreditável, mas esse indicador importa dizer que, a cada 100 execuções fiscais tramitadas em um ano no Judiciário, apenas 12 ações são concluídas em sua tramitação de algum modo.

O destaque lamentável da elevada taxa de congestionamento das execuções fiscais produz a externalidade negativa de contaminar todo o sistema judiciário, sobrecarregando a estrutura com a constante ampliação da demanda de recursos e agentes públicos para os cartórios executivos fiscais, bem como reduzindo a eficiência do todo numa lógica confirmada especialmente quando se observa que a taxa de congestionamento geral do Poder Judiciário, que atualmente é da ordem de 70,5%, seria sobremaneira reduzida a 64,9%, caso retiradas as execuções fiscais desse computo total (JUSTIÇA EM NÚMEROS 2024, 2024, p. 22).

Neste contexto, embora deva-se advertir que afirmar exaustivamente as possíveis causas para a ineficiência do modelo atual de cobrança judicial do crédito público não seja o escopo específico deste estudo, pode-se ponderar que um somatório de muitos elementos, de diversas ordens, contribui para o baixo êxito nos resultados via prestação jurisdicional executiva, considerando-se proporcionalmente todo o esforço empreendido com o aparato administrativo e judicial, conforme será a seguir examinado.

2.2. Análise sobre as causas para a disfunção do modelo atual judicializado

Este item é dedicado a apontar, sem a pretensão de ser exaustivo, algumas das principais causas contributivas para o estado de coisas atual. Logo, sendo tão ousado nesse propósito, dada a complexidade do cenário, antecipa-se que serão indicadas falhas contributivas em diversos níveis e searas, uma vez que, por óbvio, os problemas não residem somente na via judicial.

Iniciando a análise, deve-se reconhecer que, de certo modo, as falhas no todo do sistema invariavelmente desembocam no Poder Judiciário, por ser este o *locus* final da cobrança em última análise. Contudo, é imperativo ampliar o campo de visão para destacar que elas podem surgir, desde o nível administrativo de constituição da cobrança, e chegar até o nível contencioso, ambos sob encargo da própria Fazenda Pública. De igual modo, as falhas podem ser encontradas no nível administrativo de gestão dos acervos sob responsabilidade do próprio Poder Judiciário, assim

como também podem ser encontradas falhas até mesmo no âmbito mais amplo de política fiscal aplicada pelo Estado, dentre outros fatores como se verá a seguir.

Estabelecidas essas premissas contextuais, para o início deste exame diagnóstico a primeira das hipóteses consideradas contributivas para a ineficiência da tutela em sede de execução forçada do crédito público está em nível lógico anterior ao momento da cobrança judicial, ou seja, está no nível administrativo sob encargo do sujeito credor.

Examinando-se em perspectiva, verifica-se que há diversos fatores relacionados a falhas históricas nos processos de trabalho, e até mesmo na governança em sentido amplo das estruturas administrativas das Fazendas Públicas, considerando que demoram normalmente um tempo excessivo para conformar a constituição definitiva do crédito em nível extrajudicial até viabilizar a culminância da cobrança na seara judicial.

A despeito de já haver atualmente atos normativos estabelecendo prazos para encaminhamento dos créditos após constituídos e tornados exigíveis,⁴ o fato é que a demora em constituir definitivamente o crédito, que decorre por sua vez de patologias de outras origens, reduz em progressão aritmética as chances de a Fazenda Pública ter êxito na recuperação do crédito pela via natural do pagamento espontâneo, uma vez que a postergação do início da cobrança forçada permite ao devedor a adoção de outras medidas, normalmente ilícitas, de esvaziamento ou blindagem patrimonial.

Outra causalidade atribuível ao credor como partícipe nessa crise sistêmica do modelo de recuperação de créditos públicos diz respeito sobre os efeitos colaterais da questionável política fiscal adotada pelos entes federados mediante a aprovação dos sucessivos programas de recuperação fiscal que concedem benefícios aos devedores em parcelamentos com prazos de pagamento dilatados, bem como com elevadas reduções dos valores devidos em juros e multas.

Em específico, sobre esses programas de recuperação fiscal, há estudos acadêmicos⁵ que colocam em cheque seu custo-benefício, por comprovarem que, ao tempo em que o próprio ente credor propõe reiteradamente programas que promovem a redução dos valores dos débitos, bem como implicam na suspensão da cobrança executiva, instaura-se uma cultura procrastinatória e resistente ao pagamento dos débitos de modo tempestivo e integral por parte dos contribuintes que, em muitas ocasiões, em verdade, não necessitam dessas “benesses fiscais” para obterem sua conformidade fiscal.

⁴ Portaria PGFN n.º 33/2018: Art. 3º Dentro de 90 (noventa) dias da data em que se tornarem exigíveis, os débitos de natureza tributária ou não tributária devem ser encaminhados pela RFB e demais órgãos de origem à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), para fins de controle de legalidade e inscrição em Dívida Ativa da União, nos termos do art. 39, § 1º, da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1946, e do art. 22 do Decreto-Lei n.º 147, de 3 de fevereiro de 1967. (Redação dada pelo (a) Portaria PGFN n.º 660, de 08 de novembro de 2018).

⁵ PAES, Nelson Leitão. Os **Efeitos dos Parcelamentos sobre a Arrecadação Tributária**. Estud. Econômicos, São Paulo, vol. 44, n.2, p. 323-350, abr.-jun. 2014.

Como exemplo, os efeitos negativos do antigo “modelo REFIS” ultrapassam a mera seara da ótica da eficiência arrecadatória, uma vez que espriam disfunções no comportamento dos contribuintes (desincentivo), considerando que ficam sempre à espera da edição de um novo benefício fiscal antes de promoverem a regularização dos seus débitos constituídos e exigíveis, conforme concluiu a Nota Conjunta SEI n.º 02/2021/PGDAU-CGR/PGDAU/PGFN-ME.⁶

Nesta sequência diagnóstica, podem ser apontados fatores relacionados ao anacronismo dos instrumentos normativos utilizados ao longo do processo de execução fiscal, tendo como especial referência a própria Lei de Execução Fiscal – LEF.⁷ Em razão da sua esterilidade de mecanismos legais céleres e efetivos para a garantia e satisfação do crédito, na prática, fomenta-se o contribuinte a “escapar” do processo ocultando-se à citação e, como consequência, da formação da relação jurídico-processual executiva.

Essa ausência de instrumentos acautelatórios à constrição patrimonial na LEF⁸ permite, impunemente, a dilapidação dos bens pelo devedor como ocorre em milhares de ações executivas todos os anos. Neste cenário de ausência de bens constritos, sem maiores surpresas a cobrança judicial adentra no quase sempre inexorável “túnel do tempo” que conduz à extinção da ação com o reconhecimento da prescrição intercorrente, nos termos do artigo 40 da LEF.

A certeza do insucesso dos instrumentos legais atualmente disponíveis pode ser comprovada quando se percebe que o mecanismo judicial mais eficiente e de liquidez mais rápida para a expropriação de bens do devedor, que é a penhora *online* de ativos financeiros, mais conhecida como BACENJUD/SISBAJUD, somente alcança, segundo dados do próprio CNJ (2021),⁹ índices de efetividade entre 5% a 6% sobre o total de ordens de bloqueio emitidas, no que se refere às conversões em satisfação definitiva dos credores (pagamento).

6 “8. Como política pública, portanto, os parcelamentos especiais, tal como vêm sendo formatados, porque concedidos sem nenhum critério, são nocivos à arrecadação, já que permitem a liquidação com descontos, bem como a utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, por contribuintes que têm condição de honrar com a totalidade dos créditos inscritos em seu desfavor (como fizeram a maioria dos contribuintes que recolheram os tributos devidos na data do respectivo vencimento, mantendo a regularidade fiscal); influenciam de forma negativa o comportamento do contribuinte, e distorcem a economia, esta baseada na livre concorrência, por autorizar indiscriminadamente a concessão de benefícios fiscais a pessoas físicas e jurídicas, desconsiderando por completo a situação econômica de cada um.” Disponível em: Nota SEI n.º 58/2018/PGDAU-CDA-COAGED/PGDAU-CDA/PGDAU/PGFN-MF e Nota Conjunta SEI n.º 02/2021/PGDAU-CGR/PGDAU/PGFN-ME. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/estudos-sobre-a-dau/sei_me-17016922-nota-conjunta.pdf Acesso em: 20 jun. 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/estudos-sobre-a-dau/nota-sei-n-58-2018-pgdau-cda-coaged-pgdau-cda-pgdau-pgfn-mf-analisa-efeitos-dos-parcelamentos-3.pdf> Acesso em: 20 jun. 2024.

7 Existe em tramitação no Congresso Nacional, há bastante tempo, diversos projetos de lei para mudanças na Lei de Execução Fiscal, tendo maior destaque atualmente o PL n.º 4.257/2019, que modifica a Lei n.º 6.830/1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>. Acesso em: 18 dez. 2020.

8 “Não por outra razão, aponta o IPEA para o fato de que em 36,3% (trinta e seis vírgulas três por cento) das execuções da União não há citação e em outros 9,9% (nove vírgulas nove por cento) a citação ocorre por edital.” BRASIL, Presidência da República, Secretaria de Assuntos Estratégicos, Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas - IPEA. op. cit., p. 6.

9 Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/alcance-do-bacenjud-2-0-aumenta-com-bloqueio-de-investimentos/>. Acesso em: 08 fev. 2022.

Continuando a lista de elementos, podem ser citados aspectos relacionados à histórica má gestão administrativa dos acervos pelo Judiciário, tema mais afeto à Política de Governança Judiciária em si. Contudo, sob a responsabilidade do Judiciário acredita-se que pesa bem mais neste entrave a sua engessada postura decisional por demais garantista e procrastinatória, que contribuiu, na medida da sua cota parte, por décadas, para a consolidação de uma cultura de inadimplência e litigiosidade flagrantemente procrastinatória, desestimulando, em última análise, a intenção de regularização (conformidade) dos créditos pelos devedores.

A via judicial parece ser, muitas vezes, uma seara “confortável” para uma duradoura e contraproducente discussão sobre a exigibilidade de créditos, em grande parte, já objeto de confissão de dívida pelos responsáveis através de suas declarações fiscais e sob os quais vigora a presunção legal sobre sua certeza e liquidez. Ao conceder medidas liminares que impedem, ou mantêm suspensos, por longos anos o início ou a continuidade dos atos de cobrança via execução fiscal, praticamente se inverte o ônus *probandi* e se faz regra a sua paralisação, causando prejuízos irreversíveis para o credor obter uma efetiva tutela jurisdicional executiva.

Nesse sentido, recentes pesquisas desenvolvidas pelo INSPER (2020. p. 06), através do estudo *Contencioso Tributário no Brasil, Relatório 2020 – Ano 2019*, revelam o assombroso dado de que somente em disputas sobre a exigibilidade de tributos alcança-se o valor acumulado em discussão equivalente, à época, a quase 75% do PIB nacional (R\$ 5,4 trilhões), prevalecendo a maior parcela desses valores em lides justamente no contencioso judicial.

Caminhando para a conclusão dessa análise diagnóstica, ilustra-se o resultado de uma análise criteriosa sobre essas disfunções sistêmicas atualmente visíveis no processo executivo fiscal brasileiro fazendo analogia a conceito corriqueiramente utilizado no âmbito da aviação, quando são investigadas as causalidades dos acidentes aéreos. Explica-se. Na aviação, é comum concluir, em matéria de perícias técnicas, que um avião nunca cai por uma única causa, mas sim entende-se como premissa que acidentes aéreos são resultantes de um somatório de um concurso de causas muitas vezes vindas de origens diferentes (concausas independentes).

Pois bem, como visto a partir desse breve rol de elementos causais assumidamente exemplificativo, conclui-se que a crise sistêmica na recuperação dos créditos públicos não possui única raiz, vez que decorre de um somatório de causas independentes ou correlacionadas. Dentro de todo esse contexto de somatório de fatores, adicionam-se certamente diversos outros que o limite desta análise não permite examinar. Contudo, já se tem o bastante para se perceber que o modelo de recuperação judicial dos créditos públicos demanda reformulações importantes, desde o nível normativo, passando por mudanças nos processos de trabalho de várias instâncias e entes envolvidos (*stakeholders*).

O foco deve ser a recuperação do crédito e não o mito da necessidade da via judicial para tanto. Não é mais aceitável permanecer com um sistema travado em seu fluxo com a tramitação estéril de milhões de processos, e, especialmente, um sistema não resolutivo, visto que historicamente obtém um nível de recuperação relativa (tutela efetiva) dos créditos cobrados em juízo em patamar inferior a 4% (quatro) ao ano (FREITAS GOUVEIA, 2018, p. 236).

3. Por que é preciso agir rápido para a recuperação do crédito público?

Inicia-se a análise deste item parafraseando célebre ideia popularmente atribuída ao físico Albert Einstein, sob a qual o gênio ponderava que “insanidade é continuar fazendo sempre a mesma coisa e, ainda assim, esperar resultados diferentes.”

Dito isso, é preciso começar o presente estudo estabelecendo desde logo como premissa a necessidade de um amplo processo de mudança sobre os *standards* do atual sistema de recuperação dos créditos públicos, tanto nas instâncias administrativas, como nas instâncias judiciais, no sentido de torná-lo um sistema mais célere e ágil nos atos de busca da responsabilidade patrimonial dos devedores.

Nesse sentido, a despeito de ser uma compreensão bastante difundida a de que, quanto mais rápido as Fazendas Públicas providenciem o início dos atos de cobrança dos seus créditos, maiores serão as chances de êxito, não são encontrados com facilidade estudos detalhados para dar uma maior cientificidade sobre os reais efeitos do decurso do tempo para o êxito na eficiência da recuperação do crédito público. Ou seja, ainda há uma forte carência de estudos que demonstrem, com acurácia analítica baseada em dados, como e quanto a postergação do início efetivo dos atos de cobrança à sede judicial pode ser determinante para o insucesso na recuperação das receitas públicas.

Sustentando essa evidência, um dos estudos garimpados que pode ser citado como um parâmetro referencial é o trabalho desenvolvido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN através da Nota Técnica PGFN/CDA n.º 1.277/2013. Neste estudo, a partir de uma série de levantamentos extraídos da sua base de dados, os resultados apurados demonstram que a curva de recuperação do crédito segue uma trajetória muito clara parecida com o marcador chamado pelos estatísticos “*curva em v invertida*”, indicando que o percentual de êxito na recuperação dos créditos se eleva rapidamente atingindo seu ápice logo nos dois primeiros anos de cobrança, iniciando-se, por sua vez, uma curva descendente constante nos anos seguintes:

Figura 1 - Quadro sobre a evolução do percentual da recuperação do crédito tributário no tempo.
Fonte Nota Técnica CDA/PGFN N.º 1277/2013



No mesmo sentido de reconhecer os efeitos danosos do tempo para a recuperação dos créditos públicos, observa-se que a própria Administração Tributária federal considerou, como

regra objetiva, na Portaria PGFN n.º 6.757/2022 que para os fins específicos do enquadramento dos devedores para a celebração de acordos de transação tributária são *considerados irrecuperáveis* os créditos inscritos em dívida ativa há mais de 15 (quinze) anos e sem anotação atual de garantia ou suspensão de exigibilidade, bem como os créditos com exigibilidade suspensa por decisão judicial há mais de 10 (dez) anos, nos termos do CTN.

Uma das hipóteses que pode justificar esse fenômeno decorre do agravamento cada vez maior da dificuldade de localização do devedor e seus bens com o passar do tempo.¹⁰ Não raro, os devedores, pessoas físicas ou jurídicas, praticam artifícios de blindagem patrimonial evitando a constrição dos seus bens para a garantia da recuperação dos créditos, ou, considerando a realidade brasileira, ocorre no meio tempo entre a constituição do crédito e o início de cobrança judicial de as empresas serem extintas irregularmente,¹¹ o que demanda um complexo e incerto incidente processual para a responsabilização dos seus sócios responsáveis.

Em última análise, parece inconteste que o cenário de demora forma uma tempestade perfeita que inviabiliza sobremaneira a futura tutela jurisdicional executiva de modo eficaz.

4. A necessária quebra de paradigmas. Linhas introdutórias para um novo modelo de recuperação do crédito público

O regime jurídico peculiar do crédito público é estruturado a partir de uma série de regras legais que contribuem para a formação de alguns aparentes dogmas limitantes, tais como o mito da absoluta indisponibilidade deste crédito, bem como a concepção ainda enraizada em nível legal e jurisprudencial sobre a necessidade de encaminhar indistintamente, como curso forçado, a cobrança dos créditos públicos pela via judicial.

Com base nessas premissas limitantes, este item inicia trazendo algumas linhas sobre a necessária quebra de paradigmas, a fim de que sejam abertos gradativamente caminhos para um novo modelo de recuperação do crédito público mais apoiado na cobrança administrativa.

¹⁰ "Cita-se o estudo do IPEA no qual aponta para o fato de que em 36,3% (trinta e seis vírgulas três por cento) das execuções da União não há citação e em outros 9,9% (nove vírgulas nove por cento) a citação ocorre por edital." BRASIL, Presidência da República, Secretaria de Assuntos Estratégicos, Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas - IPEA. op. cit., p. 6.

¹¹ "As portas se fecharam definitivamente para pouco mais de 1,4 milhão de empresas brasileiras em 2021. Os dados do painel "Mapa de Empresas", do Ministério da Economia, apontam que, do total, 92% eram pequenos negócios. No período de janeiro a junho deste ano as empresas que afirmaram ter decretado falência já chegam a 830 mil. Quase 200 mil a mais se comparado ao mesmo período do ano passado, conforme o levantamento do governo." Disponível em: <https://www.terra.com.br/noticias/mais-de-14-milhao-de-negocios-encerraram-as-atividades-em-2021-no-pais,d5380dbd2b9efba447c0de64d60d30d3caxg5f1w.html>. Acesso em: 04 mar. de 2024.

4.1. O credor quebrando o paradigma da obrigatoriedade da cobrança judicial

Utilizando-se como material de trabalho a experiência da Administração Tributária federal, acredita-se que em razão do caráter público das receitas a submissão da cobrança dos créditos em nível judicial foi estabelecida como regra para quase todos os débitos da dívida ativa da União. Até pouco tempo atrás, as exceções eram poucas, tais como a do artigo 5º, do Decreto n.º 1.569/1977, ao estabelecer os parâmetros de baixo valor e comprovada inexecutabilidade dos débitos como autorizativos para a não cobrança judicial.

Ante a regra geral da cobrança judicial, um dos primeiros passos dados rumo a uma nova governança sobre o modelo de cobrança dos créditos em carteira da União federal foi dado com o artigo 20, da Portaria PGFN n.º 396/2016, que instituiu o chamado Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos – RDCC. Este dispositivo causou bastante polêmica e questionamentos sobre a sua legalidade, uma vez que autorizava, por ato infra legal, a Fazenda Nacional a solicitar a suspensão da tramitação judicial em processos com valores em cobrança inferiores a R\$ 1 milhão, desde que não possuíssem garantia útil à satisfação integral ou parcial do crédito executado.

Naquele momento, por uma infinidade de fatores, a percepção da maioria da “comunidade jurídica” era a de que a citada portaria representava um polêmico “salto no escuro”. Provavelmente, a questão mais inquietante era a tese de que a Fazenda Nacional institucionalizava uma “perigosa” disponibilidade na cobrança de créditos (valores) públicos fundamentados em lei. O raciocínio basicamente era: ao “deixar de executar” os créditos na via judicial, por essência o *locus* destinado à última tentativa de recuperação desses ativos, supostamente a União abriria mão da cobrança, criando um cenário de distensão exacional de receitas públicas dotadas de liquidez e certeza.

Como consequência, à época, além de causar bastante surpresa, a citada portaria também motivou questionamentos oficiais pelos órgãos de controle, como o Ministério Público Federal, o Tribunal de Contas da União e a Controladoria-Geral da União.

De modo geral, os órgãos de controle inquiriam a PGFN questionando a respeito da incidência de supostas ilegalidades verificadas na portaria, como a ocorrência de omissão na cobrança dos créditos públicos, tendo como consequente lógico a renúncia de receitas públicas e a concessão de benefícios fiscais sem ato legal autorizativo específico.

De plano, todas essas teses inquisitivas foram rechaçadas logo após a Fazenda Nacional fornecer os subsídios jurídicos pertinentes¹² e, principalmente, explicar todo o percurso metodológico dos estudos analíticos de inteligência de dados, baseados em técnicas de Ciência de Dados (*Data Science*), que fundamentaram a razão lógica (*ratio decidendi*) adotada para a arquitetura de decisão no sentido da criação do *Novo Modelo de Cobrança da Dívida*.

¹² A Procuradoria da República no Distrito Federal arquivou representação formulada contra a Portaria PGFN n.º 396, de 20 de abril de 2016, que instituiu o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos – RDCC. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2016/mpf-arquiva-representacao-contra-o-rdcc> Acesso em: 18 nov. 2023.

Outro passo importante que a União federal deu para a ruptura do dogma da obrigatoriedade da cobrança executiva foi através do artigo 20-C, da Lei n.º 10.522/2002, inserido pela Lei n.º 13.606/2018. Enquanto a norma de 2016 alcançava as ações em andamento, suspendendo-as, esse dispositivo olhava para o próprio ajuizamento em si, tornando possível condicionar a propositura da execução fiscal à localização prévia de indícios de bens, direitos ou atividade econômica do devedor, institucionalizando o ajuizamento seletivo.

Neste contexto, observa-se que essas práticas tinham alinhamento com os organismos internacionais, como a OCDE e o FMI, que recomendam em seus estudos que os governos adotem novas diretrizes no sentido da formulação de modelos de conformidade fiscal e recuperação de créditos mais modernos que, principalmente, tenham como premissa central a atenção à personalização do formato de cobrança às particularidades dos contribuintes, tais como a sua capacidade econômica, situação patrimonial e o respectivo risco de inadimplência, conforme explica MOTA e LANZ (2021, p. 100):¹³

A segmentação dos contribuintes é considerada pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) como a “chave para adaptar as ações de execução e a prestação de serviços de contribuintes” (IMF, 2015). Usualmente, segmenta-se por porte, mas os programas de verificação baseados em risco estão se tornando mais comuns (Russell, 2010). A OECD (2004) propõe que as administrações tributárias levem em conta a atitude dos contribuintes em relação ao cumprimento de impostos na elaboração de suas estratégias de ações.

Na sequência, outra iniciativa recente importantíssima para reduzir a litigiosidade sobre os créditos, nos casos em que sabidamente inexigíveis, são as vedações à inscrição em dívida previstas no artigo 5º, da Portaria PGFN n.º 33/2018, especialmente quando há consolidação jurisprudencial, ou mesmo orientação institucional normativa, afastando a sua exigibilidade.

Todos esses avanços fazem parte do chamado *Novo Modelo de Cobrança da Dívida Ativa da PGFN*, que já vem produzindo bons frutos para a redução da litigiosidade judicial. Segundo o *Anuário PGFN 2024* (2024, p. 04), as novas diretrizes já produziram um volume significativo de arquivamentos de execuções fiscais desde a criação da norma autorizativa:¹⁴

Em paralelo, seguindo as diretrizes do Novo Modelo de Cobrança, no sentido de só realizar o impulsionamento de processos com efetivo potencial de recuperabilidade, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional arquivou mais de 2 milhões de execuções fiscais, submetendo esses processos (e os seus executados) ao PEDP.

¹³ MOTA, Eduardo Almeida. LANZ, Luciano Quinto. Políticas Públicas Para a Maior Eficácia e Conformidade da Administração Pública: um estudo de caso. Planejamento e Políticas Públicas. PPP. n. 57. jan.-mar. 2021 MOTA E LANZ. p. 100.

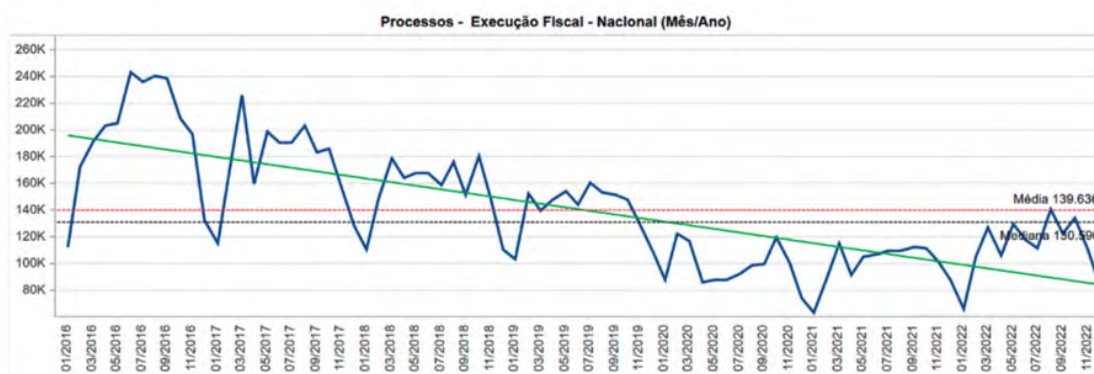
¹⁴ Dados obtidos a partir do Anuário PGFN em número 2024 (ano-base 2023). Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros>. Acesso em: 16 jun. 2024.

Neste contexto, um bom método para aferir a eficácia das medidas desjudicializadoras implementadas com o novo modelo de governança da PGFN sobre a sua carteira em cobrança é verificar se no mesmo período de tempo (2016-2023) houve repercussão dos seus indicadores de redução no impulsionamento judicial nos dados sobre o percentual das ações de execução fiscal em face do acervo total de ações no âmbito da Justiça Federal, considerando ser essa instância judiciária o foro natural de tramitação da maioria dessas execuções da União federal.

A partir do método proposto, observa-se que em 2016, ano base 2015, ponto de partida da presente análise, o relatório analítico *Justiça em Números 2016* indicava que as ações de execução fiscal representavam o percentual de 42% em face do todo.¹⁵ Em 2024, ano base 2023, por sua vez, o relatório analítico *Justiça em Números 2024* indicou que as ações de execução fiscal passaram a representar o percentual de 31% em face do todo, sinalizando uma redução substancial de 11% em face do todo considerado de ações, mas, principalmente, significando uma redução relativa exclusivamente para a classe execução fiscal da ordem de 26,2%.

Pelo prisma do monitoramento dos resultados pela PGFN, o levantamento gráfico constante no *Anuário PGFN 2024* (2024, p. 04) demonstra claramente a trajetória descendente das ações executivas impulsionadas pelo órgão no período aferido, confirmando, não somente a congruência estatística entre os dados apurados pela PGFN com os dados do CNJ, como, também, confirmando o êxito finalístico do seu novo modelo proposto de redução da litigiosidade judicial mediante a implantação do ajuizamento seletivo:

Figura 2 - Quadro sobre a evolução do impulsionamento de execuções fiscais pela PGFN. Fonte Anuário PGFN 2024



Desse modo, desde que atuem em conjunto com outras medidas necessárias, iniciativas como estas acima, embora não eliminem completamente as causas do problema em si, são importantes ações institucionais que revelam a consciência dos *players* envolvidos sobre o problema colocado à mesa, e que podem sim contribuir, em alguma medida, para desafogar as

¹⁵ Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/b8f46be3dbbfff344931a933579915488.pdf>
Acesso em: 16 jun. 2024.

partes envolvidas (*stakeholders*) no sentido de focarem nos créditos efetivamente recuperáveis, uma vez que excluem do fluxo de trabalho um grande volume de créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação que apenas inflam as estatísticas negativas, tanto do estoque de dívida ativa do credor, como do acervo de processos em tramitação do Poder Judiciário.

A análise que se faz é a de que esses permissivos normativos são valiosos *starts* para iniciar a quebra do antigo modelo de cobrança judicial genérica e infrutífera. A partir da mudança de cultura do próprio credor, abre-se caminho para uma atuação judicial mais seletiva e orientada por dados preditivos sobre o potencial de êxito na recuperação dos créditos públicos.

Por fim, também se considera que este impulso inicial dado pelo credor para a disrupção do dogma de que a via judicial seria a única e inexorável válvula de escape para a recuperação dos débitos tem sido importante não somente para o rompimento do fluxo de cobrança até então mecanizado e generalista, como se considera que essa mudança de postura da Fazenda Pública federal também promoveu importantes influências sobre o tratamento dado pelo Poder Judiciário ao tema, como será examinado a seguir.

4.2. A quebra de paradigmas pelo poder judiciário

Do ponto de vista da defesa do contribuinte, mesmo superadas duas décadas do século XXI, a primazia da reserva jurisdicional para a cobrança dos créditos públicos ainda está baseada em uma interpretação do STF fortemente enviesada por um pragmático garantismo jurídico sobre os limites do conteúdo jurídico dos princípios do contraditório e ampla defesa, bem como sobre a cláusula constitucional do devido processo legal (art. 5º, inciso LIV).

Em síntese, o raciocínio hermenêutico dito reducionista aplicado por décadas pelo Judiciário circunda em torno da norma constitucional estabelecer que “ninguém será privado dos seus bens sem o devido processo legal.” Até certo ponto, a literalidade da norma se impõe. Entretanto, a “patinada jurídica” vem ao se conceber a via judicial como se fosse a única instância na qual se faz possível a observância do devido processo legal, como se somente na órbita judicial as garantias dos contribuintes poderão ser asseguradas. Ou pior, parece haver, subjacente à reserva de jurisdição, a presunção de ofensa aos direitos e garantias fundamentais como regra nas esferas administrativas.

Em linhas mais gerais, é inaceitável que o Judiciário, diante de todos os problemas e entraves enfrentados, ainda avoque para seu controle prévio atos que claramente não promovem expropriação de patrimônio, criando uma espécie de “reserva jurisdicional geral e apriorística” até mesmo para atos que não alcançam o direito de propriedade efetivamente.

Causa espanto que, mesmo diante de um quadro de fracasso sistêmico que estimula a sonegação fiscal e resulta em perda de receitas que poderiam ser revertidas para a execução de políticas públicas, o Judiciário insista em considerar invasão patrimonial atos com viés apenas

acautelatório, criados justamente para assegurar a utilidade de uma futura tutela jurisdicional executiva a ser por ele mesmo prestada, como o exemplo da indisponibilidade temporária de bens da Averbação Pré-Executória (Art. 20-B, Lei n.º 10.522/2002).

A despeito de ser realizada mediante prévio contraditório em sede administrativa e sem o condão de realizar a translação de propriedade, essa ainda condicionada à lavratura de penhora e respectiva decisão judicial autorizativa da expropriação, o STF no julgamento da ADI n.º 5.886/DF¹⁶ declarou inconstitucional o efeito jurídico de indisponibilidade do bem promovido pela Averbação Pré-Executória. Em síntese, o STF considerou que o bloqueio temporário feito extrajudicialmente para assegurar penhora futura do bem averbado configura uma espécie de sanção política, logo ofensiva a valores constitucionais.¹⁷

É preciso demarcar como premissa que neste ensaio se adota o entendimento de que em relação aos atos de expropriação patrimonial efetiva, aqui entendida a expropriação em seu sentido estrito como ato de força que implique em tomada e consequente transmissão de propriedade, estes devem sim passar pelo crivo prévio do Poder Judiciário como instrumento de garantia e controle, como explicado nas palavras de Machado Segundo (2020, p. 235)¹⁸:

Por outro lado, não se pode esquecer de que a execução é um processo judicial – no qual é exercida a tutela jurisdicional – precisamente porque se faz necessária a atuação de um terceiro, em tese imparcial (Poder Judiciário), na resolução do problema, a fim de que a expropriação de bens do executado não se dê de maneira desproporcional, abusiva, em desrespeito aos princípios constitucionais.

Contudo, é importante ter clareza que o que se defende neste ensaio é o entendimento de que não se coaduna com uma “tese ampla de reserva de jurisdição”, de sorte a sempre se demandar controle jurisdicional prévio sobre atos que não produzem expropriação de bens,¹⁹ como no caso dos atos meramente assecuratórios. Esse nível de *garantismo* parece convolar o devido processo legal em um *standard* fundamental observável exclusivamente na via judicial.

¹⁶ No julgamento da ADI n.º 5.886/DF, o STF manifestou-se pela constitucionalidade da medida de inscrição do devedor de débito inscrito em dívida ativa da União no SERASA. BRASIL. STF. ADI n.º 5.886/DF. Rel. Min. Marco Aurélio. Julgado em: 09/12/2020.

Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5344151>. Acesso em: 16 dez. 2022.

¹⁷ “Surge o que, no âmbito do Direito Tributário, convencionou-se chamar de “sanções políticas” ou “indiretas”, entendidas como restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias e o regime especial de fiscalização – raciocínio aplicável à situação sob exame, em que discutida a constrição unilateral do patrimônio do contribuinte.” STF. ADI n.º 5.932/DF. Rel. Min. Roberto Barroso. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755483623>. Acesso em 12 mar. 2023.

¹⁸ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Processo Tributário. 12. 2d. SP, Atlas, 2020. p. 235.

¹⁹ Como referência para exemplificar a natureza translativa dos atos de expropriação, cita-se o conceito legal de utilizado no artigo 825 do CPC: Art. 825 - A expropriação consiste em: I - adjudicação; II alienação; III - apropriação de frutos e rendimentos de empresa ou de estabelecimentos e de outros bens. BRASIL. Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Diário Oficial da União. Brasília, 17 mar. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm. Acesso em 20 jan. 2023.

Não se pode olvidar que a despeito de a Fazenda Pública ser sujeito credor, a via administrativa também está igualmente pautada por princípios fundamentais, como o *Princípio da Legalidade* e *Princípio da Motivação dos Atos*, bem como na via do processo administrativo também se aplicam as garantias processuais constitucionais mais associadas ao processo na seara judicial, como pondera Machado Segundo (2020, p. 120):

Por conta dessa semelhança, esses dois tipos de processo têm alguns fundamentos em comum. Buscam amparo, e submetem-se aos mesmos princípios constitucionais, como é o caso do devido processo legal, da publicidade, da ampla defesa e do contraditório, entre outros enumerados.

Realizada essa introdução demonstrando que ainda está latente o garantismo processual de modo exacerbado no Poder Judiciário, para a sequência desta seção será examinado como é possível avançar neste âmbito do mérito jurisdicional a partir de julgados paradigmáticos da Corte Suprema, como o exemplo do julgamento da ADI n.º 5.135/DF, que discutia a suposta inconstitucionalidade formal e material do protesto extrajudicial de certidão. A partir do voto lapidar do Min. Relator Luís Roberto Barroso, refutou-se de forma inquestionável a tese de que o protesto é um ato de invasão patrimonial (sanção política), assim como *ratio decidendi* também foram afastadas as teses de supostas ofensas às garantias fundamentais dos contribuintes e ao princípio da proporcionalidade.

Mais recentemente ainda, o tratamento jurisprudencial dado pelo STF sobre a matéria parece haver sido modificado de forma definitiva e, principalmente, disruptiva mediante o julgamento, com Repercussão Geral, do Recurso Extraordinário n.º 1.355.208, sobre o Tema 1184, gerando o que se pode chamar de “choque de realidade”.

Nesse julgamento, conforma-se uma guinada jurisprudencial que pode ser considerada *Overruling*, uma vez que a *Corte Suprema* passou a considerar legítima a extinção na via judicial de ações de execução fiscal de baixo valor pela ausência de interesse de agir, tendo em vista o princípio constitucional da eficiência administrativa, bem como a Corte passou a condicionar o ajuizamento da execução fiscal à prévia adoção de providências, tais como a tentativa de conciliação ou adoção de solução administrativa e protesto do título.

Diz-se que houve *Overruling* considerando que, ante a falta de permissivos legais autorizando a disposição judicial sobre as ações de cobrança de créditos fiscais, os tribunais superiores consolidaram por décadas o entendimento no sentido da impossibilidade de o Poder Judiciário exercer o crivo sobre a extinção das ações consideradas infrutíferas em algum aspecto, como se podia ver do verbete exarado na Súmula 452, do Superior Tribunal de Justiça, que resguardava essa análise apenas ao credor: “A extinção das ações de pequeno valor é faculdade da Administração Federal, vedada a atuação judicial de ofício.”²⁰

²⁰ Art. 775, CPC: O exequente tem o direito de desistir de toda a execução ou de apenas alguma medida executiva.

Essa decisão inédita parece ser fruto dos trabalhos desenvolvidos pelo CNJ a partir da Resolução CNJ n.º 120/2021, e, principalmente, da Resolução CNJ n.º 471/2022, que instituiu a Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário no âmbito do Poder Judiciário.²¹ Com base nos estudos de dados diagnósticos, o CNJ dimensionou de forma mais realista o perfil do seu estoque de ações, chegando a algumas conclusões irrefutáveis, tais como o dado estatístico de que 52,3% de todo o acervo de execuções fiscais têm valor de ajuizamento abaixo de R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

Considerando esses levantamentos analíticos, seguindo a linha disruptiva iniciada pelo Tema 1184, o CNJ aprovou, por unanimidade, através da Resolução CNJ n.º 547, de 22 de fevereiro de 2024, as novas diretrizes para todo o Poder Judiciário brasileiro institucionalizando, agora no campo regulatório, a condição do ajuizamento da execução fiscal de baixo valor à prévia adoção de providências de cobrança; também definiu as regras para extinção das execuções fiscais com valor de até R\$ 10 mil sem movimentação útil há mais de um ano, desde que não tenham sido encontrados bens penhoráveis do executado.

É importante considerar que os trabalhos capitaneados pelo CNJ em busca de novas soluções para o modelo judicializado de recuperação dos créditos fiscais são desenvolvidos em muitas oportunidades em parceria interinstitucional com outros órgãos públicos e também da iniciativa privada. Como fruto dessas parcerias, destaca-se a Portaria Conjunta n.º 07/2023, assinada pela AGU, PGFN, CNJ e CJP, autorizando a extinção de mais de 400 mil ações de execuções fiscais com créditos públicos já extintos administrativamente por prescrição.

Analisando criticamente o cenário resultante da sequência acima, considera-se que CNJ e STF institucionalizam o critério quantitativo do valor do crédito superior a R\$ 10.000,00 como categoria jurídico-processual dos pressupostos processuais, na espécie *interesse de agir*, condicionado, tanto a formação, como a manutenção da relação jurídico-processual, como conceituado nas palavras de DIDIER (2017, p. 403) “O interesse de agir é um requisito processual extrínseco positivo: é fato que deve existir para que a instauração do processo se dê validamente. Se por acaso faltar interesse de agir, o pedido não será examinado.”²²

Sob o aspecto processual, considerando a doutrina clássica, que subdivide a categoria processual do interesse de agir no binômio *necessidade/utilidade*, pode-se dizer que a utilização do critério quantitativo valor do crédito em cobrança de R\$ 10.000,00 como parâmetro objetivo para a verificação, in concreto, do interesse de agir aproxima-se bem mais do *elemento interesse-utilidade*, do que do elemento *interesse-necessidade*, uma vez que a partir dos estudos adotados

²¹ Art. 3º Compete ao CNJ instituir ações, pesquisas e projetos com o objetivo de incentivar a redução da alta litigiosidade tributária, por meio do incremento de cooperação entre o ambiente tributário administrativo e judicial, para a aplicação uniforme da legislação tributária, a observância aos precedentes em matéria tributária e a solução adequada de conflitos tributários.

²² DIDIER JR., Fredie, Braga, Paula Sarno & Oliveira, Rafael. **Curso de Direito Processual Civil: introdução ao Direito Processual Civil, Parte Geral e Processo de Conhecimento**. v. 1, Salvador: Juspodivm. 2017. p. 405.

como base através das Notas Técnicas nº 06/2023 e nº 08/2023, ambas do Núcleo de Processos Estruturais e Complexos do STF, o custo mínimo de uma execução fiscal, com base no valor da mão de obra, seria de R\$ 9.277,00 (nove mil, duzentos e setenta e sete reais).²³

Neste sentido, DIDIER (2017, p. 405) arremata fazendo referência analógica a dispositivo do CPC que dispensa a efetivação de penhoras em caso de bens de valores ínfimos ou de baixa liquidez dizendo: “Também falta utilidade na execução, quando o valor do crédito exequendo, de tão ínfimo, for absorvido pelas custas do processo de execução (art. 836, CPC).”

Contudo, a despeito de o pressuposto processual do valor mínimo em cobrança de R\$ 10,000,00, inserto na categoria interesse de agir, parecer bem mais ser um elemento de *utilidade da tutela judicial executiva* para o credor e para que a máquina judiciária também tenha a compensação financeiramente dos custos envolvidos com a ação, também é válida a análise de que o fato de STF (Tema 1184) e o CNJ (Resolução CNJ nº 547/2024) terem estabelecido verdadeiras *condições de procedibilidade* para o ajuizamento da execução fiscal,²⁴ mediante os requisitos do uso prévio dos instrumentos extrajudiciais de cobrança, há neste caso também aproximação com a faceta do elemento *interesse-necessidade*, como nas palavras de DIDIER (2017, p. 405): “O exame da “necessidade da jurisdição” fundamenta-se na premissa de que a jurisdição tem de ser encarada com última forma de solução de conflitos.”

A partir desses recentes *insights* disruptivos adotados pelo Poder Judiciário, na sequência serão estudados alguns dos principais, e mais modernos, instrumentos de cobrança adotados pela Fazenda Pública que estão alinhados a essas novas diretrizes estabelecidas pelo CNJ e STF de exigir verdadeiras *condições de procedibilidade* específicas e prévias ao ajuizamento das ações de execução fiscais, uma vez que são ferramentas que se notabilizam justamente pelo fato de anteciparem o início dos atos de cobrança direta dos seus créditos para um momento anterior ao ajuizamento da execução fiscal, buscando reduzir os efeitos danosos do tempo para a recuperação do crédito público.

5. O protesto extrajudicial de certidão de dívida ativa

O protesto extrajudicial das certidões de dívida ativa é atualmente um dos mais importantes e efetivos instrumentos de coerção indireta utilizados pelas Fazendas Públicas na via extrajudicial para o estímulo à regularização fiscal e recuperação dos créditos públicos.

23 CONSIDERANDO o exposto nas Notas Técnicas nº 06/2023 e 08/2023, ambas do Núcleo de Processos Estruturais e Complexos do STF, citadas no julgado acima, segundo as quais o custo mínimo de uma execução fiscal, com base no valor da mão de obra, é de R\$ 9.277,00 (nove mil, duzentos e setenta e sete reais), e que o protesto de certidões de dívida ativa costuma ser mais eficaz que o ajuizamento de execuções fiscais;

24 Neste ensaio, os requisitos prévios à execução fiscal de baixo valor estabelecidos pelo STF e CNJ serão considerados como pertencentes à categoria jurídico-processual denominada condição de procedibilidade. A doutrina de um modo geral considera as condições de procedibilidade condições específicas da ação (porque somente exigíveis para determinadas ações), enquanto as demais, comuns a qualquer ação (interesse, legitimidade e possibilidade jurídica), seriam as condições genéricas da ação.

Trata-se de medida desenhada para impacto inicial na esfera do devedor em momento logo após a inscrição em dívida, ou seja, com aplicação preferencial, mas não exclusiva, para o momento anterior ao início dos atos de cobrança judicial via ação de execução fiscal.

Retrocedendo até à origem do seu fundamento legal no que tange à sua utilização pelo Estado, observa-se que, a partir da redação inserida pelo artigo 25, da Lei n.º 12.767/2012, foi expressamente autorizado pelo artigo 1º, § único, da Lei n.º 9.492/1997 (Lei do Protesto), que as Administrações Tributárias encaminhem a protesto seus títulos executivos extrajudiciais (CDA) com o objetivo de que, por meio dessa medida indireta, consigam produzir de modo efetivo um legítimo constrangimento patrimonial ao devedor a fim de induzi-lo ao adimplemento do seu passivo fiscal.

Como premissa lógica, é importante destacar que o protesto extrajudicial de CDA não representa uma ferramenta com natureza jurídica de prerrogativa da Fazenda Pública, ou mesmo é um mecanismo legal de privilégio dos créditos tributários. Ao contrário disso, trata-se de alternativa de cobrança que ao Estado apenas restou amparado utilizar legalmente há poucos anos, estando, em verdade, atrasado, considerando que o protesto é uma importação do Direito Privado, donde tem sua gênese nos negócios jurídicos civis. Ademais, tanto a fórmula de atuação via protesto, como os objetivos perseguidos pelo Estado, obedecem à mesma lógica de aplicação que ocorre no uso dessa ferramenta nas relações obrigacionais entre particulares, quando, por exemplo, um sujeito interessado (particular) submete a protesto um título revestido num contrato de prestação de serviços não cumprido pelo sujeito obrigado à prestação.

A despeito dessa semelhança, a grande nota distintiva do protesto de certidão, e que é alvo de muitas críticas, refere-se ao poder de controle dos atos de cobrança que a Fazenda Pública possui com esse recurso, considerando que ela encaminha a protesto um título executivo (CDA) que foi constituído, supostamente,²⁵ de modo unilateral por ela, formalizando, a própria titular do crédito, todos os elementos essenciais que compõem a relação jurídica obrigacional consubstanciada no documento.

Essas críticas desconsideram a natureza jurídica pública *ex lege* (*Princípio da Legalidade*) das relações jurídicas obrigacionais subjacentes aos débitos inscritos em dívida, bem como seus atributos administrativos, tais como a *presunção de veracidade e legitimidade* de seus atos, e seus atributos executivos da *liquidez e certeza*. Indo além, é importante compreender que o protesto, além de ser um recurso igualmente utilizado nas relações entre particulares, como já ponderado acima, é um meio apenas indireto de cobrança adotado pelas Fazendas Públicas, uma vez que não é ato auto executório e não expropria bens do devedor.

²⁵ Diz-se, em verdade, que são créditos apenas “supostamente” constituídos de modo unilateral pelas Fazendas Públicas considerando que atualmente grande parte dos créditos públicos inscritos em dívida ativa resulta de débitos confessados in totum pelos responsáveis legais, através de suas próprias prestações de informações via declarações, tais como ECF, DCTF e DIRPF, tudo sem prejuízo do seu direito de defesa através de procedimento administrativo fiscal assegurado em contraditório. Ou seja, os créditos em cobrança na dívida ativa são em grande medida constituídos mediante a participação direta dos próprios devedores. Nota do Autor.

Em outras palavras, trata-se de um ato de cobrança em que a publicidade formal praticada pelos cartórios atua no campo volitivo do devedor. Ou seja, limita-se a uma técnica de pressão que objetiva, como efeito prático decorrente da publicidade da inadimplência, impor restrições negociais ao devedor protestado, de modo a que as dificuldades enfrentadas, por exemplo, para captação de crédito e celebração de transações econômicas, o convençam a buscar regularizar a causa da sua restrição negocial - o débito fiscal.

Ainda sobre seus efeitos práticos, grande parte do êxito deste instrumento decorre do alcance significativo da publicidade e das restrições causadas, considerando que, a partir do seu registro formal, os cartórios ficam autorizados a fornecer informações aos órgãos de proteção ao crédito, cadastros públicos, como SERASA e SPC, divulgando a listagem dos devedores e respectivas obrigações não cumpridas, nos termos dos artigos 1º, 29 e 30 da Lei n.º 9.492/1997.

Considerando que as relações de mercado são orientadas pelos riscos envolvidos nas transações, a publicidade formal da inadimplência dada pelo protesto produz efeitos severos ao criar dificuldades negociais para o devedor protestado, por reduzir sobremaneira sua capacidade de captação de crédito junto às instituições financeiras, bem como sua aptidão para celebrar negócios jurídicos em geral. Como consequência, o sujeito que tem um débito protestado passa a experimentar, a partir do mercado, condições mais gravosas por exemplo na oferta das taxas de juros (*spread bancário*), nas exigências de garantias e no tempo de dilação de prazos de pagamentos dos empréstimos captados.

Esses efeitos restritivos de constrangimento do devedor vêm sendo ampliados especialmente a partir do novo tratamento dado pelo Sistema Financeiro Nacional aos critérios de risco de crédito, após a adesão do Brasil ao Acordo de Basiléia III, do Comitê de Basiléia²⁶ para Supervisão Bancária (*Basel Committee on Banking Supervision* – BCBS).

Nesse mesmo contexto, outro fator que vem alavancando a importância do protesto como um instrumento com importantes repercussões aos agentes econômicos decorre do advento da Lei n.º 12.414/2011, que instituiu o Cadastro do Bom Pagador. Em síntese, essa lei disciplina a formação e consulta a bancos de dados com informações de adimplemento, de pessoas naturais ou jurídicas, para formação de histórico de crédito, subsidiando, a partir de uma nota de risco (*score*), as instituições financeiras em suas análises para a concessão de crédito ou mesmo outras transações comerciais que impliquem risco financeiro à concedente.

Examinando a experiência da União federal como objeto de estudo, observa-se que, logo após a autorização trazida pela Lei 12.767/2012, a PGFN não tardou em regulamentar via portaria

26 “Os chamados Acordos de Basileia I, II e III simbolizam a preocupação do sistema financeiro internacional com a gestão de risco e liquidez nas operações de crédito de um modo geral, preconizando, especialmente o Acordo de Basileia III, uma política mais restritiva e criteriosa para a concessão de créditos. Portanto, sendo o Brasil aderente a este acordo que define as diretrizes internacionais de redução de risco sistêmico para o mercado, exsurge cada vez mais acentuada a atenção a elementos indicativos de risco como o protesto.” Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/estabilidadefinanceira/recomendacoesbasileia>. Acesso em: 21 de dez de 2022.

a aplicação do instrumento de protesto de CDA, definindo os critérios para encaminhamento eletrônico aos tabelionatos, formas de pagamento e demais procedimentos.

Nesse sentido, observa-se que os rápidos resultados de eficiência foram tão incontestáveis ao ponto de alavancar a gradativa ampliação do uso da medida, seja em relação à elevação dos critérios seletivos de faixa de valor mínimo para ida a protesto, seja em relação à ampliação dos tipos de débitos passíveis de protesto conforme a sua natureza jurídica.

Fazendo um cotejo dos resultados da instituição em pouco mais de dez anos, acredita-se que sob a ótica finalística da recuperação de ativos o saldo é muito positivo. A PGFN consolidou o protesto como um dos principais pilares de ação extrajudicial do seu chamado *Novo Modelo de Cobrança dos Créditos Públicos*, ao passo que, ano após ano, a PGFN vem alcançando valores crescentes de recuperação, chegando em 2023 à cifra de R\$ 4,3 bilhões.²⁷

Estes resultados demonstram que há no protesto de CDA um índice de eficiência relativa superior ao da média de recuperação dos créditos via execução fiscal. Não por acaso, o próprio STF, no julgamento do Tema 1184, e o CNJ, na edição da Resolução n.º 547/2024, reconhecem a medida como eficiente e com bom potencial para o objetivo de retirar um número significativo de créditos da cobrança em juízo, reduzindo a litigiosidade judicial, razões pelas quais definiram justamente o protesto de CDA como condição de procedibilidade específica obrigatória para aplicação antecedente às execuções fiscais de baixo valor.

6. A Averbação Pré-Executória

A Averbação Pré-Executória é um instrumento extrajudicial de monitoramento e bloqueio patrimonial relativamente recente, posto que criado no âmbito federal pela Lei 13.606/2018, que inseriu o dispositivo do artigo 20-B, § 3º, inciso II, na Lei n.º 10.522/2002.

Pela sua finalidade jurídica inicialmente proposta, a Averbação Pré-Executória é o ato notarial através do qual é promovida a lavratura, no registro individual de determinados bens ou direitos sujeitos a arresto ou penhora, da informação sobre a existência de um débito consubstanciado numa certidão de dívida ativa com o objetivo de que, mediante esse registro, além de se conferir publicidade a terceiros sobre o débito não pago, o bem se tornasse indisponível para atos de alienação patrimonial.

Considerando os seus efeitos práticos, assim como ocorre com o protesto extrajudicial, o instituto da Averbação Pré-Executória também merece destaque por se alinhar às recomendações de organismos internacionais, como a OCDE, no sentido de que, ao ampliar o nível de informação

²⁷ Segundo o levantamento PGFN em Números 2024 (Ano-base 2023), somente com a cobrança via protesto de CDA, a PGFN arrecadou mais de R\$ 4,3 bilhões. Dados obtidos a partir do relatório PGFN em número 2024 (ano-base 2023). Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfnemnumeros2024.pdf> Acesso em: 22 abr. 2024.

disponível sobre a situação de determinados bens e direitos, também se amplia o nível de segurança jurídica nas relações negociais (compõe o chamado Risco-País), evitando a celebração de transações de risco passíveis de discussões futuras em juízo.

Ao se pesquisar sua gênese, pode-se dizer que a Averbação Pré-Executória não se trata exatamente de uma inovação jurídica, posto que são identificadas no ordenamento jurídico outras experiências semelhantes, a exemplo da Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União (TCU), que permite que no processo de tomada de contas especial, em que são apurados débitos a serem objeto de ressarcimento ao erário, o TCU decrete a indisponibilidade administrativa dos bens dos responsáveis, com fundamento no art. 44, § 2º, da Lei nº 8.443, de 1992.

Outra fonte de inspiração pode ser observada do seu DNA vocacionado a assegurar futura penhora de bens e, como consequência, viabilizar uma efetiva tutela jurisdicional executiva. Logo, percebe-se que a origem do instituto da Averbação Pré-Executória se inspira em muito na chamada Averbação Premonitória, prevista no artigo 828 do CPC.

A razão para o surgimento de mais um instituto se deve ao fato de que a atuação da Averbação Premonitória do CPC é condicionada ao ajuizamento da respectiva ação de execução, requisito legal que reduz bastante a sua eficiência por protelar muito no tempo o início da sua execução, o que permite ao devedor, que intenta não pagar, esvaziar seu patrimônio antes da existência de medidas de indisponibilidade.

Em termos práticos, esse instituto em muito se assemelha à sistemática de atuação do protesto extrajudicial de CDA, especialmente em razão do fato de ambas serem medidas de força com o mesmo tempo e *locus* de ação, visto que são ferramentas vocacionadas diretamente à aplicação extrajudicial para logo após o ato de inscrição em dívida. A outra semelhança com o protesto se relaciona ao seu objetivo central ser, em linhas gerais, idêntico, qual seja, dar publicidade formal a terceiros sobre a existência da CDA vencida e não paga pelo particular.

Em nível federal, a regulamentação do instituto foi feita através da Portaria PGFN nº 33/2018, artigos 25 a 32. A fim de operacionalizar tal instituto, é possível à PGFN celebrar convênios e acordos de cooperação técnica por exemplo com o RENAVAL, para o registro da averbação eletrônica nos veículos automotores dos devedores, bem como parceria com o Operador Nacional de Registros (ONR), para o registro da averbação eletrônica nos imóveis dos devedores via Cartórios de Imóveis.

Por fim, sob o aspecto das garantias dos contribuintes, a citada Portaria PGFN nº 33/2018²⁸ também prevê os mecanismos de impugnação e defesa por parte dos contribuintes que tiverem seu patrimônio objeto de averbação, estabelecendo prazos, matérias de defesa, canais de acesso para formalização da impugnação e demais regras procedimentais.

28 Portaria PGFN nº 33/2018 Art. 25. Averbada a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos, o devedor será notificado para apresentar impugnação, no prazo de 10 (dez) dias.

6.1. Notas distintivas da Averbação Pré-Executória ao protesto e outros instrumentos

Identificadas as semelhanças entre protesto e averbação, passa-se para análise das notas distintivas entre os institutos, bem como em face de outros instrumentos análogos de cobrança.

Primeira nota distintiva: A Averbação Pré-Executória tem a particularidade de estar sempre atrelada a estabelecer um gravame no registro específico de um determinado bem ou direito sujeito a registro. Ou seja, diferente do protesto, que se encerra em seu próprio ato formal e genérico de publicidade, a averbação sempre é aderente ao registro de um determinado bem ou direito, de onde se conclui que a averbação depende sempre da existência de um patrimônio conhecido, sujeito a registro, para que possa ser levada a efeito.

Segunda nota distintiva: A Averbação Pré-Executória vai bem além do efeito prático de enunciar a mera publicidade formal a terceiros sobre a inadimplência de um título (CDA), como ocorre no protesto. Na averbação, além do ato enunciativo de informar a existência de débito vencido e não pago, a norma pretendia ter o efeito jurídico de constituir e decretar a indisponibilidade do bem gravado, tornando fraude à execução eventual ato de disposição deste bem, caso exista a permanência do débito fiscal.

Comparando-a a outros institutos, a Averbação Pré-Executória tem um *timing* de ação mais célere e um espectro de alcance mais amplo do que a Medida Cautelar Fiscal e a indisponibilidade do art. 185-A do CTN. Mais célere em razão do fato de a averbação prescindir de ação judicial, necessária nas ferramentas da Medida Cautelar Fiscal e do artigo 185-A do CTN. Mais ampla por abranger também os créditos de natureza não tributária, portanto não restrita aos créditos tributários, como ocorre na norma do instituto do art. 185-A do CTN.

Pois bem, foi dito acima que se “pretendia” (no pretérito) com esse instituto ter o efeito jurídico de constituir e declarar a indisponibilidade do bem gravado porque em recente decisão proferida pelo STF, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, no julgamento das ADI’s ns.º 5.881, 5.886, 5.890, 5.925, 5.931 e 5.932, o dispositivo legal que estabelecia essa medida de prévia indisponibilidade foi julgado formal e materialmente inconstitucional, afastando-se a incidência desse efeito jurídico específico para a Averbação Pré-Executória.

Em suma, traçado esse breve panorama sobre essa nova medida, espera-se que, a despeito da recente declaração de inconstitucionalidade pelo STF sobre o efeito jurídico específico de indisponibilidade, a averbação ganhe cada vez mais aplicação prática e possa contribuir para a consolidação de um sistema de medidas extrajudiciais céleres e efetivas de recuperação dos créditos públicos, a reduzir ao máximo a submissão da sua cobrança judicial.

7. A inscrição no CADIN e no SERASA

As duas ferramentas a seguir - CADIN e SERASA - serão estudadas em conjunto por possuírem, em síntese, mecanismos semelhantes de atuação prática através da inscrição do devedor nos cadastros públicos de inadimplência. Não há dúvidas em afirmar que essas duas medidas representam outros bons exemplos de instrumentos disponíveis à Administração

Tributária para implementar um conjunto de ações de desconforto ao contribuinte, alternativas à via da cobrança judicial, para a recuperação dos créditos públicos.

Nos moldes atuais, o registro no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal - CADIN é uma ferramenta de restrição criada pela Lei n.º 10.522/2002, contendo a relação das pessoas físicas e jurídicas responsáveis por obrigações pecuniárias vencidas e não pagas para com órgãos da Administração Pública Federal direta e indireta.

A citada lei, que já completou duas décadas de vigência, regulamenta as hipóteses de cabimento para a promoção da inscrição, especifica todo o procedimento prévio administrativo de notificação, suspensão de registro no CADIN, e, principalmente, estabelece o alcance das restrições a serem impostas aos devedores com a medida, ao consignar, no artigo 6º, algumas das hipóteses em que é obrigatória a consulta prévia ao cadastro, tais como nos casos de realização de operações de crédito que envolvam a utilização de recursos públicos, concessão de incentivos fiscais e financeiros e celebração de convênios.

Recentemente, a Lei no 14.195/21, em seu art. 20, promoveu alteração do art. 3º da Lei no 10.522, de 2002, de modo a transferir à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a gestão do CADIN, cuja competência originariamente recaía sobre o Banco Central do Brasil.

Com a inscrição do devedor no CADIN, fica clara a intenção de promover repercussões à sua vida negocial por impedir o seu acesso a benefícios fiscais e creditícios públicos, ou mesmo impedir que celebre transações que envolvam o dispêndio de recursos públicos.

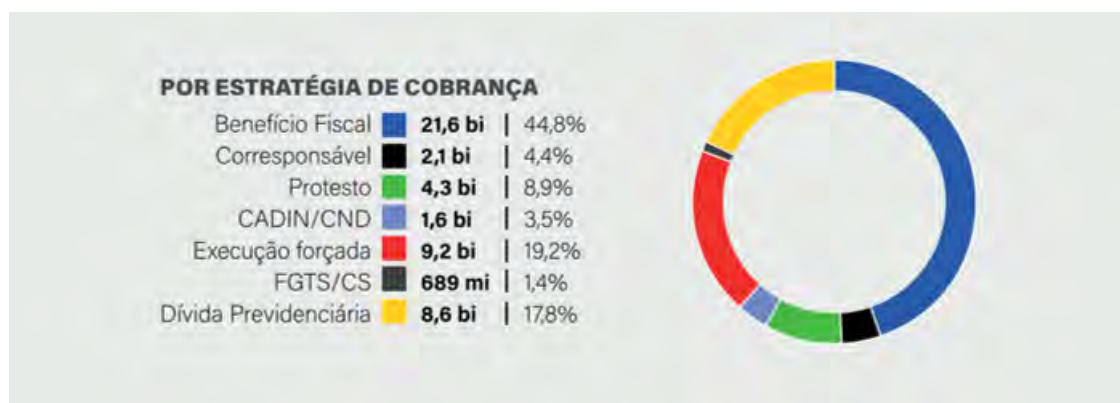
Ora, considerando que muitos particulares, pessoas físicas ou jurídicas, concentram o foco das suas atividades econômicas nas celebrações de negócios com o Poder Público, ou possuem na obtenção de benefícios públicos o principal sustentáculo das suas operações, percebe-se como as consequências restritivas causadas ao devedor pelo CADIN podem representar um importante estímulo para a regularização dos créditos vencidos e não quitados.

Assim sendo, trata-se de medida extrajudicial já consolidada na experiência federal. Nesse âmbito, destaca-se que o encaminhamento célere pela PGFN do registro do débito vencido ao CADIN representa um dos primeiros passos para a busca da resolução do crédito sem depender do Poder Judiciário. Esse instrumento vem revelando sua efetividade mediante resultados de recuperação significativos, uma vez que, segundo o *relatório PGFN em Números 2024*, o órgão tem obtido arrecadações anuais com a medida superiores a R\$ 1,6 bilhão, afastando um número significativo de créditos da onerosa e não efetiva cobrança em juízo.

Com mais detalhes, no caso da PGFN, os resultados de medidas, tais como protesto, CADIN, e PARR – corresponsáveis, em termos de eficiência arrecadatória, têm se mostrado positivos não somente em razão dos valores nominais revertidos aos cofres públicos, mas também considerando a performance de custo-benefício apurado em face a outras estratégias de cobrança, conforme dados coletados a partir do estudo *PGFN em Números 2024*.²⁹

²⁹ Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros>. Acesso em: 23 jun. 2024.

Figura 3 - Quadro comparativo sobre a recuperação do crédito por estratégia de cobrança na PGFN (Fonte PGFN em Números 2024)



Passando agora ao exame do instrumento de cobrança de inscrição do devedor no SERASA, considera-se que é uma das medidas mais recentes pois, a despeito de haver permissivo legal desde o artigo 46 da Lei n.º 11.457/2007, autorizando a Fazenda Nacional a manter convênios com entidades públicas e privadas para a divulgação de informações como a existência de créditos inscritos em dívida ativa da União, com fundamento na norma-matriz prevista no artigo 198, § 3º, do Código Tributário Nacional, somente no ano de 2017 foi firmado o acordo de cooperação técnica da União com o SERASA para sua efetiva aplicação.

Antes de examinar o impacto e alcance dessa medida para a maior eficiência da recuperação dos créditos de forma desjudicializada, é preciso, em rápida apresentação, explicar que o SERASA representa um sistema de centralização de serviços dos bancos, tendo a natureza jurídica de uma empresa privada brasileira de caráter público. O SERASA é responsável por reunir informações, fazer análises e pesquisas sobre as pessoas físicas e jurídicas que estão com dívidas financeiras, permitindo que o mercado pratique suas operações a crédito baseado em dados que assegurem maiores garantias sobre a idoneidade dos clientes.

Dito isto, é importante entender como primeira noção que o registro de débitos inscritos em dívida ativa da União no Serasa não gera, *prima facie*, nenhum tipo de “negativação” do devedor propriamente dita. O que se pode dizer é que as informações sobre a vida financeira dos particulares ficam nele armazenadas para fins de subsidiar as operações de crédito no mercado de modo geral, com respaldo do artigo 43 do Código de Defesa do Consumidor.

Confirmando a importância crescente desse tipo de natureza de informação, observa-se no âmbito federal a iniciativa da PGFN ao celebrar em 2017 um acordo de cooperação técnica com o *Serasa Experian* para o compartilhamento, em ambos os sentidos, de dados e rotinas de registros sistêmicos. A partir do acordo, tornou-se de responsabilidade do Serasa fornecer à PGFN os endereços e telefones daqueles que devem à União, de modo que a Procuradoria possa utilizar essas informações na pesquisa e localização desses devedores. O Serasa também informa quais são os contribuintes com registro de falência ou recuperação judicial. Outra utilidade da parceria é a de que o Serasa permite o acesso ao banco de dados do CONCENTRE, ferramenta que auxiliará

a PGFN na análise do perfil de seus devedores e, conseqüentemente, na classificação dos créditos inscritos em DAU. À PGFN, por sua vez, incumbe o dever de compartilhar seu banco de dados sobre a dívida ativa da União, com base no permissivo do artigo 198, § 3º, do Código Tributário Nacional.

A PGFN considera ser o registro dos débitos inscritos em dívida não pagos no Serasa uma moderna e importante medida de fortalecimento do seu Novo Modelo de Cobrança da Dívida Ativa, conforme trecho colhido do relatório anual chamado *PGFN em Números 2020*:³⁰

[...] a criação de referidos cadastros vai ao encontro da necessidade de proteger a atividade econômica de circulação de bens e serviços, umbilicalmente ligada à atividade de crédito, pilar para livre concorrência e estabilidade econômica [...]. A existência desses cadastros, portanto, representa o dimensionamento de riscos atrelados à atividade de crédito e não um mero agravamento ou ofensa ao devedor inadimplente. A função é mais preventiva e protetiva do que punitiva.

Nesse contexto, ferramentas como essas se destacam não somente por viabilizarem a recuperação dos créditos, mas também pela sua importância para a estabilidade econômica de uma forma ampla. Assim como ocorre com o protesto e averbação, a importância da inscrição no CADIN e, principalmente, no SERASA tem sido ampliada após a implantação do chamado *Cadastro do Bom Pagador*, bem como especialmente a partir do novo tratamento dado pelo Sistema Financeiro Nacional aos critérios de risco de crédito (*credit scoring*) decorrentes da adesão do Brasil ao Acordo de Basiléia III, do Comitê de Basiléia.

Explicando com mais detalhes a lógica adotada a partir do *credit scoring*³¹, tem-se que uma pessoa que vai aos agentes de mercado captar o crédito terá avaliado o seu grau de risco por meio de fórmulas matemáticas nas quais são consideradas diversas variáveis como a idade, profissão, histórico creditício, a finalidade da obtenção do crédito, etc. Tais variáveis são utilizadas nas fórmulas matemáticas e, por meio de ferramentas estatísticas, atribui-se uma espécie de pontuação (score) para a pessoa que está pedindo o crédito. Quanto maior a nota (score), menor seria o risco de se conceder o crédito para aquele consumidor e, conseqüentemente, mais fácil para ele conseguir a liberação pretendida.

Sob o aspecto da juridicidade do mecanismo, é importante destacar que o STJ, através sua Súmula 550, convalidou a concepção do uso do instituto do grau de risco via score de crédito, uma vez que permitiu sua utilização independente da anuência do particular, a despeito

30 PGFN em números 2020. Ano-base 2019. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn-em-numeros-2020/view> Acesso em: 23 abr. 2023.

31 O conceito score de crédito originou-se no EUA, por isso o nome "credit scoring", por David Durand em 1941, em seu estudo "Risk Elements in Consumer Installment Financing", no qual desenvolveu a técnica estatística para se distinguir os bons e os maus empréstimos, a partir de pesos diferentes para cada uma das variáveis presentes.

de naturalmente facultar-se ao particular a solicitação de informações sobre a composição de tais fórmulas matemáticas em sua defesa:

Súmula 550-STJ: A utilização de escore de crédito, método estatístico de avaliação de risco que não constitui banco de dados, dispensa o consentimento do consumidor, que terá o direito de solicitar esclarecimentos sobre as informações pessoais valoradas e as fontes dos dados considerados no respectivo cálculo.

Enfim, conclui-se destacando que essas são mais outras ferramentas de cobrança antecedente à cobrança judicial que, por óbvio, a despeito de não ter a capacidade de realizar atos de expropriação que só o Judiciário pode fazer de forma legítima, podem sim prover e estimular alternativas para a satisfatividade na recuperação do crédito de forma mais célere e eficiente, reduzindo a pressão sobre o sistema judicial.

8. Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade - PARR

Uma das mais recentes ferramentas extrajudiciais criadas no âmbito da cobrança dos créditos da União é o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade - PARR, instituído no âmbito da PGFN pela Portaria PGFN nº 948, de 15 de setembro de 2017.

Assim como os demais instrumentos acima estudados, esse é mais um utilizado pela Fazenda Pública para atuação preponderante no nível pré-judicial, ou seja, antes do ajuizamento da respectiva ação de execução fiscal, sendo vocacionado a mitigar um dos maiores entraves enfrentados pelo credor fiscal no curso dos atos de cobrança e recuperação dos créditos públicos, qual seja, o fechamento irregular das empresas devedoras ao Fisco mediante a chamada dissolução irregular da pessoa jurídica.

Em síntese, o procedimento administrativo conduzido pela Fazenda Pública tem como objetivo a apuração de responsabilidade de terceiro não originalmente incluído na CDA em razão da prática de infração à lei que resulte na dissolução irregular da pessoa jurídica. Pelo PARR, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado serão pessoalmente responsabilizados pelos créditos tributários da pessoa jurídica, conforme permissão do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional - CTN.

Sabendo dos efeitos negativos impostos com o decurso do tempo, a iniciativa busca estender a responsabilidade patrimonial ao gestor da empresa dissolvida irregularmente de modo mais ágil, antecipando os atos de cobrança e responsabilidade contra ele, e, assim, assegurar maiores garantias e eficiência na recuperação dos créditos públicos.

A citada portaria assegurou o direito ao contraditório e ampla defesa pelo terceiro a qual se busca imputar a responsabilidade pela dissolução irregular da pessoa jurídica, na tentativa de abrandar umas das principais críticas feitas nos casos de redirecionamento da execução fiscal no curso das ações judiciais. Contudo, como se trata de uma medida de força, a despeito do contraditório em nível administrativo, o procedimento não restou imune a críticas em razão da suposta parcialidade da autoridade julgadora, vez que também é sujeito credor do débito fiscal.

Como encerramento do procedimento, notificado o administrador da empresa que possui indícios de dissolução irregular, este, apresentando impugnação, a rejeição da impugnação resultará no reconhecimento da sua responsabilidade pelas dívidas da pessoa jurídica irregularmente dissolvida, passando a figurar com responsabilidade patrimonial pessoal junto com a empresa dissolvida irregularmente, bem como estando sujeito, a partir do PARR em diante, a todos os ônus dos instrumentos de cobrança extrajudicial e judicial aplicados.

A despeito da medida ser relativamente recente, segundo o *relatório PGFN em Números 2024*, o órgão tem obtido arrecadações anuais com a medida superiores a R\$ 2,1 bilhões, afastando um número significativo de créditos da onerosa e não efetiva cobrança em juízo.

9. Considerações finais

Ao longo do estudo, apresentou-se o cenário atual complexo de sobrecarga de ações em andamento no Poder Judiciário, com quase 80 milhões de processos em curso, sendo o modelo atual de recuperação dos créditos através do procedimento especial de execução fiscal a materialização do ápice dessa disfunção sistêmica, com taxas de congestionamento anual perto de 90%, dimensionando mais de 30% do acervo da Justiça Federal.

Como examinado pormenorizadamente, estes dados formam uma tempestade perfeita de ineficiência na tutela jurisdicional, resultando na sobrecarga da estrutura judiciária com milhões de processos de execução, de questionável eficiência, destinados à cobrança de um estoque de dívida perto da cifra dos R\$ 2,9 trilhões, a despeito de quase 60% desses ativos serem considerados irrecuperáveis pela credora (União) em suas classificações de *rating*.

Pelo lado da Fazenda Pública, observou-se que as novas diretrizes disruptivas do *Novo Modelo de Cobrança*, baseadas em pilares como: a utilização da cobrança administrativa prévia através de ferramentas extrajudiciais; o condicionamento do ajuizamento da cobrança judicial à existência e localização prévia de indícios de bens ou direitos a serem constritos (Ajuizamento Seletivo); as diversas vedações à inscrição em dívida previstas em normas para os casos de cobranças de créditos indevidos; bem como o arquivamento de ações de execução fiscal em que não foram localizados bens do devedor, diretriz que, inclusive, já contribuiu para arquivar mais de 2 milhões de ações conforme a informação do *Estudo PGFN em Número 2024*, revelam um conjunto de iniciativas inovadoras importantíssimas que estimulam a conduta do credor em busca de uma efetiva tutela executiva não somente sob o viés arrecadatório, mas também contributiva para a redução da litigiosidade judicial.

Pelo lado do Poder Judiciário, por sua vez, considera-se que os recentes movimentos adotados pelo STF e pelo CNJ demonstram, além da consciência situacional, um positivo “choque de realidade”, rompendo de forma disruptiva a histórica postura hermética e resistente em absorver os sinais que a sociedade emitia sobre a percepção do seu mau funcionamento.

Como examinado no estudo, o julgamento do Tema 1184 pelo STF, e as recentes medidas de governança judiciária adotadas pelo CNJ, através da Resolução CNJ n.º 471/2022, que criou a Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário e, mais recentemente, da Resolução CNJ n.º 547/2024, definindo as novas diretrizes na matéria para o Poder Judiciário brasileiro, ao criar verdadeiras *condições de procedibilidade* específicas para o ajuizamento das ações de execução fiscal através de ferramentas de cobrança como o protesto, são iniciativas promissoras para reduzir os efeitos danosos do tempo para a recuperação do crédito público, no que se espera que essas diretrizes possam ser, a médio prazo, estendidas como regra para além dos créditos de baixo valor.

Essas transformações e novas perspectivas para o modelo de recuperação de créditos devem sempre ser ponderadas de acordo com a dimensão dos números que mostram que o atual modelo de recuperação judicial dos créditos públicos está falido e exaurido em suas capacidades institucionais, razão pela qual se conclui como positivos os movimentos disruptivos adotados pelos *players* envolvidos ao virarem a chave para seguirem pelo horizonte aberto pelas medidas extrajudiciais como fase administrativa de curso forçado antes da cobrança judicial.

No geral, sustenta-se que essas alternativas extrajudiciais, como o protesto de certidão, inscrição no CADIN e no SERASA, são recursos que têm se revelado mais eficientes e mais céleres na recuperação dos créditos, vez que atuam de forma incisiva antes do início da fase judicial, como também têm sido úteis por reduzirem o quantitativo de créditos a serem encaminhados para cobrança judicial. Cada crédito regularizado no nível extrajudicial por essas medidas representa uma ação judicial a menos, e, por consequência, descomprime-se o Poder Judiciário para prestar uma tutela efetiva em outras demandas importantes.

Desde que reguladas dentro de uma moldura legal que assegure as garantias constitucionais dos devedores de forma realmente acessível, essas modernas medidas têm potencial para serem ampliadas, uma vez que é a própria Fazenda Pública que investe seu tempo, sua estrutura e seus recursos para o êxito do seu *enforcement* através da celebração de acordos de cooperação técnica com cartórios, como no caso do protesto e da averbação, e com empresas de crédito, como no caso do SERASA.

Ademais, no nível federal, por exemplo, também pesa a favor dessas medidas a economicidade promovida aos devedores, uma vez que o pagamento dos débitos pelos contribuintes em momento anterior à fase de cobrança judicial, a partir da tensão exercida pelos instrumentos de cobrança extrajudicial, além de implicar na redução dos elevados custos decorrentes das ações judiciais, tais como honorários sucumbenciais e custas processuais, também implica na redução de 10% sobre os valores devidos a título de encargo legal, nos termos do art. 3º do Decreto-Lei nº 1.569, de 8 de agosto de 1977.

Outro argumento favorável à cobrança administrativa é no sentido de que as ferramentas se alinham aos termos preconizados por organismos internacionais como a OCDE no sentido da cobrança segmentada por perfil de devedores. Esses instrumentos têm uma maior capacidade de customização conforme vetores individuais dos contribuintes, tais como sua *capacidade de pagamento e situação patrimonial*, de sorte que a fase da cobrança administrativa também serve para mais bem conhecer a capacidade e intenção de conformidade fiscal do seu devedor, de modo que, a partir dessas predições, a Administração Tributária projete suas eventuais chances de êxito numa cobrança judicial futura seletiva e racional.

O debate está posto e a existência de teses contrárias a essas medidas suscitando que essas práticas são meios abusivos de cobrança (desproporcionais), ou seja, que seriam espécies de sanções políticas não admitidas na ordem jurídica, é importante para o amadurecimento da análise e fortalecimento dessas medidas em consonância com as garantias fundamentais.

De tudo o exposto, conclui-se em ultimas linhas que essas ferramentas são um bom caminho para oxigenar o saturado modelo judicial de cobrança, o que naturalmente não quer dizer que se possa prescindir da via judicial para a chamada execução forçada (expropriatória). Essa não é a tese aqui defendida. O que se defende é que há horizonte para o crescimento de alternativas que reduzam a pressão sobre o sistema judiciário, desde que tais medidas extrajudiciais se submetam a uma constante vigilância para que não se desvirtuem do Estado de Direito, estando orientadas por regulamentação específica que observe as garantias processuais em procedimentos administrativos próprios, e que possam evoluir, sem obstáculos, para o controle judicial prévio ou *a posteriori*, quando necessário.

10. Referências Bibliográficas

BARROSO, Luís Roberto. A efetividade das normas revisitada. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro. Jul/set. 1994.

BRASIL. Presidência da República, Secretaria de Assuntos Estratégicos, Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas - IPEA.

_____. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional. Código Tributário. Diário Oficial da União. Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 10 jun. 2020.

_____. Lei n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, 24 set.

_____. Lei n.º 9.492, de 10 de setembro de 1997. Define competência, regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, 11 set. 1997. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 14 dez 2020.

_____. Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Diário Oficial da União. Brasília, 17 mar. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm. Acesso em 20 jan. 2021.

_____. Portaria PGFN n.º 396, de 20 de abril de 2016. Regulamenta o Regime Diferenciado de Cobrança dos Créditos Público. – RDCC. Disponível: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/regime-diferenciado-de-cobranca-rdcc/portaria396_2016_1.pdf. Acesso em 27 jan de 2021.

_____. Portaria PGFN n.º 33, de 08 de fevereiro de 2018. Regulamenta os arts. 20-B e 20-C da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: <http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=90028&visao=anotado>. Acesso em 27 jan. 2021.

_____. PGFN em números 2020. Ano-base 2019. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020/view>. Acesso em 02 jan. 2021.

_____. PGFN em números 2024. Ano-base 2023. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros>. Acesso em 02 jun. 2024.

Contencioso tributário no Brasil. Relatório 2020 – Ano referência 2019. INSPER. Dez/2020. p. 6. Disponível em: <https://www.insper.edu.br/conhecimento/conjuntura-economica/disputas-envolvendo-cobranca-de-tributos-somam-r-54-trilhoes-no-brasil/>. Acesso em 24 jan. 2020.

DIDIER JR., Fredie, Braga, Paula Sarno & Oliveira, Rafael. Curso de Direito Processual Civil: introdução ao Direito Processual Civil, Parte Geral e Processo de Conhecimento. v. 1, Salvador: Juspodivm. 2017.

FREITAS GOUVEIA, Marcos de. Crítica da execução fiscal como meio de cobrança do crédito público em massa: horizontes, aperfeiçoamento e alternativas. Revista da AGU, Brasília-DF, v. 17, n. 03. 233-260, jul./set. 2018.

INSPER. Contencioso tributário no Brasil. Relatório 2020 – Ano referência 2019. Dez/2020. p. 6. Disponível em: <https://www.insper.edu.br/conhecimento/conjuntura-economica/disputas-envolvendo-cobranca-de-tributos-somam-r-54-trilhoes-no-brasil/>. Acesso em: 24 jan. 2020.

MOTA, Eduardo Almeida. LANZ, Luciano Quinto. Políticas Públicas Para a Maior Eficácia e Conformidade da Administração Pública: um estudo de caso. Planejamento e Políticas Públicas. PPP. n. 57. jan.-mar. 2021 MOTA E LANZ.

PAES, Nelson Leitão. Os Efeitos dos Parcelamentos sobre a Arrecadação Tributária. Estud. Econômicos, São Paulo, vol. 44, n.2, p. 323-350, abr.-jun. 2014.

Relatório ICJ-Brasil: 2017 - 1º Semestre: Índice de Confiança na Justiça Brasileira – ICJBrasil. RP / CPJA - Relatórios Fundação Getúlio Vargas. SP. 2017. p. 17. <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/19034>. Acesso em 02 de jan. 2021.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Processo Tributário. 12. 2d. SP, Atlas, 2020.

Sumario Executivo. Justiça em Números 2024. Conselho Nacional de Justiça. <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2024/05/justica-em-numeros-2024.pdf>. Acesso em 05 mar. 2024.

<https://www.cnj.jus.br/alcance-do-bacenjud-2-0-aumenta-com-bloqueio-de-investimentos/>. Acesso em: 08 fev. 2021.

19

O NOVO MODELO DE EXECUÇÃO FISCAL DA FAZENDA NACIONAL: DESJUDICIALIZAÇÃO TÓPICA, PROGRESSIVA E PARCIAL DA COBRANÇA DE CRÉDITOS DA PGFN

1. Introdução	384
2. Modelos de execução fiscal: desjudicialização como paradigma no Direito Comparado.....	385
3. Resistências científicas e jurisprudenciais à execução fiscal (integralmente) administrativa.....	386
4. Aumento da atuação direta do Estado-Administração na cobrança do crédito público (desde que, ao menos no estado atual da jurisprudência, não acarrete a imediata constrição de bens).....	388
5. Desjudicialização (parcial) da execução fiscal da Fazenda Nacional: diferenças e peculiaridades do novo modelo de cobrança da PGFN	390
6. O sucesso do modelo de cobrança parcialmente desjudicializado da Fazenda Nacional: "PGFN em Números"	401
7. O papel do Poder Judiciário em um sistema de cobrança parcialmente desjudicializado: essencialidade, especialização e atuação estratégica.....	403
8. Conclusão.....	405
9. Referências Bibliográficas	407



O NOVO MODELO DE EXECUÇÃO FISCAL DA FAZENDA NACIONAL: DESJUDICIALIZAÇÃO TÓPICA, PROGRESSIVA E PARCIAL DA COBRANÇA DE CRÉDITOS DA PGFN

Gustavo Henrique Formolo

João Aurino de Melo Filho

RESUMO

O modelo tradicional de execução fiscal judicial tem se mostrado insuficiente para a cobrança eficiente da dívida ativa. Não por acaso, em diversos países essa atividade tem sido realizada em âmbito administrativo, por meio de dinâmica mais célere, eficaz e econômica. No entanto, o atual contexto científico e jurisprudencial brasileiro retrata forte resistência a essa possibilidade. Há, por outro lado, incentivo a que as Fazendas Públicas adotem medidas extrajudiciais de cobrança e indução à regularização da dívida, desde que não implique a indisponibilização direta do patrimônio do devedor. Diante desse contexto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) repensou seu modelo de cobrança para otimizar os recursos disponíveis, mediante instrumentos de desjudicialização parcial, como é o caso do protesto extrajudicial, da averbação pré-executória e da comunicação aos órgãos de proteção ao crédito, agregando, ainda, a possibilidade de negociação e transação do passivo fiscal, respeitada a capacidade de pagamento dos devedores. Além disso, a PGFN instituiu mecanismos que aperfeiçoam o controle de legalidade do ato de inscrição em dívida ativa. Como resultado, não só se obteve a diminuição do fluxo de processos judiciais, como também o incremento na arrecadação anual.

Palavras-chave: Execução fiscal. PGFN. Desjudicialização. Novo Modelo de Cobrança.

1. Introdução

O modelo tradicional de cobrança de créditos públicos no Brasil é conduzido pelo Estado-Juiz e baseado em atos judiciais. O Estado-Administração se insere no sistema como autor processual: requer, pede, promove, sempre com a intermediação do Estado-Juiz. O devedor, parte ré, não tem, de ordinário, contato direto com a Fazenda Pública: responde aos atos do processo, defende-se e apresenta requerimentos, sempre se dirigindo ao juiz. Até existe uma fase administrativa de cobrança. Não é, todavia, eficiente, suficiente nem efetiva. Trata-se, regra geral, de etapa quase formal, sem qualquer flexibilidade nem espaço de discussão e negociação, exatamente porque o sistema foi estruturado para conduzir as partes, Fazenda Pública e contribuinte, ao processo judicial

A execução fiscal judicial não é, todavia, o melhor modelo para recuperação de créditos públicos. Pelo contrário: o que se nota, no Direito Comparado, é a opção preferencial por sistemas administrativos de execução fiscal, que têm se mostrado mais eficientes, rápidos e econômicos. Apesar de suas vantagens comparativas, a adoção da execução fiscal administrativa, notadamente no ponto em que permite a constrição direta de bens pela Fazenda Pública, encontra resistências políticas, científicas e jurisprudenciais no Brasil. Tais obstáculos não são, em tese, incontornáveis. Nada obstante, ao menos no atual estado da arte, estão refletidas na posição majoritária do Supremo Tribunal Federal, razão pela qual adotaremos, como ponto de partida, a impossibilidade da execução fiscal administrativa – o que se faz por necessidade epistemológica, não por adesão à tese.

Apesar das resistências à execução fiscal administrativa, há crescente movimento de questionamento ao sistema de cobrança judicial da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 - que, na prática, tem se mostrado ultrapassado, ineficiente e oneroso. Neste contexto, surgiram várias vozes defendendo o aumento da atuação administrativa na cobrança fiscal - desde que respeitado o limite imposto pelo STF. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), por diversos fatores, desde o preparo técnico ímpar e voluntarismo dos seus Membros (que entenderam, compreenderam e - o que é importantíssimo - aceitaram a mudança cultural), até sua proximidade com as instâncias políticas decisórias (essencial para que a quebra do paradigma científico se refletisse na transformação do sistema jurídico), foi a instituição pública que melhor (e mais rápido) se adaptou ao novo pensamento jurídico e, absorvendo-o, realizou, progressivamente, etapa por etapa, uma verdadeira revolução no seu sistema de cobrança.

O objetivo do presente trabalho é analisar como a PGFN, gradualmente, alterou a compreensão, gestão e execução da sua dívida ativa, criando, ao final, um modelo que não é, apenas, o processo executivo tradicional *"com peculiaridades"*, mas, sim, um novo, integral e coerente modelo de cobrança de créditos. Para tanto, depois de explicar as vantagens de modelos mais administrativos que judiciais de execução, pontuando os limites de tais modelos no sistema jurídico brasileiro, elencaremos as mudanças realizadas pela PGFN no seu sistema de cobrança. Depois, mostraremos como o novo modelo de execução da Fazenda Nacional, embora recente,

já mostra, objetivamente, suas vantagens em relação ao sistema tradicional. Por fim, discutiremos uma questão essencial: a reconfiguração do papel do Estado-Juiz nesse novo sistema de cobrança fiscal, que, apesar do aumento da atuação administrativa, continua mantendo, dentro de certos parâmetros, os atos processuais de cobrança e a execução fiscal judicial.

2. Modelos de execução fiscal: desjudicialização como paradigma no Direito Comparado

No Direito Comparado, há diferentes sistemas de cobrança fiscal. Há modelos de execução fiscal judicial, que impõem ao Estado-Juiz a responsabilidade principal pela prática dos atos processuais de execução (realização da citação do devedor, penhora, venda de bens); de execução fiscal administrativa, quando o processo executivo é comandado pelo próprio Estado-Administração, conforme autoriza a autotutela, agregando-se autoexecutoriedade à obrigação tributária; e de execução fiscal com atos administrativos e judiciais (sistemas sincréticos), quando tanto Estado-Administração quanto Estado-Juiz, a depender do ato específico, atuam para resolução da lide de pretensão insatisfeita (podendo haver sistemas sincréticos com predomínio da instância administrativa - sistemas de execução fiscal administrativa com momentos processuais específicos na seara judicial - e sistemas sincréticos com predomínio da instância judicial - sistemas de execução fiscal judicial com momentos processuais específicos na seara administrativa).¹

Apesar da existência de diversos modelos de cobrança do crédito público, a depender das peculiaridades e das contingências de cada país, observa-se, na experiência internacional, movimento de priorização, fortalecimento e ampliação da atuação administrativa, de modo que se pode falar em um movimento de “desjudicialização” da execução fiscal.² Isso ocorre porque os processos de cobrança dos créditos públicos sempre apresentarão características que os tornarão mais complexos que os de cobrança dos créditos dos particulares: o número amplo e variado de

1 MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: Juspodivm, 2018, p. 469-472.

2 Na verdade, o processo de execução desjudicializado, mesmo nas obrigações entre particulares, consolidou-se como paradigma processual positivo em grande parte dos países da Europa: “Nesses países, a competência para a execução é de um “agente de execução”, que recebe o pedido de execução e lhe dá o devido processamento – desde que presentes os requisitos formais do título –, incluindo citações, notificações, penhoras e venda de bens. O Tribunal fica inteiramente fora desses procedimentos, salvo em situações excepcionais, quando é chamado a decidir os embargos do devedor. Exemplificando, (i) na França, a atividade executiva é realizada pelo hussier – um profissional liberal; (ii) na Alemanha, pelo gerichtsvollzieher – um funcionário público; (iii) em Portugal, pelo solicitador de execução – um profissional liberal; (iv) na Itália, pelo ufficiale giudiziario – um funcionário público; (v) na Suécia, pelo kronofogde – um funcionário público; e (vi) na Espanha, conforme recentíssima reforma, pelo secretario judicial – um funcionário público” (RIBEIRO, Flávia Pereira. Desjudicialização da execução civil. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 18).

A desjudicialização do processo de execução, mesmo entre particulares, faz sentido porque tais procedimentos, independentemente da qualidade das partes envolvidas, estão sujeitos a dificuldades específicas que limitam sua celeridade e sua efetividade, já que o Estado-Juiz, além de exercer função atípica (atos materiais de cobrança), depende de incontáveis variáveis (como localização, constrição e expropriação de bens) para conclusão do processo executivo com resultado útil (MELO FILHO, João Aurino. Racionalidade teleológica da alienação por iniciativa da Fazenda Pública prevista no Projeto de Lei nº 2.488, de 2022. In: A nova execução fiscal. COSTA, Regina Helena at all (coordenadores). Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 299).

devedores (dado que a Fazenda não pode escolher o sujeito passivo da relação tributária), que se caracterizam pela dificuldade de localização e, quando localizados, pela resistência (algumas vezes, simplesmente porque não possuem bens); o prazo dilatado de formação da obrigação, notadamente quando houver discussão administrativa; a quantidade massiva de processos de cobrança para gerenciar etc.³

A complexidade do processo de cobrança dos créditos públicos é acentuada nos sistemas tributários contemporâneos, que se caracterizam pela grandeza, complexidade e heterogeneidade.⁴ Há, em tais sistemas, dificuldades operacionais tanto na formalização do crédito quanto no posterior processo de cobrança. Para atenuar esses problemas práticos, os ordenamentos jurídicos positivos reformaram o processo tributário na fase inicial, com o desenvolvimento de fórmulas simples, rápidas e padronizadas de formalização do crédito (lançamento por homologação); e na fase final, com a construção de sistemas executivos de cobrança mais administrativos que judiciais.

Em razão das dificuldades, complexidades e problemas tópicos da cobrança de créditos públicos, concluiu-se pela insuficiência – ou inadequação – do sistema tradicional de execução judicial e pela superioridade de sistemas de cobrança administrativos. A execução fiscal administrativa, ao racionalizar a atuação dos atores estatais, impondo ao Estado-Administração a prática dos atos necessários à resolução da lide de pretensão insatisfeita, e ao Estado-Juiz, quando provocado, os atos necessários à resolução das lides de pretensão discutida (dispensando-o de tarefas burocráticas e atos administrativos de cobrança), foi o sistema que melhor atendeu à cobrança fiscal, especialmente sob as condições de uma administração de massas, razão pela qual se tornou o paradigma de cobrança no ordenamento jurídico de outros países.

3. Resistências científicas e jurisprudenciais à execução fiscal (integralmente) administrativa

A positivação da execução fiscal administrativa no Brasil sempre sofreu fortes resistências. Neste sentido, cita-se, exemplificativamente, o Projeto de Lei nº 5.080/2009, que alterava a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, trazendo, como principal inovação, a possibilidade

³ MELO FILHO, João Aurino de. Racionalidade legislativa do processo tributário. op. cit., p. 166.

⁴ Em tais sistemas, as autoridades fazendárias são gestoras do que Klaus Tipke e Joaquim Lang denominam de “administração de massas”, tendo que lidar com quantidades colossais de fatos geradores e contribuintes, o que dificulta a atuação dos responsáveis pela formalização e cobrança do crédito tributário. Ao analisar o sistema alemão, os autores fazem o seguinte registro: “Os órgãos financeiros aprovam, anualmente, mais de 120 milhões de atos administrativos e se vêem face a um mercado negro cuja extensão é calculada, entretanto, numa ordem de grandeza de 185 a 285 bilhões de Euros”. Diante da inúmera quantidade de fatos geradores, a Administração Tributária se encontra em um conflito objetivo entre o estabelecimento absoluto da verdade material em cada caso concreto e a segurança da execução total, ou seja, o montante de todos os casos concretos. Neste cenário, abandona-se a teoria da convicção (“doutrina dos 100%”): “Exigir verificação com cobertura de área, relativa ao caso concreto de todos os casos de fisco significaria sobrecarregar os órgãos financeiros” (LANG, Joaquim; TIPKE, Klaus. Direito tributário, vol III. Tradução de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre, Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 218-219).

de constrição preparatória em sede administrativa⁵. Contra a possibilidade de constrição administrativa de bens, levantaram-se diversas vozes da comunidade jurídica, destacando-se a manifestação formal e institucionalizada da OAB.⁶

A tese da OAB, no sentido da inconstitucionalidade da constrição administrativa de bens, é controversa e questionável.⁷ Nada obstante, é preciso registrar, que, ao menos no panorama

5 No regime do PL, o despacho administrativo que notificava o devedor também ordenava a efetivação da constrição preparatória e da avaliação de bens. A Fazenda Pública somente ajuizaria a execução fiscal se concretizada a constrição administrativa prévia. Registre-se que a penhora efetiva, resultado da convalidação da constrição preparatória administrativa, somente seria concretizada na seara judicial, no âmbito da execução fiscal. Então, nada obstante a possibilidade de constrição administrativa prévia, a execução fiscal continuaria sendo essencial para penhora e expropriação do bem.

6 A crítica da Ordem dos Advogados do Brasil iniciou-se na Seccional de São Paulo, que apresentou, em 10 de fevereiro de 2010, parecer assinado por Luiz Flávio Borges D'Urso, Walter Carlos Cardoso Henrique, Ives Gandra da Silva Martins, André Ramos Tavares, Luis Eduardo Schoueri e Roque Antonio Carrazza com críticas aos projetos de lei, notadamente à outorga à Administração da prática de atos restritivos de bens e direitos (OAB – Ordem dos Advogados do Brasil. Seção de São Paulo. Comissão Especial de Assuntos Tributários da Ordem dos Advogados do Brasil, Seção de São Paulo. **Parecer acerca dos projetos legislativos: PLP 469/2009, PL 5080/2009, PL 5081/2009 e PL 5082/2009.** São Paulo, 26 de janeiro de 2010. Disponível em: <<http://www.oabsp.org.br/noticias/2010/02/10/5944>>). A questão, inicialmente tratada pela Seccional de São Paulo, foi levada ao Conselho Federal, que criou comissão especial para analisar os projetos de lei, concluindo, no âmbito do processo nº 2010.19.000912-03, pela necessidade da rejeição integral de todos eles (OAB – Ordem dos Advogados do Brasil. Conselho Federal. Proposição nº 2010.19.000912-03. Brasília, 13 de abril de 2010. Disponível em: <<http://www.oab.org.br/util/print/19228?print=Noticia>>).

Acerca do tema específico, a OAB entendeu que a restrição de bens e direitos estaria incluída na reserva de jurisdição, não podendo, por isso, ser determinada diretamente pela Administração: “Para justificar sua posição, o parecer do Conselho Federal da Ordem começa citando a doutrina de Fernando Scaff, que faz uma distinção entre reserva de jurisdição e inafastabilidade do controle judicial. Para Scaff, na reserva de jurisdição, o controle do Judiciário acontece previamente, cabendo a ele a primeira palavra sobre a questão reservada; na inafastabilidade, o controle judicial é posterior, cabendo ao Judiciário a última palavra. Pela reserva de jurisdição, portanto, algo só poderia ser feito por meio do Judiciário, enquanto na inafastabilidade do controle judicial os atos poderiam ser praticados, desde logo, por outras instâncias, ficando submetidos ao controle do Judiciário a posteriori. Com base nessa distinção doutrinária defendida por Scaff, o parecer da OAB conclui que a execução fiscal se encontra sob o pálio da reserva de jurisdição, razão pela qual não se poderia permitir providência constritiva sobre o patrimônio privado sem prévia manifestação do Judiciário.” (MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário.** op. cit., p. 678).

7 No particular, embora extensa, cabe a citação de um dos autores deste trabalho: “Não se discute a existência de doutrina defendendo que algumas limitações aos direitos fundamentais devam estar sujeitas, não apenas à reserva legal, mas também à reserva de jurisdição quanto à própria decretação da medida restritiva, cabendo ao Judiciário a palavra inicial sobre a efetiva limitação. NUNES, Márcio Tadeu Guimarães. Desconstruindo a desconsideração da personalidade jurídica. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 394. Ocorre que, mesmo se reconhecendo a existência de matérias submetidas pela Constituição à esfera única e prévia da decisão judicial, não se pode concordar com a inclusão da execução dos atos administrativos no âmbito dessa reserva. E é o próprio Ministro Celso de Mello, na análise do Mandado de Segurança nº 23.452/RJ, julgado em 16 de setembro de 1999, em precedente citado expressamente por Fernando Scaff (citado, por sua vez, no parecer da OAB), que esclarece que o postulado de reserva constitucional de jurisdição atinge “a prática de determinados atos cuja realização, por efeito de explícita determinação constante do próprio texto da Carta Política, somente pode emanar do juiz, e não de terceiros” (destaques nossos). É pressuposto, pois, da reserva de jurisdição que haja “explícita determinação constante do próprio texto da Carta Política”. No precedente, cita-se como enquadráveis na reserva de jurisdição a busca domiciliar (CF, art. 5º, XI), a interceptação telefônica (CF, art. 5º, XII) e a decretação da prisão de qualquer pessoa, ressalvada a hipótese de flagrância (CF, art. 5º, LXI).

Ora, em todos os exemplos citados no precedente, a Constituição realmente impõe, de forma explícita (frise-se), a prévia manifestação judicial, o que os amoldaria à tese da reserva de jurisdição. Não existe, contudo, nenhuma norma constitucional que imponha ao Judiciário, nem explicita e nem implicitamente, a execução dos atos administrativos tributários. A execução judicial da obrigação tributária decorre unicamente de uma decisão política do legislador, que, ao não impor ao ato administrativo tributário o atributo da autoexecutoriedade, transferiu sua execução ao Judiciário. Então, ainda que se reconheça a existência de atos sujeitos à reserva de jurisdição, a execução dos atos administrativos não se encontra inserida nessa reserva. Caso estivesse, não se poderia falar em autoexecutoriedade dos atos administrativos, algo que é uma realidade no ordenamento jurídico brasileiro, inclusive, em atos envolvendo, não apenas a restrição, mas a perda efetiva da propriedade. Aliás, mesmo no âmbito civil, discute-se a existência de reserva de jurisdição a abarcar os atos do processo de execução, havendo doutrina que defende a possibilidade de retirada de todo e qualquer ato de natureza exclusivamente executiva do Poder Judiciário, conforme já analisado neste trabalho. Não existe, pois, no caso específico, a alegada reserva de jurisdição.” (MELO FILHO, João Aurino de. op. cit., p. 678-679).

jurisprudencial atual, é a tese dominante no STF, como ficou pontuado no julgamento que analisou a averbação pré-executória, introduzida pela Lei nº 13.606/2018, que inseriu o artigo 20-B na Lei nº 10.522/2002.⁸ A citada norma legal, embora não autorizasse a penhora administrativa, tornava possível a indisponibilidade de bens por ordem da Fazenda Pública. O STF declarou a norma inconstitucional exatamente neste ponto, excluindo a expressão “tornando-os indisponíveis”, por entender que tal matéria se sujeita à reserva de jurisdição (limitação ao exercício do direito fundamental à propriedade).⁹ Neste panorama, por mais que se possa debater, cientificamente, a posição do STF, é preciso reconhecer, por ora, a existência de limitações à constrição direta de bens pela Fazenda Pública.

4. Aumento da atuação direta do Estado-Administração na cobrança do crédito público (desde que, ao menos no estado atual da jurisprudência, não acarrete a imediata constrição de bens)

Embora tenha afastado a possibilidade de restrição direta de bens pela Fazenda Pública, o Supremo Tribunal Federal não proibiu nem desencorajou a atuação administrativa na cobrança de créditos. O STF impôs um limite. Respeitado, no entanto, tal limite, não há obstáculo à desjudicialização de etapas da execução fiscal. A desjudicialização da execução fiscal, aliás, desde que respeitado o limite imposto pelo STF, tem se tornado cada vez mais debatida e incentivada. Tal movimento é motivado por dois fatores principais: a nítida ineficiência do modelo de cobrança judicial da Lei nº 6.830/1980,¹⁰ que pouco evoluiu desde sua implementação¹¹; e seus efeitos nocivos no congestionamento de processos no Poder Judiciário.

⁸ “Art. 20-B. Inscrito o crédito em dívida ativa da União, o devedor será notificado para, em até cinco dias, efetuar o pagamento do valor atualizado monetariamente, acrescido de juros, multa e demais encargos nela indicados. [...]”

II - averbar, inclusive por meio eletrônico, a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis.”

⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5881/DF. Relator Ministro Marco Aurélio. Relator do acórdão: Ministro Luís Roberto Barroso. Tribunal Pleno. Decisão por maioria. Brasília, 9 de dezembro de 2020, publicação em 05.04.2021.

¹⁰ Como bem ressaltado por Júlia Carneiro, a execução fiscal “vem demonstrando sinais de desgaste e de incapacidade para promover a efetividade do direito a que serve”, de modo que “em diversas ocasiões o devedor pondera as consequências decorrentes do não pagamento do crédito e os ganhos auferidos pelo investimento do valor, optando pela segunda via, já que a ameaça da execução fiscal não se mostra forte o suficiente” (CARNEIRO, Júlia Silva Araújo. **O devedor contumaz no direito tributário: premissas teóricas, conceito e regime jurídico**. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 37).

¹¹ “Nesse sentido, a atual lei de execuções fiscais, em vigor desde 1980, foi atualizada em apenas três oportunidades, nenhuma delas direcionada a ampliar a capacidade de recuperação da dívida ativa, embora as modificações tenham sido relevantes sob o ponto de vista normativo” (FORMOLO, Gustavo Henrique. O regime de execução extrajudicial da dívida ativa de pequeno valor. In: **A nova execução fiscal**. COSTA, Regina Helena at all (coordenadores). Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 127).

Acerca das modificações tópicas na LEF: “A primeira delas, efetuada pela Lei nº 11.051/2004, introduziu o instituto da prescrição intercorrente no âmbito do procedimento de execução fiscal. Em nova alteração relacionada à prescrição intercorrente, a Lei nº 11.960/2009 inseriu a possibilidade de, em alguns casos, ser dispensada de manifestação prévia da Fazenda Pública para o reconhecimento da causa extintiva do crédito fiscal. Por fim, a Lei nº 13.043/2014 introduziu o seguro garantia como uma das formas para assegurar o pagamento da dívida ativa” (FORMOLO, Gustavo Henrique. op. cit., p. 127).

Sobre a ineficiência do sistema, toma-se como base os dados coletados em pesquisa realizada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) a pedido do Conselho Nacional de Justiça.¹² A nota técnica *"Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional"*¹³, concentrada nos processos da PGFN (então completamente curvados ao modelo tradicional), mostrou que, em 46,2% das execuções fiscais, o devedor não era sequer encontrado pelo Judiciário. Quando era encontrado, nem sempre a citação acontecia na primeira tentativa: em 56,8% dos processos, ocorria, pelo menos, uma tentativa anterior - sem êxito - de citação. Além de diversos atos processuais tendentes à citação, nem sempre exitosos, o Judiciário tinha que se preocupar com a posterior constrição de bens, outro *"gargalo"* da execução: em apenas 15,7% das execuções fiscais da PGFN havia penhora. A pesquisa do Ipea mostrou, ainda, que apenas 2,8% das execuções fiscais chegavam ao procedimento de venda judicial. Tratava-se, portanto, de modelo pouco efetivo. Como se não bastasse, esse modelo ineficiente ainda trazia outro problema ao Judiciário: o acúmulo de processos pendentes. Os relatórios Justiça em Números, publicados pelo CNJ, têm demonstrado, ano após ano, os efeitos nocivos das execuções fiscais no sistema processual. Na versão de 2023, o trabalho pontuou que mais da metade dos processos pendentes no Judiciário (52,3%) estão em fase de execução. A maior parte desses processos de execução é composta pelas execuções fiscais, que representam 64% do estoque em execução: *"Esses processos são os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, representando aproximadamente 34% do total de casos pendentes e congestionamento de 88% em 2022"*.¹⁴

Constatada a morosidade e a falta de efetividade da execução fiscal judicial, bem como seus efeitos deletérios no congestionamento de processos, iniciou-se movimento de discussão do modelo vigente.¹⁵ O fortalecimento desse movimento, que enxerga na desjudicialização um caminho para evolução, ficou notório no trabalho da comissão de juristas instaurada pelo Senado Federal, em março de 2022, para apresentar anteprojetos de proposições legislativas tendentes a dinamizar e modernizar o processo tributário. Ao final das discussões, entre outros, a comissão apresentou o anteprojeto que se transformaria no Projeto de Lei nº 2.488, de 2022, que dispõe sobre a cobrança da dívida ativa. Ao longo do PL, há diversas previsões que aumentam a atuação

¹² Embora já tenha sido realizada há alguns anos, o trabalho do Ipea foi antecedido da mais ampla pesquisa de campo já realizada no Brasil sobre execução fiscal. Além disso, foi feito quando o sistema da Lei nº 6.830/80 (concentrado na atuação do Estado-Juiz) era adotado em sua plenitude. Por tais razões, ainda serve de parâmetro para demonstrar o nível de efetividade do sistema de cobrança fiscal judicial.

¹³ CUNHA, Alexandre dos Santos, KLIN, Isabela do Valle, PESSOA, Olívia Alves Gomes. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional** (Nota Técnica). Brasília: Ipea, 2011. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf>

¹⁴ CNJ – CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Justiça em números 2023: Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2023.

¹⁵ "Destarte, não obstante as divergências existentes no debate sobre a cobrança da dívida ativa e os possíveis mecanismos de aprimoramento, é inegável a necessidade de enfrentar o problema relacionado à sua baixa recuperabilidade. Para tanto, torna-se essencial a implementação de modificações legislativas capazes de lidar com o cenário de crise do Judiciário, evidenciado nos relatórios anuais divulgados pelo CNJ, a fim de garantir a justiça fiscal e o equilíbrio necessário para o adequado funcionamento do Estado (FORMOLO, Gustavo Henrique. op. cit., p. 128).

administrativa e fortalecem o papel do Estado-Administração.¹⁶ As normas do Projeto de Lei nº 2.488/2022 indicam a força do movimento de desjudicialização da execução fiscal. Trata-se, de todo modo, de normas eventuais e embrionárias, que dependem da discussão e aprovação legislativa. O que a Fazenda Nacional promoveu no seu sistema de cobrança – paradigma evidente do Projeto de Lei nº 2.488/2022 – não é, porém, mudança potencial, mas realidade concreta.

5. Desjudicialização (parcial) da execução fiscal da Fazenda Nacional: diferenças e peculiaridades do novo modelo de cobrança da PGFN

Mesmo com todos os problemas apontados, o modelo previsto na LEF, centrado na execução fiscal e norteado pela atuação do Estado-Juiz, continuava sendo o parâmetro de referência para cobrança e discussão da obrigação inscrita em dívida ativa. As poucas alterações no sistema promovidas pela legislação extravagante, como a possibilidade de protesto extrajudicial de Certidão de Dívida Ativa, foram parciais e limitadas, insuficientes para alterar os fundamentos do modelo de cobrança tradicional.

O atual sistema de cobrança fiscal da PGFN também é resultado de alterações parciais e limitadas. Tais alterações, porém, embora pontuais e gradativas, foram tão intensas e inovadoras que, ao final, construíram um sistema de cobrança completamente diferente. Eis, portanto, o mérito da PGFN: ter sido a primeira instituição pública que apreendeu, absorveu e se adaptou ao novo paradigma cultural e científico, promovendo as mudanças administrativas e incentivando as alterações legislativas que, paulatinamente, construíram seu novo sistema de cobrança fiscal. As modificações no modelo de cobrança da PGFN atingiram, em primeiro lugar, a forma de cobrança, com a quebra do dogma da judicialização; o fortalecimento de instrumentos extrajudiciais de indução ao pagamento, como o protesto extrajudicial, a inclusão do devedor em cadastros de inadimplentes e a averbação pré-executória; e a possibilidade de formalização do vínculo de responsabilidade depois da inscrição em dívida ativa. Além disso, a PGFN fortaleceu a consensualidade, criando hipóteses de negociação, discussão e acordos. Por fim, a Procuradoria ampliou o direito à ampla defesa do contribuinte na esfera administrativa, autorizando a apresentação de pedido de revisão da dívida inscrita.

¹⁶ Neste sentido, constam como previsões no projeto de lei: possibilidade de notificação eletrônica do devedor para efetuar o pagamento, parcelar, transacionar, ofertar garantia antecipada ou apresentar pedido de revisão da dívida inscrita; cobrança extrajudicial da dívida ativa, incluindo-se protesto; averbação da certidão e comunicação aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e aos serviços de proteção ao crédito e congêneres; procedimento administrativo para apuração de responsabilidade por débito inscrito em dívida ativa; execução extrajudicial da dívida ativa de pequeno valor; dispensa de ajuizamento de execuções fiscais abaixo de valor mínimo, entre outras normas.

5.1. A disponibilidade eficiente, coerente e lógica da pretensão executória: Ajuizamento seletivo, Regime Diferenciado de Cobrança (RDCC) e Procedimento Especial de Diligenciamento Patrimonial (PEDP)

A relação de custo-benefício entre o ajuizamento da execução fiscal e o proveito econômico dela decorrente teve início, ao menos em relação à PGFN, com a edição da Portaria MF nº 49, de 01 de abril de 2004, que, com fundamento no parágrafo único do artigo 65 da Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989 e no artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, estabeleceu como limite de propositura da execução o valor de R\$ 10.000,00 (dez mil reais). Atualmente, esse piso referencial é de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), sendo aplicado tanto aos créditos de titularidade da União, com base na Portaria MF nº 75, de 22 de março de 2012, quanto aos créditos pertencentes ao FGTS, conforme prevê o artigo 46 da Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014. Interessante observar a mudança de postura materializada na redação de ambas as Portarias oriundas do Ministério da Fazenda. A primeira, de 2004, “autoriza” o não ajuizamento, enquanto a segunda, de 2012, “determina” essa mesma providência. Parece compreensível a modificação textual, tendo em vista que, nesse último período, já se tinha ciência da estimativa de custo do processo de execução fiscal, conforme pesquisa realizada pelo Ipea no ano de 2011¹⁷. O citado estudo concluiu que a propositura da execução fiscal somente seria economicamente justificável a partir do valor inscrito de R\$ 21.731,45, montante que bastante se aproxima daquele fixado na Portaria MF nº 75/2012.

Embora tenha significado relevante avanço em termos de racionalidade da cobrança da dívida ativa, ambas as iniciativas não foram suficientes para causar grandes impactos em relação à eficiência da cobrança fiscal. Uma verdadeira alteração de postura, com o acompanhamento de resultados tangíveis, somente foi alcançada a partir da publicação da Portaria PGFN nº 396, de 20 de abril de 2016, responsável pela regulamentação do Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC).

O RDCC representou verdadeira “virada de chave” na postura da PGFN, conferindo economicidade, racionalidade e eficiência à recuperação da dívida ativa. Entre o conjunto de medidas previstas na Portaria que instituiu o RDCC, a que causou maior impacto foi a de suspensão e arquivamento de execuções fiscais de valor consolidado igual ou inferior a um milhão de reais, quando inexistente nos autos garantia útil à satisfação do crédito executado. Com a redução do volume de execuções sem garantia, foi possível concentrar esforço e trabalho na identificação de bens e valores dos devedores com capacidade de pagamento, alcançando, assim, melhores resultados em um contexto mais amplo. Percebeu-se que o caminho mais adequado não seria tentar cobrar tudo, mas sim concentrar esforços naquilo que efetivamente teria o potencial de gerar retornos positivos aos cofres públicos.

¹⁷ CUNHA, Alexandre dos Santos, KLIN, Isabela do Valle, PESSOA, Olívia Alves Gomes. op. cit., p. 16.

Paralelamente, a PGFN iniciou u movimento de classificação dos créditos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS (*rating* da dívida ativa), procedimento que envolveu a utilização de ferramentas de *Big Data*, mediante o cruzamento e análise massiva de dados¹⁸. Com isso possibilitou-se a adequação da regra de suspensão e arquivamento fixada pelo RDCC (Portaria PGFN nº 422, de 06 de maio de 2019), para também abranger os créditos considerados irrecuperáveis ou de baixa perspectiva de recuperação, conforme os critérios estabelecidos pela Portaria MF nº 293, de 12 de junho de 2017, desde que inexistente qualquer garantia útil atrelada ao processo de execução.

Com o fim de evitar que novas execuções fiscais fossem ajuizadas em circunstâncias que as levassem a serem arquivadas em sequência, a Lei nº 13.606/2018, autorizou a PGFN a condicionar o ajuizamento de execuções à verificação de bens ou valores em nome dos devedores ou corresponsáveis (artigo 20-D da Lei nº 10.522/2002). Trata-se do que se convencionou chamar de "ajuizamento seletivo" de execuções fiscais, regulamentado pelo artigo 33 da Portaria PGFN nº 33, de 08 de fevereiro de 2018. A partir de então, consolidou-se - em âmbito normativo - o objetivo de se aprimorar a qualidade das execuções fiscais em tramitação, evitando a movimentação do Poder Judiciário para processamento e julgamento de demandas com fundamento econômico incerto. De todo modo, os débitos cuja cobrança foi suspensa ou que deixaram de ser ajuizados não foram simplesmente descartados, até porque é possível que o devedor, dentro do prazo prescricional, venha a adquirir bens ou direitos. Nesse sentido, a Portaria PGFN nº 396/2016 prevê que os devedores com débitos não garantidos serão submetidos a Procedimento Especial de Diligenciamento Patrimonial (PEDP), consistente na consulta sistemática e periódica às bases de dados patrimoniais do devedor, com o objetivo de localizar bens ou direitos penhoráveis (artigo 2º, parágrafo único).

Não se deixa de resguardar, assim, a busca pela efetivação dos créditos de titularidade da União e do FGTS, mas tão somente se retira a exigência de que exista uma execução fiscal em tramitação, o que importa em ganhos para o sistema jurídico como um todo. Com essas mudanças, a PGFN superou uma das principais características do sistema tradicional: a essencialidade da execução fiscal como meio de cobrança.

5.2. Priorização da cobrança administrativa e de instrumentos extrajudiciais de indução ao pagamento de valores inscritos em dívida ativa: Protesto extrajudicial, inclusão do devedor em cadastros de inadimplentes e averbação pré-executória

Diante das alterações promovidas no modelo de cobrança da PGFN, parcela relevante das inscrições em dívida ativa deixou de seguir o caminho da judicialização. Como não havia, porém, ferramenta processual coativa e coercitiva que substituísse a execução judicial, e dado que era necessário, para manutenção da racionalidade teleológica do sistema, que esses créditos fossem,

¹⁸ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PGFN em números 2018. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf>.

de algum modo, exigidos, a Procuradoria passou a priorizar a cobrança administrativa e o uso de instrumentos extrajudiciais de indução ao pagamento. É verdade que tais recursos extrajudiciais já estavam disponíveis e, em maior ou menor medida, eram utilizados. A inovação do modelo da PGFN não foi, portanto, simplesmente o uso desses meios extrajudiciais, mas sua intensidade e priorização.

A Lei nº 13.606/2018, ao incluir o artigo 20-B na Lei nº 10.522/2002, organizou nova fase de cobrança administrativa no âmbito da PGFN. A Portaria PGFN nº 33/2018 regulamentou essa fase de cobrança extrajudicial, determinando, no artigo 7º, em caso de omissão do contribuinte devidamente notificado, uma série de consequências, entre as quais o protesto, a averbação pré-executória e a comunicação aos órgãos de proteção de crédito.¹⁹

A Portaria PGFN nº 33/2018, que regulamentou os artigos 20-B e 20-C da Lei nº 10.522/2002, incorporou o protesto extrajudicial como etapa ordinária da cobrança administrativa, desde que esgotado o prazo de pagamento e não tomada providência ativa pelo contribuinte (Artigo 7º, I). Na cobrança administrativa da Portaria PGFN nº 33/2018, portanto, o protesto pode envolver qualquer CDA, independentemente do seu valor.²⁰ Ao ser colocado como etapa da cobrança fiscal, o protesto torna-se, na prática, mais recorrente que o processo executivo. Isso porque a execução fiscal, antes quase obrigatória, tornou-se eventual (a depender do ajuizamento seletivo); enquanto o protesto, antes eventual, tornou-se etapa fundamental do processo de cobrança.

Para suprir a eventualidade da execução fiscal, além do protesto, a Procuradoria intensificou a inclusão do nome do devedor em cadastros de inadimplentes. A princípio, o não pagamento só gerava inclusão no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal (Cadin), banco de dados (público) das pessoas em débito com órgãos e entidades federais. O Cadin, porém, não era tão notório quanto os bancos de dados controlados por entes privados. Visando ao

19 A Portaria elenca, ainda, outros efeitos da mora do contribuinte, como a cobrança amigável do débito com o auxílio de instituições financeiras públicas; a representação à Secretaria da Receita Federal, às Agências Reguladoras, aos bancos públicos e a órgãos governamentais para aplicações de eventuais sanções e restrições; a exclusão do devedor de parcelamentos e moratórias, quando prevista tal sanção em caso de não pagamento.

20 A Portaria PGFN nº 321, de 6 de abril de 2006, já dispunha sobre o protesto de Certidão de Dívida Ativa. Em 20 de dezembro de 2010, a Portaria Interministerial nº 574-A, de 20 de dezembro de 2010, do Ministro da Fazenda e do Advogado-Geral da União, tratou do protesto das Certidões de Dívida Ativa da União das autarquias e das fundações públicas federais, excluindo, inclusive, qualquer limitação de valor: "Art. 1º As Certidões de Dívida Ativa da União, das autarquias e das fundações públicas federais, independentemente de valor, poderão ser levadas a protesto extrajudicial". Apesar da possibilidade de protesto extrajudicial sem limite de valor, a PGFN continuava impondo um teto para o protesto (50 mil reais, nos termos da Portaria PGFN nº 429/2014). Coube a Portaria PGFN nº 693, de 30 de setembro de 2015, a exclusão desse limite, permitindo o protesto de débitos independentemente do valor.

Em termos de autorização legal, no entendimento da PGFN, o protesto de CDA já era autorizado pelo artigo 1º da Lei nº 9.492/1997. A questão, no entanto, era controversa. A Lei nº 12.767/2012 tentou resolver a questão ao inserir o parágrafo único ao artigo 1º da Lei nº 9.492/1997. Houve, nada obstante, discussões sobre sua constitucionalidade, que só foram solucionadas depois de decisão do Supremo Tribunal Federal reconhecendo a adequação do protesto de CDA; "O protesto das certidões de dívida ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constitui sanção política" (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Plenário. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5135/DF. Relator Ministro Luís Roberto Barroso. Decisão por maioria. Brasília, 09 de novembro de 2016, publicação em 11/11/2016).

aumento do efeito coercitivo desses cadastros, a PGFN, em primeiro lugar, aperfeiçoou o Cadin.²¹ Paralelamente, a Procuradoria passou a encaminhar os nomes dos seus devedores para inclusão em sistemas de controle de crédito controlados por entes privados. A inclusão de devedores em tais sistemas via requerimento judicial, possibilidade já franqueada ao ente público,²² exigiria o ajuizamento da execução, exatamente o que a PGFN queria evitar. A solução encontrada pela PGFN, para operacionalizar a inclusão sem necessidade do ajuizamento da execução nem de autorização judicial, foi a assinatura do Acordo de Cooperação técnica nº 001/2017 com o Serasa Experian S/A,²³ o que permitiu a comunicação com a empresa privada para inclusão de devedores nos seus registros.

Além do protesto e da inclusão do nome do devedor em cadastros de inadimplentes, a PGFN formalizou a possibilidade de averbação de certidão de dívida, visando ao arresto ou à penhora no futuro processo de execução fiscal. A “averbação pré-executória” foi criada pela Lei nº 13.606/2018, que inseriu o artigo 20-B na Lei nº 10.522/2002.²⁴ É verdade que, desde sua aprovação, surgiram dúvidas sobre a compatibilidade constitucional do novo instrumento legal. Ao final, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade parcial da norma, no tocante à possibilidade de “indisponibilidade”, entendendo que a matéria se sujeitava à reserva de jurisdição.

Em razão da indefinição inicial sobre sua validade, a averbação pré-executória, regulada pela Portaria PGFN nº 33/2018, não era, a princípio, tão usual quanto o protesto e a inclusão do devedor em cadastros de inadimplentes. Nada obstante, definida sua validade e seus contornos, a PGFN iniciou sua utilização, a começar pela anotação da restrição no Registro Nacional de Veículos Automotores (RENAVAM)²⁵. Mesmo sem impor a indisponibilidade do bem, a anotação

21 Para melhorar o cadastro público, a Procuradoria tomou para si a responsabilidade plena pela gestão do Cadin, nos termos da autorização do artigo 3º da Lei 10.522/2002, dada pela Lei nº 14.195/2021. A partir de então, o sistema, que era regulado pela Portaria STN nº 685/2006, Portaria STN nº 749/2021 e Portaria PGFN nº 810/2009, passou a ser regulado, exclusivamente, por ato da PGFN (Portaria PGFN nº 819/2023). A Procuradoria, agora gestora do Cadin, modernizou-o, melhorando e acelerando o fluxo de informações.

22 O artigo 782, §3º, do CPC, já trazia a possibilidade, a depender de requerimento da parte, de inclusão judicial do nome do executado em cadastros de inadimplentes. A aplicação da norma do CPC à execução fiscal foi autorizada pelo STJ no julgamento do Tema 1.026: “O art. 782, §3º do CPC é aplicável às execuções fiscais, devendo o magistrado deferir o requerimento de inclusão do nome do executado em cadastros de inadimplentes, preferencialmente pelo sistema SERASAJUD, independentemente do esgotamento prévio de outras medidas executivas, salvo se vislumbrar alguma dúvida razoável à existência do direito ao crédito previsto na Certidão de Dívida Ativa – CDA”.

23 Acordo entre a PGFN e a Serasa permitirá o compartilhamento de informações. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2017/acordo-entre-a-pgfn-e-a-serasa-permitira-o-compartilhamento-de-informacoes/>>. Acesso em 03 de julho de 2024.

24 “Art. 20-B. Inscrito o crédito em dívida ativa da União, o devedor será notificado para, em até cinco dias, efetuar o pagamento do valor atualizado monetariamente, acrescido de juros, multa e demais encargos nela indicados. [...]

II - averbar, inclusive por meio eletrônico, a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis.”

25 PGFN vai averbar inscrição de dívida ativa no Renavam. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2022/pgfn-vai-averbar-inscricao-de-divida-ativa-no-renavam>>. Acesso em 03 de julho de 2024.

é importante para formalizar a existência da dívida e sinalizar, a eventual interessado na compra, a possibilidade de fraude à execução, medida que, por tal razão, possui nítido caráter coercitivo.

5.3. Possibilidade de formalização direta do vínculo de responsabilidade tributária na esfera administrativa, desde que haja causa jurídica e garantia ao contraditório e à ampla defesa, mesmo depois da inscrição em dívida ativa

A priorização de meios extrajudiciais de cobrança também exigia o fortalecimento da autotutela administrativa,²⁶ permitindo-se, à Fazenda Pública, a prática de atos que, até então, dependiam de decisão judicial. O aumento da autotutela administrativa pelo Estado-Administração dependia, porém, de autorização legal.

A Lei nº 13.606/2018, que alterou a Lei nº 10.522/2002, ampliou a autotutela administrativa da Fazenda Nacional.²⁷ A norma legal autoriza, nos casos de atos ilícitos, que a PGFN, independentemente de execução fiscal, realize procedimento administrativo para imputação de responsabilidade. Nos termos da autorização legal, a Portaria PGFN nº 948, de 15 de setembro de 2017, criou o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR): *"Art. 1º Esta Portaria regulamenta o procedimento administrativo para apuração de responsabilidade de terceiros pela prática da infração à lei consistente na dissolução irregular de pessoa jurídica devedora de créditos inscritos em dívida ativa administrados pela PGFN"*.

A norma legal reforça o poder de autotutela outorgado à Fazenda Pública, permitindo-lhe, dentro de processo administrativo, a imputação direta de responsabilidade independentemente de intervenção judicial. Em um sistema (parcialmente) desjudicializado, em que a execução fiscal judicial deixa de ser o centro gravitacional, tal norma legal é importantíssima, porque permite a formalização de vínculos de responsabilidade – consequência do ato ilícito – sem necessidade de acesso ao Judiciário.²⁸

²⁶ "Ao Estado também haverá de corresponder princípio apto para que suas finalidades arrecadatórias não se vejam frustradas pelo conjunto protetivo que se confere ao contribuinte. Afinal, como disse Carnelutti o Estado é um credor particularmente digno de tutela. Por isso é que o Estado recebe a primazia da autotutela vinculada" (MARINS, James. Princípios fundamentais do direito processual tributário. São Paulo: Dialética, 1998, p. 162).

²⁷ "Art. 20-D. Sem prejuízo da utilização das medidas judiciais para recuperação e acautelamento dos créditos inscritos, se houver indícios da prática de ato ilícito previsto na legislação tributária, civil e empresarial como causa de responsabilidade de terceiros por parte do contribuinte, sócios, administradores, pessoas relacionadas e demais responsáveis, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá, a critério exclusivo da autoridade fazendária:

(...)

III - instaurar procedimento administrativo para apuração de responsabilidade por débito inscrito em dívida ativa da União, ajuizado ou não, observadas, no que couber, as disposições da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999."

²⁸ Além de viabilizar a adequação/atualização/ampliação do polo passivo da inscrição, em observância às normas de responsabilização previstas na legislação tributária, civil e empresarial, o PARR se alinha ao escopo de evitar o ajuizamento desnecessário de execuções fiscais. Não estivesse autorizada a responsabilização administrativa, mesmo que o corresponsável não possuísse patrimônio passível de expropriação, far-se-ia necessária a intervenção do Poder Judiciário com o exclusivo propósito de ajustar o aspecto pessoal inerente à responsabilização. Inexistindo o PARR, mesmo que a intenção da Fazenda Pública fosse a de aplicar, apenas, medidas administrativas de cobrança ao corresponsável - a exemplo do protesto -, ainda assim seria obrigada a ajuizar a execução fiscal e requerer o redirecionamento da cobrança.

A materialização desse vínculo de responsabilidade, é bom que se diga, pressupõe a instauração de procedimento administrativo próprio, oportunizando-se o exercício do contraditório e da ampla defesa. Com isso, o terceiro em face do qual o procedimento foi instaurado, antes do reconhecimento de eventual vínculo, poderá se manifestar apresentando impugnação e recurso. Caberá à PGFN a análise dos fatos e fundamentos apresentados e a decisão motivada a respeito da responsabilização. Há, portanto, garantia de ampla defesa e contraditório, o que resguarda a compatibilidade constitucional do procedimento. Além disso, nada impede que, a qualquer momento, o responsabilizado questione o procedimento perante o Poder Judiciário.

5.4. Fortalecimento do contraditório e da ampla defesa na seara administrativa com a criação do pedido de revisão de dívida inscrita: oferta ao devedor de instância própria (e facultativa) de discussão desjudicializada, mesmo depois da inscrição em dívida do crédito

Logo após a inscrição em dívida ativa da União, ato que materializa o controle de legalidade do débito, deverá o devedor ser notificado para, no prazo de cinco dias, regularizar sua situação perante a PGFN, mediante o pagamento ou a negociação da dívida. A mesma comunicação, destinada à regularização da dívida, abre espaço para o oferecimento antecipado de garantia e para o exercício do contraditório e da ampla defesa, este último instrumentalizado pela apresentação de Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI), conforme prevê o artigo 6º da Portaria PGFN nº 33/2018. O PRDI representa uma etapa de reanálise da legalidade da dívida inscrita, em um evidente prestígio à boa-fé na relação fisco-contribuinte²⁹, diante do reconhecimento do controle de juridicidade como um direito do contribuinte e um dever da Fazenda Pública³⁰.

De acordo com Paulo Conrado, apesar da Portaria PGFN nº 33/2018 tratar de temas tão diversos, é possível estabelecer entre eles um nexo de complementaridade, visto que há um equilíbrio entre a busca pelo incremento da cobrança e a preservação das garantias do contribuinte³¹. Por

²⁹ DINIZ, Geila Lúcia Barreto Barbosa. In: COELHO, Flávia Palmeira de Moura; PEDROSA, Pablo Galas; CAMPOS, Rogério. (Coord. geral). Microssistema de Recuperação do Crédito Fiscal: Comentários às Leis de Execução Fiscal e Medida Cautelar. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. p. 59.

³⁰ Após defender o direito de petição como sendo o fundamento constitucional do PRDI, Cristiano Luzes argumenta que, sem o benefício da paralisação das medidas extrajudiciais de cobrança, não haveria qualquer utilidade na previsão normativa do contraditório administrativo, pois em nada acrescentaria àquilo que já seria possível extrair do art. 5º, XXXIV, da Constituição Federal. Conforme afirma, não fosse essa previsão, todo o debate de mérito relacionado à inscrição seria automaticamente transposto para a via judicial (LUZES, Cristiano Araújo. LUZES, Cristiano Araújo. O pedido de revisão de dívida ativa como exercício do direito de defesa do contribuinte. In: A nova execução fiscal. COSTA, Regina Helena at all (coordenadores). Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023. p. 105.). Não há dúvida de que o PRDI estimula a desjudicialização da solução de controvérsias existentes em relação à dívida ativa. Por outro lado, a utilidade da previsão normativa não se limita à garantia da suspensão da cobrança administrativa. A Portaria PGFN nº 33/2018, ao disciplinar o PRDI, também desempenha o papel de orientação do contribuinte, por meio do estabelecimento de um rito específico para o exercício do direito de defesa, inclusive com a fixação de prazo para a apreciação do pedido. De outra parte, não se pode olvidar que a defesa judicial no âmbito de execuções fiscais, ao menos pela via dos embargos à execução, depende da prévia garantia do juízo, requisito não exigido para a formulação do pedido na seara administrativa.

³¹ Nesse sentido, ao comparar o PRDI com a averbação pré-executória, Conrado destaca que, "conquanto diferentes, essas figuras 'se atraem' na exata medida em que a legitimação sistêmica de providências voltadas ao aperfeiçoamento da cobrança exige a superlativização dos instrumentos que protegem o contribuinte" de obrigações potencialmente

essa perspectiva, o PRDI acaba sendo o pilar de sustentação de todas as medidas administrativas de cobrança, pois viabiliza o exercício do direito de defesa pelo contribuinte, a fim de evitar ou sustar a prática dos atos de indução ao pagamento. E justamente em razão do seu papel balizador dos instrumentos previstos na Portaria PGFN nº 33/2018, abre-se a possibilidade de apresentação do PRDI a qualquer tempo, mesmo que eventualmente já ajuizada a execução fiscal correspondente ao crédito questionado na esfera administrativa. Em contrapartida, apenas quando respeitado o prazo regulamentar de 30 (trinta) dias, o requerimento terá o condão de suspender a prática das medidas de cobrança administrativa - a exemplo do protesto e da averbação pré-executória -, efeito que terá duração até o momento do julgamento do pedido formulado. Isso não significa, no entanto, que o crédito inscrito em dívida teve a sua exigibilidade suspensa, conforme esclarece o § 5º do artigo 6º da Portaria PGFN nº 33/2018, até porque, observados os critérios de racionalidade, economicidade e eficiência, poderá se fazer necessário o imediato ajuizamento da execução fiscal, ainda que em hipóteses excepcionais. Por essa mesma razão, o mero protocolo do PRDI não autoriza a retirada do nome devedor do Cadin, nem tampouco permite a liberação de certidão de regularidade fiscal.

Por meio do PRDI, fica o contribuinte autorizado a alegar a existência de parcelamento, pagamento, suspensão da exigibilidade concedida por decisão judicial, compensação, retificação da declaração, preenchimento da declaração com erro, prescrição ou decadência, vício formal na constituição do crédito, quando ocorridos antes da inscrição em dívida ativa. Poderá, igualmente, arguir quaisquer causas extintivas ou suspensivas do crédito, tenham elas ocorrido antes ou após a inscrição em dívida ativa dos débitos. Além disso, o PRDI também poderá versar sobre a adequação do fundamento que materializa o crédito ao entendimento administrativo e jurisprudencial vinculante, suficiente para impedir a própria inscrição do débito em dívida ativa, nos termos do artigo 5º, § 1º, da Portaria PGFN nº 33/2018. Nesse sentido, se identificado, por exemplo, que a constituição do crédito se encontra fundada em matéria sobre a qual os tribunais superiores já tenham decidido em sentido favorável ao contribuinte, em julgamento submetido à sistemática dos recursos repetitivos, o sujeito passivo poderá alegar a existência desse vício por meio do PRDI, que prontamente será reconhecido pela Fazenda Nacional, com o consequente cancelamento da inscrição. No entanto, não são todos os vícios passíveis de conhecimento por meio do PRDI que ocasionarão, necessariamente, o cancelamento da inscrição, nem tampouco a extinção do crédito. É possível, assim, que o argumento veiculado materialize um vício formal sanável, podendo ser corrigido pela retificação da inscrição ou mediante a devolução do crédito ao órgão de origem para a correção da falha identificada, desde que ainda não consumado o prazo decadencial.

indevidas" (CONRADO, Paulo Cesar. O pedido de revisão de dívida inscrita (Portaria PGFN 33/2018) e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário: Discussões que envolvem a efetividade da cobrança do crédito tributário. In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar. Inovações na Cobrança do Crédito Tributário. 2ª Ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 28/29).

Uma vez sanada a irregularidade constatada, e não existindo outros vícios identificados, a execução fiscal deverá ser ajuizada para a cobrança da dívida. De toda sorte, completado o ciclo inicial, com a oportunização de um controle dialógico do crédito, reduz-se o risco de se realizar uma cobrança indevida, circunstância que protege não só o contribuinte, como também os cofres públicos, pois eventual derrota judicial acarretaria, inevitavelmente, a condenação da Fazenda Pública ao pagamento de verbas sucumbenciais. Por fim, caso o contribuinte discorde das conclusões obtidas por meio da decisão de análise do PRDI, será possível a interposição de recurso, dentro do prazo de 10 (dez) dias, sem efeito suspensivo.

5.5. Abertura da seara administrativa à oferta antecipada de bens e direitos à penhora: negociação direta entre devedor e Administração acerca da posterior garantia da execução fiscal

No modelo clássico de cobrança fiscal, nos termos da Lei nº 6.830/1980, o devedor que quisesse garantir os valores devidos (e auferir os benefícios decorrentes de tal conduta, como certidão de regularidade fiscal), teria que aguardar o ajuizamento do processo executivo, no âmbito do qual nomearia bens à penhora. O sistema tradicional, portanto, condicionava a garantia do débito ao ajuizamento da execução fiscal judicial.

A Portaria PGFN nº 644, de 1º de abril de 2009, alterando parcialmente o modelo exclusivamente judicial, autorizou a aceitação de fiança bancária para garantia de parcelamento administrativo. Posteriormente, a Portaria PGFN nº 164, de 27 de fevereiro de 2014, estendeu essa possibilidade ao seguro garantia. Tais alterações, embora importantes, foram limitadas. A mudança plena de entendimento veio, apenas, com a Portaria PGFN nº 33/2018, que permitiu ao contribuinte, depois da notificação para pagamento do crédito, a oferta antecipada, na seara administrativa, de bens ou direitos para garantia do débito. A oferta antecipada de garantia suspende a prática dos atos administrativos de cobrança – não suspendendo, porém, o ajuizamento da execução fiscal, pois o objetivo da garantia é, exatamente, antecipar a fase de apresentação de bens à penhora.

Nos termos do artigo 9º, o devedor poderá apresentar diversos tipos de garantia: depósito em dinheiro; apólice de seguro-garantia ou carta de fiança bancária; e quaisquer outros bens ou direitos sujeitos a registro público. É possível, ainda, conforme autorização do § 1º, que a garantia recaia sobre bens ou direitos de terceiros, desde que autorizado por estes e observado o disposto no artigo 9º, § 1º, da Lei nº 6.830/1980. Para garantir celeridade ao processamento do pedido, a oferta antecipada de garantia, que deve ser apresentada pelo contribuinte no Portal Regularize da PGFN, será analisada no prazo de trinta dias (artigo 11, § 1º). Aceita a garantia pela PGFN, não haverá a suspensão da exigibilidade dos créditos. Porém, o devedor fará jus à certidão de regularidade fiscal. Formalizada a garantia administrativa, a PGFN deverá ajuizar execução fiscal no prazo de trinta dias, indicando à penhora o bem ou direito ofertado pelo devedor.³²

³² Observe-se que a execução fiscal judicial continuará essencial para cobrança coativa. Porém, desde que o devedor

5.6. Ampla espaço para negociação direta entre devedor e Administração na construção de meios alternativos de resolução da lide de pretensão insatisfeita: o ousado modelo de transação fiscal da PGFN

O novo modelo de cobrança fiscal da Fazenda Nacional não se limitou ao aperfeiçoamento dos meios coativos e coercitivos. Ao lado da cobrança propriamente dita, a PGFN foi pioneira na adoção do moderno conceito de consensualidade administrativa, aproximando-se do contribuinte para negociar e transacionar. Neste sentido, a Lei nº 13.988 de 14 de abril de 2020, que implementou a transação de créditos inscritos em dívida ativa na esfera federal, representou a quebra de um paradigma. Até então, a consensualidade na cobrança de créditos públicos era extremamente limitada. Na prática, esgotava-se em programas de parcelamento – com diretrizes objetivas e inegociáveis. A transação fiscal, então, embora existisse como potencialidade dependente de lei, nos termos do artigo 171 do CTN,³³ não existia como instituto jurídico aplicável. Havia, é certo, algumas leis estaduais e municipais que diziam tratar da “transação”. Na prática, porém, não conseguiam implementar a consensualidade, porque traziam modelos burocráticos, engessados e limitados, que, de ordinário, limitavam-se à possibilidade de pagamentos parcelados.

A Lei nº 13.988/2020 superou, efetivamente, a cultura demandista no Direito Tributário, transitando de um modelo de processo judicial e impositivo para um sistema mais administrativo e consensual. Significou a quebra do paradigma normativo, confirmando a quebra do paradigma epistemológico (movimento que, na Academia, já vinha acontecendo há alguns anos e consistia na reinterpretação, reformulação e modernização dos conceitos clássicos do Direito Tributário sob os influxos da consensualidade, visando à implementação de meios alternativos de resolução de conflitos).³⁴

A Lei nº 13.988/2020, posteriormente modificada pela Lei nº 14.375/2022, menciona três modalidades de transação (artigo 2º): por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, na cobrança de créditos que seja da competência da Procuradoria-Geral da União, ou em contencioso administrativo fiscal; II - por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário; e III - por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor.³⁵

tenha interesse, será possível a oferta antecipada e a formalização de garantia na fase administrativa, o que, na prática, retira do Judiciário uma etapa importante (e, regra geral, laboriosa) do processo executivo.

33 “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.”

34 ROSEMBUJ, Tulio. La transacción tributaria: Procedimientos tributarios consensuados. Buenos Aires: Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas, 2001.

35 Da leitura dos dispositivos legais, nota-se a existência da transação por adesão, a depender de edital, com condições objetivas e adesão por ato exclusivo do contribuinte (de modo semelhante aos antigos parcelamentos); e transação individual, esta, a grande novidade, com possibilidade de negociações concretas, discussões e debates individualizados e construção de caminhos específicos para cada contribuinte. A transação, ainda, poderá ser realizada tanto na cobrança da dívida quanto no contencioso tributário.

A lei estipulou a possibilidade de diversos benefícios no caso de “créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação”, como a concessão de descontos nas multas, nos juros e nos encargos legais (artigo 11), fixando, como regra, o desconto máximo no percentual de 65% do valor total do passivo transacionado e o prazo máximo de quitação em 120 meses (artigo 11, 2º, II e III).³⁶ Além de descontos e prazos de parcelamentos específicos, o contribuinte e a Procuradoria podem realizar negociações envolvendo o oferecimento, a aceitação e a substituição de garantias; a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa até o limite de 70% do passivo negociado; e o uso de precatórios ou de direito creditório com sentença transitada em julgado para amortização da dívida. Tais benefícios, aliás, não são excludentes, podendo ser combinados durante as negociações concretas (artigo 11, § 1º).

A PGFN foi rápida, pródiga e corajosa ao regulamentar as hipóteses de transação na cobrança da dívida.³⁷ A transação na cobrança de créditos da União e do FGTS foi, a princípio, regulada pela Portaria PGFN nº 9.917, de 14 de abril de 2020, posteriormente substituída pela Portaria PGFN/ME nº 6.757, de 29 de julho de 2022. A Portaria da PGFN regulou a transação por adesão, a depender da publicação de edital (artigo 41); e a transação individual (artigo 46), hipótese em que, efetivamente, há apresentação de proposta individualizada do contribuinte, com negociação aberta e flexível (concretização em amplo grau da consensualidade). A PGFN publicou, ainda, portaria específica para tratar da transação de empresas em recuperação judicial.³⁸ Em todos esses casos, o contribuinte apresentará a proposta de transação virtualmente, por meio do sistema Regularize da PGFN, não havendo necessidade de comparecimento pessoal à sede da Procuradoria. Além disso, eventual apresentação de novos documentos, esclarecimentos de questões e, inclusive, audiências podem ser realizadas remotamente, o que facilita o contato e a manifestação das partes, sem prejuízo de reuniões presenciais, quando necessárias.³⁹

36 Na hipótese de transação que envolva pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte, a redução máxima será aumentada para 70%, ampliando-se o prazo máximo de quitação para 145 meses, nos termos do artigo 11, § 3º. Esses benefícios ampliados, nos termos do § 4º, também se aplicam às Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas e organizações da sociedade civil reguladas pela Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014. O artigo 10-C da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, incluído pela Lei nº 14.112, de 24 de dezembro de 2020, estendeu o benefício ampliado ao empresário ou sociedade empresária em processamento de recuperação judicial.

37 No contencioso, embora não de forma exclusiva, a PGFN também auxiliou, direta e indiretamente, a regulação do instituto. A Portaria ME nº 247, de 16 de junho de 2020, tratou da transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e no de pequeno valor. A Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de janeiro de 2023, instituiu o Programa de Redução de Litigiosidade Fiscal - PRLF, estabelecendo condições para transação excepcional na cobrança da dívida em contencioso administrativo tributário no âmbito de Delegacia da Receita Federal de Julgamento - DRJ, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e de pequeno valor no contencioso administrativo ou inscrito em dívida ativa da União.

38 Para empresas em recuperação judicial, além de modalidades legais especiais de parcelamento (artigos 10-A e 10-B da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002, com redação da Lei nº 14.112, de 10 de dezembro de 2020), a PGFN regulamentou tipo específico de transação fiscal na Portaria PGFN nº 2382, de 26 de fevereiro de 2021.

39 Não cabe, neste trabalho, maiores considerações sobre a moldura normativa, as condições e o processamento da transação fiscal federal. O importante é a demonstração do nível de concretização do instituto. A lei federal e as portarias citadas significaram, como dito, uma quebra de paradigma no Direito Tributário. Além disso, dada a amplitude dos seus efeitos práticos, tornaram-se colunas essenciais do novo modelo de cobrança da PGFN.

5.7. Desjudicialização da fase de expropriação da execução fiscal: a venda simplificada de bens, por intermédio de corretor ou leiloeiro, dentro de plataforma criada e gerida pela PGFN (“Comprei”)

A alienação do bem penhorado no processo executivo, nos termos do artigo 879 do Código de Processo Civil, poderá ser realizada por iniciativa particular ou em leilão judicial. Na alienação por iniciativa particular, o Estado-Juiz continua sendo o fiscal do procedimento. Não é, porém, seu condutor principal. Ao deixar o aparato burocrático do Estado-Juiz, embora continue sob o pálio de sua fiscalização, a etapa de venda do bem penhorado ganha celeridade.

A possibilidade de venda por iniciativa particular, citada no CPC, também é aplicável às execuções fiscais. Como a venda do bem em leilão judicial é etapa delicada e burocrática do processo executivo, a PGFN passou a priorizar a alienação particular. Neste sentido, além de adotar, como regra, a expropriação particular, a Procuradoria, para operacionalizá-la, construiu plataforma tecnológica própria, o “Comprei”, nos termos da Portaria PGFN/ME nº 3.050, de 6 de abril de 2022. O *Comprei* é um sistema destinado à monetização de bens penhorados ou ofertados em garantia nas execuções da PGFN. Trata-se de plataforma própria para venda administrativa, por intermédio de corretor ou leiloeiro credenciado, do bem penhorado, desde que haja autorização do juiz competente.

6. O sucesso do modelo de cobrança parcialmente desjudicializado da Fazenda Nacional: “PGFN em Números”

Como visto, o movimento de desjudicialização parcial na cobrança da dívida ativa da União tem início a partir do advento do RDCC, com um imediato impacto no volume de execuções fiscais em tramitação, e perpassa por diversas outras etapas de aprimoramento, que vão desde melhorias no controle de legalidade da inscrição, por meio do PRDI, até a formalização de acordos de transação, com o propósito de viabilizar a regularização fiscal, observada a capacidade de pagamento dos devedores.

Graças à adoção desse conjunto de medidas, representativo do denominado novo modelo de cobrança, a PGFN tem alcançado resultados históricos, com incrementos anuais de arrecadação que superam em mais de 20% o resultado obtido no período imediatamente anterior. Nesse sentido, entre os anos de 2020 e 2023, os valores arrecadados saltaram de R\$ 25,7 bilhões para expressivos R\$ 48,3 bilhões. Merece destaque o papel determinante da transação tributária nesse resultado, com um aumento de arrecadação de R\$ 1,7 bilhão, em 2020, para a expressiva quantia de R\$ 20,7 bilhões no ano de 2023⁴⁰. Em termos numéricos, a transação já proporcionou,

⁴⁰ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PGFN em números 2024. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfnemnumeros2024.pdf>>. Acesso em 03 de julho de 2024.

desde o início do programa, a regularização de R\$ 558 bilhões, decorrentes da formalização de mais de 2,3 milhões de acordos.

Na mesma linha, os demais instrumentos essenciais ao modelo estudado, diretamente responsáveis por seus avanços, também registraram números expressivos. O PARR, só em 2023, alcançou mais de 1,2 milhão de inscrições, pertencentes a cerca de 200 milhões de contribuintes. No mesmo ano, a PGFN encaminhou mais de 25 mil contribuintes em situação irregular para negativação no Serviço Central de Proteção ao Crédito (SCPC), realizou a análise de 122,9 mil pedidos de revisão da dívida inscrita, encaminhou 742,4 mil inscrições a protesto, assim como alienou R\$ 37 milhões em bens vendidos pela plataforma *Comprei*.

Não obstante os significativos resultados apresentados pela Fazenda Nacional, há aqueles que apontam que os valores arrecadados ainda representam uma pequena fração do estoque total de débitos inscritos em dívida ativa, enxergando o copo “meio vazio”⁴¹. Contudo, essa constatação não deve implicar a diminuição do êxito alcançado, até mesmo porque a maior parte da dívida ativa é representada por créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, de modo que significativa parcela dos devedores não possuem bens ou valores suficientes à garantia de suas dívidas. Sendo assim, por mais diligente que seja o órgão de cobrança, inexistindo patrimônio passível de constrição, não há como se obter um resultado positivo em termos arrecadatórios. Nesse sentido, assim como uma empresa deve estimar as possíveis perdas de receita, em virtude da identificação de créditos de liquidação duvidosa⁴², também a Fazenda Pública deve procurar conhecer a situação econômico-patrimonial de seus devedores, a fim de melhor estabelecer as estratégias de cobrança.

O fator diferencial, no entanto, é que uma empresa privada pode decidir com quem estabelecer relações contratuais, apenas escolhendo aqueles que possuam boa reputação no mercado, enquanto o ente público não tem esse benefício, e muitas vezes possui como devedores pessoas jurídicas dissolvidas irregularmente, quando não envolvidas em fraudes fiscais estruturadas. No mais, o elevado tempo de duração do contencioso administrativo federal, estimado em 6 anos e 6 meses, considerando a soma do percurso de julgamento nas DRJs (2,6 anos) com aquele demandado para a resolução da questão no CARF (4 anos)⁴³, desfavorece as possibilidades de êxito em uma futura cobrança a ser realizada com a inscrição dos valores em dívida ativa.

41 BICHARA, Luiz Gustavo; AFONSO, José Roberto. Uma solução para a cobrança da dívida ativa. *Valor Econômico*, São Paulo. 11, 12 e 13 de fevereiro de 2017. Seção Legislação & Tributos. Disponível em <<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2017/02/13/uma-solucao-para-a-cobranca-da-divida-ativa.ghtml>>. Acesso em 03 de julho de 2024.

42 SILVA, César Augusto Tibúrcio; RODRIGUES, Fernanda Fernandes Rodrigues. *Curso Prático de Contabilidade*. 2ª Ed. - São Paulo: Atlas, 2018. p. 362/364.

43 TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Lista de Alto Risco da Administração Pública Federal 2022. Disponível em: <https://sites.tcu.gov.br/listadealtorisco/eficiencia_da_cobranca_e_do_contencioso_tributarios.html>. Acesso em 03 de julho de 2024.

Sem adentrar em outros elementos que retratam a complexidade da gestão da dívida ativa, percebe-se que o comparativo entre arrecadação anual e a grandeza total do estoque de débitos representa abordagem superficial do problema que envolve a cobrança dos créditos fiscais, pois ignora – propositadamente ou não⁴⁴ – o cenário mais amplo em que se situa a recuperação de valores devidos ao fisco. Como diria o crítico e jornalista norte-americano Henry Louis Menken, em frase que ficou mundialmente conhecida, “para todo problema complexo existe sempre uma solução simples, elegante e completamente equivocada”⁴⁵.

Por oportuno, mesmo para os créditos irrecuperáveis e de difícil recuperação, a PGFN realiza um constante trabalho investigativo, mediante ferramentas complexas de cruzamento de dados, fluxo que vem se mostrando cada vez mais efetivo. Conforme divulgado no Anuário PGFN 2024⁴⁶, em um recorte de 2 (dois) anos de atividade, foi possível regularizar R\$ 7,8 bilhões, a partir da identificação de situações de fraude fiscal envolvendo 2,8 mil devedores.

Com base nas informações expostas, pode-se observar que o caminho trilhado pela PGFN tem se mostrado acertado para otimizar a recuperação dos valores devidos aos cofres públicos. De todo modo, a Fazenda Nacional, atenta às necessidades de inovação, tem se reinventado sistematicamente em uma busca de aprimoramentos, com o propósito de melhor cumprir a sua missão institucional.

7. O papel do Poder Judiciário em um sistema de cobrança parcialmente desjudicializado: essencialidade, especialização e atuação estratégica

O modelo de desjudicialização estudado, embora tenha conferido maior efetividade à cobrança da dívida ativa da União e do FGTS, não exclui por completo a necessidade de intervenção do Poder Judiciário, em especial para os casos em que se faça necessário algum ato de constrição patrimonial, diante das resistências científicas e jurisprudenciais já sinalizadas.

Em uma primeira análise, a partir da redução do volume de execuções fiscais em tramitação, poder-se-ia supor que o volume de trabalho, decorrente desses processos judiciais, também diminuiria. No entanto, os casos remanescentes, não solucionados pela dinâmica de atos praticados pela própria exequente, tendem a ser aqueles que demandam maior atenção em termos qualitativos, tanto por parte da Fazenda Pública quanto por parte do Estado-Juiz.

⁴⁴ Os principais críticos à efetividade da Fazenda Nacional muitas das vezes são aqueles que defendem abertamente a securitização da dívida ativa.

⁴⁵ MENCKEN, Henry Louis. *Prejudices: Second Series*. New York: Alfred A. Knopf, 1920 p. 158. No original: “(...) there is always a well-known solution to every human problem - neat, plausible, and wrong”.

⁴⁶ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Anuário PGFN 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/anuario-da-pgfn-2024-imp-15_04-lu-final.pdf>. Acesso em 03 de julho de 2024.

Em outros termos, a utilização da via judicial como o último instrumento cabível tem o potencial de reduzir o fluxo de processos, mas permite uma alteração na dinâmica pré-estabelecida, diante da melhora na qualidade daquilo que efetivamente é levado a conhecimento do juízo da execução. E, a depender da informação utilizada para o requerimento formulado, em especial nos casos em que se aponta a existência de fraude, sucessão ou grupo econômico, a apreciação intempestiva do pedido pode, ao fim e ao cabo, colocar em risco a própria efetividade da demanda.

Ciente dessa realidade, o Poder Judiciário, representado pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), pelo Conselho da Justiça Federal (CJF) e por todos os Tribunais Regionais Federais, em conjunto com a Advocacia-Geral da União (AGU) e a PGFN, assinaram a Portaria Conjunta nº 7, de 23 de outubro de 2023, que dispõe sobre *iniciativas e estratégias para a racionalização e aprimoramento do fluxo de execuções fiscais promovidas pela PGFN*. De um lado, promove-se a massiva extinção de execuções fiscais, mediante o prévio cruzamento de dados entre as bases do CNJ e da PGFN (artigos 2º a 12). Em contrapartida, determina-se a priorização dos processos de execução fiscal e das ações correlatas, desde que dotadas de efetiva perspectiva de recuperação da dívida ativa, a exemplo das demandas integralmente garantidas, com a indicação de bens ou valores penhoráveis, que contenham pedido de reconhecimento de grupo econômico, de fraude fiscal estruturada ou de sucessão ou pedido de indisponibilização decorrente de medida cautelar fiscal (artigo 13).

A providência busca concretizar o interesse público, pois determina a priorização de pedidos fundados em informações econômico-patrimoniais, vocacionados a incrementar a arrecadação federal, quando apreciados tempestivamente pelo Estado-Juiz. Conforme dispõe o relatório *Successful Tax Debt Management*, produzido em 2019 pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE),⁴⁷ a experiência de diversas administrações tributárias tem conduzido à conclusão de que, *quanto mais tempo a dívida fiscal permanecer pendente, menor será a probabilidade de sua recuperação*. Deste modo, a previsão da Portaria Conjunta nº 7 de 2023⁴⁸ alinha-se, em alguma medida, às boas práticas adotadas por outros países, tendo em vista a potencialidade de atender com maior velocidade aos requerimentos formulados pela Fazenda Nacional.

⁴⁷ OECD. *Successful Tax Debt Management: Measuring Maturity and Supporting Change*, Paris. 2019. p. 20. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/successful-tax-debt-management-measuring-maturity-and-supporting-change.pdf>>. Acesso em 03 de julho de 2024.

⁴⁸ Em idêntico sentido, mas com abrangência sobre as execuções da Fazenda Nacional em tramitação na Justiça Estadual, foi editada a Portaria Conjunta nº 5, de 02 de abril de 2024, cujo objetivo principal foi o de viabilizar a baixa de execuções fiscais com inscrições já extintas, além de delimitar um fluxo para possibilitar a desistência das execuções sem viabilidade econômica, o que poderá ser realizado independentemente da condenação da exequente em quaisquer ônus sucumbenciais. Essa última providência, vale dizer, não implica a extinção do crédito, que poderá ser cobrado pelos mecanismos extrajudiciais existentes, enquanto não decorrido o prazo prescricional. A Portaria ressalva, por fim, a possibilidade de ajuizamento dos créditos que foram objeto do processo extinto, designando a competência da Justiça Federal para o processamento e julgamento da execução fiscal correspondente.

De todo modo, por se tratar de melhoria recente, faz-se necessário o acompanhamento das repercussões desse projeto. No que se refere à extinção em bloco dos processos de execução fiscal, o impacto imediato resultou na extinção de 270 mil execuções fiscais,⁴⁹ o que contribuiu diretamente para o alcance do melhor patamar em termos de estoque de processos desde 2012.⁵⁰

A verificação da priorização dos requerimentos da Fazenda Nacional, por outro lado, por não ser quantificável nos mesmos moldes da extinção em bloco, pressupõe o estabelecimento de constante diálogo entre os pontos focais designados para o monitoramento dos trabalhos definidos pelo normativo (artigo 17), com destaque para o papel do CJF em auxiliar para a cooperação interinstitucional entre as entidades envolvidas (artigo 18).

8. Conclusão

O modelo tradicional de cobrança de créditos públicos no Brasil, conduzido pelo Estado-Juiz e baseado em atos judiciais, mostra-se inefetivo, moroso e custoso, consumindo amplos recursos do Poder Judiciário e das Procuradorias para um resultado, em termos de arrecadação, baixíssimo. Sabe-se, por outro lado, que sistemas de execução mais administrativos que judiciais, paradigma científico e normativo no Direito Comparado, são mais eficientes, rápidos e baratos. A adoção de tais sistemas no Brasil se submete, ao menos contingencialmente, a uma limitação jurisprudencial: a impossibilidade de restrição direta de bens e direitos pela Fazenda Pública. Respeitado, porém, tal dogma, não há impedimento constitucional, nem mesmo em tese, ao fortalecimento da atuação administrativa na cobrança fiscal. Na verdade, além de não existir impedimento, há, no panorama atual, um movimento, político, jurídico e normativo exatamente neste sentido, visando tanto ao aumento da efetividade do procedimento quanto ao uso razoável e racional dos recursos do Estado-Administração e do Estado-Juiz.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, ciente desse movimento, adotou suas premissas e promoveu uma revolução no seu sistema de cobrança, por meios de regulamentos administrativos, quando suficientes, ou pela atuação junto ao Congresso Nacional. No âmbito desta reestruturação interna, a Procuradoria quebrou o dogma da judicialização a qualquer custo: sopesando os benefícios e os custos envolvidos na cobrança judicial. Com isso, abandonou sua atuação anterior, que tomava, como regra, o ajuizamento e o prosseguimento das execuções fiscais, substituindo-a pelo ajuizamento e prosseguimento seletivos: se havia indícios de bens penhoráveis ou penhora efetiva. Além disso, a Procuradoria fortaleceu métodos de cobrança indiretos, como o protesto extrajudicial, a inclusão do devedor em cadastro de inadimplentes e

⁴⁹ Estoque de processos de execução fiscal atinge melhor patamar desde 2012. Conselho Nacional de Justiça. Disponível em: < <https://www.cnj.jus.br/estoque-de-processos-de-execucao-fiscal-atinge-melhor-patamar-desde-2012/> >. Acesso em 03 de julho de 2024.

⁵⁰ CNJ – CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Justiça em números 2024: Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2024. p. 205.

a averbação pré-executória. Visando à diminuição do fluxo de pretensões perante o judiciário, também foi criada a possibilidade de responsabilização administrativa posterior ao lançamento. Além disso, a PGFN, ao tomar para si o controle do procedimento, abriu-se à consensualidade, aproximando-se do contribuinte para negociar, transacionar, aceitar bens em garantia e, até mesmo, discutir ou rediscutir o crédito público.

Implementadas tais alterações, o que se nota, ao final, é o estabelecimento de um sistema completamente novo, harmônico e coerente de cobrança fiscal, não apenas com o aumento da atuação administrativa, mas, também, com o fortalecimento da participação do devedor. Os números da PGFN mostram que o novo sistema, além de funcional, é efetivo. Mesmo com um volume colossal de execuções fiscais arquivadas ou sequer ajuizadas, a arrecadação dos créditos cobrados pela Procuradoria cresce a cada ano.

O novo sistema de cobrança, por outro lado, não exclui por completo a necessidade de intervenção do Estado-Juiz, pois nem todos os casos são resolvidos administrativamente. Por mais que se tenha alcançado significativa redução do volume de processos, diminuindo o trabalho do Judiciário em termos quantitativos, aumentou-se, por outro lado, a exigência de uma atuação judicial mais rápida e de melhor qualidade. Ao atuar de forma mais assertiva e estratégica, a Fazenda Nacional aprimorou o trabalho desenvolvido, apenas levando ao conhecimento do Poder Judiciário situações que efetivamente demandam análise qualificada, o que certamente requer maior tempo e atenção. Aliás, buscando equacionar essa realidade, a Portaria Conjunta nº 7 de 2023, de iniciativa do CNJ, prevê, entre outras medidas, a priorização das execuções dotadas de efetiva perspectiva de recuperação.

O modelo de cobrança fiscal da PGFN, implementado gradualmente, revelou-se um sistema harmônico, coerente e vantajoso. Caberá ao Estado-Juiz, e a todos os atores processuais, a devida adaptação, principalmente porque as razões que o promoveram e os efeitos positivos dele decorrentes (já demonstrados) são indicativos poderosos de que o atual modelo de cobrança fiscal da Fazenda Nacional será a grande referência para construção do novo modelo de cobrança fiscal brasileiro.

9. Referências Bibliográficas

BICHARA, Luiz Gustavo; AFONSO, José Roberto. Uma solução para a cobrança da dívida ativa. Valor Econômico, São Paulo. 11, 12 e 13 de fevereiro de 2017. Seção Legislação & Tributos. Disponível em <<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2017/02/13/uma-solucao-para-a-cobranca-da-divida-ativa.ghtml>>.

CARNEIRO, Júlia Silva Araújo. O devedor contumaz no direito tributário: premissas teóricas, conceito e regime jurídico. Belo Horizonte: Fórum, 2021

CNJ – CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Justiça em números 2023: Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2023.

CNJ – CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Justiça em números 2024: Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2024.

CONRADO, Paulo Cesar. O pedido de revisão de dívida inscrita (Portaria PGFN 33/2018) e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário: Discussões que envolvem a efetividade da cobrança do crédito tributário. In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar. Inovações na Cobrança do Crédito Tributário. 2ª Ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

CUNHA, Alexandre dos Santos, KLIN, Isabela do Valle, PESSOA, Olívia Alves Gomes. Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (Nota Técnica).

DINIZ, Geila Lídia Barreto Barbosa. In: COELHO, Flávia Palmeira de Moura; PEDROSA, Pablo Galas; CAMPOS, Rogério. (Coord. geral). Microsistema de Recuperação do Crédito Fiscal: Comentários às Leis de Execução Fiscal e Medida Cautelar. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

FORMOLO, Gustavo Henrique. O regime de execução extrajudicial da dívida ativa de pequeno valor. In: A nova execução fiscal. COSTA, Regina Helena at all (coordenadores). Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

LUZES, Cristiano Araújo. O pedido de revisão de dívida ativa como exercício do direito de defesa do contribuinte. In: A nova execução fiscal. COSTA, Regina Helena at all (coordenadores). Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

LANG, Joaquin; TIPKE, Klaus. Direito tributário, vol III. Tradução de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre, Sergio Antonio Fabris, 2008.

MARINS, James. Princípios fundamentais do direito processual tributário. São Paulo: Dialética, 1998.

MELHO FILHO, João Aurino de. Racionalidade legislativa do processo tributário. Salvador: Juspodivm, 2018.

MELO FILHO, João Aurino. Racionalidade teleológica da alienação por iniciativa da Fazenda Pública prevista no Projeto de Lei nº 2.488, de 2022. In: A nova execução fiscal. COSTA, Regina Helena at all (coordenadores). Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

MENCKEN, Henry Louis. Prejudices: Second Series. New York: Alfred A. Knopf, 1920.

OECD. Successful Tax Debt Management: Measuring Maturity and Supporting Change, Paris. 2019. p. 20. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/successful-tax-debt-management-measuring-maturity-and-supporting-change.pdf>>.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Anuário PGFN 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/anuario-da-pgfn-2024-imp-15_04-lu-final.pdf>.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PGFN em números 2018. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf>.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PGFN em números 2024. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfnemnumeros2024.pdf>>.

RIBEIRO, Flávia Pereira. Desjudicialização da execução civil. São Paulo: Saraiva, 2013.

ROSEMBUJ, Tulio. La transacción tributaria: Procedimientos tributarios consensuados. Buenos Aires: Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas, 2001.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; RODRIGUES, Fernanda Fernandes Rodrigues. Curso Prático de Contabilidade. 2ª Ed. - São Paulo: Atlas, 2018.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Lista de Alto Risco da Administração Pública Federal 2022. Disponível em: <https://sites.tcu.gov.br/listadealtorisco/eficiencia_da_cobranca_e_do_contencioso_tributarios.html>.

20

PLATAFORMA COMPREI E NOVAS POSSIBILIDADES PARA NEGÓCIOS JURÍDICOS PROCESSUAIS NA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA

1. Consensualidade e a celebração de negócios jurídicos processuais.....	411
2. Negócios jurídicos processuais e a aceitação de garantias.....	414
3. Plataforma Comprei: administração dialógica e execução fiscal.....	417
4. Da possibilidade de instrumentalizar a alienação de bens a partir da Plataforma Comprei e a celebração de negócios jurídicos processuais	419
5. Conclusão.....	420
6. Referências Bibliográficas	421



PLATAFORMA COMPREI E NOVAS POSSIBILIDADES PARA NEGÓCIOS JURÍDICOS PROCESSUAIS NA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA

Camilla Cavalcanti Rodrigues Cabral¹

Manoel Tavares de Menezes Netto²

Victor Hugo Reis Pereira³

RESUMO

Por meio de pesquisa exploratória, afere-se a possibilidade da celebração de negócio jurídico processual (NJP) pela Fazenda Nacional envolvendo garantias do crédito tributário e alienação de bens, como reflexo do aperfeiçoamento da cultura de redução de litigiosidade e por meio de instrumentos consensuais e tecnológicos. Após revisão de literatura sobre consensualidade e NJP, destaca-se a importância da Plataforma Comprei como instrumento disruptivo para execução dos ajustes entre o Poder Público e contribuintes, em um novo paradigma da Administração Tributária dialógica.

Palavras-chave: Consensualidade. Negócio jurídico processual. Garantia do crédito tributário. Alienação de bens. Plataforma Comprei.

1 Procuradora da Fazenda Nacional. Coordenadora de Estratégias Judiciais da PGFN. Mestranda em Direito Tributário pela FGV/SP. Integrante do Movimento Tributos a Elas e do grupo de Pesquisa Tributação e Gênero da FGV/SP.

2 Procurador da Fazenda Nacional. Assessor Especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Doutorando em Direito Constitucional (IDP/DF), Mestre em Administração Pública (FGV/RJ). Economista. Membro do Comitê de Apoio Técnico da Comissão de Juristas STF/Senado para Reforma do Processo Tributário. Coordenador Substituto e Membro do Grupo de Análise Jurídica do Programa de Assessoramento Técnico da Reforma Tributária do Ministério da Fazenda (GAJ-PAT-RTC).

3 Procurador da Fazenda Nacional. Product Owner do Programa Comprei-PGFN. Especialista em Direito Público (UNB/DF). Mestre em Administração Pública (FGV/RJ). Cursando MBA em Business Intelligence e Data Science (IBMEC).

1. Consensualidade e a celebração de negócios jurídicos processuais

A macrolitigância fiscal existente no Brasil, marcada pela elevada litigiosidade tributária e pela baixa efetividade das execuções fiscais, evidencia a necessidade de mudanças no sistema de cobrança do crédito tributário. Se tradicionalmente litigiosa e judicial, a resolução das controvérsias tributárias vem, ao longo dos anos, assumindo uma feição fundada na consensualidade, através de uma maior aproximação entre fisco e contribuintes, em uma releitura do princípio da indisponibilidade do interesse público.

A perspectiva tradicional em torno da ideia de indisponibilidade tradicionalmente se confundia com a impossibilidade de alienação ou renúncia de valores, bens e atividades imprescindíveis para a existência do Estado. No entanto, nos últimos anos, tem se consolidado a noção de que o princípio da indisponibilidade comporta gradações e, embora o bem jurídico seja indisponível, outros vetores constitucionais autorizam que, mediante lei, o Estado renuncie a derivações desse mesmo bem⁴, desde que tutelado o interesse público primário, lastreado na proteção dos interesses da coletividade.

A relação entre o Estado e os particulares, anteriormente verticalizada, passou a um modelo horizontal, com a primazia da cooperação entre as partes, quando possível, para compor conflitos entre interesses públicos e privados. A consensualidade pode ser verificada na Administração Pública como a *transição de um modelo de gestão fechado e arbitrário para um modelo aberto e participativo*⁵, a partir do qual surge um espaço de diálogo quanto aos interesses comuns às partes.

A Lei nº 13.655/2018 incluiu o art. 26 na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB – Decreto-Lei nº 4.657/1942) e passou a prever expressamente a possibilidade de o ente público celebrar compromisso para eliminar a irregularidade, incerteza jurídica ou situação contenciosa na aplicação do direito público, o que poderia se chamar de *cláusula geral de autocomposição do poder público*⁶.

A consensualidade no poder público, portanto, pode ser vislumbrada sob duas amplitudes. A consensualidade horizontal, para as hipóteses em que o ente público não exerce o seu poder de império, em geral nas situações de direito privado. E a consensualidade vertical, em que há o exercício do poder de império, mas a administração permite a negociação com o particular⁷.

⁴ TALAMINI, Eduardo. A (in)disponibilidade do interesse público: consequências processuais (composições em juízo, prerrogativas processuais, arbitragem, negócios jurídicos processuais e ação monitória. In ZANETI JR., Hermes; CABRAL, Trícia Navarro Xavier. Justiça Multiportas. 3ª Edição. Salvador: Jus Podvum, 2022, p. 115.

⁵ OLIVEIRA, Gustavo Justino de; SCHWANKA, Cristiane. A administração consensual como a nova face da administração pública no séc. XXI: fundamentos dogmáticos, formas de expressão e instrumentos de ação. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. v. 102. jan./dez. 2009. p. 303-322.

⁶ AVELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi de Medeiros. Consensualidade e Poder Público. São Paulo: JusPodvum, 2022, p. 41.

⁷ VORNOFF, Alice; LIMA, Cesar Henrique. Cinco desafios para a consensualidade administrativa – porque a via

Na Administração Tributária, admite-se a consensualidade através de *um novo modo de agir do Poder Executivo, mediante técnicas negociais, instrumentos consensuais e outras formas contratuais de prática administrativa inspiradas no Direito Privado, voltadas à obtenção de acordo com relação a elementos disponíveis ou incertos da obrigação tributária*⁸.

As técnicas autocompositivas previstas no Processo Civil podem funcionar como um instrumento para a consensualidade da Administração Pública. Nesse contexto, o CPC/2015 deu primazia ao autorregramento da vontade das partes, ao prever expressamente a consensualidade (art. 3º) e a possibilidade de as partes celebrarem negócios jurídicos processuais atípicos, para adequá-los às particularidades do caso e ajustar os poderes, ônus e faculdades das partes, conforme disposto no art. 190:

Art. 190. Versando o processo sobre direitos que admitam autocomposição, é lícito às partes plenamente capazes estipular mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da causa e convencionar sobre os seus ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, antes ou durante o processo.

Fredie Didier Júnior (2022, p. 503) define os negócios jurídicos processuais (NJP) como *“fato jurídico voluntário, em cujo suporte fático se reconhece ao sujeito o poder de regular, dentro dos limites fixados no próprio ordenamento jurídico, certas situações jurídicas processuais ou alterar o procedimento”*⁹.

Em se tratando de negócios jurídicos, devem se submeter aos pressupostos de existência, às condições de validade e aos fatores de eficácia para todo e qualquer negócio jurídico. Quanto ao plano da existência, os negócios jurídicos processuais existirão sempre que os sujeitos processuais, antes ou depois do processo, em sede contratual, judicial ou arbitral, expressem suas declarações de vontade para estipular mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da causa e convencionar sobre os ônus, poderes, faculdades e deveres processuais¹⁰.

No plano da validade, o objeto do negócio jurídico deve ser lícito, possível e determinável. Os negócios jurídicos processuais têm por objeto os direitos que admitem a autocomposição como primeiro requisito à celebração. Quanto a este requisito, é necessário destacar que o direito indisponível não se confunde com direito que não admita autocomposição. Como explica Murilo Avelino, *classificar um direito como indisponível não proíbe por completo a disposição de parcela de proteção conferida aos seus titulares, mas proíbe-se que a situação material justificadora*

consensual ainda é tão difícil. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/tribuna-da-advocacia-publica/cinco-desafios-para-a-consensualidade-administrativa-19072019>. Acesso em 02 de jun de 2024.

⁸ POLIZELLI, Victor Borges. Contratos fiscais: viabilidade e limites no contexto do direito tributário brasileiro. 2013. 315 f. Dissertação (Doutorado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013, p.129.

⁹ DIDIER, Fredie. Curso de Direito Processual Civil. Vol. I. 24ª ed. Salvador: Jus Podvum, 2022, p. 503.

¹⁰ CIANCI, Mirna; MEGNA, Bruno Lopes. Fazenda Pública e negócios jurídicos processuais no novo CPC: Pontos de partida para o estudo. in CABRAL, Antônio do Passo; NOGUEIRA, Pedro Henrique (Coords.). Negócios Processuais. Salvador: Jus Povum, 2015, p. 664-668.

*seja descaracterizada*¹¹. O segundo requisito refere-se à capacidade processual negocial, e o terceiro requisito se refere ao momento de celebração do negócio jurídico processual, que pode ocorrer antes ou durante o processo e o negócio receberá a qualificação de processual se tiver potencialidade de influenciar um processo presente ou futuro.

É de se notar, portanto, que nenhum desses óbices se aplica aprioristicamente à celebração de negócios jurídicos processuais pela Fazenda Pública. Ademais, em relação à Fazenda Nacional, além do art. 190 do CPC/15, a Lei nº 13.874/2019 autorizou a regulamentação do negócio jurídico processual ao incorporar os §§ 12 e 13 ao art. 19 da Lei nº 10.522/2002:

§ 12. Os órgãos do Poder Judiciário e as unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderão, de comum acordo, realizar mutirões para análise do enquadramento de processos ou de recursos nas hipóteses previstas neste artigo e celebrar negócios processuais com fundamento no disposto no art. 190 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).

§ 13. Sem prejuízo do disposto no § 12 deste artigo, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional regulamentará a celebração de negócios jurídicos processuais em seu âmbito de atuação, inclusive na cobrança administrativa ou judicial da dívida ativa da União.

No plano da eficácia, como regra geral, os negócios jurídicos processuais produzem efeitos entre os sujeitos do processo desde o momento em que tiverem ciência do acordo. No entanto, em face da eventual existência de comando legal específico, há negócios jurídicos processuais que dependem de homologação judicial, a exemplo da desistência da ação. Nessas hipóteses específicas, a homologação pelo Poder Judiciário se apresenta como condição legal de eficácia. Nesse sentido, o Enunciado 260 do Fórum Permanente de Processualistas Cíveis (FPPC) prevê que “a homologação, pelo juiz, da convenção processual, quando prevista em lei, corresponde a uma condição de eficácia do negócio”.

A celebração dos negócios jurídicos processuais previstos no art. 190 tendo como uma das partes o Poder Público é possível e reconhecida justamente como decorrência da consensualidade administrativa, como explica Lorena Barreiros:

O grau de abertura alcançado pela consensualidade administrativa no Brasil não se compadece com solução contrária à aceitação de que a cláusula geral de negociação processual prevista no art. 190 do CPC/2015 tem o Poder Público como um de seus destinatários.

(...)

¹¹ AVELINO, Murilo Teixeira. A Regulação dos negócios jurídicos processuais pela Fazenda Nacional. *Civil Procedure Review*, v. 11, n. 2, p. 145–170, 2020. Disponível em: <https://civilprocedurereview.com/revista/article/view/208>. Acesso em: 08/07/2022.

As alterações havidas no Direito Administrativo, com a adoção, no Brasil, de um modelo de Administração gerencial, conclamaram a valorização da eficiência administrativa e a assunção, pelo Poder Público, de uma postura mais flexível, paritária e dialógica com o particular.¹²

Portanto, desde que preenchidos os pressupostos de existência, validade e eficácia, é plenamente possível a celebração de negócios jurídicos processuais pela Fazenda Pública.

2. Negócios jurídicos processuais e a aceitação de garantias

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) regulamentou o negócio jurídico processual através da Portaria nº 360/2018 e, posteriormente, da Portaria nº 742/2018, em demonstração da adoção de uma postura dialógica com os contribuintes. De maneira geral, é possível estabelecer que a primeira tem um alcance mais amplo, abarcando quaisquer processos em que a Fazenda Nacional é parte, ao passo que a última se ocupa especificamente do contencioso de cobrança, em que a pretensão fazendária é a recuperação do crédito público, no âmbito dos executivos fiscais.

Vale registrar que, antes da edição dos aludidos atos normativos específicos para disciplinar os negócios jurídicos processuais, a PGFN já havia sinalizado no art. 38 da Portaria nº 33/2018 a possibilidade de celebrar acordos processuais com os contribuintes para a recuperação de débitos ou a obtenção de garantias em dinheiro, isolada ou em conjunto com bens idôneos a serem substituídos em prazo determinado.

A Portaria nº 360/2018 estabeleceu amplo rol de hipóteses de ajuste entre as partes e autorizou a celebração de negócio jurídico processual em diversas modalidades expressamente previstas: (i) fixação de calendário para a prática de atos processuais; (ii) cumprimento de decisões judiciais; (iii) forma de confecção e conferência de cálculos; (iv) interposição, prazo e desistência de recursos; (v) forma de inclusão do crédito fiscal e do FGTS em quadro geral de credores, quando for o caso; (vi) prazos e ordem de realização dos atos processuais.

Por sua vez, a Portaria nº 742/2018, em face da necessidade de customização de alternativas voltadas à satisfação do crédito público, trouxe, além da possibilidade da calendarização da execução fiscal, a previsão de que os negócios jurídicos processuais poderiam igualmente versar sobre: (i) plano de amortização do débito fiscal; (ii) aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias; (iv) modo de constrição e alienação de bens.

¹² BARREIROS, Lorena Miranda Santos. Convenções processuais e poder público. Salvador: JusPodvum, 2018, p. 163.

Em relação às garantias, não há dúvidas de que podem ser objeto de negócios jurídicos processuais. Paulo de Barros Carvalho define as garantias como *os meios jurídicos assecuratórios que cercam o direito subjetivos do Estado de receber a prestação do tributo*¹³.

As disposições contidas na Portaria nº 742/2018 demonstram a possibilidade de uma abertura da Fazenda Nacional à cooperação, através dos planos de amortização, os quais possibilitam o pagamento de dívida em parcelas, além da apresentação de uma série de garantias, mais amplas inclusive do que o rol de garantias previstas na Lei de Execuções Fiscais, sempre tendo como norte a flexibilização de ritos para a cobrança racional e eficiente do crédito público.

Admite-se, portanto, de maneira exemplificativa, a celebração de negócio jurídico processual para prever a alienação de um bem e, conseqüentemente, extinguir o crédito tributário ou a execução fiscal, se o produto da venda for suficiente. A hipótese pode revelar uma vantagem ao contribuinte que, a partir da concordância da Fazenda Nacional, poderá indicar um bem com lastro e encerrar um litígio.

O sistema de restrições ao contribuinte com dívida ativa, efetivado por meio de penhora e indisponibilidade judiciais ou a averbação pré-executória, impõe, muitas vezes, restrições importantes ao seu patrimônio. Com efeito, além da indisponibilidade em si, os instrumentos operam efeitos indiretos sobre a liquidez de tais bens, que, por se constituírem como “ativos estressados”¹⁴, tendem a ter considerável redução de valor de mercado. Neste contexto, a possibilidade de ajuste negociado para remodelar a garantia do crédito ou viabilizar uma venda segura, com anuência da Fazenda Pública, tem se mostrado essencial para efetivação, no plano fático, de uma relação tributária consensual.

A celebração de negócios jurídicos processuais versando sobre alienação ou oferecimento de garantias pode decorrer de convenção celebrada judicial ou extrajudicialmente. Administrativamente, a Portaria PGFN 33/2018 prevê a possibilidade, como visto, o que vai ao encontro do Novo Modelo de Cobrança da Dívida Ativa da União¹⁵, intensificado a partir de 2015 para uma cobrança mais racional do crédito tributário.

Além de possibilitar a celebração de acordos processuais com os contribuintes, a Portaria nº 33/2018 prevê, no art. 8º, a possibilidade de oferta antecipada de garantia antes da propositura da execução fiscal, no prazo de 30 (trinta) dias após a notificação do contribuinte

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 51.

¹⁴ São ativos estressados o patrimônio constrito do devedor em potencial ou efetiva liquidação. Na literatura da área de finanças, ativos estressados envolvem insolvência do devedor e investimento de risco para o agente financeiro tomador do risco (Basel Committee on Banking Supervision, 2017)

¹⁵ O “Novo Modelo de Cobrança de Dívida Ativa da União” teve o escopo de redesenhar a forma de cobrança extrajudicial dos créditos inscritos em dívida ativa, com ênfase na otimização de recursos e na implementação de soluções tecnológicas baseadas na mineração de dados e no aprendizado de máquinas. Sobre o tema, recomendamos a leitura XAVIER, Daniel; SURIANI, Fernanda; NOLASCO, Rita. A tecnologia e a inteligência analítica aplicada à recuperação de créditos pela PGFN. In: FUX, Luiz; ÁVILA, Henrique; CABRAL, Trícia (coord). Tecnologia e justiça multiportas. São Paulo: Foco, 2021. p. 247-259.

para pagamento do débito inscrito em dívida ativa. Apresentada a garantia, instruída com a documentação comprobatória de se tratar de um bem hábil¹⁶, a Fazenda Nacional terá igual prazo para manifestação quanto à aceitação.

O rol dos possíveis bens ofertados foi ampliado em relação à previsão contida na Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais), podendo recair, além do depósito em dinheiro, fiança e seguro, sobre quaisquer bens ou direitos, inclusive de terceiros, ou sobre bens ou direitos já penhorados pela PGFN, desde que avaliados em valor suficiente para a garantia integral das dívidas¹⁷. A celebração de negócio jurídico processual versando sobre o oferecimento de garantias antes mesmo da propositura da execução fiscal no âmbito extrajudicial é, portanto, uma possibilidade que decorre dos atos normativos editados pela Fazenda Nacional¹⁸ e evidencia a necessidade de se buscar meios extrajudiciais de satisfação do crédito tributário fundados no diálogo entre os sujeitos da relação tributária.

Em âmbito judicial, a celebração de negócio jurídico processual sobre as garantias pode ensejar benefícios para os contribuintes e para a Fazenda Nacional. Para a exequente, a existência de garantias idôneas acarreta mais certeza quanto à possibilidade de satisfação do crédito tributário; para o executado, por outro lado, reduz o risco de uma penhora ou de serem desempenhadas medidas executivas que ponham em risco a continuidade da atividade empresária, em um sistema de harmonização de interesses.

Embora a celebração de negócios jurídicos processuais não esteja restrita à oferta de garantias, é nesta seara o campo de inúmeras possibilidades de diálogo e de autocomposição entre as partes. É possível a celebração de acordo para substituição da garantia em dinheiro por outra espécie de bem, ou até mesmo convencionar a alienação por iniciativa do credor, no caso da

16 A Fazenda Nacional poderá recusar a oferta antecipada de garantia quando os bens forem inúteis ou inservíveis, de difícil alienação ou sem valor comercial, não estiverem sujeitos à expropriação judicial e forem objeto de constrição judicial em processo movido por credor privilegiado.

17 Art. 9º. O devedor poderá apresentar, para fins de oferta antecipada de garantia em execução fiscal:

I - depósito em dinheiro para fins de caução;

II - apólice de seguro-garantia ou carta de fiança bancária que estejam em conformidade com a regulamentação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

III - quaisquer outros bens ou direitos sujeitos a registro público, passíveis de arresto ou penhora, observada a ordem de preferência estipulada no art. 11 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

§ 1º. A indicação poderá recair sobre bens ou direitos de terceiros, desde que expressamente autorizado por estes e aceitos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto no art. 9º, § 1º, da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

§ 2º. A indicação também poderá recair sobre bem ou direito já penhorado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, desde que avaliados em valor suficiente para garantia integral das dívidas.

18 Paulo César Conrado entende, no entanto, que a convenção firmada em nível administrativo entre contribuinte e Fazenda Nacional sobre eventual garantia para a satisfação do crédito tributário não representa, por si, negócio jurídico processual, salvo se, surgido o processo de execução fiscal, essa mesma convenção for levada ao conhecimento do juízo para apreciação. Para o autor, a celebração do negócio jurídico processual requer a submissão do instrumento que consolida a vontade das partes ao controle judicial. Cf. CONRADO, Paulo César. Negócio jurídico processual em matéria tributária e as Portarias PGFN 33/2018 (art. 38) E 360/2018 (alterada pela 515/2018). In ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar. Inovações na cobrança do crédito tributário. 2ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p.192.

Fazenda Nacional, de um bem dado em garantia como parte do negócio jurídico processual para a satisfação do crédito tributário.

Em relação às possibilidades existentes nesse particular, soma-se, ainda, a possibilidade de se conjugar a realização de depósitos parciais com a progressiva substituição de outras garantias com menor liquidez, caso essa alternativa se revele mais vantajosa para o contribuinte. Um exemplo digno de nota, disponível publicamente no sítio da PGFN na internet, foi celebrado no âmbito da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional da 2ª Região com uma grande empresa do setor de óleo de gás. Na ocasião, com a finalidade de viabilizar o reconhecimento de que o crédito estava garantido, foi firmado um ajuste que envolveu o depósito inicial de 50% (cinquenta por cento) do valor do débito em discussão, com os outros 50% (cinquenta por cento) do crédito sendo garantidos pela capacidade de produção de campos específicos de produção de petróleo, assegurada a progressiva substituição desta parcela, ao longo dos 24 meses seguintes, por depósitos mensais até que a cobrança estivesse integralmente garantida em dinheiro¹⁹.

3. Plataforma Comprei: administração dialógica e execução fiscal

Em paralelo aos avanços no uso dos negócios jurídicos processuais, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional tem buscado construir ferramentas tecnológicas que viabilizem a progressiva digitalização de tarefas e a adoção de processos de trabalho mais ágeis e baratos, com vistas a otimizar fluxos, reduzir a burocracia e proporcionar uma melhor experiência para os usuários de seus serviços.

Nesse contexto, foi instituída pela Portaria PGFN nº 3.050/2022 a Plataforma Comprei, sistema destinado à monetização de bens penhorados ou ofertados em garantia. A iniciativa se relaciona ao alcance dos princípios e objetivos previstos no art. 2º do ato normativo, entre os quais se destacam: (i) o estímulo à eficiência e razoável duração dos processos judiciais e administrativos; (ii) a resolução de conflitos e a menor onerosidade dos instrumentos de cobrança, com a prevalência da solução consensual em relação à alienação de bens; e (iii) o respeito à autonomia da vontade das partes na celebração de negócio jurídico processual ou de transação que verse sobre o modo de construção ou de alienação de bens.

Trata-se, portanto, de uma infraestrutura tecnológica que lastreia um modelo simplificado de venda direta, por intermédio de corretor ou leiloeiro credenciado, com o objetivo de promover a eficiente alienação de bens de devedores, fortalecendo a recuperação do crédito público.

A modelagem do Comprei tem foco primário no contribuinte, estando alinhada ao plano estratégico da PGFN, que assevera que é missão da organização a recuperação do crédito

¹⁹ Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-de-negocio-juridico-processual>. Acesso em 20 de jun. de 2024.

público primando pela justiça fiscal. Neste ponto, considerada a existência de ativos estressados garantidores de dívida, o Comprei inicia a “fase de interação e negociação” com o contribuinte, buscando esclarecer o risco iminente de execução de seus ativos, oferecendo-lhe possibilidades de negócios para regularização de sua situação perante o fisco, e afastamento da alienação de seus bens.

Apenas em caso de não regularização pelo devedor, o Comprei tem sua estratégia redirecionada para liquidação comercial dos ativos. Neste ponto, a plataforma, no formato de marketplace, permite o anúncio dos bens por diversos intermediários (corretores e leiloeiros públicos), passando a tutelar, do outro lado, o interesse de potenciais investidores na compra dos produtos²⁰.

Desse modo, a operacionalização do sistema ocorre pelo percurso das fases de interação, negociação e de alienação. A interação é a etapa inicial de notificação do devedor pela PGFN, e consiste na proposição de negócio considerando o potencial de arrecadação com a eventual alienação do bem.

A fase de negociação terá a duração de 30 (trinta) dias, prorrogáveis quando o processo negocial demonstrar perspectiva de sucesso, para que as partes possam estabelecer as condições para a celebração do acordo, inclusive com a possibilidade de concessões. Por fim, o encerramento da fase de negociação inicia a fase de alienação, autorizando o recebimento de propostas nos anúncios realizados pelos corretores e leiloeiros, que atuarão como intermediários no sistema.

A iniciativa está em consonância com a possibilidade de alienação dos bens por iniciativa particular, disposta no art. 879 do CPC, cujo credor é a União. Em sendo modalidade de alienação por iniciativa particular, a proposta de negócio pelo valor igual ou superior ao da avaliação acarreta, como consequência, a compra instantânea do bem pelo interessado, e não serão aceitas propostas em valor inferior ao mínimo fixado em decisão judicial ou administrativa.

Inicialmente será aplicada para a venda de bem imóveis, mas deverá ser disponibilizada para negócios envolvendo bens móveis, a exemplo de veículos, aeronaves e obras de artes, sendo igualmente possível sua futura utilização, graças à estruturação de mecanismos de interoperabilidade, para realização de alienações de interesses de outros entes públicos que, porventura, estabeleçam instrumentos de cooperação com a PGFN para aproveitamento das funcionalidades da Plataforma.

Conforme consta na publicação “PGFN em Números 2024”, o Comprei foi essencial para a regularização de mais de R\$ 300 milhões de créditos inscritos em dívida ativa em 2023²¹. A

20 JOTA. PGFN lançará plataforma digital para negociar bens de devedores da União. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/pgfn-lanca-plataforma-digital-para-negociar-bens-de-devedores-da-uniao-07042022>. Acesso em 02 de jun. de 2024.

21 PGFN em Números 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfnemnumeros2024.pdf>. Acesso em 02 de jun. de 2024.

Plataforma, embora recente, operacionaliza uma postura inovadora de Administração fiscal dialógica²², na busca pela efetividade das execuções fiscais e na maior articulação entre Fisco e contribuinte.

4. Da possibilidade de instrumentalizar a alienação de bens a partir da Plataforma Comprei e a celebração de negócios jurídicos processuais

A Portaria nº 3.050/2022 ainda dispõe, em seu art. 3º, que o Procurador da Fazenda Nacional que identificar, no exercício das suas atribuições, a existência de bem com aptidão para inserção em processo de alienação no modelo de negócio Comprei poderá, além de solicitar a alienação por iniciativa particular do bem, propor a celebração de negócio jurídico processual, com cláusula específica de inclusão do bem no modelo de negócio Comprei, cujos parâmetros da venda serão fixados no termo, decorrentes da autonomia da vontade das partes.

Trata-se, aqui, da operacionalização pela Plataforma dos acordos consensuais para a equalização da dívida, viabilizando uma rotina automatizada para os atos tendentes à alienação de bens e a concretização dos planos de equacionamento ou aceitação de garantias entabulados nos negócios jurídicos processuais regulamentados pela Portaria PGFN nº 742/2018.

Aqui, vale recordar a plena possibilidade de celebração de acordos processuais sobre garantias que transcendam a literalidade do art. 9º da Lei nº 6.830/80. Em suma, a celebração de negócio jurídico processual para versar sobre garantias harmoniza o binômio da satisfatividade do crédito tributário com o princípio da menor onerosidade numa perspectiva jurídica. Afinal, além de assegurar uma maior certeza para a satisfação do crédito, para o executado representa a previsibilidade de que, diante da celebração do negócio jurídico processual com a garantia outrora ofertada aceita, não existirão outros bens constritos.

Neste contexto, contabiliza-se a possibilidade de planejamento patrimonial por parte do contribuinte, que pode inserir, em negócio jurídico processual para regularização fiscal, bens menos prioritários à atividade negocial ou de geração de riqueza. Isto permite a manutenção do status produtivo e o planejamento previsível de sua operação, com segurança jurídica.

Percebe-se, portanto, que a Plataforma Comprei oferece um ecossistema tecnológico propício para que o binômio satisfatividade e menor onerosidade se aperfeiçoe no mundo dos fatos, operacionalizando os termos dos negócios jurídicos processuais celebrados, garantindo eficiência e celeridade às partes envolvidas.

²² Sobre a Administração Fiscal dialógica, cf. FERNANDES, André Dias; CAVALCANTE, Denise Lucena. (2018). Administração fiscal dialógica. Revista De Direito Administrativo, 277(3), 49–70. <https://doi.org/10.12660/rda.v277.2018.77676>

5. Conclusão

As recentes iniciativas da Fazenda Nacional, especialmente a regulamentação dos negócios jurídicos processuais e a aceitação de garantias alternativas, refletem uma significativa transformação no paradigma da Administração Tributária em nosso país, com foco na necessidade de reforçar a consensualidade por intermédio do diálogo com os contribuintes e numa gestão administrativa mais eficiente, marcada pela intensificação do uso de novas tecnologias.

Embora a Lei de Execução Fiscal contemple um rol determinado de garantias, os negócios jurídicos processuais inauguram um procedimento consensual que assegura ampla possibilidade de customização para a admissão de garantias e a implementação de novas estratégias de alienação de bens, sem que implique disposições relacionadas à relação tributária de direito material. Nesse sentido, a Portaria nº 742/2018 trouxe segurança às negociações sobre garantias e fortaleceu o compromisso institucional da PGFN com a construção dialogada de planos de equacionamento de passivos tributários.

Os avanços jurídicos proporcionados pelos negócios jurídicos processuais demandavam, no entanto, a construção de uma ferramenta tecnológica capaz de garantir avanços seguros no aspecto operacional. A Plataforma Comprei surgiu, assim, como um *marketplace* inovador, apto para realizar a efetivação dos acordos e a monetização dos ativos de maneira mais ágil e transparente, beneficiando tanto a Fazenda Nacional, ao acelerar a recuperação do crédito tributário, quanto os contribuintes, ao permitir soluções que se ajustem à sua realidade econômica.

Acredita-se que a regulamentação dos negócios jurídicos processuais, somada à estruturação da Plataforma Comprei, descortina novas possibilidades para a cobrança dos créditos públicos. Desde a alienação de uma gama cada vez mais ampla de ativos até a utilização da plataforma por outros entes federados, parece claro que o futuro da recuperação de créditos públicos passará pela conjugação harmoniosa da plataforma tecnológica com a criatividade dos operadores do Direito para a celebração de acordos cada vez mais ajustados às necessidades das partes interessadas.

6. Referências Bibliográficas

AVELINO, Murilo Teixeira. A Regulação dos negócios jurídicos processuais pela Fazenda Nacional. *Civil Procedure Review*, v. 11, n. 2, p. 145–170, 2020. Disponível em: <https://civilprocedurereview.com/revista/article/view/208>.

AVELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi de Medeiros. *Consensualidade e Poder Público*. São Paulo: JusPodvum, 2022.

BARREIROS, Lorena Miranda Santos. *Convenções processuais e poder público*. Salvador: JusPodvum, 2018.

Basel Committee on Banking Supervision. (2017). *Prudential treatment of problem assets—definitions of non-performing exposures and forbearance*. Recuperado de: <http://www.bis.org/bcbs/publ/d403.htm>. Acesso em 27 de junho de 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CIANCI, Mirna; MEGNA, Bruno Lopes. Fazenda Pública e negócios jurídicos processuais no novo CPC: Pontos de partida para o estudo. *in* CABRAL, Antônio do Passo; NOGUEIRA, Pedro Henrique (Coords.). *Negócios Processuais*. Salvador: Jus Podvum, 2015.

CONRADO, Paulo César. Negócio jurídico processual em matéria tributária e as Portarias PGFN 33/2018 (art. 38) E 360/2018 (alterada pela 515/2018). *In* ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar. *Inovações na cobrança do crédito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

DIDIER, Fredie. *Curso de Direito Processual Civil*. Vol. I. 24ª ed. Salvador: Jus Podvum, 2022.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de; SCHWANKA, Cristiane. A administração consensual como a nova face da administração pública no séc. XXI: fundamentos dogmáticos, formas de expressão e instrumentos de ação. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*. v. 102. jan./dez. 2009.

POLIZELLI, Victor Borges. *Contratos fiscais: viabilidade e limites no contexto do direito tributário brasileiro*. 2013. 315 f. Dissertação (Doutorado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013.

TALAMINI, Eduardo. A (in)disponibilidade do interesse público: consequências processuais (composições em juízo, prerrogativas processuais, arbitragem, negócios jurídicos processuais e ação monitória. *In* ZANETI JR., Hermes; CABRAL, Trícia Navarro Xavier. *Justiça Multiportas*. 3ª Edição. Salvador: Jus Podvum, 2022.

VORNOFF, Alice; LIMA, Cesar Henrique. *Cinco desafios para a consensualidade administrativa – porque a via consensual ainda é tão difícil*. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/tribuna-da-advocacia-publica/cinco-desafios-para-a-consensualidade-administrativa-19072019>.

XAVIER, Daniel; SURIANI, Fernanda; NOLASCO, Rita. A tecnologia e a inteligência analítica aplicada à recuperação de créditos pela PGFN. *In*: FUX, Luiz; ÁVILA, Henrique; CABRAL, Trícia (coord). *Tecnologia e justiça multiportas*. São Paulo: Foco, 2021.

21

O TERMO DE COMPROMISSO DA LINDB: INSTRUMENTO DE CONSENSUALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR

1. Introdução	424
2. Acordos administrativos no direito administrativo sancionador	425
3. Termo de compromisso na LINDB aplicáveis no direito tributário sancionador	428
3.1 Termo de compromisso substitutivo	431
3.2 Termo de compromisso integrativo	434
4. Procedimentos do termo de compromisso da LINDB	438
5. Conclusões	443
6. Referências Bibliográficas	445



O TERMO DE COMPROMISSO DA LINDB: INSTRUMENTO DE CONSENSUALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR

Alessandro Del Col¹

RESUMO

O presente estudo tem por objeto analisar possível compatibilidade dos acordos administrativos substitutivos e integrativos utilizados nas diversas áreas setoriais da Administração Pública como instrumento de implementação de maior eficiência da atividade administrativa, no Direito Tributário Sancionador como campo que busca a preservação das normas tributárias, e contribuir com o fortalecimento da conformidade e cooperação tributária. Ingressando no aprofundamento desta pesquisa científica, pretende-se identificar e dirimir a possível aplicabilidade do artigo 26 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro que pretende a inserção de regras que preservem a segurança jurídica, a eficiência da ação administrativa e a consensualidade como cláusula geral ou específica, e descobrir os fundamentos jurídicos e legais aplicáveis em sua extensão e profundidade. O método utilizado é o hipotético-dedutivo, por meio de pesquisa legal e doutrinária.

Palavras-chave: Termo de compromisso. Consensualidade. Direito Tributário Sancionador. Acordo substitutivo e integrativo. Processo administrativo.

¹ Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Católica de São Paulo. Especialista em Administração Pública pela Fundação Getúlio Vargas. Especialista em Direito Privado pela Universidade Cândido Mendes. Especialista em Direito Público pela Escola Paulista de Direito. Procurador da Fazenda Nacional

1. Introdução

O Direito Administrativo, que disciplina a relação jurídica entre a Administração Pública e o administrado, sofreu a influência das diretrizes e mudanças do Direito Comunitário Europeu, que inspirou a introdução de diversas transformações neste ramo do Direito como a sua constitucionalização, a fuga do Direito Público (a privatização), a processualização do ato administrativo, a democratização da Administração, o surgimento da função regulatória das agências e a consensualidade.

A consensualidade na Administração Pública surgiu como um vetor para se alcançar uma eficiência da ação administrativa, através da discricionariedade dos atos administrativos, oportunizando a realização de debates e ajustes consensuais sobre as prerrogativas públicas com o administrado em determinadas situações.

O crescimento desta atividade consensual atingiu a potestade sancionatória que se solidificou com a mudança de diversos paradigmas que foram superados ou reinterpretados pela hermenêutica jurídica. Diversas normas jurídicas surgiram dando amparo a criação de um ambiente à inserção da consensualidade sobre potestade sancionatória por meio de acordos administrativos no âmbito do Direito Administrativo Sancionador, tais como a Lei nº 7.347/1985, a Lei nº 12.529/2011, a Lei nº 13.506/2017, e diversos outros diplomas.

A atuação do Estado revendo novas posturas na relação jurídica com os administrados com a finalidade de imprimir uma maior eficiência da ação administrativa, sofreu modificações se espalhando para outras áreas do conhecimento como o Direito Tributário em busca de uma conformidade tributária em diversos institutos como a transação tributária, a mediação tributária e os negócios jurídicos processuais, dentre outros projetos de lei em curso.

Nesta altiplano, com as influências do atual desenvolvimento da consensualidade no Direito Administrativo, surge a necessidade de realizar uma investigação científica incidente no âmbito do Direito Tributário Sancionador sobre a possibilidade de incorporação de instrumentos normativos que objetivam o robustecimento da tutela, da efetividade e cumprimento imperativo das normas jurídicas tributárias, na perspectiva da aplicação da potestade sancionatória, por meio de acordos administrativos, atribuindo uma funcionalidade e racionalidade na atuação do Estado.

Assume relevo neste artigo científico o desenvolvimento de fundamentos teóricos, sem a pretensão de esgotar o tema da consensualidade no Direito Tributário Sancionador, com a alteração da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) pela Lei nº 13.655, de 2018, notadamente com a introdução do termo de compromisso (cf. art. 26) e imprimir a pesquisa sobre a potencial aplicabilidade sobre a sanção tributária lato sensu.

No Capítulo 2 serão abordados os modelos de acordos administrativos do Direito Administrativo Sancionador. Trataremos no Capítulo 3 sobre o termo de compromisso na LINDB aplicáveis no Direito Tributário Sancionador. E analisaremos no Capítulos 4, os procedimentos do termo de compromisso da LINDB. Ao final, encontram-se as conclusões e as referências bibliográficas desta pesquisa científica.

2. Acordos administrativos no direito administrativo sancionador

Os acordos administrativos no Direito Administrativo Sancionador carregam diversas funcionalidades para alcançar o ótimo desempenho da atividade estatal não se circunscrevendo a um único modelo, podendo ser formatado em razão das características próprias pelo legislador em suas balizas mínimas.

Não se destinam exclusivamente para substituir o provimento final de uma decisão administrativa por meio de uma solução consensual com seus benefícios, mas outrossim, permitir que a Administração Pública consiga adequação do processo administrativo ao alcance do objetivo final, a garantia de obtenção de benefícios sociais com a inserção de atos-condições no ajuste, imprimir celeridade na tutela do bem jurídico protegido, a supressão de fases procedimentais, dentre outros aspectos².

Geralmente, os acordos administrativos são atípicos, não seguindo um modelo rígido e fechado para a Administração na implementação de ajustes consensuais com os administrados permitindo uma gestão flexível de seus termos, possibilitando através da discricionariedade regrada que sejam mais compatíveis e eficientes de acordo com as peculiaridades de cada setor de atuação administrativa do Estado, segundo uma lógica de objetivos institucionais e relação jurídica sancionatória.

Notadamente, no Direito Administrativo Sancionador evidenciam os surgimentos de diversas espécies de acordos administrativos³ que podem ser divididos conforme proposta eminentemente didática em (i) acordos substitutivos: medidas reparadoras; termo de ajustamento de conduta⁴, acordo de não persecução civil⁵; compromisso de cessação de prática⁶; termo de compromisso⁷, e (ii) acordos integrativos: termo de compromisso; acordo de leniência⁸; acordo administrativo em processo de supervisão⁹; colaboração premiada¹⁰.

Os acordos substitutivos correspondem à formalização de negociação de acordo administrativo entre a Administração Pública e o particular, como resultado do ajuste de vontades

2 PALMA, Juliana Bonacorsi de. A atuação administrativa consensual: estudo dos acordos substitutivos no processo administrativo sancionador. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação do Departamento de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 190.

3 No âmbito do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) temos os seguintes instrumentos consensuais: acordos em concentração; acordos de preservação de reversibilidade de operação; acordo de leniência; e, compromisso de cessação de prática.

4 Cf. § 6º do art. 5º da Lei nº 7.347/1985; art. 4-A da Lei nº 9.469/1997.

5 Cf. art. 17-B da Lei nº 8.429/1992.

6 Cf. art. 85 da Lei nº 12.529/2011.

7 Cf. art. 79-A da Lei nº 9.605/1998; art. 11 da Lei nº 13.506/2017; art. 26 do Decreto-lei nº 4.657/1942.

8 Cf. art. 86 da Lei nº 12.529/2011; art. 16 da Lei nº 12.846/2013.

9 Cf. art. 30 da Lei nº 13.506/2017.

10 Cf. art.3º e seguintes da Lei nº 12.850/2013.

com as características que cercam os regimes jurídicos administrativo e civil, no qual os órgãos administrativos deixam de praticar atos imperativos e unilaterais como a imposição de sanção jurídica, para o atingimento de determinadas finalidades, promove o término de um processo administrativo por meio de uma concertação de atos, incorporando algumas restrições de direitos e obrigações assumidas pelas partes.

A particularidade distintiva deste tipo de acordo administrativo é a eclosão do efeito terminativo do processo administrativo, com o fito de seu ajuste e conteúdo tomarem lugar da decisão unilateral a ser prolatada pela autoridade administrativa, ou ainda, findar o processo administrativo para convalidação do provimento administrativo¹¹.

A celebração de um acordo substitutivo administrativo importa na necessidade de identificação pela Administração Pública de inserção de racionalidade na atividade sancionatória com evidência de implementação das funções, em seu aspecto pragmático, utilizando este mecanismo como uma ferramenta de gestão da ação administrativa para a realização do interesse público traduzidos em valores e proteções aos bens jurídicos tutelados pelo Estado.

Assim, como denota a doutrina¹², este modelo de acordo administrativo possui algumas funcionalidades especiais, como: i) a substituição da sanção administrativa no final do processo administrativo; ii) a suspensão do curso do processo administrativo sancionador, voltado ao cumprimento do ajuste, quando então, após acompanhamento da execução da avença seja reconhecida a extinção em definitivo do processo; iii) obstar a instauração de novos procedimentos investigatórios, medidas administrativas ou judiciais sobre o mesmo fato; iv) a interrupção da prescrição da pretensão punitiva; v) a celebração do acordo importa em cessação das infrações e prevenção de novos ilícitos.

Normalmente, os acordos substitutivos estão submetidos a positivação com um permissivo genérico legislativo com menor grau de densidade normativa, deslocando à Administração Pública o poder de regulamentação dos instrumentos consensuais, sem que haja uma tipicidade fechada pelo legislador. Mas em determinados ambientes, ocorre a previsão normativa difusa setoriais como ocorrem com a tutela do meio ambiente, da proteção contra a concorrência e outros, nestes com um teor mais incisivo de densidade normativa, e menor espaço de colmatação por atos legislativos secundários.

A peculiaridade de uma Administração policêntrica evidencia que os acordos administrativos são caracterizados por uma atipicidade em sua atuação administrativa consensual¹³, o que gera

¹¹ PALMA, Juliana Bonacorsi de, 2010, op. cit., p. 191.

A SILVA, Victor Carvalho Pessoa de Barros e. Acordos administrativos substitutivos de sanção. São Paulo: Dialética, 2021, p. 69; LANE, Renata. Acordos no domínio da improbidade administrativa. 2020. 256 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2020, p. 193-194; PALMA, Juliana Bonacorsi de, 2010, op. cit., p. 192.

¹³ PALMA, Juliana Bonacorsi de, 2010, op. cit., p. 191.

por consequência uma mutabilidade das estruturas destes instrumentos que percorrem desde o modelo de mecanismo substitutivo, às circunstâncias subjacentes do caso em concreto e as mitigações necessárias, o momento da celebração como fator justificante, e os compromissos assumidos pelo particular em sua profundidade e extensão.

Importante ressaltar que os acordos substitutivos podem ser finalizados e firmados antes mesmo da instauração de um processo administrativo sancionador correspondente com a finalidade obstativa de inaugurar a fase instrutória ou probatória, vale dizer, sem um juízo valorativo quanto a culpabilidade.

Acordos integrativos ou procedimentais, a Administração firma com os administrados com a finalidade de viabilizar a edição de um ato administrativo unilateral e imperativo, de uma maneira concertada, impondo algumas obrigações a serem cumpridas no curso do processo administrativo que permitem seu melhor desenvolvimento, podendo servir como fundamento de amenização dos efeitos da sanção jurídica a ser aplicada.

Nesta modalidade de acordo administrativo possui a funcionalidade de incorporação de ajustes no transcurso do processo administrativo que não resulta na terminação consensual deste, mas possui a finalidade de emissão de um ato imperativo e unilateral da Administração de uma forma mais célere, mais adequada ao caso e expandido a potestade pública em seu aspecto material e subjetivo, na medida que pode contribuir com o desvendamento de infrações e a extensão de responsabilidade dos sujeitos passivos envolvidos.

E ainda, pode ser modalizada diante da peculiaridade da situação concreta e importar em medidas compensatórias, cessando de imediato a infração administrativa e assumindo a obrigação de recomposição do dano, e em contrapartida, a autoridade administrativa na dosimetria da pena pode aplicar uma redução significativa na sanção.

Normalmente, nos acordos integrativos, que possuem requisitos mais rígidos e se destinam as hipóteses nas quais o agente infrator provocou uma violação à norma jurídica de maior magnitude ou gravidade, tem como condição a confissão da prática infracional¹⁴ com o fornecimento de dados e informações à autoridade administrativa para o impulsionamento da potestade administrativa, em ato cooperativo, mediante a concessão de isenção da pena ou a sua redução, sem que se encerre o processo administrativo. E da mesma forma que nos acordos substitutivos, no acordo procedimental ou integrativo é indispensável a cessação das infrações e prevenção de novos ilícitos.

No acordo administrativo integrativo se realiza um ajuste com o investigado, que pode ocorrer antes da instauração de um processo administrativo, mas que ocorre um acoplamento à

¹⁴ Cf. inciso IV do art. 86 da Lei nº 12.529/2011; inciso III do art. 16 da Lei nº 12.846/2013; inciso IV do art. 30 da Lei nº 13.506/2017.

este com a finalidade de facilitar e viabilizar a sua instrução¹⁵, percorrendo caminhos mais tênues e menos custos à Administração Pública.

Com efeito, este tipo de acordo administrativo pode servir como uma técnica especial de investigação pelos órgãos públicos no desempenho de suas atribuições institucionais, especialmente desenvolvida pelo *ius puniendi*, com a capacidade de imprimir uma persecução administrativa sobre os ilícitos cometidos, com um ganho de eficiência e informacional.

Em término, a natureza jurídica dos acordos administrativos independe do *nomen iuris* dado pelo legislador, cabe ao intérprete destacar seus elementos característico com recorte metodológico se necessário para a devida significação de seu conteúdo linguístico e efeitos jurídicos que provocam.

3. Termo de compromisso na LINDB aplicáveis no direito tributário sancionador

Com o advento da Lei nº 13.655, de 2018, que alterou o Decreto-Lei nº 4.657, de 1942, houve a inclusão de algumas disposições prescritivas com a inserção de um consequencialismo jurídico como ferramenta de hermenêutica e fundamentando-se em 3 (três) pilares: a eficiência administrativa, a segurança jurídica e a consensualidade.

Notadamente, a Lei da Segurança para a Inovação Pública incluiu na LINDB um novo regime jurídico que outorga à autoridade administrativa a possibilidade de realizar acordos administrativos com os particulares com a finalidade de supressão de irregularidades, incertezas jurídicas e situações contenciosas.

O art. 26 do Decreto-Lei nº 4.657, de 1942, encerra as balizas normativas deste novel instrumento, denominado de termo de compromisso, como instrumento de inserção da consensualidade como forma de gestão da atividade administrativa, visando o aumento ou consolidação da eficiência administrativa. Vejamos seus termos:

Art. 26. Para eliminar irregularidade, incerteza jurídica ou situação contenciosa na aplicação do direito público, inclusive no caso de expedição de licença, a autoridade administrativa poderá, após oitiva do órgão jurídico e, quando for o caso, após realização de consulta pública, e presentes razões de relevante interesse geral, celebrar compromisso com os interessados, observada a legislação aplicável, o qual só produzirá efeitos a partir de sua publicação oficial.

§ 1º O compromisso referido no caput deste artigo:

¹⁵ MARRARA, Thiago. Acordos de leniência no processo administrativo brasileiro: modalidades, regime jurídico e problemas emergentes. Revista Digital de Direito Administrativo, v. 2, n. 2, p. 509-527, 2015. DOI: 10.11606/issn.2319-0558.v2i2p509-527. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/99195>. Acesso em: 17 jun. 2022.

- I - buscará solução jurídica proporcional, equânime, eficiente e compatível com os interesses gerais;
- II - (VETADO);
- III - não poderá conferir desoneração permanente de dever ou condicionamento de direito reconhecidos por orientação geral;
- IV - deverá prever com clareza as obrigações das partes, o prazo para seu cumprimento e as sanções aplicáveis em caso de descumprimento.

Referida norma jurídica promove a estruturação da consensualidade da Administração Pública como uma cláusula geral que se adequam aos vários modelos de acordos administrativos como os substitutivos e integrativos de sanção¹⁶, como veremos com maior profundidade.

O termo de compromisso previsto no art. 26 Decreto-Lei nº 4.657, de 1942, consagra a existência de um permissivo genérico para que todos os órgãos da Administração Pública, sem a necessidade de norma integradora ou de regulamento administrativo, possam celebrar os acordos administrativos, na medida em que confere balizas mínimas, sem redução do mínimo do deontológico, dando sentido os diversos aspectos norteadores de um instrumento consensual e uma perspectiva paritária¹⁷ da ação administrativa concertada.

O Instituto Brasileiro de Direito Administrativo (IBDA) no Seminário “Impactos de Lei nº 13.655/18 no Direito Administrativo” em conclusão dos debates reconheceu que o termo de compromisso constitui um instrumento de autocomposição disponível à Administração Pública, e que “os artigos 26 e 27 da LINDB constituem cláusulas gerais autorizadoras de termos de ajustamento, acordos substitutivos, compromissos processuais e instrumentos afins, que permitem a solução consensual de controvérsias¹⁸”.

Nesta compreensão, o termo de compromisso configura uma cláusula geral, isto é, uma prescrição normativa que utiliza uma linguagem de estrutura ou organização em seu conteúdo aberto, dotado de fluidez e vaguidade com ampla extensão em seu aspecto semântico, habilitando o intérprete ao preenchimento de lacunas ou construção de normas jurídicas¹⁹.

16 GUERRA, Sérgio; PALMA, Juliana Bonacorsi de. Art. 26 da LINDB. Novo regime jurídico de negociação com a Administração Pública. Revista De Direito Administrativo. Edição Especial: Direito Público na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – LINDB (Lei nº 13.655/2018). Rio de Janeiro, nov./2018, p. 135–169. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77653/74316>. Acesso em 15. Jun. 2022.

17 GUERRA, Sérgio; PALMA, Juliana Bonacorsi de, 2010, op. cit., p. 140.

18 INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO ADMINISTRATIVO. Enunciados do IBDA sobre a interpretação da LINDB. Fórum Administrativo – FA, Belo Horizonte, ano 19, n. 221, p. 167-168, jul. 2019. Disponível em: <https://ibda.com.br/wp-content/uploads/2023/06/Enunciados-IBDA-publicacao-Forum-2.pdf>. Acesso em: 15. Jun. 2022.

19 “Considerada do ponto de vista da técnica legislativa, a cláusula geral constitui, portanto, uma disposição normativa que utiliza, no seu enunciado, uma linguagem de tessitura intencionalmente “aberta”, “fluida” ou “vaga”, caracterizando-se pela ampla extensão do seu campo semântico, a qual é dirigida ao juiz de modo a conferir-lhe uma mandato (ou competência) para que à vista dos casos concretos, crie, complemente ou desenvolva normas jurídicas, mediante o reenvio para elementos cuja concretização pode estar fora do sistema; estes elementos, contudo, fundamentam a decisão, será viabilizada a ressystematização destes elementos originariamente extra-sistêmicos no interior do ordenamento jurídico (COSTA, Judith Martins. A boa-fé no direito privado. Sistema e tópica no processo obrigacional.

O art. 26 do Decreto-Lei nº 4.657, de 1942, integra o microssistema normativo de autocomposição da Administração Pública na conformação de cláusula geral, e exerce a função ordenadora central²⁰ servindo como referencial dos demais dispositivos que tratam dos acordos substitutivos e integrativos de sanção, havendo uma unidade e harmonia sistêmica.

Alguns dispositivos dispersos em vários suportes materiais legislados não possuem uma disciplina abrangente que ingresse sobre as finalidades, os deveres e obrigações essenciais do acordo, seus efeitos jurídicos e aspectos procedimentais, apenas prevendo a possibilidade de ajustes em relação a determinados interesses ou bens jurídicos ou remetendo a regulamentação legal.

Assim, o artigo 26 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro será suporte para integração de lacunas normativas constantes nestes diversos diplomas, com a comunicação entre as disposições dentro de um microssistema de autocomposição da Administração Pública.

A LINDB outorgou competência para celebração do termo de compromisso a qualquer autoridade pública não se limitando à estrutura hierárquica da Administração Pública, afastando assim, celeumas quanto a capacidade jurídica do órgão administrativo ou engessamento quanto a atribuições dos dirigentes²¹.

A Lei nº 9.784, de 1999, que versa sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, define autoridade administrativa o servidor ou agente público com poder de decisão (cf. inc. III, § 2º do art. 1º).

E, por se tratar a LINDB de uma *lex tegum*, que possui por finalidade não a regulação direta das relações jurídicas entre os sujeitos, mas o dispor sobre a incidência de regras sobre o conjunto de normas²², não afeta ou revoga a competência estabelecida em outras leis, que deve ser observada, na utilização do termo de compromisso.

Dessa forma, é importante que seja verificada a alocação de competência na estrutura orgânica que pode ser por competência geral acometida ao agente com atribuição e poder de decisão representando o órgão administrativo, ou de forma excepcional, por especialidade, por hierarquia, por delegação. Bruno Grego-Santos²³ aponta que é prescindível a previsão de uma competência por uma lei em sentido estrito quanto o agente público exerça a mais alta posição

São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 303).

20 PEIXOTO, Ravi. O art. 26 da LINDB como cláusula geral para a realização da autocomposição pela Administração Pública: uma análise dos limites e possibilidades. *Civil Procedure Review*, [S. l.], v. 12, n. 3, p. 73, 2021. Disponível em: <https://civilprocedurereview.com/revista/article/view/241>. Acesso em: 15 jun. 2022.

21 GUERRA, Sérgio; PALMA, Juliana Bonacorsi de, 2010, op. cit., p. 149.

a SCHWIND, Rafael Wallbach. Acordos na lei de introdução às normas do direito brasileiro – LINDB: normas de sobredireito sobre a celebração de compromissos pela administração pública. In.: (coord.) Gustavo Justino de Oliveira. *Acordos Administrativos no Brasil. Teoria e Prática*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 157-176.

23 GREGO-SANTOS, Bruno. *Transação extrajudicial na administração pública*. São Paulo: Thomson Reuters, 2019, p. 163.

hierárquica do Poder ou órgãos administrativos, presumindo-se a competência para a realização de atos consensuais com o administrado.

3.1. Termo de compromisso substitutivo

Podem ser objeto de negociação com a Administração Pública qualquer prerrogativa pública, especialmente a sancionatória decorrente do poder de polícia. Segundo versa a doutrina²⁴, o art. 26 do Decreto-Lei nº 4.657, de 1942, pacificou a discussão à cerca da indisponibilidade do interesse público, e, portanto, seriam inegociáveis na visão de parte da doutrina.

Realmente, o termo de compromisso possui por finalidade a supressão de irregularidades, incerteza jurídica ou situação contenciosa, sempre tendo por fundamento a presença de interesse geral, devendo o administrador realizar uma ponderação dos interesses que se apresentam e tomar uma decisão com o desenvolvimento do ônus argumentativo amplificado, justificando o exercício da discricionariedade administrativa.

O termo de compromisso como acordo substitutivo de sanção se relaciona com as situações em que o compromitente está em situação de irregularidade ou numa relação contenciosa envolvendo o Poder Público²⁵.

A situação de irregularidade que justifica a celebração de um acordo administrativo é resultado do descumprimento de um dever jurídico prescrito no consequente da norma jurídica primária, qualificado pelo ilícito, compondo a estrutura normativa sancionatória, que toma este evento como antecedente normativo e vinculado pelo conectivo condicional, estabelece outra relação jurídica de natureza processual, imputando uma providência coativa.

A violação da ordem jurídica pelo administrado é constatada no exercício do poder de polícia exercido pela Administração Pública, e na iminência de aplicação de uma providência sancionatória, o termo de compromisso surge como possibilidade de resgate da erosão da ordem jurídica, isto é, a restauração da legalidade de uma forma mais eficiente²⁶ pelo uso do acordo substitutivo.

Tem-se por situação contenciosa na aplicação do direito público envolvendo o Poder Público a insurgência do administrado na incidência da norma jurídica sobre os eventos relevantes selecionados pelo legislador, que convertido em linguagem jurídica criam os fatos jurídicos, gerando efeitos decorrentes da relação jurídica estabelecida, relacionado aos modais obrigatório, proibido ou permitido.

²⁴ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Vêras. Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para a Inovação Pública). Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 101; GUERRA, Sérgio; PALMA, Juliana Bonacorsi de, op. cit., p. 150; PEIXOTO, Ravi, op. cit., p. 75.

²⁵ GUERRA, Sérgio; PALMA, Juliana Bonacorsi de, op. cit., p. 150; PEIXOTO, Ravi, op. cit., p. 77.

²⁶ PEIXOTO, Ravi, op. cit., p. 78.

Para Sérgio Guerra e Juliana Bonacorsi de Palma a situação manifesta de contenciosidade ocorrem nos conflitos oriundos das relações jurídicas tributárias em curso nos tribunais administrativos. Assim, para estes autores, o acordo substitutivo da LINDB se consolida em instrumento consensual permitindo a extinção do processo administrativo fiscal mediante o cumprimento de obrigações pactuadas.

Carlos Ari Sundfeld²⁷ aponta que o art. 26 do Decreto-Lei nº 4.657, de 1942, é instrumento inserido no sistema normativo para atender as providências consensuais pela autoridade administrativa, excluindo a competência das autoridades controladoras e judiciais, e tem por objeto as relações jurídicas de Direito Ambiental e Tributário.

Ainda que não aprofundado pelos autores nas suas elucubrações, o fator que permite a celebração do termo de compromisso se destina unicamente a possibilidade ou imposição de uma sanção tributária, constituindo no objeto do acordo substitutivo, não podendo modificar o conteúdo do dever jurídico de pagar tributo, mesmo havendo discussão de aplicabilidade outros dispositivos da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro nos julgamentos dos tribunais administrativos.

Em sentido contrário, o exercício da discricionariedade administrativa importaria na violação do princípio da estrita legalidade tributária, sobre incidência da regra-matriz de incidência tributária nos eventos juridicizados construindo o fato jurídico tributário. A hipótese de concertação com a Administração incidente sobre o crédito tributário com reflexos nas sanções pecuniárias são objeto da transação tributária como modalidade de extinção das obrigações tributárias mediante concessões recíprocas.

E quanto ao dever funcional da autoridade administrativa de promover o lançamento fiscal, o Código Tributário Nacional encerra no artigo 142 a alternatividade na proposição ou imposição da penalidade cabível. Isto significa que pode deixar de ser aplicada em caso de ausência de prática infracional ou quando a norma jurídica permite a sua superação, como surge com a negociação da prerrogativa sancionatória para a concretização do princípio constitucional da eficiência administrativa, se as funções da sanção tributária se reputarem verificadas no âmbito da assunção de compromissos acordados.

Ravi Peixoto²⁸ indica que o termo de compromisso com a finalidade de eliminar a situação contenciosa na aplicação do direito público permite que seja celebrado durante o processo judicial em causas repetitivas como forma de evitar os conflitos difusos e potencializados, utilizando a integralização com o art. 35 da Lei nº 13.140, de 2015, na forma de transação por adesão.

²⁷ SUNDFELD, Carlos Ari. LINDB: direito tributário está sujeito à lei de introdução reformada. Qual o âmbito de incidência dos novos dispositivos? Jota. 10 ago. 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/lindb-direito-tributario-esta-sujeito-a-lei-de-introducao-reformada-10082018>. Acesso em: 15. Jun. 2022.

²⁸ PEIXOTO, Ravi, op. cit., p. 77-78.

Em razão da natureza de cláusula geral do art. 26 do Decreto-Lei nº 4.657, de 1942, e referir-se a norma de estrutura, os preceitos deste dispositivo podem colmatar outros institutos do microsistema normativo afeto a consensualidade, mas sem eficácia revogadora ou modificadora de institutos consolidados por outras normas.

O art. 35²⁹ da Lei de Mediação e Autocomposição de Conflitos no Âmbito da Administração Pública se destina a promover o entendimento dos órgãos da administração pública federal direta, suas autarquias e fundações, desde que presente a autorização do Advogado-Geral da União, com base na jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal ou de tribunais superiores ou parecer do Advogado-Geral da União, aprovado pelo Presidente da República.

A resolução de conflitos entre particular e pessoa jurídica de Direito Público se realiza através das câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos, que no âmbito do Poder Público Federal é desempenhado pela Câmara de Mediação e de Conciliação da Administração Pública Federal, nos casos previstos no regulamento de que trata o § 2º do art. 32³⁰ da Lei nº 13.140, de 26 de junho de 2015, portanto, não se relacionado ao questionamento pontual do conflito e não maximizado por meio de transação por adesão.

No entanto, relativo ao objeto do presente trabalho a solução de conflitos de sanções tributárias por meio de transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica é disciplinado pelo art. 16³¹ da Lei nº 13.988, de 2020, possuindo, as características de litígio que extrapolam os interesses subjetivos da subjetivos da causa, possuindo um paralelo com os critérios da repercussão geral dos recursos extraordinários do artigo 1.035 do Código de Processo Civil.

29 Art. 35. As controvérsias jurídicas que envolvam a administração pública federal direta, suas autarquias e fundações poderão ser objeto de transação por adesão, com fundamento em: I - autorização do Advogado-Geral da União, com base na jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal ou de tribunais superiores; ou II - parecer do Advogado-Geral da União, aprovado pelo Presidente da República. § 1º Os requisitos e as condições da transação por adesão serão definidos em resolução administrativa própria.

30 Art. 32. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão criar câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos, no âmbito dos respectivos órgãos da Advocacia Pública, onde houver, com competência para: I - dirimir conflitos entre órgãos e entidades da administração pública; II - avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de composição, no caso de controvérsia entre particular e pessoa jurídica de direito público; III - promover, quando couber, a celebração de termo de ajustamento de conduta. § 1º O modo de composição e funcionamento das câmaras de que trata o caput será estabelecido em regulamento de cada ente federado. § 2º A submissão do conflito às câmaras de que trata o caput é facultativa e será cabível apenas nos casos previstos no regulamento do respectivo ente federado.

31 Art. 16. O Ministro de Estado da Economia poderá propor aos sujeitos passivos transação resolutiva de litígios aduaneiros ou tributários decorrentes de relevante e disseminada controvérsia jurídica, com base em manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia. § 1º A proposta de transação e a eventual adesão por parte do sujeito passivo não poderão ser invocadas como fundamento jurídico ou prognose de sucesso da tese sustentada por qualquer das partes e serão compreendidas exclusivamente como medida vantajosa diante das concessões recíprocas. § 2º A proposta de transação deverá, preferencialmente, versar sobre controvérsia restrita a segmento econômico ou produtivo, a grupo ou universo de contribuintes ou a responsáveis delimitados, vedada, em qualquer hipótese, a alteração de regime jurídico tributário. § 3º Considera-se controvérsia jurídica relevante e disseminada a que trate de questões tributárias que ultrapassem os interesses subjetivos da causa.

Efetivamente, o termo de compromisso não possui eficácia de atribuir outra modalidade de transação por adesão em matéria tributária, que se encontra disciplinada por lei especial, resguardada a questão da disciplina da mediação em questões administrativas outras.

O termo de compromisso com natureza de acordo substitutivo no Direito Tributário Sancionador pode ser realizado, desde que presente os seus pressupostos visando a superação de irregularidade ou ilicitude praticada por descumprimento de um dever jurídico; ou ainda, a eliminação de uma relação jurídica sancionatória conflituosa. E, tem a vantagem de coibir de forma imediata as condutas infracionais e de prevenir os comportamentos futuros. Com a celebração ajuste, promove o efeito de gerar menos custos administrativos e a inserção de voluntariedade na deferência do acordo pelo compromissário³².

Ultrapassado todo este percurso de formação do termo de compromisso celebra-se o acordo construído em bases dialógicas e consensuais, com a assinatura da autoridade administrativa e do administrado, que somente produzirá efeitos com a publicação oficial³³, cumprindo com o princípio constitucional da publicidade dos atos administrativos, outorgado à sociedade condições e mecanismos de controle.

Efetivamente, o termo de compromisso do art. 26 do Decreto-Lei nº 4.657, de 1942, na modalidade de acordo substitutivo de sanção demonstra ser eficaz para a solução consensual de conflitos no Direito Tributário Sancionador, funcionado como um permissão genérico legal, possibilitando que a autoridade administrativa realize a abertura dialógica com os administrados e efetue a ponderação de valores e dos interesses, em juízo discricionário motivado pode substituir uma penalidade tributária em compromissos que asseguram a eficácia da ação administrativa e as finalidades da sanção tributária.

Pode-se antever uma utilidade no interesse público, como no caso hipotético de substituir a penalidade de cassação de registro especial em determinado setor econômico com a assunção da restauração da conformidade fiscal através do adimplemento dos tributos sonegados, com apresentação de garantias se indispensáveis, e eventual a redução das sanções pecuniárias globalmente aplicadas e convertidas em investimentos que potencializa a fiscalização tributária e gerem ganhos indiretos para prevenir desequilíbrios da concorrência e tutela da livre iniciativa econômica.

3.2. Termo de compromisso integrativo

Na ausência de um regramento específico a Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal aplica-se de forma subsidiária nos processos administrativos sancionadores, devendo seus preceitos serem observados pela

³² MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Vêras, op. cit., p. 108.

³³ Cf. art. 26 do Decreto-Lei nº 4.657/1942 e § 3º do art. 10 do Decreto nº 9.830/2019.

autoridade administrativa na condução de sua prerrogativa sancionatória a salvaguarda de todos os direitos e garantias de defesa do administrado.

No percurso de posituação do processo administrativo, depois de encerrada instrução processual onde o administrado apresentou as provas sobre os fatos defensivos, suas alegações e realizações de diligências e perícias, a Administração Pública tem o dever de emitir uma decisão no prazo de 30 dias de acordo com a regra do *non liquet*^{34 35}, isto é, não pode recusar a definição da aplicação da norma jurídica em determinado caso em concreto por ausência de elementos probatórios ou dúvidas quanto a autoria, culpabilidade ou materialidade do evento ilícito.

Para permitir a tomada de uma decisão certa e segura a respeito do ato investigado no processo administrativo sancionador é indispensável que todos os elementos e dados probatórios estejam constituídos na fase instrutória, inclusive os apresentados ou realizados pelo administrado.

Nesta conjectura, pode resultar em 6 (seis) resultados no processo administrativo sancionador³⁶ a saber: i) o reconhecimento de existência de cometimento de infração administrativa; ii) a negativa de autoria do administrado; iii) ausência de responsabilidade ou culpabilidade de administrado; iv) o reconhecimento da prescrição da pretensão sancionatória; v) a realização de acordo substitutivo da sanção administrativa ou acordo integrativo sentido de aplicação da sanção mais tênue mediante o cumprimento de deveres assumidos; e vi) a aplicação da sanção administrativa aos responsáveis.

De acordo com esta coordenação temporal evolutiva de posituação do processo administrativo sancionador é possível extrair duas funcionalidades dos acordos integrativos: o acoplamento à decisão sancionatória com a eliminação do *non liquet* com o fornecimento de dados informações à autoridade administrativa no decorrer da instrução processual ou antes da tomada de decisão; e a outorga de incentivos à conduta colaboradora e cooperativa com a redução da penalidade ou a isenção parcial do conjunto de atos coativos a serem aplicados pela autoridade administrativa, com uma função premial.

Desse modo, o termo de compromisso como acordo integrativo possui por fundamento a eliminação de incertezas jurídicas quando a aplicação do Direito Público³⁷, isto é, a obtenção através da celebração de um ajuste com o administrado de elementos ou obrigações que permitam à Administração Pública o pronunciamento claro e concreto sob determinado fato, com emissão de ato administrativo unilateral e imperativo como uma sanção jurídica, eliminando a insegurança jurídica.

34 Art. 49. Concluída a instrução de processo administrativo, a Administração tem o prazo de até trinta dias para decidir, salvo prorrogação por igual período expressamente motivada (Lei nº 9.784/1999).

35 PALMA, Juliana Bonacorsi de. Regulação e autoridade. O poder sancionador na regulação. In: (coord). Odete Medauar e Vitor Rhein Schirato. Poder de Polícia na Atualidade. Belo Horizonte: Fórum, 2014, p. 79-107.

36 PALMA, Juliana Bonacorsi de, 2014, op. cit., p. 101.

37 GUERRA, Sérgio; PALMA, Juliana Bonacorsi de, op. cit., p. 152; PEIXOTO, Ravi, op. cit., p. 76.

Este tipo de acordo administrativo, segundo aponta Luiz Antônio Freitas de Almeida possui a capacidade de prevenir o conflito de interesses ao trazer elucidação do dever ser³⁸ incidente na situação hipotética condicional, por meio de pactuações direcionando ao cumprimento do comando legislativo.

A doutrina³⁹ aponta que a fonte de incerteza pode ser oriunda de atividade da Administração Pública como nos casos de demora da tomada de decisão administrativa, a divergência de entendimentos sobre a aplicação de determinada norma de direito público, à discrepância quanto ao atraso na regulação de determinada atividade sujeitando-se a insegurança jurídica.

Oportuno asseverar que na proposição e formatação de um termo de compromisso com natureza de acordo integrativo seu objeto deve ser compatível com o interesse geral, mediante o teste de ponderação dos interesses dispostos à Administração Pública que aferindo critérios técnicos-operacionais, orçamentários-financeiros e jurídicos, com o uso da discricionariedade, avaliando a oportunidade e conveniência, poderá formalizar o compromisso para viabilizar uma decisão administrativa unilateral e impositiva.

É nodal que deva prevalecer o interesse coletivo que decorre de valores constitucionais e objetivos concretizados nas normas jurídicas que trazem ganhos à sociedade, não sendo suficiente o mero interesse privado dos particulares no desempenho de determinada atividade econômica.

Luiz Antônio Freitas de Almeida⁴⁰ defende que o termo de compromisso como arranjo instrumental jurídico não pode ser vulgarizado, deve expressar a supressão de incertezas jurídicas que supere o interesse individual dos administradores como proponentes.

Na perspectiva de um processo administrativo sancionador o requisito da supressão de incertezas jurídicas deve corresponder a existência de dúvidas no curso do procedimento que relacionem com a relação jurídica sancionatória que pode culminar na insegurança quanto a constatação da sujeição passiva, a responsabilidade, a culpabilidade e imputabilidade, e não propriamente a aplicação a sanção.

No Direito Tributário Sancionador, a existência de dúvidas quanto a aplicação ou não de uma sanção, não é suprimida por um acordo administrativo, mas pela prevalência do princípio do *in dubio pro reo*, consoante preconiza do art. 112 do Código Tributário Nacional, que possibilita a valoração pelo órgão administrativo, na hipótese de houver a possibilidade de aplicação de duas ou mais medidas sancionatórias, permite o regramento de vigência, a aplicação da infração menos severa, possibilitando-se, ainda, a gradação da sanção em contraponto à gravidade do ilícito praticado pelo contribuinte infrator.

38 ALMEIDA, Luiz Antônio Freitas de. O termo de compromisso do art. 26 da LINDB, o licenciamento ambiental e a proteção ao meio ambiente. *Direito Público*, v. 17, n. 95, 2020. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/3764>. Acesso em: 17 jun. 2022.

39 GUERRA, Sérgio; PALMA, Juliana Bonacorsi de, op. cit., p. 152; PEIXOTO, Ravi, op. cit., p. 77.

40 ALMEIDA, Luiz Antônio Freitas de, op. cit., p. 138.

Com efeito, a eliminação de incertezas jurídicas no Direito Tributário Sancionador como forma de conformação da potestade sancionatória e imprimir uma eficiência da ação administrativa na aplicação de uma norma derivada punitiva objetiva otimiza uma alavancagem investigatória expandindo-se o alcance subjetivo desta relação jurídica com a cooperação e colaboração do administrado investigado no percurso do processo administrativo sancionador.

A disponibilidade de incentivos como causa de isenção ou redução de penas mediante o fornecimento de informações e provas, e acesso aos dados relevantes da apuração fiscalizatória pode resumir numa reunião de interesses comuns que atingem o interesse da sociedade que corresponde em última análise a aplicação de sanção aos seus responsáveis e permitem a supressão da atividade ilícita e previne novas infrações tributárias.

Numa sociedade complexa com relações jurídicas cada vez mais difusas, dimensionada em redes, numa economia globalizada, muitos contribuintes passaram a utilizar as pessoas jurídicas como instrumentos as práticas de ilícitos tributários de forma reiterada e sistêmica com técnicas de blindagem patrimonial, muitas vezes com tipologias que se aproveitam de interpostas pessoas e com aproveitamento da extraterritorialidade.

Como adverte Fábio Medina Osório em determinados contextos estas pessoas jurídicas são instrumentos de organizações criminosas, para efeitos de blindagem de responsabilidades pessoais, necessitando uma atuação firme do Estado com respostas cada vez mais abrangentes e eficazes⁴¹.

Nesse altiplano, vemos que a atividade fiscalizatória e investigativa da Administração Pública para alcançar o preceito da eficiência administrativa como valor constitucional, demanda a incursão nos fatos, com descortinamento de atos fraudulentos e lesivos ao interesse público e o descobrimento de toda a rede de infratores, com o aprofundamento do acervo probatório, nem sempre obtido na ação administrativa, exigindo uma inteligência racional e pragmática dos papéis a serem desempenhados pelo Estado em sua atividade sancionatória.

Em arremate, o termo de compromisso integrativo é um instrumento que pode ser utilizado pela autoridade administrativa tributária como permissivo genérico legal, no curso de um processo administrativo sancionatório e realizar a celebração de um acordo integrativo com a alavancagem dados informacionais e provas dos ilícitos a serem fornecidos pelos contribuintes interessados na consecução de benefícios com a isenção ou redução de sanções tributárias.

E assim, permitindo que a ação investigatória administrativa amplie a sujeição passiva sancionatória, criando condições para que a sanção alcance todos os infratores e beneficiários e ocorra a conformidade fiscal com a recuperação do crédito fiscal, encerrando a prática ilícita, gerando um efeito preventivo e dissuasório de novas práticas infracionais em benefício de toda a sociedade que suporta todos os ônus da sonegação fiscal.

⁴¹ OSÓRIO, Fabio Medina. Direito administrativo sancionador. 2. ed. E-book. São Paulo: Thomson Reuters, 2020, p. RB-2.19. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com>. Acesso em 19 mar 2022.

4. Procedimentos do termo de compromisso da LINDB

O art. 26 do Decreto-Lei nº 4.657, de 1942, como permissivo legal genérico, estabeleceu algumas diretrizes no processo de celebração do termo de compromisso, ao estruturá-lo em três fases antes da prolação de decisão negociada entre a Administração e o administrado, a saber: iniciativa, instrução e celebração.

A iniciativa do pedido de celebração do termo de compromisso pode ser realizada pelo administrado, desde que demonstre interesse jurídico, notadamente no curso de um processo administrativo sancionador, ou seja, deve integrar a relação jurídica sancionatória. E, a própria autoridade administrativa com poder de decisão, não impedindo que haja delegação das atividades antecedentes à prolação de decisão final pela autoridade com competência decisória.

A fase instrutória detém a maior complexidade no percurso de formação do acordo substitutivo, integrada pela negociação, possibilidade de audiência pública e manifestações técnicas e jurídicas.

Após a iniciativa do procedimento que pode se desenvolver em um processo autônomo ou por pedido incidental no processo administrativo sancionador, inauguram-se as tratativas de negociação entre o administrado e o agente público numa comunicação dialógica. As manifestações do administrado interessado no ajuste consensual são cercadas de todas as garantias dos princípios constitucionais de defesa em matéria punitiva e relacionadas as leis dos processos administrativos, com aplicação subsidiária à LINDB, tais como o direito à ampla defesa, ao contraditório, a produção de provas, apresentar documentos, pareceres, requer diligências e perícias, e apresentar alegações finais antes da tomada de decisão.

Isso importa, especialmente nas discussões sobre as propostas apresentadas que são objeto das cláusulas do compromisso que possuem alguma margem para a negociação entre as partes quanto à sua profundidade e extensão, ou a aferição de validade a depender da projeção das obrigações com reflexos das normas setoriais.

Ainda na fase instrutória, o Decreto-Lei nº 4.657, de 1942, adota como premissa o aumento da participação popular e lança ferramentas de incentivos na busca de solução jurídica construída pelo debate e consenso.

O artigo 26 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro estabelece que somente terá eficácia a celebração de um termo de compromisso após a realização de consulta pública, que possui a finalidade de imprimir mais legitimidade ao acordo administrativo e de mapear eventuais conflitos, além, de conferir oportunidade de influência com argumentos racionais a tomada de decisão consensual. As eventuais contribuições das consultas públicas por terceiros e pelo interessado no processo administrativo não vinculam à decisão da autoridade administrativa que possui o dever de motivar sua decisão, acolhendo-as ou rejeitando-as.

Sérgio Guerra e Juliana Bonacorsi de Palma declaram que a LINDB não traz as diretrizes para o exercício da discricionariedade administrativa pelo agente público para a realização das consultas públicas, apresentando algumas reflexões:

De fato, o art. 26 restringe-se a aduzir que “quando for o caso”, a consulta pública poderá ser realizada. Para decidir pela abertura da consulta pública, parece-nos adequado considerar seus custos e benefícios. Ao mesmo tempo que a consulta pública opera para a legitimação do compromisso, favorece o mapeamento de interesses, antecipa cenários de conflito e permite um melhor desenho de cláusulas, ela consome tempo, recursos, pode ter por resultado grande volume de contribuições de baixa qualidade, divulga dados e informações que as partes podem preferir que fiquem reservados e ser, por si só, uma fonte de conflitos.

A decisão pela realização de consulta pública ou não, no percurso de formação do termo de compromisso depende da sua necessidade aferida através de normas jurídicas específicas com caráter impositivo ou que a matéria e conteúdo versado envolva assunto de interesse geral ou atinja uma pluralidade de pessoas, permitindo o exercício da discricionariedade administrativa condicionada à justificativa pela autoridade administrativa, aplicando-se a disciplina do art. 29 Decreto-Lei nº 4.657, de 1942, e subsidiariamente o art. 31⁴² e seguintes da Lei nº 9.784, de 1999.

A fim de conferir segurança jurídica na celebração do acordo, a norma jurídica em comento determina que a autoridade administrativa deve obter a prévia manifestação do órgão jurídico, que integre a estrutura hierárquica ou possua atribuições vinculadas.

Ao lado desta disposição legal, o Decreto nº 9.830, de 2019 que regulamenta a Lei da Segurança para a Inovação Pública, ao reproduzir a necessidade de oitiva do órgão de consultoria jurídica demanda a imprescindibilidade de instrução com “o parecer técnico conclusivo do órgão competente sobre a viabilidade técnica, operacional e, quando for o caso, sobre as obrigações orçamentário-financeiras a serem assumidas⁴³”.

A atividade dos órgãos jurídicos se desenvolve em duas atribuições distintas, a de consultoria jurídica⁴⁴ que corresponde ao pronunciamento típico e exteriorizado em manifestações formais de atividades finalísticas, reproduzidas em notas e pareceres jurídicos⁴⁵. E de assessoramento das

42 Art. 31. Quando a matéria do processo envolver assunto de interesse geral, o órgão competente poderá, mediante despacho motivado, abrir período de consulta pública para manifestação de terceiros, antes da decisão do pedido, se não houver prejuízo para a parte interessada. § 1º A abertura da consulta pública será objeto de divulgação pelos meios oficiais, a fim de que pessoas físicas ou jurídicas possam examinar os autos, fixando-se prazo para oferecimento de alegações escritas. § 2º O comparecimento à consulta pública não confere, por si, a condição de interessado do processo, mas confere o direito de obter da Administração resposta fundamentada, que poderá ser comum a todas as alegações substancialmente iguais.

43 Cf. inciso I do § 4º do art. 10 do Decreto nº 9.830/2019.

44 Cf. incisos III, IV, V e VI do art. 11 da Lei Complementar nº 73/1993.

45 Cf. inciso II do art. 37 da Lei nº 13.327/2016.

autoridades administrativas⁴⁶ que se traduzem em orientações jurídicas simplificadas e informais prestadas em reuniões, comunicações eletrônicas, áudio visuais ou telefônicas com menor formalismo e profundidade⁴⁷.

Nesta digressão, o Decreto-Lei nº 4.657, de 1942 e o regulamento, como condição de validade do termo de compromisso a ser celebrado, exige a oitiva do órgão jurídico e indica como documento o parecer conclusivo sobre a viabilidade do acordo administrativo, inclusive sobre a juridicidade da minuta proposta.

Com efeito, a indispensabilidade de manifestação do órgão integrante da Advocacia Pública, relaciona-se a atividade de consultoria jurídica, na emissão de trabalho técnico com profundidade e manifestação formal, que deve ocorrer na fase final instrutória, antecedendo a decisão a ser prolatada pela autoridade administrativa. É neste momento que poderá apresentar um opinativo que vislumbre a correção de todos os procedimentos realizados em consonância com o ordenamento jurídico, prevenido quanto a qualquer mácula ao acordo administrativo a ser celebrado.

Apesar disso, as conclusões apresentadas pelo órgão jurídico não são vinculantes, e a autoridade administrativa possui a discricionariedade de discordar de manifestações técnicas (operacional-financeira e jurídica), mas lhe incumbindo um maior desempenho de ônus argumentativo.

Nada obstante, é sempre aconselhável⁴⁸ que nas tratativas quanto ao exercício da consensualidade a autoridade administrativa seja assessorada pelo órgão jurídico desde a instauração do procedimento a fim de melhor construção da significação da circunstância de irregularidade, incerteza jurídica ou situação contenciosa e a solução jurídica na edificação de arranjos institucionais com vista a maior eficiência da ação consensual.

Quanto ao conteúdo das cláusulas no termo de compromisso substitutivo de sanção, por decorrência da própria natureza do ajuste e vinculadas por normas jurídicas⁴⁹, deve possuir a delimitação das (i) obrigações das partes; (ii) o prazo e o modo para seu cumprimento; (iii) a forma de fiscalização quanto a sua observância; (iv) os fundamentos de fato e de direito; (v) a sua eficácia de título executivo extrajudicial; (vi) as sanções aplicáveis em caso de descumprimento.

⁴⁶ Cf. inciso I do art. 11 da Lei Complementar nº 73/1993.

⁴⁷ "Nos termos da legislação específica, a atividade de consultoria jurídica compreende pronunciamentos típicos exteriorizados em expedientes e mediante figuras de manifestações formais, ao passo que a atividade de assessoramento jurídico abrange outras atividades decorrente do exercício das atribuições próprias da função de Advogado Público Federal, a exemplo de orientações jurídicas prestadas em reuniões, por interlocuções telefônicas, por mensagens eletrônicas ou por outros meios de exteriorização de menor formalismo, conforme também disciplinadas em lei ou norma específica da AGU" (Enunciado BPC nº 45. In.: Consultoria-Geral da União. Manual de Boas Práticas Consultivas. 4º ed. Brasília: 2016, p. 92).

⁴⁸ PEIXOTO, Ravi, op. cit., p. 81; GUERRA, Sérgio; PALMA, Juliana Bonacorsi de, op. cit., p. 157

⁴⁹ Cf. inciso III do § 2º do art. 10 do Decreto nº 9.830/2019.

Não se pode perder de vista que o acordo administrativo possui característica funcional ou de ferramenta institucional para prevenir condutas ilícitas ou que afrontem o interesse público, motivo este, que evidencia a conformação da consensualidade se acomoda por meio de arranjos institucionais para garantia de eficácia da atuação administrativa. Assim, a formatação dos termos de compromisso é marcada pela atipicidade do acordo podendo ser negociadas outras obrigações adaptadas as circunstâncias do setor disciplinado pelas normas jurídicas primárias, sem prejuízo das cláusulas mínimas obrigatórias acima indicadas.

A atipicidade dos acordos administrativos é confirmada pela existência de cláusulas vedadas e limites principiológicos na formatação da solução jurídica para a supressão de irregularidade ou situação contenciosa na aplicação do Direito Público.

O termo de compromisso não poderá em hipótese alguma incluir condições que importem em desoneração permanente de dever⁵⁰. Isso significa que em matéria de negociação da prerrogativa sancionatória não pode importar em renúncia da competência da autoridade administrativa em aplicar sanções ou exercer com plenitude o seu poder de polícia⁵¹, ou seja, poderia restar configurado no caso de se comprometer a deixar de fiscalizar determinada empresa⁵² ou deixar de aplicar penalidades em determinado período.

Importante registrar que a substituição de sanção em determinada apuração administrativa integra o lócus do acordo substitutivo e a pactuação no termo de compromisso não importa em desoneração permanente do dever, pois é ferramental da lógica de incentivo em contrapartida à obtenção de outras finalidades, sem projeção aos eventos futuros.

A segunda vedação prevista na LINDB corresponde a inserção de condições para a efetivação de direito reconhecidos por orientação geral, ou seja, o ajuste de cláusula que impacte a plena efetividade dos direitos do compromissário como por exemplo vincular o direito de petição ao pagamento de certa quantia ou na vinculação da fruição de um benefícios fiscal ou condição para o exercício de uma atividade econômica com o registro especial vinculado ao pleno cumprimento do termo de compromisso, que não se coadune com o ilícito tributário que fundamenta a superação da irregularidade.

Percorrida a fase instrutória, a autoridade administrativa avaliando as manifestações técnicas, realizará o julgamento de oportunidade e conveniência de celebração do termo de compromisso, emitindo a motivação do ato administrativo⁵³, demonstrando a existência de razões

50 Cf. parte inicial do inciso III do § 1º do artigo 26 do Decreto-Lei nº 4.657/1942.

51 “À luz de tal inciso, um acordo substitutivo celebrado pela Agência Nacional de Transporte Terrestre (ANTT), com uma concessionária de rodovia que a desonerasse de observar o dever de modicidade tarifária, previsto no art. 6º, §1º, da Lei nº 8.987/1995, seria considerado inválido” (MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Vêras, op. cit., p. 112).

52 PEIXOTO, Ravi, op. cit., p. 88.

53 Art. 2º A decisão será motivada com a contextualização dos fatos, quando cabível, e com a indicação dos fundamentos de mérito e jurídicos. § 1º A motivação da decisão conterá os seus fundamentos e apresentará a congruência entre as

de interesse geral presentes no caso em concreto, indicando a congruência entre as normas e os fatos, devendo sempre que possível apresentar as consequências práticas⁵⁴ da decisão consensual.

Marçal Justen Filho⁵⁵ aponta que a Administração deve realizar um raciocínio lógico e formular uma projeção quanto aos possíveis cenários resultantes da decisão adotada, num juízo de causalidade. Estes juízos prognósticos se fundem no conhecimento técnico-científico e na experiência social.

Os motivos da decisão administrativa de adoção de mecanismos consensuais como o termo de compromisso são essenciais à validade, e servem para afastar qualquer suspeição quanto a alegação de captura da autoridade administrativa⁵⁶ ou ilicitude praticada, possibilitando o adequado exercício de fiscalização pelos órgãos de controle e pela sociedade.

A justificação pela autoridade administrativa quanto a preservação do interesse público na realização de uma negociação da potestade pública, com indicação dos fatores positivos é fundamental para a higidez da consensualidade, possibilitando a adequada avaliação do ajuste. Deve ser exercida com clareza quanto aos fatos que dão suporte à tomada de decisão, demonstrando a concretização das razões de interesse geral em determinado compromisso em particular, apontando os arranjos de instrumentos jurídicos.

A LINDB exige que na motivação deve ser demonstrada que a solução ajustada aos fatos é proporcional promovendo uma equalização no racional dos acordos administrativos entre as obrigações definidas no termo para os administrados e os benefícios que serão produzidos para o interesse coletivo⁵⁷.

Deve-se respeitar a equidade com a implementação de conteúdos que denotem a existência de imparcialidade da Administração, da isonomia, vedando-se a criação de privilégio que afronte o ordenamento jurídico⁵⁸, e haver a congruência ou harmonização da norma com as condições externas de aplicação da norma jurídica. E, deverá ser firmada uma solução eficiente na busca de uma decisão ótima, que decorre do ambiente dialógico, atingindo a eficiência administrativa.

normas e os fatos que a embasaram, de forma argumentativa. § 2º A motivação indicará as normas, a interpretação jurídica, a jurisprudência ou a doutrina que a embasaram. § 3º A motivação poderá ser constituída por declaração de concordância com o conteúdo de notas técnicas, pareceres, informações, decisões ou propostas que precederam a decisão (Decreto nº 9.830/2019).

54 Cf. parágrafo único do art. 20 do Decreto-Lei nº 4.657/1942 e art. 3º do Decreto nº 9.830/2019.

55 JUSTEN FILHO, Marçal. Art. 20 da LINDB - Dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas. Revista De Direito Administrativo, Edição Especial: Direito Público na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – LINDB (Lei nº 13.655/2018). Rio de Janeiro, nov./2018, p. 13-41. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77648>. Acesso em: 16. Jun. 2022.

56 GUERRA, Sérgio; PALMA, Juliana Bonacorsi de, op. cit., p. 158.

57 MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Vêras, op. cit., p. 112.

58 SCHWIND, Rafael Wallbach, op. cit., p. 172.

5. Conclusões

Os acordos administrativos suspensivos e integrativos que adquiriram destaque no Direito Administrativo Sancionador são instrumentos adequados para a implementação da consensualidade sobre a potestade sancionatória, outorgando diversas funcionalidades como a instrumentalidade e a racionalidade, com o alcance de uma eficiência administrativa em níveis superiores ao desempenho de uma atividade estritamente punitiva.

No acordo substitutivo a Administração paralisa o processo sancionador mediante condições que garantam a recomposição do ilícito de uma forma mais efetiva e célere, servido como uma ferramenta de gestão da ação administrativa visando a proteção do bem jurídico. E, no acordo integrativo, viabiliza a emissão de um ato imperativo e unilateral pela Administração no momento subsequente ao ajuste, e condiciona a obtenção de outros elementos que facilitem o desempenho da ação punitiva, por meio de inserção de incentivos, com uma alavancagem informacional e investigatória.

O termo de compromisso previsto no art. 26 do Decreto-Lei nº 4.657, de 1942, configura uma cláusula geral com conteúdo aberto, dotado de fluidez, permitindo que a Administração Pública em todos seus setores, como no Direito Tributário Sancionador possa utilizar como instrumento para a obtenção de uma solução eficiente e alcance de uma decisão ótima.

Deveras, este instrumento integra o microssistema normativo de autocomposição da Administração Pública e exerce a função ordenadora central servindo como referencial dos demais dispositivos que tratam dos acordos substitutivos e integrativos de sanção, havendo uma unidade e harmonia sistêmica.

O termo de compromisso como acordo substitutivo de sanção tributária se relaciona com as situações em que o compromitente está em situação de irregularidade ou numa relação contenciosa envolvendo o Poder Público.

Esta modalidade de termo de compromisso demonstra ser eficaz para a solução consensual de conflitos no Direito Tributário Sancionador, funcionado como um permissão genérico legal, possibilitando que a autoridade administrativa realize a abertura dialógica com os administrados e efetue a ponderação de valores e dos interesses, em juízo discricionário motivado, pode substituir uma penalidade tributária por compromissos que asseguram a eficácia da ação administrativa e as finalidades da sanção tributária.

Enquanto, que o termo de compromisso de natureza integrativa, objetiva a eliminação de incertezas jurídicas quando da aplicação do Direito Público, que não são resolvidas pela integração de normas jurídicas, mas com as funcionalidades inerentes que permitem a emissão de uma sanção jurídica potencializada.

Este termo de compromisso integrativo é adequado para a utilização pela autoridade administrativa tributária no curso de um processo administrativo sancionatório e realizar a

celebração de um acordo com o administrado, na perspectiva de obtenção de uma alavancagem dados informacionais e provas dos ilícitos a serem fornecidos na consecução de benefícios com a isenção ou redução de sanções tributárias, expandido a potestade sancionatória.

O termo de compromisso demanda o percurso evolutivo em três etapas distintas, a iniciativa, a instrução e a celebração iniciativa. Não poderá em hipótese alguma incluir condições que importem em desoneração permanente de dever ou a inserção de condições para a efetivação de direito reconhecidos por orientação geral.

É indispensável a realização da justificação pela autoridade administrativa quanto a preservação do interesse público na realização de uma negociação da potestade pública, com indicação dos fatores positivos como elemento fundamental para a higidez da consensualidade.

6. Referências bibliográficas

ALMEIDA, Luiz Antônio Freitas de. O termo de compromisso do art. 26 da LINDB, o licenciamento ambiental e a proteção ao meio ambiente. *Direito Público*, v. 17, n. 95, 2020. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/3764>. Acesso em: 17 jun. 2022.

BRASIL. Consultoria-Geral da União. *Manual de Boas Práticas Consultivas*. 4º ed. Brasília: 2016.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 34. ed., rev., atual., e ampl. São Paulo: Attas, 2020.

COSTA, Judith Martins. *A boa-fé no direito privado. Sistema e tópica no processo obrigacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

GREGO-SANTOS, Bruno. *Transação extrajudicial na administração pública*. São Paulo: Thomson Reuters, 2019.

GUERRA, Sérgio; PALMA, Juliana Bonacorsi de. Art. 26 da LINDB. Novo regime jurídico de negociação com a Administração Pública. *Revista De Direito Administrativo*. Edição Especial: Direito Público na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – LINDB (Lei nº 13.655/2018). Rio de Janeiro, nov./2018, p. 135–169. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77653/74316>. Acesso em 15. Jun. 2022

JUSTEN FILHO, Marçal. Art. 20 da LINDB - Dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas. *Revista De Direito Administrativo*. Edição Especial: Direito Público na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – LINDB (Lei nº 13.655/2018). Rio de Janeiro, nov./2018, p. 13-41. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77648>. Acesso em: 16. Jun. 2022.

KATO, Mariana Almeida. Os acordos substitutivos e o termo de ajustamento de conduta (Lei nº 7.347/1985). *Revista De Direito Administrativo*, v. 277, 2018, p. 101–125. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/74803>. Acesso em: 11.jun.2022

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO ADMINISTRATIVO. Enunciados do IBDA sobre a interpretação da LINDB. *Fórum Administrativo – FA*, Belo Horizonte, ano 19, n. 221, p. 167-168, jul. 2019. Disponível em: <https://ibda.com.br/wp-content/uploads/2023/06/Enunciados-IBDA-publicacao-Forum-2.pdf>. Acesso em: 15. Jun. 2022. Acesso em: 15. Jun. 2022.

LANE, Renata. *Acordos no domínio da improbidade administrativa*. 2020. 256 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2020

MARRARA, Thiago. Acordos de leniência no processo administrativo brasileiro: modalidades, regime jurídico e problemas emergentes. *Revista Digital de Direito Administrativo*, v. 2, n. 2, p. 509-527, 2015. DOI: 10.11606/issn.2319-0558.v2i2p509-527. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/99195>. Acesso em: 17 jun. 2022.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Vêras. *Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para a Inovação Pública)*. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

OSÓRIO, Fabio Medina. *Direito administrativo sancionador*. 2. ed. E-book. São Paulo: Thomson Reuters, 2020, p. RB-2.19. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com>. Acesso em 19 mar 2022.

PALMA, Juliana Bonacorsi de. *A atuação administrativa consensual: estudo dos acordos substitutivos no processo administrativo sancionador*. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação do Departamento de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

_____. Regulação e autoridade. O poder sancionador na regulação. In.: (coord). Odete Medauar e Vítor Rhein Schirato. *Poder de Polícia na Atualidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2014, p. 79-107.

PEIXOTO, Ravi. O art. 26 da LINDB como cláusula geral para a realização da autocomposição pela Administração Pública: uma análise dos limites e possibilidades. *Civil Procedure Review*, [S. l.], v. 12, n. 3, p. 67-92, 2021. Disponível em: <https://civilprocedurereview.com/revista/article/view/241>. Acesso em: 15 jun. 2022.

SCHWIND, Rafael Wallbach. Acordos na lei de introdução às normas do direito brasileiro – LINDB: normas de sobredireito sobre a celebração de compromissos pela administração pública. In.: (coord.) Gustavo Justino de Oliveira. *Acordos Administrativos no Brasil. Teoria e Prática*. São Paulo: Almedina, 2020.

SILVA, Victor Carvalho Pessoa de Barros e. *Acordos administrativos substitutivos de sanção*. São Paulo: Dialética, 2021.

SUNDFELD, Carlos Ari. LINDB: direito tributário está sujeito à lei de introdução reformada. Qual o âmbito de incidência dos novos dispositivos? *Jota*. 10 ago. 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/lindb-direito-tributario-esta-sujeito-a-lei-de-introducao-reformada-10082018>. Acesso em: 15. Jun. 2022.

22

ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA: EQUILIBRANDO EFICIÊNCIA, IGUALDADE E INTERESSE PÚBLICO

1. Introdução e contexto.....	449
2. Administração tributária e o dever de proteção do interesse público	450
3. Administração tributária e a promoção da igualdade entre os contribuintes e cidadãos	452
4. Administração tributária e a harmonização com o princípio da eficiência	455
5. Análise crítica do pensamento atual e considerações sobre os princípios	457
6. Conclusões.....	460
7. Referências Bibliográficas.....	462



ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA: EQUILIBRANDO EFICIÊNCIA, IGUALDADE E INTERESSE PÚBLICO

Érico Germano Hack¹

Patrícia Ferreira Pomoceno²

RESUMO

O artigo examina o papel proativo do Judiciário na gestão dos processos de execução fiscal, destacando o impacto das medidas de eficiência na percepção pública de justiça. Critica a ênfase na análise custo-benefício em detrimento do interesse público e argumenta que a eficiência judicial não deve ofuscar a arrecadação equitativa de impostos. Enfatiza a necessidade de equilibrar eficiência, legalidade e igualdade, ressaltando a função da Administração Tributária como fiduciários da comunidade de contribuintes, para manter a integridade do sistema tributário e a confiança pública.

Palavras-chave: Administração Tributária, Eficiência Judicial, Interesse Público, Execução Fiscal, Igualdade Tributária

¹ Doutor e Mestre em Direito pela PUCPR. Procurador do Município de Curitiba. Representante do Fisco no Conselho Municipal de Contribuintes de Curitiba. Coordenador de Grandes Devedores e Análise de Dados da Procuradoria Fiscal da PGM-Curitiba.

² Mestranda em Direito na UP. Procuradora do Município de Curitiba. Procuradora Assessora do Procurador Fiscal do Município de Curitiba. Membro representante da Procuradoria Fiscal na Comissão de Consultas Tributárias do Município de Curitiba.

1. Introdução e contexto

O atual contexto do enfrentamento do problema do grande número de processos de execução fiscal e a baixa efetividade destes procedimentos vem levando o Poder Judiciário, capitaneado pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), a adotar diversas medidas no sentido de solucionar a questão.

É salutar a atitude. As execuções fiscais são, de fato, numerosas e de baixa efetividade. Podem ser apontadas diversas causas para o problema, e qualquer atitude no sentido de solucioná-lo é salutar e deve ser estimulada.

No sentido de contribuir com este cenário e diante da observação da realidade na Procuradoria Geral do Município de Curitiba, busca-se refletir sobre o fundamento jurídico e as normas constitucionais que afetam estes processos, os procuradores e servidores envolvidos na cobrança da dívida ativa e os contribuintes dos tributos cobrados.

O debate ganha especial relevância a partir da edição da Portaria 574/2024 pelo CNJ, estabelecendo regras para a cobrança dos valores de até R\$ 10 mil. A norma atingiu de maneira relevante os Municípios, especialmente pelas ações de execução fiscal que envolvem a cobrança do IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), gerando questionamentos sobre as medidas a serem adotadas.

A Justificativa apontada para tal norma é a busca pela eficiência do Poder Judiciário. O tema de repercussão geral n. 1184 do STF que justificou a resolução, inicia com o seguinte texto: "1. É legítima a extinção de execução fiscal de baixo valor pela ausência de interesse de agir tendo em vista o princípio constitucional da eficiência administrativa..." O fundamento maior é a análise do custo de um processo judicial relacionado com o valor recuperado ao Erário por tais processos. Dados indicam que esta relação é muito baixa em eficiência, de maneira que o custo para o Poder Judiciário leva a uma suposta inviabilidade destes processos (conforme as considerações iniciais da portaria).

O argumento, apenas sob a perspectiva da eficiência, de fato é relevante³. Todavia, o que se pretende discutir aqui é a função da Administração Tributária no Estado moderno e a observância de outros critérios e princípios para nortear a atuação do Poder Judiciário e dos responsáveis pela Administração Tributária no âmbito dos entes da federação, em especial enfocando no trabalho das Procuradorias Fiscais, encarregadas da promoção da cobrança da dívida ativa em Juízo via execuções fiscais.

³ Adam Smith, no clássico "A Riqueza das Nações" já tratava da necessidade de economia do recolhimento dos tributos, indicando que a atividade de cobrança deveria ter custo baixo para que a receita arrecadada fosse para o Estado e onerasse minimamente o contribuinte. A sua preocupação era com o excesso da estrutura dos órgãos de coleta, que poderiam consumir parte substancial do valor arrecadado. SMITH, Adam. A Riqueza das Nações: Investigação sobre sua natureza e suas causas. Vol. II. São Paulo: Abril Cultura, 1983. p. 248.

Discute-se o papel desta atividade estatal, questionando a aplicação do princípio da eficiência na Administração Pública, ponderando-o com o dever de proteção do interesse público com a arrecadação dos valores (ligada à legalidade) e também com o princípio da igualdade. A defesa que se faz é que, no âmbito da Atividade Administrativa apenas a ponderação da eficiência com foco na efetividade da arrecadação pode não ser o caminho mais compatível com os valores constitucionais trazidos pela Constituição de 1988.

O presente texto visa discutir este papel, sem conclusões definitivas ou exaustivas sobre o tema. A análise busca a consideração de aspectos jurídicos que podem aprimorar as atividades de maneira a atingir uma atuação com eficácia e equilibrada.

2. Administração tributária e o dever de proteção do interesse público

É certo que a Administração Tributária tem como função principal a busca pelo interesse público através da arrecadação de recursos para a manutenção do Estado e da promoção dos serviços públicos. Sem os meios materiais para estas atividades, é inviável a existência de um Estado e ainda mais difícil a consecução dos direitos sociais atribuídos pelo Poder Constituinte, que acabam sendo grandes consumidores de recursos materiais.

A economia atual baseia-se nas trocas de bens e serviços por dinheiro. Ou seja, os meios materiais necessários ao Estado são adquiridos e expressos em unidade monetária. Abandonou-se a noção de prestação de serviços ao Estado (como o vassalo que devia fornecer ao Rei determinado número de soldados para o exército em uma guerra) ou a ideia de que a exploração de riquezas naturais próprias ou extraídas de colônias seriam a forma de abastecer o caixa estatal⁴.

Neste sentido, a arrecadação de valores dos particulares na forma de tributos pagos em dinheiro se torna a principal fonte de obtenção de recursos materiais do Estado. E a atividade estatal destinada a esta tarefa se torna de importância fundamental para a própria manutenção do Estado e desempenho das demais atividades a seu encargo.

Na estrutura brasileira esta atividade é denominada de Administração Tributária, que reúne a dívida ativa, fiscalização e emissão de certidões. Esta última atividade já se trata de medida coercitiva para a regularidade fiscal do contribuinte, não sendo o escopo do presente trabalho.

A atividade de fiscalização abrange o lançamento e controle da correta arrecadação do tributo. A dívida ativa presta-se ao registro e cobrança dos tributos que não foram pagos pelo

⁴ “Conquanto ainda nos tempos atuais não seja irrelevante o montante de receitas originárias do Estado, é imediata a constatação que há muito foram elas superadas pelas derivadas, com o destaque para as receitas tributárias. É assim que se consagrou a expressão “Estado do Imposto” (Stuerstaat), realçando uma das características do Estado contemporâneo: sua fonte de financiamento é, predominantemente, de origem tributária e, especialmente, proveniente de impostos.” SCHOUERI, Luis Eduardo. Tributação e Indução Econômica: os Efeitos Econômicos de um Tributo como Critério para sua Constitucionalidade. Pulicado em FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). Princípio e Limites da Tributação 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

contribuinte no prazo devido, constituindo-se na forma de cobrança judicial a extrajudicial do contribuinte inadimplente.

Relacionando-se estes conceitos com a ideia de interesse público já exposta, chegamos à conclusão que as atividades de fiscalização e cobrança da dívida ativa (no conjunto da Administração Tributária) tem como finalidade primordial o dever de proteção do interesse público através da cobrança efetiva dos tributos dos contribuintes.

Essa constatação atrai premissas próprias do interesse público, como sua indisponibilidade por parte do Agente Público. Logo, aos agentes encarregados da Administração Tributária, a atividade de lançamento, cobrança e ajuizamento de execuções fiscais não está submetida à análise de mérito administrativo, tratando-se não de um poder, mas de um poder-dever. Não há Juízo de conveniência e oportunidade para se decidir se o valor do tributo será cobrado ou mesmo quando isto ocorrerá. Observado o lançamento e o inadimplemento do tributo, caberá a sua inscrição em dívida ativa e consequente propositura de execução fiscal, em atividade vinculada da Administração⁵. Esta atividade não é só quanto a cobrança em si, mas também quanto a possibilidade de negociação do crédito tributário e a eventual concessão de descontos e parcelamentos, que sempre deverão ser antecidos de permissão legislativa, não ficando a cargo do agente público decidir discricionariamente sobre tais temas.

No passado mais recente a Administração Tributária, muitas vezes influenciada pelo Poder Judiciário, vem buscando meios de cobrança do tributo diferentes da execução fiscal como ação judicial. Conjugado com a ideia de sistema de Justiça "multiportas" vem se adotando a transação, conciliação, mediação e métodos extrajudiciais como protesto e inscrição em órgãos de proteção ao crédito para se evitar a propositura de demandas judiciais para a cobrança dos tributos. A ideia é a busca pela maior efetividade da cobrança dos tributos.

Visto estes conceitos constata-se que a inafastabilidade do interesse público leva a necessidade de que a dívida ativa seja cobrada de alguma forma, coagindo o devedor para que pague o valor do tributo devido. A forma da cobrança (execução fiscal, protesto, transação etc.) é o meio para que ela ocorra. O que se entende inviável é que a dívida ativa não seja cobrada, pois se estaria diante de negligência com o interesse público ou sua indevida indisponibilidade por parte do Agente Público encarregado pela sua efetivação.

Conforme será exposto adiante, não cobrar a dívida ativa leva a desigualdade entre os contribuintes, situação que fere o princípio constitucional da igualdade, pois leva ao tratamento diferente de pessoas que se encontram na mesma situação perante o Fisco.

⁵ "Em virtude disso, logo se conclui que a arrecadação tributária também é indisponível, não cabendo à administração do Estado discricionariamente ampliar ou diminuir sua incidência." HACK, Érico. A Finalidade do Tributo: Validade, Consequências e Controle. Tese de Doutorado apresentada para o PPGD-PUCPR. Curitiba: PUCPR, 2009.

3. Administração tributária e a promoção da igualdade entre os contribuintes e cidadãos

Enquanto a busca pelo interesse público aponta para a necessidade de que os órgãos encarregados pela cobrança do tributo atuem da maneira mais incisiva no sentido de obter recursos para o Estado, deve-se observar que esta atividade deve ser praticada de maneira isonômica entre os contribuintes. Há que se aplicar a norma tributária de forma igualitária, da mesma maneira que as atividade de lançamento e cobrança do tributo também ocorram de modo a alcançar todos os contribuintes devedores de um mesmo tributo.

Explica-se. A cobrança do tributo, por si só, causa ônus ao contribuinte. Isso afeta seu patrimônio, sua renda e sua capacidade de investimento. O Estado brasileiro elegeu a capacidade contributiva como medida para a decisão de quem será o sujeito passivo e sobre quais valores incidirá o tributo. No caso de tributos como IPTU e IPVA, o contribuinte que conseguiu obter tais propriedades acaba contribuindo com o Estado, enquanto aquele que não possui tais bens fica de fora do pagamento.

Analisando especialmente a tributação incidente sobre a pessoa física, nota-se que a falha em cobrar todos os contribuintes leva a insatisfação entre os contribuintes, nos dizeres de Klaus Tipke, ao comentar a exigência da legislação alemã que as autoridades devem *"arrecadar os tributos uniformemente segundo a determinação das leis."*, ele aponta que: *"Essa missão não foi às autoridade financeiras transferida apenas no interesse do erário público, mas também em consideração ao direito dos sujeitos passivos, de que também os outros paguem seus devidos tributos."*⁶

O mesmo se pode dizer da tributação sobre a pessoa jurídica. A falha da cobrança entre contribuintes de um mesmo setor econômico pode levar a uma vantagem competitiva indevida para aqueles que optam pelo não pagamento dos tributos e se aventuram em confiar na falha da sua cobrança.

Em razão destas reflexões conclui-se pela precisão do conceito de Klaus Tipke, citando Roman Seer: *"Conforme correta concepção age o funcionário financeiro (...) como agente fiduciário para a comunidade solidária de todos os contribuintes."*⁷

A Administração tributária não só garante a existência do fluxo de recursos dos tributos da *"comunidade solidária de contribuintes"* para o Estado, mas também tem a função de *"fiduciante"* desta comunidade. Ou seja, a Administração tributária também atua como garantidora da igualdade na cobrança do tributo entre os contribuintes. Ou seja, o contribuinte individual confia

⁶ TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012. p. 70

⁷ *Moral Tributária...* p. 70.

na Administração tributária para ter segurança que seu vizinho, seu colega de trabalho e seus semelhantes também esteja suportando a mesma carga tributária que ele está suportando⁸.

Neste ponto a Administração Tributária deve pensar nas melhores formas de cobrar os contribuintes, evitando falhas nesta atividade que permitam ao contribuinte sonegar o pagamento do tributo sem que eles enfrentem as consequências legais da sua inadimplência.

Esta atuação tem duplo efeito: o preventivo, pois evita que o contribuinte se aventure pelo caminho da sonegação, já que pode ter razoável certeza de que será alvo de consequências indesejáveis e o retributivo, garantindo ao contribuinte adimplente que os inadimplentes serão punidos e sofrerão as consequências pelo seu ilícito.

Por este viés considera-se a atividade de cobrança da dívida ativa não apenas como fonte de receita para o Estado, mas também como elemento que garante os princípios republicanos através da garantia de correta distribuição do encargo tributário a quem lhe é atribuído. No passado, a tributação tinha a marca da escravidão e da servidão, sendo o pagador de impostos uma fonte de renda para aqueles que o dominavam. Na história constata-se que os colonizadores cobravam impostos na Colônia para o sustento da metrópole, não se aplicando o valor arrecadado em proveito da população que arcou com o ônus tributário. O mesmo se diz dos tributos cobrados do povo pela nobreza, que se sustentava com base nesta arrecadação enquanto nada contribuía para o Estado e não se preocupava em reverter o valor em benefício da população. O que era dado ao povo pelo soberano e pela nobreza era visto como um favor ou um ato de caridade, não se encarando que a classe dirigente teria o dever de reverter o valor arrecadado em favor do Estado e sua população.

Com os movimentos revolucionários do final do século XVIII (Revolução Francesa, Independência dos Estados Unidos, Inconfidência Mineira) passou-se a adoção da República como modelo de Estado, em que as classes foram abolidas em favor da igualdade entre todos, igualmente considerados como cidadão. Dentro deste modelo não cabe a ideia de escravidão, servidão ou colonialismo, de maneira que também não cabe mais a cobrança de tributos de uma população para benefício de outras pessoas que não a própria população que participou da arrecadação.

Nesta ideia republicana surge a tributação como a contribuição do cidadão para a manutenção e o aprimoramento do próprio Estado⁹. Deste, se espera o exercício de atividades

⁸ Tipke, todavia, alerta que as autoridades não podem garantir que isso ocorra, da mesma maneira que a Polícia e a Justiça não podem garantir que ninguém cometa atos criminais. "Para cumprimento de sua missão não podem as autoridades financeiras utilizar quaisquer meios de esclarecimento, mas apenas os previstos em lei."

⁹ Sobre a tributação auto-imposta pela sociedade e seu uso em proveito da própria sociedade: "O imposto se tornara duplamente legitimado: no seu propósito, porque ele financia a ação de um Estado, único garantidor do liame social; e em suas modalidades, pois ele emana do conjunto do corpo social." E, aprofundando "O imposto encontra, assim, sua legitimidade porque, ao financiar a ação do Estado ele é uma condição de existência da sociedade." CROUY de CHANEL, Emmanuel. A Cidadania Fiscal. Pulicado em FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). Princípio e Limites da Tributação 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

em benefício da população, que evolui do Estado Mínimo para o Estado de bem-estar social, com prestação de serviços públicos básicos à população. O Estado passa de uma entidade a serviço de poucos para um ente com deveres para com toda a população. E, para o cumprimento destes deveres e a garantia dos Direitos do povo é necessário que se arrecade valores que permitam o financiamento do Estado e suas atividades¹⁰.

Esta tributação universal acaba por distribuir o ônus tributário entre toda a população de um país, que de acordo com critérios que permitam uma justa distribuição desse ônus irão contribuir para a arrecadação de receitas. A falha deste sistema, ao arrecadar apenas parte daquilo que lhe é devido, acarreta a redução da receita disponível para a manutenção do Estado e promoção de suas finalidades. Por esta razão, os Direitos só podem ser garantidos na medida em que toda a população contribua para que o Estado possa garanti-los.

Logo, além da questão de Justiça na distribuição do ônus tributário, temos que a arrecadação tributária deve ser eficaz para que se possam garantir os Direitos de todos aos serviços e atividades do Estado. A falha na arrecadação de tributos de parte da população não só desiguala os contribuintes entre si, mas também leva à diminuição da atividade do Estado em benefício do cidadão.

Por estas razões, a arrecadação de recursos não é a única função da atividade de cobrança da dívida ativa. Restringir a essa função seria uma simplificação indevida de uma função pública que tem o dever de garantir outros princípios constitucionais e que atua em favor das pessoas.

Ao promover a cobrança forçada do tributo, as Procuradorias buscam a totalidade dos cidadãos que devem contribuir para com o Estado, que o façam. Ou seja, a cobrança do tributo se inicia com o lançamento e notificação do contribuinte. Nesta primeira etapa uma parte dos contribuintes, que em uma situação ideal seria a majoritária, paga o valor dentro do prazo designado de acordo com a legislação. Já o grupo que não paga o tributo deve ser cobrado por meios mais incisivos, iniciando por um nível baixo de coerção e evoluindo até a prática de atos coercitivos de expropriação de bens e supressão de Direitos.

Esta última etapa, mais drástica, é reservada à cobrança da Dívida Ativa e às Procuradorias dos entes da federação. Isto se justifica pelo interesse público envolvido na cobrança do tributo, mas também deve ser justificado pela necessidade de que o ônus tributário recaia sobre o maior número de contribuintes a quem a legislação atribuiu a sujeição passiva.

A falta desta atuação permite ao grupo que não pagou continuar nesta situação, colocando-os em situação desigual com aqueles que arcaram com o seu tributo. Como bem coloca Klaus Tipke: *"... leis tributárias que correspondem ao princípio da igualdade não são em si suficientes para*

¹⁰ "A relação jurídica tributária é, para dizer assim, uma relação entre o contribuinte e o Estado ou suas comunidades, enquanto sujeitos de Direito. A igualdade na tributação, entretanto, alcança os contribuintes em sua relação entre si; alcança os contribuintes enquanto uma comunidade que suporta uma carga." TIPKE, Klaus. A Necessidade de Igualdade... p. 368.

*a realização do princípio da igualdade; para tanto, é necessário que as leis tributárias também sejam executadas (aplicadas) de modo igual."*¹¹

Aos contribuintes não cabe tomar medidas para que os inadimplentes paguem, até porque estes não possuem os meios e informações necessárias para que isso ocorra. Então esta tarefa é atribuída ao órgão estatal de procuradores, que promove a gestão e cobrança da dívida ativa.

4. Administração tributária e a harmonização com o princípio da eficiência

O princípio da eficiência na Administração Pública foi incluído expressamente na Constituição Federal em 1998, na Emenda Constitucional n. 19. Apesar do princípio da eficiência seguir a disciplina deste tipo de norma jurídica, não contendo ordens imediatamente aplicáveis e possuindo conteúdo aberto, parece ter sido uma das maiores inovações introduzidas pela referida emenda.

Desde antes de sua positivação já era indicado que o modelo da Administração Pública calcada apenas no modelo de gestão burocrático não poderia persistir no Brasil. Apesar da legalidade ainda ser o princípio maior que rege a atuação estatal, muitas vezes apresentando-se como regra de observância obrigatória toda vez que exige previsão legal para atos do Poder Público, esta já vinha sendo temperada pela moralidade. Ambos os princípios vieram no texto original da Constituição de 1988, de maneira que a atuação da Administração não deve ser apenas legal, mas também deve ser moral. Não basta apenas cumprir a lei, mas esta deve ser cumprida de maneira honesta e sem malícia por parte do Agente Público.

A superação do legalismo puro já vinha avançando no âmbito da Administração Pública, demonstrando-se que a apreciação da dimensão moral dos atos administrativos passa a ter lugar, juntamente com a legalidade.

Além da moralidade, o avanço de tal pensamento levou à necessidade de se indicar que a Administração Pública deve ser eficiente, com sua inclusão na Constituição Federal. Esta indicação deriva da necessidade percebida pelos usuários, servidores e administradores públicos que a mera legalidade não é suficiente para que se atinjam os objetivos do Estado. Uma atuação legal, mas realizada com atraso, pode não gerar os efeitos desejados, acabando sendo ineficaz. Ou uma atuação legal, mas realizada com a utilização excessiva de recursos e a ofensa a direitos materiais e imateriais dos destinatários e de outras pessoas envolvidas também prejudicam o ato, que pode ter sido eficaz no objetivo principal, mas ter causado danos excessivos que superam o benefício trazido pela eficácia atingida pelo ato.

¹¹ TIPKE, Klaus. A Necessidade de Igualdade na Execução das Leis Tributárias. publicado em SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.). Direito Tributário. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003. P. 363

Neste cenário, adotam-se postulados como o da proporcionalidade¹² e razoabilidade para se verificar se determinada atuação legal é também o meio mais adequado para o fim que se destina. A constatação de excesso de recursos ou de demasiado sacrifício de Direitos impede a atuação, ainda que esta seja legal.

É muito salutar que a Administração Pública se modernize no sentido de adotar modelos de gestão mais voltados aos resultados do que a mera legalidade formal da atuação. O caráter gerencial aplicado à sua atuação traz benefícios aos Administrados e ao Estado, que ganha em agilidade, eficácia e economia na sua atuação.

Não é diferente na gestão da Dívida Ativa e na atuação dos gestores e Procuradores encarregados pela sua cobrança. O arcabouço legal da Dívida Ativa ainda se encontra justificado no Código Tributário Nacional, na lei 4320/64 e na lei 6830/80, concebidas nas décadas de 60 e 70 do século passado. Neste período não se imaginava o volume atual de demandas executivas como também não havia indicação dos recursos tecnológicos hoje disponíveis que são e podem ser aplicados.

A legislação desatualizada é parcialmente culpada pelos problemas enfrentados pelas Execuções Fiscais e a cobrança da Dívida Ativa. Falta de preparo, de aplicação de inovação e de novas tecnologias pelas Administrações Tributárias e pelo Poder Judiciário levam a um acúmulo de execuções fiscais que acarreta reduzida eficácia da cobrança pelos métodos tradicionalmente aplicados.

Todavia, a aplicação da eficiência enfoca principalmente no aumento da eficácia da cobrança e no custo dos processos judiciais. Analisa-se o custo do poder Judiciário com tais demandas em face da baixa eficácia no modelo de arrecadação atual, apontando-se que há excessivo dispêndio de recursos pelo Judiciário frente aos valores arrecadados pelo modelo.

Nota-se que este posicionamento entra em linha com o disposto no princípio da eficiência. A mera legalidade implicaria na cobrança da Dívida Ativa através do ajuizamento de todas as inscrições. Por parte do Judiciário, a legalidade demandaria a condução de tais processos como disposto na legislação, com a prática de todos os atos previstos para o processo. Todavia, se constatou que o agir considerando somente o princípio da legalidade não vem sendo eficaz e vem onerando o Poder Judiciário, os entes credores e os contribuintes. Este ônus acaba, em muitos casos, superando o valor arrecadado e reduzindo ou anulando o resultado do processo, que é a arrecadação de receitas para o Estado.

¹² Segundo Humberto Ávila: "O exame de proporcionalidade aplica-se sempre que houver uma medida concreta destinada a realizar uma finalidade. Nesse caso, devem ser analisadas as possibilidades de a medida levar à realização da finalidade (exame de adequação), de a medida ser a menos restritiva aos direitos envolvidos dentre aquelas que poderia ter sido utilizadas para atingir a finalidade (exame de necessidade), e de a finalidade pública ser tão valorosa que justifique tamanha restrição (exame de proporcionalidade em sentido estrito)." Proporcionalidade e Direito Tributário, publicado em SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.). Direito Tributário. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003. P. 332

Assim, ao se agir sem considerar o princípio da eficiência, acaba se tendo uma atividade estatal sem eficácia e demasiadamente onerosa à coletividade. Afetam-se direitos dos contribuintes sem que o resultado obtido justifique a ofensa, e o Estado acaba desperdiçando recursos e esforços em uma atividade que não gera os resultados esperados e que poderia obter o mesmo resultado por outros meios menos gravosos.

5. Análise crítica do pensamento atual e considerações sobre os princípios

Ao se analisar a aplicação dos princípios da legalidade, igualdade e eficiência na cobrança da dívida ativa pelas procuradorias da Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios, nota-se que há a prevalência de um aspecto sobre os demais ao longo do período considerado.

Quando se analisa a realidade passada, ainda prevalente na maior parte dos casos, nota-se um excesso apegado à legalidade, com pouca ou nenhuma consideração pelos outros valores. No excesso de apego à legalidade o ente que cobra os tributos limita-se à observância das leis sobre o tema. Como se viu, as leis específicas sobre a dívida ativa e as execuções fiscais são anteriores à promulgação da Constituição de 1988. Apesar da sua recepção pela nova ordem constitucional, na sua aplicação não houve a necessária adequação da interpretação aos valores constitucionais do texto atual. Prosseguiu-se com a aplicação das leis como se fazia no passado, com poucas alterações. A edição do Código de Processo Civil de 2015 pouco fez para influir na questão, já que não tratou da execução fiscal e tampouco trouxe disposições para contencioso de massa ou ações coletivas, que poderiam ser de grande valia para a execução fiscal.

O foco somente na legalidade manteve o padrão de que todos os tributos devidos devem ser inscritos em dívida ativa e cobrados via ajuizamento da execução fiscal. Não há na legislação processual relativa a execução fiscal critérios de diferenciação das dívidas pelo seu valor, pela complexidade de sua cobrança ou considerando características do devedor. Note-se que já é há muito consolidado no processo civil o rito simplificado dos juizados especiais, em que as causas de menor valor e complexidade são julgadas de maneira mais célere e menos complexa que aquela prevista pelo rito ordinário. Este movimento não se repetiu nas execuções fiscais, em que as dívidas de todos os valores e de todos os tipos são cobradas pelo mesmo rito e com as mesmas exigências.

O apego à legalidade e a falta de um tratamento processual diferenciado para cobrança dos diversos tipos de débitos que são executados pelo Poder Público levou ao quadro apontado pelo CNJ de grande congestionamento dos processos de execução fiscal no Judiciário brasileiro, com pouca eficácia na cobrança dos valores. Isso se deve, como já dito, pelo apego à legalidade e no excesso de propositura de execuções fiscais, mas também pela falta de estrutura do Judiciário para tais demandas. A combinação do excesso de execuções com a demora em seu trâmite leva ao quadro preocupante denunciado pelo CNJ.

É certo que tal situação deve ser remediada o mais rapidamente possível, possibilitando que os processos voltem a ter a efetividade que se espera.

Ocorre que o pensamento inicial sobre tal questão passou a reduzir o papel da legalidade em favor da eficiência. A constatação da ineficácia do processo de execução fiscal baseia-se apenas na análise do valor recuperado pelos processos em contraposição ao custo dos processos no Poder Judiciário. A análise acaba reduzida apenas a verificar a relação custo/benefício existente no processo, levando à conclusão equivocada de que o processo só será eficaz e justificável se arrecadar mais valores ou tiver um índice de arrecadação muito superior ao seu custo.

As propostas para resolver a questão se colocam voltadas para a redução das execuções fiscais, em raciocínio que não é incorreto e com o qual se deve concordar. De fato, existem grandes estoques de execuções fiscais de créditos antigos e já prescritos, ou cobrados de devedores já falidos ou falecidos. São processos que se sabe que não terão resultado efetivo, e sua manutenção apenas se justifica pelo apego à legalidade e pela interpretação literal da indisponibilidade do interesse público aplicada à dívida ativa.

Por outro lado, a abordagem que busca apenas a eficiência levou a apontar as execuções fiscais de baixo valor como as culpadas pelo congestionamento dos processos. De fato, estas execuções são as mais numerosas e que acabam tendo resultado financeiro menor, se comparadas com os grandes devedores. Tal abordagem, se individualmente considerada, de fato é a mais adequada. Cobrar apenas as dívidas de valor que justifique o processo envolvido, deixando de lado os créditos de pequena monta ou irrecuperáveis. Esta sistemática já é usada há muito por instituição financeiras e entidades privadas com fins lucrativos. Há muito estas instituições adotaram meios de cobrança extrajudicial de dívidas, com o aprimoramento dos cadastros de devedores inadimplentes e o aumento de restrições aos inscritos nestes cadastros. Ainda, adotaram meios próprios de cobrança, recorrendo ao Judiciário apenas em alguns casos específicos e quando todos os demais métodos de cobrança falharam. Ao Judiciário acaba sendo encaminhado apenas os valores que têm pouca probabilidade de cobrança e que, como último esforço, buscam recuperar ao menos parte do valor devido.

A ineficácia, nota-se, não é só do processo de execução fiscal, mas do processo de execução em geral. Recorrer ao Judiciário para realizar a cobrança forçada de uma dívida é pouco eficaz. As razões disso serão discutidas aqui, mas pode-se apontar a morosidade dos processos, que atinge todos os processos judiciais, o excesso de recursos e as falhas na legislação que permite inúmeros meios de defesa ao devedor.

Deixando esta discussão para outro momento, nota-se que a abordagem pela eficiência do processo de execução é muito adequada para a iniciativa privada, que tem como parâmetro principal de sucesso o lucro. Neste caso, melhor eficiência significa maior lucro, que se resume ao valor arrecadado ser o maior possível. Outras ponderações como legalidade ou igualdade são secundárias, prevalecendo o método mais eficiente para que as atividades se realizem.

A discussão que aqui se coloca é que tal parâmetro não é adequado ao Poder Público e à cobrança da dívida ativa. Obviamente os entes da federação não tem fins lucrativos, mas buscam o superávit orçamentário. Este superávit, todavia, não deve ser o maior possível, mas apenas adequado para que as constas governamentais permaneçam equilibradas e que se permitam investimentos nas atividades do Estado. Um superávit excessivo indicaria um excesso de carga tributária em relação às despesas que deve atender. Nesta situação, seria cabível a redução desta carga, ao contrário do que ocorre com uma entidade com fins lucrativos, em que o lucro, quanto maior, melhor.

Como exposto, há a necessidade de promoção da igualdade entre os contribuintes, buscando que todos aqueles que se enquadrem na mesma situação fática que enseja a incidência tributária contribuam com o valor que lhes é atribuído. A função de garantir esta igualdade de cobrança é dos órgãos de arrecadação, que fiscalizam e cobram o tributo não apenas como meio de obtenção de receita, mas também como fiduciários da comunidade de contribuintes. A tributação deve alcançar a todos, e aqueles que descumprem com sua obrigação deve sofrer consequências negativas.

Ao se buscar apenas o enfoque da eficiência, é excluída da cobrança da dívida ativa os tributos e valores que são potencialmente deficitários ou que gerem um custo de cobrança semelhante ao valor arrecadado. Neste ponto, nota-se que tributos de valor menor e aplicados à pessoa física acabam sendo os mais prejudicados. Neste quadro, parece que um dos tributos mais afetados em nosso sistema é o IPTU, já que incide sobre propriedade imóvel urbana.

A situação do IPTU ilustra a situação que se coloca. É comum nos Municípios a cobrança de IPTU de valores anuais de, por exemplo, R\$ 300,00 ou R\$ 400,00. Os menores valores aplicam-se aos imóveis mais modestos, geralmente adquiridos pelo proprietário após anos de esforço e dedicação para a aquisição da casa própria. Nesta situação, passa a ser contribuinte, o que também leva o munícipe a participar mais ativamente da administração da cidade e a se interessar pelas questões orçamentárias, já que contribuiu com o valor que será usado no orçamento.

Nessa situação a desigualdade devida à falha na cobrança acaba se tornando mais evidente. O parente, amigo, vizinho, acaba revelando que não paga o IPTU e nada lhe acontece, enquanto o contribuinte, em mesma situação, morando no mesmo bairro, esforça-se para quitar suas obrigações. A consequência do não pagamento revela-se ao se esbarrar na insuficiência de recursos públicos para arcar com todas as necessidades dos munícipes, que acabam vendo frustradas suas expectativas.

Neste cenário, o contribuinte adimplente e bom pagador sente-se inferiorizado e enganado, não pelo conhecido inadimplente, mas pelo Poder Público que lhe cobra anualmente o tributo e nada faz contra aqueles que não pagam. Há que se considerar o efeito psicológico do tributo e de sua inadimplência no contribuinte, que segundo Oswald Spengler é um ser que consiste em uma

mistura de senso de Justiça, inveja, irritação e astúcia¹³. O aspecto humano do contribuinte há que ser considerado, porque, em última análise, todo o tributo será pago por um ser humano dotado de sentimentos e percepções da realidade, que serão influenciadas pela obrigação de pagar valores ao Estado¹⁴.

O efeito, em muitos casos, é que o bom pagador se torne um mal pagador, já que constata, entre a comunidade de contribuintes, que o não pagamento do tributo traz vantagens, sem o ônus que seria cabível¹⁵.

Assim, na situação descrita a mera eficiência aplicada à cobrança acaba gerando situação de desigualdade e possível efeito multiplicador de aumento da inadimplência do tributo. Ao não se cobrar determinados valores porque são pequenos e não “valem a pena”, se ignora a realidade das relações sociais existentes entre os contribuintes do mesmo tributo e os cidadãos. Tipke cita o filósofo Otfried Höffe: *“Somente é racional, para um indivíduo, ser honesto, caso ele não precise ter medo de ser o único honesto e, portanto, de se apresentar como bobo.”*¹⁶. Nesta frase, o contribuinte honesto acaba sendo o bobo, que eventualmente se cansa dessa situação e passa a integrar a maioria que deixa de adimplir com suas obrigações.

A análise leva ao entendimento de que a atividade estatal de cobrança do tributo, necessariamente, requer a aplicação, em conjunto, dos princípios constitucionais aplicáveis à Administração Pública: legalidade, igualdade e eficiência. Só assim é possível a evolução das Procuradorias de meros órgãos de cobrança para uma entidade fiduciária da confiança da comunidade de contribuintes.

6. Conclusões

O presente texto é uma reflexão provocativa quanto a função da Administração Tributária, da Dívida Ativa, das Procuradorias Fiscais e dos órgãos fazendários. É uma apresentação de um modelo de atuação para todos os “cobradores” de tributos, repensando seu papel frente à República e frente à comunidade de contribuintes.

A atividade estatal de cobrança de tributos difere substancialmente da cobrança bancária ou comercial realizada por empresas com fins lucrativos. Cobrar direitos disponíveis é diferente do manuseio de créditos que são indisponíveis. Ter receita que aumenta o lucro de um particular

¹³ Citado por Tipke, Klaus, *Mora tributária...* p. 103.

¹⁴ Cabe lembrar Delfim Netto, que afirmava que o órgão mais sensível do corpo humano é o bolso.

¹⁵ Tipke analisa as diversas atitudes mentais dos contribuintes, classificando esta espécie em “o sensível à Justiça”: “Os sensíveis à Justiça tributária são de opinião que as leis, que em consequência da inatividade do Estado ou insuficientes preceitos processuais são infringidas massivamente (...) perderam a validade.” Logo, “...se a lei com a tolerância estatal é ofendida por muitos, pode-se também atuar desapplicando-a para restabelecer a igualdade de gravame.” *Moral Tributária...* p. 111.

¹⁶ *A Necessidade de Igualdade...* p. 366

é diferente de arrecadar valores que são destinados a prover de meios materiais as atividades do Estado. O que se pretende aqui é demonstrar que nem todos os modelos de cobrança e eficiência de gestão aplicáveis à iniciativa privada podem ser aplicados às atividades públicas. Não se descuida do fato que o Estado pode (e deve) aprimorar sua gestão, tornando-a mais moderna, ágil e eficiente. Todavia, esse modelo deve ser pensado levando-se em conta os valores constitucionais consagrados pelo texto constitucional e que dão um arquétipo de valores e objetivos que são de observância obrigatória pelo Estado.

Neste sentido, a atividade de cobrança do tributo não deve ser reduzida a uma análise de valor. O tributo deve ser cobrado e o devedor deve sofrer as consequências pela sua inadimplência. A comunidade de contribuintes deve sentir que o Estado zela pela igualdade de financiamento e contribuição entre todos os contribuintes, não fazendo o ônus recair apenas sobre aqueles que se dispõe a cumprir a lei.

Com este pensamento, inicia-se a ideação de modelos em que a eficiência seja alcançada não pela não cobrança de parte dos tributos não pagos, mas pela adoção de medidas adequadas para a cobrança de valores e contribuintes que se encontram em situação diferente entre si. Cabe a busca de meio judiciais e extrajudiciais efetivos de cobrança de todos os tributos devidos, aplicando-se a cada um deles o meio mais adequado para a situação do contribuinte e o valor do tributo. A uniformização dos procedimentos de cobrança e a simplificação dos critérios de ajuizamento podem não ser o meio mais efetivo de se garantir os valores constitucionais. A administração tributária não deve só arrecadar, mas deve bem arrecadar, fazendo com que sua atividade obtenha eficácia financeira e institucional, cumprindo com o seu papel na promoção dos valores constitucionais e nos objetivos do Estado brasileiro.

7. Referências Bibliográficas

ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e Direito Tributário, publicado em SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.). Direito Tributário. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

CROUY de CHANEL, Emmanuel. A Cidadania Fiscal. Pulicado em FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). Princípio e Limites da Tributação 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

HACK, Érico. A FINALIDADE DO TRIBUTO: VALIDADE, CONSEQUÊNCIAS E CONTROLE. Tese de Doutorado apresentada para o PPGD-PUCPR. Curitiba: PUCPR, 2009.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Tributação e Indução Econômica: os Efeitos Econômicos de um Tributo como Critério para sua Constitucionalidade. Pulicado em FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). Princípio e Limites da Tributação 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SMITH, Adam. A Riqueza das Nações: Investigação sobre sua natureza e suas causas. Vol. II. São Paulo: Abril Cultura, 1983.

TIPKE, Klaus. Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012.

_____. A Necessidade de Igualdade na Execução das Leis Tributárias. publicado em SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.). Direito Tributário. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

23

A PORTARIA PGFN 33/2018 COMO MEIO PARA AUMENTAR A EFICIÊNCIA DA COBRANÇA DOS CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA E A BUSCA PELA CONSENSUALIDADE

1. Introdução	465
2. O atual cenário da execução fiscal	465
3. A portaria PGFN 33/2018 como meio para tornar mais eficiente a cobrança do crédito tributário inscrito em Dívida Ativa da União.....	467
4. Medidas previstas na portaria PGFN 33/2018.....	468
5. A portaria PGFN 33/2018 como solução para a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa da União e redução da litigiosidade.....	471
6. Considerações finais.....	474
7. Referências Bibliográficas.....	475



A PORTARIA PGFN 33/2018 COMO MEIO PARA AUMENTAR A EFICIÊNCIA DA COBRANÇA DOS CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA E A BUSCA PELA CONSENSUALIDADE

Thiago Zanatta

RESUMO

O presente artigo analisa a Portaria PGFN 33/2018 e as medidas que foram por elas trazidas. O objetivo geral é demonstrar se as medidas previstas na Portaria PGFN 33/2018 são suficientes para reduzir o congestionamento no Poder Judiciário. Como objetivo específico pretende-se examinar cada uma das novas atividades. Por fim, será verificado qual o impacto que a Portaria PGFN 33/2018 pode trazer no atual cenário de cobrança do crédito inscrito em dívida ativa.

Palavras-chave: execução fiscal; eficiência; congestionamento; medidas administrativas; consensualidade.

1. Introdução

O presente artigo trata acerca da utilização da Portaria PGFN 33/2018 e as medidas administrativas que foram por ela trazidas e examina a sua eficácia relacionada à cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa e a consensualidade entre a União e a parte devedora.

A referida Portaria estabeleceu a prática de diversas atividades com o objetivo de auxiliar a cobrança do crédito inscrito em dívida ativa da União, até então realizado exclusivamente pela via judicial, com fundamento na Lei nº 6.830/80.

As medidas a serem analisadas são a antecipação da garantia pelo contribuinte, o pedido de revisão de dívida inscrita, a averbação pré-executória e o ajuizamento seletivo.

O objetivo geral é demonstrar se as medidas previstas na Portaria PGFN 33/2018 são suficientes para reduzir o congestionamento no Poder Judiciário. Como objetivo específico pretende-se examinar cada uma das novas atividades.

Nessa esteira, para atingir a finalidade proposta, primeiramente será investigado o diagnóstico atual das execuções fiscais em trâmite, com fundamento em dados publicados pelo Conselho Nacional de Justiça.

Na sequência, será realizado um exame das atividades previstas na referida Portaria e a sua relação com o processo de execução fiscal e as vantagens ou desvantagens da sua utilização.

Por fim, será verificado qual o impacto que a Portaria PGFN 33/2018 pode trazer no atual cenário de cobrança do crédito inscrito em dívida ativa e se ele é suficiente para aumentar a eficiência da execução fiscal.

Como referenciais teóricos, foi realizada análise com base nos ensinamentos de Araújo (2021), Conrado (2020) e Piscitelli (2024).

A metodologia a ser utilizada será a dedutiva, partindo de premissas gerais para específicas. Para tanto, será estudada a Portaria PGFN 33/2028 com análise acerca dos atos que podem ser praticados de acordo com a legislação vigente. As técnicas utilizadas serão de levantamento bibliográfico e atos normativos.

2. O atual cenário da execução fiscal

A cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa, tanto aqueles de titularidade da União, como os dos Estados, Distrito Federal e Municípios, ocorre através de execução judicial, nos termos da Lei nº 6.830/80, a Lei de Execução Fiscal, ou apenas LEF, em vigor há quase 44 anos.

Tanto no meio jurídico como no meio político é quase unânime o pensamento de que a referida lei não mais atende ao fim ao qual se destinava quando da sua edição, vale dizer, a cobrança do crédito público de forma célere e eficiente.

Conforme atesta Becho (2021, p. 43-47) a crise e ineficiência das execuções fiscais tem como responsável o Poder Judiciário, quando há demora na realização da distribuição de processos ou expedição de cartas de citações ou na expedição de mandados por desaparelhamento de suas unidades.

Mas, segundo o autor, a responsabilidade também deve ser imputada à parte exequente, quando registra-se a demora no atendimento à solicitação judicial ou mesmo insuficiência de procuradores para acompanhar todos os feitos.

Necessário apontar que mais do que o conhecimento empírico dos operadores do direito que militam na seara do processo tributário, a falência do atual modelo de execução fiscal é apontada a partir de métodos de análise de dados realizados já há alguns anos.

Com o intuito de aperfeiçoar a prestação jurisdicional, o Conselho Nacional de Justiça criou o Banco de Soluções do Poder Judiciário, através da Resolução nº 12/2006, que teve como consequência a edição da Resolução nº 46/2007 que criou as Tabelas Processuais Unificadas, com as seguintes funções:

A Resolução nº 46/2007 do Conselho Nacional de Justiça criou as Tabelas Processuais Unificadas (TPU) com o objetivo de padronizar e uniformizar a taxonomia e terminologia de classes, assuntos, movimentação e documentos processuais, proporcionando a extração de dados estatísticos mais precisos e materializando o objetivo de melhorar a administração da justiça e a prestação jurisdicional.

As Tabelas permanecem em atualização e aperfeiçoamento contínuo, e sua administração e gerência cabe ao Comitê Gestor instituído pela Presidência do Conselho Nacional de Justiça, que vota e aprova as inclusões e alterações submetidas pelos Tribunais no Sistema Eletrônico de Gestão (CNJ, 2007).

A criação e aplicação das Tabelas Processuais Unificadas (TPU) promove a organização de dados, gerando informação em larga escala, possibilitam e facilitam a extração eletrônica de dados estatísticos de forma detalhada e precisa, facilitam a recuperação e o intercâmbio de informações, possibilitam gestão documental, padronizam rotinas processuais, entre outras aplicações citadas pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ, 2014, p. 8) (BENFATTI; CAMARGO; ZANATTA 2022, p. 8)

Veja que a partir das Tabelas Processuais Unificadas (TPU) é possível apontar um diagnóstico muito mais preciso do ramo do Poder Judiciário a ser analisado e, a partir daí, estudar soluções que possam ser implementadas com maior grau de assertividade visando, de fato, aprimorar o sistema.

Nesse sentido, o relatório Justiça em Números 2023, publicado pelo mesmo Conselho Nacional de Justiça, indica que os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 34% do total de casos pendentes e 65% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa

de congestionamento de 88%, apontando tais processos como o maior exemplo de morosidade do Judiciário (CNJ, p. 150)

Observa-se, ainda, do referido relatório que a maior taxa de congestionamento de execução fiscal concentra-se na Justiça Federal (91,1%), o que indica que as execuções fiscais promovidas pela União são o motivo principal desse gargalo verificado, muito embora a taxa de congestionamento de execução fiscal observada na Justiça Estadual (88%) não seja muito inferior.

Além disso, o mesmo diagnóstico evidencia que a Justiça Federal também leva mais tempo para baixar um processo de execução fiscal. Enquanto na Justiça Federal um processo de execução fiscal é encerrado em média após 08 anos e 10 meses, na Justiça Estadual a duração é de 6 anos e 6 meses.

Tais dados evidenciam que o objetivo da Lei nº 6.830/1980 não está sendo cumprido, haja vista que os números apresentados não indicam a celeridade e eficiência esperados para a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa.

De fato, é natural que parte das normas inseridas no sistema jurídico há muitos anos deixem de ser adequadas às suas finalidades em razão da evolução das relações sociais, bem como pelo uso de novas tecnologias, por exemplo.

Nesse sentido, não resta alternativa aos operadores do direito e atores políticos senão debruçarem-se sobre o cenário posto visando buscar soluções que levem ao necessário aperfeiçoamento do sistema.

3. A portaria PGFN 33/2018 como meio para tornar mais eficiente a cobrança do crédito tributário inscrito em Dívida Ativa da União

Visando aprimorar a cobrança, tornando-a mais efetiva e antecipando-se à necessária substituição da Lei nº 6.380/80, no âmbito dos créditos inscritos em Dívida Ativa da União, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editou inicialmente a Portaria PGFN nº 396/2016, instituindo o regime diferenciado de cobrança de créditos, permitindo a imediata suspensão de expressivo número de processos de execução fiscal em que não se justificava a sua tramitação pela ausência de garantia útil.

E, com o intuito de complementar as medidas de racionalização da cobrança do crédito inscrito em DAU, posteriormente, foi editada então a Portaria PGFN 33/2018, que veio regulamentar os artigos 20-B e 20-C, da Lei nº 10.522/2002.

Segundo Araújo (2021, p. 13), a sua publicação traz uma série de dispositivos que objetivam buscar um caminho mais exitoso na satisfação das dívidas tributárias pela utilização de medidas administrativas extrajudiciais.

Para a citada autora, a natureza jurídica do novel ato normativo é de norma complementar, nos termos do artigo 96, do Código Tributário Nacional, estabelecendo procedimentos a serem observados após a constituição do crédito tributário, mas anteriormente à judicialização da cobrança.

Dessa forma, observa-se que a tônica revelada é a de buscar uma maior recuperabilidade do crédito inscrito em DAU, independentemente da intervenção do Poder Judiciário. A mudança de paradigma trouxe, portanto, novo meio possível de cobrança efetiva do crédito tributário.

Nesse sentido, o questionamento que emerge é se as medidas previstas na Portaria PGFN 33/2018 são suficientes para aumentar a eficiência da execução fiscal na cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa.

4. Medidas previstas na portaria PGFN 33/2018

A Portaria viabilizou, no âmbito da cobrança da União, a realização de diversas medidas a serem efetivadas em âmbito administrativo pela própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e que podem aumentar não só a recuperabilidade dos seus créditos como a redução da litigiosidade entre Fisco e contribuinte.

Assim, restaram previstas medidas inéditas a serem realizadas independentemente da intervenção do Poder Judiciário, visto até então como o ambiente por excelência de resolução de litígio relacionado à satisfação do crédito inscrito em dívida ativa.

A primeira delas, consiste na antecipação da garantia pelo contribuinte logo após a sua notificação acerca da inscrição em do débito em dívida ativa, mas antes do ajuizamento da execução fiscal e está prevista no seu artigo 9º:

Art. 9º. O devedor poderá apresentar, para fins de oferta antecipada de garantia em execução fiscal:

- I – depósito em dinheiro para fins de caução;
- II – apólice de seguro-garantia ou carta de fiança bancária que estejam em conformidade com a regulamentação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;
- III – quaisquer outros bens ou direitos sujeitos a registro público, passíveis de arresto ou penhora, observada a ordem de preferência estipulada no art. 11 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

Com esta nova prática viabiliza-se, pois, a possibilidade de o devedor garantir o débito tributário, beneficiando-se das vantagens de tal conduta independentemente da necessidade de ajuizamento de execução fiscal pela União ou mesmo de medida judicial promovida pelo contribuinte especialmente para tal finalidade.

Certamente, a medida indicada evitará o ajuizamento de demandas judiciais pelos sujeitos passivos de créditos com inscrição em DAU. Lembra Paulsen (2022, 180) que a aceitação da garantia ensinará a emissão de certidão positiva de débitos com efeitos de negativa, prevista no artigo 206 do Código Tributário Nacional, afastando o interesse processual para ações cautelares ajuizadas em grande número com o mesmo desiderato.

Ao analisar a oferta antecipada de garantia estabelecida na Portaria, Guimarães (2019, p. 156) vai além, apontando todas as vantagens da sua utilização tanto para a Fazenda Nacional, como para a parte devedora e também para o Poder Judiciário:

A norma regulamentadora explicitou no Capítulo III (arts. 8º a 14), o procedimento administrativo para os casos de ofertas antecipadas de garantia na execução fiscal. É importante consignar que o referido procedimento está inserido no contexto atual de desjudicialização, sendo nítido que em um futuro próximo tornará as famosas “ações cautelares de caução” instrumentos inócuos e desnecessários.

Vejamos que a situação jurídica inaugurada pelo regulamento da PGFN é vantajosa para todos os partícipes envolvidos na cobrança do crédito público. O devedor terá acesso a certidão de regularidade fiscal sem precisar ir a juízo. O Poder Judiciário atuará apenas na execução fiscal, e, já iniciará o feito executivo com a indicação precisa do bem apto a ser objeto de penhora. E o credor, União, já possuirá um bem suscetível de satisfazer o adimplemento da dívida inscrita.

A segunda medida prevista na Portaria PGFN 33/2018 é o pedido de revisão de dívida inscrita (PRDI), que é o mecanismo colocado à disposição do contribuinte para requerer à PGFN a reanálise dos requisitos da liquidez, certeza e exigibilidade dos débitos inscritos em dívida ativa da União. Estabelece o art. 15:

Art. 15. O pedido de revisão de dívida inscrita (PRDI) possibilita a reanálise, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, dos requisitos de liquidez, certeza e exigibilidade dos débitos inscritos em dívida ativa da União, de natureza tributária ou não tributária.

Novamente, é colocado à disposição do contribuinte meio para solucionar eventual defeito relacionado ao crédito tributário, sem que seja necessário demandar perante o Poder Judiciário.

Assim, restou prevista ampla gama de hipóteses em que se admite o pedido de revisão a ser formulado pelo devedor, como alegação de pagamento, parcelamento, vício formal na constituição do crédito, bem como qualquer causa de extinção ou suspensão do crédito ocorridas antes ou após a inscrição em dívida ativa da União.

A relevância da presente medida na solução de litígios reside no fato de que a partir da inscrição em dívida ativa quem deve tomar a iniciativa para corrigir eventual nulidade da inscrição é o devedor, sem prejuízo, evidentemente, do exercício da autotutela administrativa pela União.

Sobre o assunto, esclarece Piscitelli (2024, RB-13.4):

Como se vê da redação supra, o termo de inscrição deve conter elementos suficientes para a identificação do devedor (inciso I) e do débito consolidado (incisos II e III), ao lado de informações relativas à própria inscrição, como a data e o número de eventual processo administrativo do qual o crédito se origina. Ademais, mencione-se que a dívida regularmente inscrita goza de presunção de liquidez e certeza e possui o efeito de prova pré-constituída, nos termos do art. 204 do Código.

Disso decorre, pois, que, se até o momento da inscrição em dívida ativa o ônus de provar a existência do débito era da administração, que o fazia pela formalização do fato jurídico tributário em linguagem competente, valendo-se de provas colhidas em procedimento de fiscalização, com a inscrição, tem-se a inversão do ônus da prova: a dívida regularmente inscrita é presumivelmente líquida e certa, competindo ao devedor o ônus de ilidir tal presunção. A partir disso, originam-se diversas controvérsias, em especial quanto à responsabilidade tributária dos sócios pelos débitos da pessoa jurídica.

A terceira medida trata-se da averbação pré-executória que consiste na averbação da certidão de dívida ativa nos órgãos de registros de bens e direitos, como o Registro de Imóveis, cuja previsão reside no art. 21:

Art. 21. A averbação pré-executória é o ato pelo qual se anota nos órgãos de registros de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, para conhecimento de terceiros, a existência de débito inscrito em dívida ativa da União, visando prevenir a fraude à execução de que tratam os artigos 185 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 (Código Tributário Nacional) e 792 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.

Sua utilização pela Fazenda Pública certamente terá o condão de reduzir os casos de ocorrência de fraude à execução, ante a anotação e publicidade junto aos órgãos de registro acerca da existência do crédito inscrito em dívida ativa da União, independentemente da obtenção de certidão negativa.

Além disso, a adoção dessa prática pela parte exequente auxiliará na redução de processos em trâmite, como escreve Silva (2024, p. 253):

De toda sorte, vê-se com bons olhos a mudança. Atinge-se, com ela, não somente maior adequação e celeridade em prol da satisfação do crédito público, como promove, ainda que parcialmente, a “desjudicialização” do processo de execução fiscal, permitindo que o Poder Judiciário lide com maior propriedade com um de seus grandes gargalos, senão o maior deles, e passe a tratar unicamente das execuções fiscais que possuam capacidade de serem saldadas, atuando nas fase de questionamento da dívida e de expropriação dos bens.

A quarta e última medida importa no ajuizamento seletivo que na prática significa que o ajuizamento de novas execuções fiscais fica condicionada à localização de indícios de bens, direitos ou atividade econômica do devedor ou corresponsável, desde que úteis à satisfação integral ou parcial do débito a ser executado. Eis o que dispõe o art. 33:

Art. 33. O ajuizamento de execuções fiscais para cobrança de débitos inscritos em dívida ativa da União fica condicionado à localização de indícios de bens, direitos ou atividade econômica do devedor ou corresponsável, desde que úteis à satisfação integral ou parcial do débito a ser executado.

O ajuizamento seletivo está relacionado ao regime diferenciado de cobrança de créditos, previsto na Portaria PGFN 396/2016. Afinal, não faria sentido ajuizar a execução fiscal para, na sequência, requerer a sua suspensão por ausência de bens, sendo a única razão justificável, e apenas para casos muito pontuais, a necessária interrupção do curso do prazo prescricional.

A partir dessa prática observa-se uma postura da União no sentido de efetivamente contribuir para a redução do número de processos em trâmite. Se o ajuizamento seletivo diretamente não reduz o número de processos então ativos, atua no sentido de não aumentar o estoque processual do Judiciário sem que haja justificativa para tanto, que consiste no prognóstico de efetiva satisfação do crédito, ainda que de forma parcial.

5. A portaria PGFN 33/2018 como solução para a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa da União e redução da litigiosidade

Parece-nos que todas as medidas elencadas trazidas pela Portaria PGFN 33/2018 guardam estreita relação com o diagnóstico apontado pelo Conselho Nacional de Justiça no que se refere ao congestionamento de processos de execução fiscal no âmbito do Poder Judiciário. Com a sua efetiva observância, espera-se que a taxa de congestionamento seja reduzida.

É possível que os efeitos do ajuizamento seletivo sejam mais perceptíveis nesse objetivo de redução de processos em trâmite no Poder Judiciário já que dependem unicamente da Fazenda Pública. Contudo, todas as medidas são eficazes no sentido de promover a diminuição do número de processos em tramitação e a redução da litigiosidade.

É bem verdade que, no âmbito da cobrança da dívida ativa da União, observou-se aumento na arrecadação dos créditos inscritos em dívida ativa ao menos desde o ano de 2018 por diversos fatores, conforme o relatório PGFN em números 2024 (PGFN, p. 9).

Segundo os dados apresentados e o gráfico nele constante, extraído da Nota PGFN SEI nº 1/2024/CDA/PGADAFGTS/PGFN-MF, a recuperação da dívida ativa da União tem aumentado ano a ano desde 2018, partindo de R\$. 24,5 bilhões naquele ano e atingindo R\$. 48,3 bilhões em 2023.

As atividades realizadas pela PGFN nas suas mais diferentes projeções foram decisivas para o resultado alcançado, como a implementação da transação tributária, a criação do Sistema de Recuperação de Créditos, pela Portaria PGFN 32/2019 e a atuação da representação judicial, mas certamente, a Portaria PGFN 33/2018 contribuiu para o resultado alcançado.

Nota-se, portanto, que ainda que o Poder Judiciário seja o ambiente natural para a satisfação do crédito inscrito em dívida ativa, a tônica a ser observada atualmente é do seu uso mais racional, em conjunto com medidas administrativas em verdadeira combinação da atuação administrativa e judicial, como prelecionam Araujo e Souza (2021, p. 73-76).

De todo modo, as medidas inauguradas a partir daquele instrumento veiculador de normas, embora extremamente oportunas e necessárias, por si só não são suficientes para aumentar na razão desejável e necessária, a eficiência da cobrança do crédito inscrito em dívida ativa através do processo de execução fiscal tanto da União, como das demais Unidades Federativas, caso adotem práticas similares nas suas esferas de atuação.

O primeiro motivo seria a dificuldade em implementar, por exemplo, o ajuizamento seletivo por todos os Municípios do país. A União, os Estados e os maiores Municípios, em regra, têm mais condições de aparelhar seus órgãos de cobrança, no sentido de identificar previamente ao ajuizamento da execução fiscal a existência de patrimônio ou atividade econômica que justifique a cobrança forçada.

Contudo, a grande maioria dos Municípios do interior do país não apresenta condições de realizar tal análise prévia, sem depender de informações ou convênios firmados com outros Entes. Aqueles ainda dependem e dependerão do Poder Judiciário como instrumento para identificar a existência de bens passíveis de garantir o débito inscrito em dívida ativa, através do processo de execução fiscal.

Da mesma forma, um segundo motivo de que a atividade prevista na Portaria PGFN 33/2018 poderia não ser tão efetiva de imediato estaria relacionado à aceitação dos bens oferecidos em garantia antecipadamente pelo contribuinte. Tal medida demanda rigorosa análise da sua suficiência pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e pelos demais órgãos de cobrança.

Até a edição da Portaria, a garantia ocorria no bojo de um processo judicial, seja de execução fiscal ou mesmo em uma ação antiexacional, com a necessária vigilância do Juízo, embora via de regra decorria de concordância do Fisco.

Em âmbito extrajudicial os órgãos de cobrança também deverão estruturar-se minimamente para tal mister, já que não se socorrerão de uma avaliação judicial feita pelo oficial de justiça, o que ocorria em diversos casos.

Portanto, a depender da complexidade da garantia ofertada pelo contribuinte é possível que a sua aceitação pela PGFN demande análise mais aprofundada com a participação de profissionais especializados.

Acresça-se que algumas das medidas previstas, como a oferta antecipada de garantia ou

o pedido de revisão de dívida inscrita - PRDI dependem de necessária adesão dos contribuintes devedores que devem optar pela sua utilização alternativamente ao ajuizamento de demanda perante o Poder Judiciário que teria a mesma finalidade.

Assim, ressalta-se que a Portaria 33/2018 trouxe avanços significativos na relação Fisco e contribuinte, especialmente na busca pela consensualidade e resolução de litígios relacionados ao crédito inscrito em dívida ativa de modo mais econômico já que independe da intervenção judicial, o que privilegia um desfecho consentido.

Contudo, não vemos alternativa para a solução definitiva da falta de eficiência da execução fiscal sem alteração substancial da Lei nº 6.830/80, com a redução em massa também do ajuizamento de execuções fiscais promovidas por Estados e Municípios, viabilizando-se, entre outros exemplos, a execução extrajudicial para dívidas de pequeno valor, conforme previsto no anteprojeto de lei ordinária de execução fiscal formulado pela comissão de juristas (PL 2488/2022) aprovado em 12/06/2024 pela CTIADMTR - Comissão Temporária para Exame de Projetos de Reforma dos Processos Administrativo e Tributário Nacional.

Faz-se necessário lembrar que, embora haja controvérsia, parte da doutrina especializada admite a viabilidade, ainda que com limitações, da transferência de atividades relacionadas à cobrança forçada para o âmbito administrativo no atual ordenamento jurídico tributário, como adverte Conrado (2020, p. 392):

Vistos esses atos (os de cobrança forçada) como administrativos, estariam recobertos, como todos que assim se qualificam, por presunção de legitimidade, entendida, porém, como relativa – o que naturalmente assegura sua discutibilidade no âmbito judicial.

Mas isso, na lógica da desjurisdicionalização, ocorreria sempre por iniciativa do administrado – nunca da Administração, que, quando no exercício de sua típica função, sabemos, prescinde de autorização judicial para agir.

Para que assim seja, entendemos, de todo modo, que o projeto (ou melhor, “os projetos”, já que não é uma única a proposta lançada em relação ao tema) seja tomado não propriamente como de desjudicialização (palavra que induz a ideia de que o processo seria deslocado para o âmbito administrativo, seguindo, de qualquer forma, como processo), mas como de desjurisdicionalização, vocábulo que “ressignifica” como procedimento administrativo o conjunto de atos (administrativos) tendentes a realizar, concretamente, o crédito fazendário.

A propósito, essa solução vai de encontro ao previsto na recente Resolução 547/2024, do CNJ, que procurou esclarecer o que foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 1184, determinando a extinção das execuções fiscais de valor inferior a R\$. 10.000,00.

A execução administrativa certamente traria expressivo impacto em desafogar o Poder Judiciário, já que levantamento realizado pelo CNJ e citado no julgamento do referido Tema, estimou que aproximadamente 52,3% das execuções fiscais tem valor de ajuizamento abaixo daquele valor.

Tais dados nos induzem a afirmar que não há medida específica, seja em âmbito extrajudicial ou judicial, por si só suficiente para resolver a complexidade que envolve a cobrança do crédito inscrito em dívida ativa, tanto da União, como dos Estados e Municípios, sendo necessário um conjunto de medidas, como aquelas trazidas pela Portaria PGFN 33/2018, somada a necessária reforma da Lei de Execução Fiscal.

6. Considerações finais

Em relação à Portaria PGFN 33/2018 e a sua relação com a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa, conclui-se:

A execução fiscal não mais atende às finalidades da cobrança célere e eficiente perseguidas quando da edição da Lei nº 6.830/80, tendo sido apontada pelo Conselho Nacional de Justiça como o maior exemplo de morosidade do Judiciário.

A Portaria PGFN 33/2018, que regulamentou os artigos 20-B e 20-C, da Lei nº 10.522/2002, previu a prática de diversas medidas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional com o norte em aumentar a recuperabilidade do crédito tributário, independentemente da intervenção do Poder Judiciário.

As novas práticas previstas que são a antecipação da garantia pelo contribuinte; o pedido de revisão de dívida inscrita; a averbação pré-executória; e o ajuizamento seletivo têm o condão de reduzir o número de execuções fiscais e ações correlatas em trâmite perante o Poder Judiciário.

A antecipação de garantia dependerá em muitos casos de profissionais especializados para análise dos bens ofertados até mesmo no âmbito da PGFN e para muitos Municípios sequer haverá condições estruturais de implementar a medida.

O ajuizamento seletivo depende exclusivamente da Fazenda Pública e, ao menos no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, foi facilmente implementado, o que não deve ocorrer em muitos Municípios, especialmente aqueles de menor porte em razão da necessidade de estruturação para a análise necessária.

A oferta antecipada de garantia ou o pedido de revisão de dívida inscrita - PRDI dependem da adesão dos devedores ao optarem pela sua utilização como alternativa ao Poder Judiciário.

A alteração da Lei nº 6.830/1980 é relevante para atingir o objetivo de reduzir massivamente os processos de execução fiscal em curso, especialmente viabilizando a execução fiscal de dívidas de pequeno valor prevista no PL 2488/2022, que conforme levantamento realizado pelo CNJ 52,3% das execuções fiscais são de valor inferior a R\$. 10.000,00.

Diante dessas considerações, conclui-se que as medidas extrajudiciais de cobrança instituídas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional através da Portaria PGFN 33/2018, embora sejam oportunas e efetivas e auxiliem na resolução de conflitos independentemente da intervenção do Poder Judiciário, não são suficientes para aumentar a eficiência da execução fiscal no grau necessário, sendo imprescindível avançar na aprovação da nova Lei de Execução Fiscal.

7. Referências Bibliográficas

ARAUJO, Juliana Furtado Costa. A efetividade da cobrança do crédito tributário federal como fundamento legitimador da Portaria PGFN 33/18. In: Juliana Furtado Costa Araujo, Paulo Cesar Conrado (Coord.). Inovações na cobrança do crédito tributário, 2ª ed. São Paulo: RT Thomson Reuters. 2021.

ARAUJO, Juliana Furtado Costa, SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. A concorrência dos meios extraprocessuais de “cobrança” do crédito tributário inadimplidos e dos expropriatórios forçados. In: Paulo Cesar Conrado, Daniel de Paiva Gomes (Coord). Processo Administrativo, judicial e de execução fiscal no século XXI. São Paulo: Max Limonad. 2021.

BECHO, Renato Lopes. Ativismo Jurídico em Processo Tributário. 1. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2021.

BENFATTI, Fabio Fernandes Neves; CAMARGO, Bianca Gomes de; ZANATTA, Fernanda Lemos. As Tabelas Processuais Unificadas como ferramenta da organização da informação e seu alinhamento com a Agenda 2030 da ONU. Anais do XXIX Conpedi, Balneário Camboriú, p. 311-329, dez. 2022. Disponível em: <https://conpediql.danilolr.info/file/a1dc0e8c64ade41341bdf3e861480cafcee54abe.pdf>. Acesso em: 1º jul. 2024.

BRASIL. Portaria PGFN nº 33, de 08 de fevereiro de 2018. Regulamenta os arts. 20-B e 20-C da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 e disciplina os procedimentos para o encaminhamento de débitos para fins de inscrição em dívida ativa da União, bem como estabelece os critérios para apresentação de pedidos de revisão de dívida inscrita, para oferta antecipada de bens e direitos à penhora e para o ajuizamento seletivo de execuções fiscais. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br//sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>. Acesso em: 1 jul. 2024.

GUIMARÃES, Arthur Porto Reis Guimarães. Comentários ao art. 9º da Lei nº 6.830/1980. In COELHO, Flávia Palmeira de Moura et al. Microsistema de Recuperação do Crédito Fiscal: Comentários às Leis de Execução Fiscal e Medida Cautelar. 1. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

CONRADO, Paulo Cesar. Execução Fiscal, 4ª ed. São Paulo: Noeses. 2020.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Justiça em Números 2023. Brasília, CNJ, 2023, p. 150 e seguintes. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/08/justica-em-numeros-2023.pdf>. Acesso em 22 jun 2024.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Resolução nº 547 de 22/02/2024. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/5455>. Acesso em 23 jun 2024.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 13. Ed. São Paulo: SaraivaJur. 2022.

PISCITELLI, Tathiane. Curso de Direito Tributário (livro eletrônico). 3. Ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil. 2024. 6 Mb; ePub 3. Ed em e-book baseada na 3. Ed impressa. Acesso em <https://>

next-proview.thomsonreuters.com/lauchapp/title/rt/monografias/266277181/v3/page/1.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PGFN em Números 2024, p. 9 e seguintes. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfnemnumeros2024.pdf>. Acesso em 24 jun 2024.

SENADO FEDERAL. Projeto de Lei nº 2488, de 2022. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154742>. Acesso em 25 jun 2024.

SILVA, Luiz Henrique Teixeira da. Das indisponibilidades e restrições patrimoniais preparatórias à penhora. In: João Aurino de Melo Filho (Coord.). Execução Fiscal Aplicada – Análise Pragmática do Processo de Execução Fiscal, 11ª ed., ver., atual. e ampl. São Paulo: Editora JusPodivm. 2024.

24

A DESJUDICIALIZAÇÃO DO MICROSSISTEMA DA EXECUÇÃO FISCAL

1. Introdução	479
2. O processo de execução fiscal	479
2.1. A crise de jurisdição e a relação com o processo de execução fiscal	479
3. O princípio da inafastabilidade da jurisdição	480
4. O fenômeno da desjudicialização	482
4.1. A desjudicialização do sistema executivo fiscal.....	484
5. Aspectos Gerais da Análise Econômica do Direito	485
6. Conclusões.....	487
7. Referências Bibliográficas.....	488



A DESJUDICIALIZAÇÃO DO MICROSSISTEMA DA EXECUÇÃO FISCAL

Keila Morganna Gomes de Melo¹

RESUMO

O presente artigo objetiva analisar o atual sistema judicial de recuperação de créditos públicos, considerando aspectos relacionados ao alto nível de congestionamento dos conflitos tributários em contraponto à finalidade do processo de execução fiscal, bem como demonstrar que a aplicação da teoria da escolha racional que visa o melhor custo-benefício pode ser utilizada na elaboração de um modelo de Execução Fiscal Administrativa.

Palavras-chave: Direito Tributário. Execução Fiscal Administrativa. Análise Econômica do Direito. Poder Judiciário.

¹ Mestranda em direito pela Fundação Getúlio Vargas. Pós-graduada em Direito Processual Civil pelo Centro de Estudos Superiores de Maceió e em Direito Administrativo pela Faculdade Anhaguera. Procuradora da Fazenda Nacional

1. Introdução

A constituição promulgada em 05 de outubro de 1988 tornou-se o principal símbolo da redemocratização nacional. Apelidada de Constituição-Cidadã, é considerada umas das mais avançadas do mundo em relação aos direitos fundamentais, bem como consagrou a ideia de que os direitos fundamentais são valores que norteiam todas as políticas públicas.

O atual modelo constitucional nos coloca diante de duas questões. De um lado, temos os direitos fundamentais reconhecidos no texto constitucional e do outro lado, as questões relacionadas à elaboração e implementação de políticas públicas que visam efetivar esses mesmos direitos.

Ocorre que, para a efetivação de políticas públicas há um custo, sendo necessário recursos públicos que por sua vez são obtidos pelo Estado através da tributação. No entanto, nem sempre a arrecadação tributária acontece de forma espontânea. À vista disso, as fazendas públicas, para garantir a satisfação de seus créditos, devem utilizar os meios de cobrança forçada.

2. O processo de execução fiscal

A ação de execução por quantia certa utilizada pelo Estado para tentar receber o crédito público que não foi espontaneamente pago é conhecida como execução fiscal, sendo regida pela Lei nº 6.830/1980, a qual prevê todo o procedimento especial para que ocorra a execução.

A lei de execução fiscal em vigor (Lei nº 6.830/1980) foi criada com a finalidade de assegurar uma maior efetividade na cobrança dos créditos públicos, assim, em contraponto aos preceitos normativos do Código de Processo Civil de 1973, foi atribuída maior autonomia procedimental, com o afastamento de disposições genéricas relacionadas as demais execuções.

O nascimento da Lei de Execução Fiscal teve como justificativa mais notável a natureza do crédito fiscal, pois, sendo o mesmo uma manifestação do interesse público (econômico, financeiro e social), há garantias e privilégios quando comparado aos demais créditos.

Houve, portanto, a inauguração de novos paradigmas para o processo executivo fiscal.

2.1. A crise de jurisdição e a relação com o processo de execução fiscal

Desde a redemocratização do Brasil, foram consagrados novos direitos e reconhecidos novos atores sociais, o que fez com que muitos conflitos sociais migrassem da seara política para a judicial. Como consequência, houve um vertiginoso aumento de litigiosidade e a incapacidade do Poder Judiciário de responder de maneira célere a essa demanda.

Observa-se que o modelo de jurisdição monopolizada pelo Estado-Juiz nos conduziu para situações que são incompatíveis ente si. De um lado, temos a ideia incutida no subconsciente da população de que apenas o Estado-Juiz teria condições de promover a pacificação social, pois

apenas ele poderia oferecer a melhor solução para os conflitos. Do outro lado, a mesma ideia gerou a ineficácia do Poder judiciário para solucionar os conflitos em um prazo razoável (art.4º do CPC).

Tradicionalmente, o âmbito tributário é marcado por uma hiperlitigiosidade que foi evidenciada quando o Conselho Nacional de Justiça constatou que o tempo médio de tramitação dos processos de execução fiscal é de 06 (seis) anos e 07 (sete) meses. Desprezando este ramo específico de processo executivo, o tempo médio de tramitação até a baixa no Poder Judiciário seria de 02 (dois) ano e 04 (quatro) meses no ano de 2022. Ademais, os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 34% do total de casos pendentes no Poder Judiciário brasileiro, com uma taxa de congestionamento de 88% em 2022. Em outras palavras, apenas 12 de cada 100 processos de execução fiscal que tramitaram em 2022 foram baixados (CNJ, 2023).

Percebe-se que o alto nível de congestionamento dos conflitos tributários, além de prejudicar a livre concorrência e causar enorme insegurança jurídica, demonstra que o método tradicional utilizado para recuperar os créditos públicos é ineficiente, vez que os processos não são finalizados no mesmo ritmo em que são criados, sendo a principal causa da morosidade do Poder Judiciário.

Com efeito, os processos de execuções fiscais têm desempenhado um papel oposto à sua finalidade, pois ao invés de tornar eficiente a recuperação do crédito público tem, apenas, emperrado a máquina judicial e produzido a sensação, nos contribuintes, de que seu débito não será cobrado, produzindo, assim, um déficit de confiabilidade.

3. O princípio da inafastabilidade da jurisdição.

A Constituição da República Federativa do Brasil estabelece, nos termos do inciso XXXV do art. 5º, que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito, consagrando o princípio da inafastabilidade da jurisdição, também nominado como o princípio do livre acesso ao Poder Judiciário (BRASIL, 1988).

Por sua vez, também foi consagrado no Código de Processo Civil em seu art. 3º, que não será excluída da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito (BRASIL, 2015).

Cumpramos destacar que, o art. 3º do CPC/2015 traz duas exceções à regra de não apreciação jurisdicional de ameaça ou lesão a direito. A primeira exceção consta no parágrafo primeiro do dispositivo em questão e se refere a arbitragem. A segunda exceção, conforme o parágrafo segundo do dispositivo legal, é a solução consensual dos conflitos, que o Estado deve promover sempre que possível.

Observamos que o comando do art. 3º do CPC/2015 busca oferecer o acesso à justiça de forma mais ampla, extrapolando os limites do Poder Judiciário, a quem incumbe prestar a jurisdição, mas não como monopólio. O dispositivo permitiu outras formas positivas de resolução de controvérsias, pautadas no dever de cooperação das partes e envolvendo outros atores.

É claro que não se pode simplesmente desatrelar a jurisdição do Estado, até porque, em maior ou menor grau, a dependência do Estado existe, principalmente para se alcançar o cumprimento da decisão não estatal. Por outro lado, podemos pensar no exercício dessa função por outros órgãos do Estado²⁵ ou por agentes privados²⁶.²

Além dessas duas exceções expressas, o princípio da inafastabilidade de jurisdição possui dois aspectos, quais sejam: a relação entre a jurisdição e a solução administrativa de conflitos e o acesso à ordem jurídica justa.

Em relação ao primeiro aspecto, é entendimento solidificado de que o interessado, mesmo que tenha a possibilidade de instauração de um processo administrativo, tem assegurado a possibilidade de a qualquer momento procurar a solução do conflito por intermédio do Poder Judiciário. Ou seja, sempre que o interessado se sentir lesado pela atuação da Administração Pública poderá se socorrer do Poder Judiciário, que analisará a legalidade da atuação da Fazenda Pública, por consequência o princípio da inafastabilidade da jurisdição será respeitado.

Quanto ao segundo aspecto, a doutrina abalizada reconhece que o acesso à justiça não é simplesmente possibilitar que todos tenham acesso à Justiça enquanto órgão do Poder Judiciário, e sim, de possibilitar de maneira efetiva que todos tenham direito a um provimento célere, justo e seguro (art. 5º, LXXVIII, CRFB/1988 e art. 4º do CPC).

Trata-se de uma concepção atual, conforme explanado por Humberto Dalla e José Roberto Sotero³, nos termos abaixo:

À luz do conceito moderno de acesso à justiça, o princípio da inafastabilidade da jurisdição deve passar por uma releitura, não ficando limitado ao acesso ao judiciário, mas se estende às possibilidades de solucionar conflitos no âmbito privado.

Deve-se ter em mente que o princípio da inafastabilidade de jurisdição foi criado para garantir que ninguém fiquem sem acesso à justiça e que está seja acessível e rápida para todos jurisdicionados.

No entanto, tendo em vista a sobrecarga do Poder Judiciário com inúmeras ações, em especial as execuções fiscais, cuja solução poderia ter se dado na seara extrajudicial, dificultando, assim, a celeridade e a efetividade do trabalho jurisdicional como um todo, restando o princípio em comento diuturnamente violado.

2 PINHO, Humberto Dalla Bernardina de. A Releitura do Princípio do Acesso à Justiça e o Necessário Redimensionamento da Intervenção Judicial na Resolução dos Conflitos na Contemporaneidade. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista_v21_n3/tomo1/revista_v21_n3_tomo1_241.pdf. Acesso em: 05 nov. 2023.

3 PINHO, Humberto Dalla Bernardina de; PORTO, José Roberto Sotero de Mello. A desjudicialização enquanto ferramenta de acesso à justiça no CPC/15: a nova figura da usucapião por escritura pública. Disponível em: <<https://www.epublicacoes.uerj.br/index.php/redp/article/view/26605/18969>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

4. O fenômeno da desjudicialização

A desjudicialização é um fenômeno processual que tem colaborado para a ampliação das vias que possibilitam acessar direitos, através da atuação de novos atores e instituições na distribuição e efetivação da justiça. Em outras palavras, é o deslocamento de procedimentos que antes eram exclusivos do Poder Judiciário para outras esferas, como por exemplo, a esfera administrativa.

Tem-se em mente que esse fenômeno também pode proporcionar a redução do volume de processos, de modo a diminuir a taxa de congestionamento do Poder Judiciário, auxiliando-o na prestação da tutela jurisdicional pretendida de forma efetiva e célere.

A desjudicialização é um fenômeno mundial e no Brasil não chega a ser um fenômeno novo, posto que a utilizamos para solucionar conflitos há anos.

Podemos citar como exemplo, o Decreto-Lei nº 76/1966⁴ que instituiu a cédula hipotecária e consagrou a possibilidade de a instituição financeira que concedeu o crédito com garantia hipotecária se valer da execução extrajudicial dos imóveis na hipótese de o mutuário não adimplir suas obrigações.

Muito se discutiu acerca da constitucionalidade do Decreto-Lei nº 76/1966, vez que a execução do imóvel hipotecado se dá sem passar sem a observância do Poder Judiciário, violando assim o princípio da inafastabilidade de jurisdição, o acesso à justiça, o devido processo legal entre outros princípios.

Não obstante as críticas, o Supremo Tribunal Federal ao julgar o Recurso Extraordinário nº 627.106/PR reconheceu a constitucionalidade do texto normativo em questão e fixou a seguinte tese: “É constitucional, pois foi devidamente recepcionado pela Constituição Federal de 1988, o procedimento de execução extrajudicial, previsto no Decreto-Lei nº 70/66” (Tema 249 da Repercussão Geral).

Entre os argumentos utilizados para reconhecer que o decreto fora recepcionado pela Constituição está o fato de que o efetivo controle judicial não ter sido suprimido, houve apenas o deslocamento do momento em que o Poder Judiciário é chamado a intervir, posto que o devedor deve ser intimado a acompanhar o procedimento, podendo impugnar o procedimento, inclusive no âmbito judicial, se entender que teve seu direito violado. Vejamos o enunciado Recurso Extraordinário nº 627.106/PR⁵:

EMENTA Direito processual civil e constitucional. sistema financeiro da habitação. Decreto-lei nº 70/66. Execução extrajudicial. Normas recepcionadas

⁴ BRASIL. Decreto-Lei nº 70/66. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0070-66.htm. Acesso em: 06 nov. 2023.

⁵ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 627.106/PR. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=756135673>. Acesso em: 06 nov. 2023.

pela Constituição Federal de 1988. Precedentes. Recurso extraordinário não provido. 1. O procedimento de execução extrajudicial previsto pelo Decreto-Lei nº 70/66 não é realizado de forma aleatória, uma vez que se submete a efetivo controle judicial em ao menos uma de suas fases, pois o devedor é intimado a acompanhá-lo e pode lançar mão de recursos judiciais se irregularidades vierem a ocorrer durante seu trâmite. 2. Bem por isso, há muito a jurisprudência da Suprema Corte tem estabelecido que as normas constantes do Decreto-lei nº 70/66, a disciplinar a execução extrajudicial, foram devidamente recepcionadas pela Constituição Federal de 1988. 3. Recurso extraordinário não provido, propondo-se a fixação da seguinte tese de repercussão geral: “É constitucional, pois foi devidamente recepcionado pela Constituição Federal de 1988, o procedimento de execução extrajudicial previsto no Decreto-lei nº 70/66. (grifo do autor)

Cumprir destacar que o Ministro Ricardo Lewandowski em seu voto apresentou também um argumento metajurídico que consiste em desburocratizar o sistema financeiro de imóvel para pessoa física, pois o financiamento da casa popular está em expansão e é preciso que haja mecanismos ágeis para viabilizar o funcionamento desse mercado em permanente crescimento.

Outro argumento para a decisão de constitucionalidade do Decreto-Lei nº 70/66 residiu no fato de estar o Poder Judiciário sobrecarregado de processos, sendo, pois, desnecessário levar questões puramente burocráticas ao judiciário.

Outro exemplo a citar é a Lei nº 9.514/1997⁶, que dispõe acerca do sistema de financiamento imobiliário e instituiu a alienação extrajudicial do imóvel pelo agente fiduciário quando da constatação da mora do fiduciante.

Em recente decisão, datada de 26 de outubro de 2023, o Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário 860631, fixando a seguinte tese: “É constitucional o procedimento da Lei nº 9.514/1997 para a execução extrajudicial da cláusula de alienação fiduciária em garantia, haja vista sua compatibilidade com as garantias processuais previstas na Constituição Federal” (Tema 982 da repercussão geral).

O Decreto-Lei nº 70/1966 e a Lei nº 9.514/1997 possuem semelhanças e a discussão de ambos os casos recai sobre a discussão acerca da constitucionalidade da execução extrajudicial em contratos imobiliários.

A Lei nº 9.514/1997 expressamente permite que o credor realize a execução extrajudicial do bem alienado fiduciariamente, sem a participação do Poder Judiciário. Nesse julgamento também houve argumento metajurídico consistente na estabilidade nas relações jurídicas no mercado imobiliário, o que possibilita o incentivo em investimentos para expandir as políticas governamentais de incentivo à moradia, ficando assentado que “a vexata quaestio apresenta

⁶ Brasil. Lei nº 9.514 de 20 de novembro de 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9514.htm>. Acesso em: 06 nov. 2023.

densidade constitucional e transcende os interesses subjetivos das partes, sendo relevante do ponto de vista econômico, jurídico e social para milhões de mutuários do sistema Financeiro da Imobiliário (sic)”⁷

A Lei nº 9.307/1996, conhecida como lei da arbitragem, é outro exemplo que possibilita a solução de conflitos sem a participação do Poder Judiciário, com efeito de trânsito em julgado, tendo sido reconhecida a sua constitucionalidade. Destacamos que, no âmbito tributário, foi aprovado em junho deste ano o PL 2.486/2022 que regulamenta a arbitragem em matéria tributária e aduaneira.

Assim, resta claro que que o sistema judicial precisa ser reestruturado para que o Estado consiga efetivar os direitos e deveres fundamentais e que o acesso à justiça seja realmente um fator de desenvolvimento econômico e social.

Essa reestruturação pode ser alcançada com a ampliação das hipóteses em que a desjudicialização é permitida, bem como com a utilização de métodos alternativos de resolução de litígios, visando diminuir o acesso generalizados que sobrecarrega o Poder Judiciário e, por vezes, inviabiliza o bom trabalho jurisdicional.

4.1. A desjudicialização do sistema executivo fiscal

É oportuno destacar que o modelo de arrecadação de tributo é de grande relevância para a sociedade, pois tem como objetivo custear políticas públicas, bem como melhorar os serviços públicos prestados e fomentar a atividade econômica. Assim, o aperfeiçoamento do sistema de cobrança acarretará um aumento de receita e, por consequência, a melhoria de toda a sociedade.

A desjudicialização da execução fiscal diminuirá o custo do processo, sendo uma economia tanto para o Poder Judiciário quanto para a Administração Pública e, por ser menos burocrática, a condução do processo é mais rápida e dificulta medidas procrastinatórias dos devedores, resguardando, assim, a livre concorrência. Desta feita, a execução fiscal administrativa permitirá um grande avanço econômico no país.

Resta claro que não basta realizar alterações pontuais, é necessário haver uma reformulação completa no sistema de resolução de conflitos tributários, além de reconstruir a relação entre o contribuinte e a Administração Pública.

Um modelo de execução fiscal administrativa reside perfeitamente dentro do poder de autotutela da Administração Pública, de modo que a própria Administração possa rever seus atos sem precisar recorrer ao Poder Judiciário. Este continuará com seu papel de destaque, vez que será resguardado o acesso ao Judiciário sempre que a parte sentir que seus direitos não foram assegurados. O sistema judicial, apenas, será utilizado subsidiariamente para apurar abusos e

⁷ Supremo Tribunal Federal. RE nº 860631. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verPronunciamento.asp?pronunciamento=7313067>. Acesso em: 05 nov. 2023.

ilegalidades, evitando sua sobrecarga, que impede a efetividade e celeridade na prestação jurisdicional.

Nesse contexto, está comprovado que, além de não ser uma inovação no ordenamento jurídico, o caminho que melhor solucionará o problema da crise de jurisdição é a desjudicialização da execução fiscal. Inclusive, as boas práticas internacionais preconizam que a execução fiscal administrativa é o modelo mais moderno e exitoso de resolução de conflitos tributários.

5. Aspectos Gerais da Análise Econômica do Direito

As discussões acerca da desjudicialização da execução fiscal não podem olvidar da Análise Econômica do Direito como forma de compreender o impacto prático do processo executivo, sem o qual corre-se o risco de não haver uma evolução legislativa que assegure a efetividade dos processos judiciais, em especial os executivos fiscais, e que aproxime o Direito das questões sociais.

Ao incluirmos a Análise Econômica do Direito, percebe-se que a aplicação das regras processuais estabelecidas para dar regular desenvolvimento a uma execução fiscal representa relevante despesa pública, tanto para o Poder Executivo, quanto para o Poder Judiciário.

É importante mencionar que a Procuradoria da Fazenda Nacional recebeu do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) o comunicado n.º 127⁸ (2012), que mapeou os custos financeiros de um processo de execução fiscal no âmbito da Justiça Federal.

O comunicado concluiu que para ser economicamente viável, o processo executivo fiscal deve pleitear quantia não inferior a R\$ 21.741,45 (vinte e um mil, setecentos e quarenta e um reais e quarenta e cinco centavos), sendo este o valor histórico para o ano de 2012. Em estudo recente realizado pela USP⁹, o custo médio de uma execução fiscal no Distrito Federal é de R\$ 28.964,00 (vinte e oito mil, novecentos e sessenta e quatro reais).

Assim, é necessário ponderar acerca da eficiência financeira do ajuizamento de ações executivas fiscais, vez que os ajuizamentos representam custos e, portanto, oneram os cofres públicos.

Com efeito, já assentou o Supremo Tribunal Federal que:

Ressalta-se, nessa linha, que a via judicial corresponde a mecanismo custoso e não exclusivo de controle do comportamento humano para a promoção do interesse social, razão pela qual surgem outras formas também adequadas de

⁸ IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunicadoipea127.pdf. Acesso em: 05 nov. 2023.

⁹ CORREIO BRASILIENSE. Cidades DF. Processos de execução fiscal no DF custam, em média, R\$ 28,9 mil. Disponível em: <https://www.correiobraziliense.com.br/cidades-df/2021/12/4971143-processos-de-execucao-fiscal-no-df-custam-em-media-rs-289-mil.html>. Acesso: 06 nov. 2023.

solucionar os conflitos apresentados. Assim, incorporando influxos decorrentes do referencial teórico de alguns estudiosos da Análise Econômica do Direito (Law and Economics), a litigância em juízo somente é socialmente desejável quando seus custos sejam inferiores aos benefícios que a comunidade experimenta em termos de modificação de conduta pelos seus componentes, consoante ensina o Professor da Universidade de Harvard, Steven Shavell.¹⁰

Não podemos olvidar que os custos de um processo executivo fiscal impactam diretamente na implementação de políticas públicas, vez que, não sendo exitoso o processo judicial, resulta em desperdício de recursos públicos além dos custos básicos de todo processo.

Abordar a questão da execução fiscal sob a ótica da Análise Econômica do Direito, também impõe levar em consideração a premissa tradicional de que as pessoas tomam decisões racionais, buscando o melhor custo-benefício. Benjamim Tabak e José Pereira ensinam que:

Enquanto na interpretação tradicional o direito é interpretado como instrumento de realizar a justiça na solução dos conflitos, a interpretação do direito pela economia é realizada com base na conduta racional da pessoa em um sistema de preços, supondo que as escolhas sejam realizadas em um ambiente caracterizado pela falta de recursos, mas da forma mais proveitosa possível com a otimização dos recursos disponibilizados.¹¹

Assim, no desenvolvimento de um processo há uma série de decisões a serem tomadas por seus agentes. Desta feita, uma execução fiscal é uma sequência de decisões que dá início a procedimentos, ou os encerram, tendo como base uma racionalidade (econômica – entendida como uma racionalidade instrumental).

A racionalidade na tomada de decisões é utilizada para selecionar a mais adequada dentre as decisões possíveis e plausíveis, a qual, muitas vezes, não corresponde à decisão tida por “ideal”.

Para aferir a eficiência de uma decisão utiliza-se o critério do Ótimo de Pareto, consistente na decisão em que os recursos estão alocados da forma mais eficiente possível. Assim, o processo executivo fiscal espelhará eficiência quando houver à maximização dos benefícios e a minimização dos custos.

Com efeito, os agentes envolvidos devem analisar as várias possibilidades de escolha de solução do conflito, devendo decidir pela que atingirá o objetivo de minimizar os custos. É a racionalidade individual, na qual o indivíduo apenas escolherá determinada alternativa se verificar que será beneficiado (análise comparativa de duas ou mais possibilidades de escolha).

¹⁰ Supremo Tribunal Federal. RE nº 860631. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE860631Voto2.pdf>. Acesso em: 05 nov. 2023.

¹¹ Tabak, Benjamin Miranda; Pereira, José de Lima Ramos. Análise Econômica do Processo. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/50823/1/2019_art_bmtabak_jlrpereira.pdf. Acesso em: 24 abr. 2023.

A racionalidade na tomada de decisões é utilizada, em regra, para simplificar o âmbito das decisões possíveis e não para analisar a possibilidade da adoção da decisão ótima. Assim, considerando que os processos de execução fiscal apresentam a maior taxa de congestionamento dentro do Poder Judiciário, tendo um tempo de duração excessivamente longo, cria-se no contribuinte a sensação de que sua dívida nunca será cobrada.

Desta feita, a aplicação da sanção prevista pelo não pagamento de seu débito segue desacreditada e a opção de resistir as execuções fiscais será, na maioria dos casos, a estratégia cada vez mais adotada pelo contribuinte.

Novamente, quanto maior a ineficácia das ações de execução fiscal, mais cresce a resistência dos contribuintes em regularizar sua situação fiscal.

Assim, sob a ótica da Análise Econômica do Direito, buscando maximizar os resultados e minimizar os impactos econômico, financeiro e social provocados pelas execuções frustradas, a desjudicialização do sistema executivo fiscal ou de parte dele, criando a execução fiscal administrativa é medida urgente e necessária.

6. Conclusão

Com o presente trabalho, procurou-se demonstrar que, apesar da lei de Execução Fiscal ter inaugurado novos paradigmas para o processo executivo fiscal e ter por finalidade ser o melhor meio para realização da receita pública, os relatórios Justiça em Números, divulgados anualmente pelo CNJ, asseveram que os executivos fiscais são a grande causa da morosidade do Poder Judiciário, vez que apresentam maiores índices de congestionamento.

O alto nível de congestionamento dos conflitos tributários, além de prejudicar a livre concorrência e causar enorme insegurança jurídica, demonstra que o método tradicional utilizado para recuperar os créditos tributários é ineficiente, além de não haver indícios de que irá melhorar, vez que os processos não são finalizados no mesmo ritmo em que são criados.

Assim, a crise de jurisdição por que passa o país para ser realmente enfrentada necessita que haja uma reestruturação no modelo de recuperação de créditos públicos.

O sistema processual civil, onde se localiza o microssistema da execução fiscal, tem por objeto realizar o direito material, com a minimização dos custos e a maximização dos resultados. Assim, utilizando Análise Econômica do Direito, percebe-se que a aplicação das regras processuais estabelecidas para dar regular desenvolvimento a uma execução fiscal representa relevante despesa pública, tanto para o Poder Executivo, quanto para o Poder Judiciário e, se houver baixa recuperabilidade do crédito fiscal, terá como resultado o desperdício de recursos públicos.

Diante desse quadro, conclui-se que um modelo de execução fiscal administrativa pode auferir maior efetividade para as execuções fiscais, diminuição dos custos administrativos e sociais, sem esquecer que o Poder Judiciário será aliviado e poderá utilizar seus recursos para julgar ações mais sensíveis para a sociedade.

7. Referências Bibliográficas

ALVES, Henrique Napoleão. Um ensaio para a efetividade da execução fiscal.

Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/publicacoes/concursodemonografiajuridica_premiorcardolobotorres/monografias/Henrique-Napoleao-Alves.pdf. Acesso em: 04 jul. 2024.

BAGGENSTOSS, Grazielly Alessandra. Breves considerações acerca da análise econômica do processo judicial. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=363b688b0469919e>. Acesso em: 31 out. 2023.

BRASIL. Código de Processo Civil: Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 04 jul. 2024.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 04 jul. 2024.

BRASIL. Decreto-Lei nº 70/66. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0070-66.htm. Acesso em: 06 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 627.106/PR. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=756135673>. Acesso em: 06 nov. 202

BRASIL. STF - Supremo Tribunal Federal. RE nº 860631. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE860631Voto2.pdf>. Acesso em: 05 nov. 2023.

CORREIO BRASILIENSE. Cidades DF. Processos de execução fiscal no DF custam, em média, R\$ 28,9 mil. Disponível em: <https://www.correiobraziliense.com.br/cidades-df/2021/12/4971143-processos-de-execucao-fiscal-no-df-custam-em-media-rs-289-mil.html>. Acesso: 06 nov. 2023.

IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunicadoipea127.pdf. Acesso em: 05 nov. 2023.

MELO, Keila Morganna Gomes de. A desjudicialização de parte do sistema executivo fiscal: uma necessidade. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/women-in-tax-brazil/a-desjudicializacao-de-parte-do-sistema-executivo-fiscal-uma-necessidade-14042023>. Acesso em: 01 nov. 2023.

PINHO, Humberto Dalla Bernardina de. A Releitura do Princípio do Acesso à Justiça e o Necessário Redimensionamento da Intervenção Judicial na Resolução dos Conflitos na Contemporaneidade. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista_v21_n3/tomo1/revista_v21_n3_tomo1_241.pdf. Acesso em: 08 nov. 2023.

PINHO, Humberto Dalla Bernadina de; PORTO, José Roberto Sotero de Mello. A desjudicialização enquanto ferramenta de acesso à justiça no CPC/15: a nova figura da usucapião por escritura pública. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/redp/article/view/26605/18969>. Acesso em: 05 nov. 2023.

SALES, Juliana Porto; BENEVIDES, Marinina Gruska. Acesso à justiça: Do acesso formal ao acesso à ordem jurídica justa. Disponível em: <https://periodicos.uff.br/revistapassagens/article/view/52259/32385>. Acesso em: 03 jul. 2024.

SILVA, Ronaldo Campos e. Mecanismos para a efetividade da execução fiscal. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/publicacoes/concursodemonografiajuridica_premioricardolobotorres/monografias/Ronaldo-Campos-e-Silva.pdf. Acesso em: 19 ago. 2023.

TABAK, Benjamin Miranda; PEREIRA, José de Lima Ramos. Análise Econômica do Processo. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/50823/1/2019_art_bmtabak_jlrpereira.pdf. Acesso em: 24. abr. 2024.

25

ANÁLISE DE DADOS DAS EXECUÇÕES FISCAIS DO MUNICÍPIO DE CURITIBA DE VALOR INFERIOR À R\$ 10 MIL INICIADAS NOS ANOS DE 2018 A 2023 - TOMADA DE DECISÃO COM BASE EM DADOS E SEU USO NA PRÁTICA

1. Da delimitação dos dados.....	492
2. Da origem dos dados.....	492
3. Do tratamento e processamento dos dados.....	492
4. Dos dados obtidos quanto às execuções fiscais de valores inferior a R\$ 10 mil dos anos 2018 a 2023.....	493
5. Análise da efetividade das execuções fiscais.....	494
6. Das conclusões e decisões tomadas com base nos dados.....	495
7. Conclusão.....	496



ANÁLISE DE DADOS DAS EXECUÇÕES FISCAIS DO MUNICÍPIO DE CURITIBA DE VALOR INFERIOR À R\$ 10 MIL INICIADAS NOS ANOS DE 2018 A 2023 - TOMADA DE DECISÃO COM BASE EM DADOS E SEU USO NA PRÁTICA

Patrícia Ferreira Pomoceno¹

Érico Germano Hack²

RESUMO

O artigo analisa execuções fiscais de Curitiba com valor até R\$ 10.000,00 entre 2018 e 2023. Motivada pela Resolução n. 574/2024 do CNJ, a análise demonstrou que os resultados das execuções fiscais são superiores aos apresentados pelo CNJ. Utilizando dados do sistema DAT e CPPGM, tratados e analisados via Microsoft Power BI, a gestão baseada em dados otimiza processos, destacando a importância da abordagem data-driven na administração pública, melhorando a eficiência e eficácia na arrecadação fiscal.

Palavras-chave: Execuções fiscais, Resolução CNJ, Gestão data-driven, Análise de dados, Arrecadação municipal

¹ Mestranda em Direito na UP. Procuradora do Município de Curitiba. Procuradora Assessora do Procurador Fiscal do Município de Curitiba. Membro representante da Procuradoria Fiscal na Comissão de Consultas Tributárias do Município de Curitiba.

² Doutor e Mestre em Direito pela PUCPR. Procurador do Município de Curitiba. Coordenador de Grandes Devedores e Análise de Dados da Procuradoria Fiscal da PGM-Curitiba. Representante do Fisco no Conselho Municipal de Contribuintes de Curitiba.

O presente artigo expõe a análise de dados realizado pela Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do Município de Curitiba referente às execuções fiscais com valor de até R\$ 10.000,00 na data da propositura da ação. A análise de dados foi motivada pela edição da Resolução n. 574/2024 do CNJ, que estabeleceu critérios para propositura e trâmite de execuções fiscais de valores inferiores a R\$ 10.000,00.

Objetivou-se a análise da base de ações do município e sua efetividade em comparação com os dados apresentados pela CNJ para justificar a edição da Resolução. Também havia o escopo de estimar qual seria a eventual perda de arrecadação do Município em razão da extinção dos processos de valor de R\$ 10.000,00.

Será exposta a origem dos dados, o recorte de análise, a forma de estimativa dos valores e os resultados encontrados. Após, seguirá análise dos resultados utilizada para tomada de decisão pela PGM e para exposição aos Juízes das Varas de Execuções Fiscais Municipais de Curitiba.

1. Da delimitação dos dados

Foram analisadas as execuções fiscais de valor inferior ou igual a R\$ 10.000,00 na data de sua propositura. Foram considerados os processos ajuizados entre os anos de 2018 e 2023.

2. Da origem dos dados

Os dados foram obtidos com data de 26 de fevereiro de 2024. A base principal de pesquisa foi relatório obtido da base de dados do sistema DAT (Dívida Ativa Tributária) que possui o registro das inscrições em dívida ativa e promove o ajuizamento automático das execuções fiscais, assim como apresenta petições de suspensão e extinção das execuções quando do pagamento do tributo ou adesão a parcelamento. Os dados foram solicitados do Instituto Cidades Inteligentes (ICI), fornecedor e responsável pelo sistema. Os dados foram extraídos diretamente do banco de dados de acordo com os critérios fornecidos pela Procuradoria Fiscal.

Os demais dados foram obtidos por relatórios emitidos a partir do CPPGM (Controle de Processos da Procuradoria Geral do Município), que possui conexão, via API, com o sistema PROJUDI do TJ-PR. No CPPGM registram-se todos os processos judiciais da Procuradoria do Município e respectivos andamentos. Deste sistema foram obtidos relatórios das execuções fiscais propostas em cada ano com o respectivo valor.

3. Do tratamento e processamento dos dados

Obtidos os dados das diversas fontes, foram eles recebidos em arquivos de Excel, CSV e PDF. Através do Microsoft Excel e Power Query foram eles tratados a fim de que pudessem ser analisados em conjunto. A análise e obtenção dos dados combinados foi realizada no Microsoft Power BI. Os resultados finais dos números foram compilados no Microsoft Excel, com sumarização para fins de relatório com auxílio do ChatGPT e Microsoft Word.

4. Dos dados obtidos quanto às execuções fiscais de valores inferior a R\$ 10 mil dos anos 2018 a 2023

Inicialmente, buscou-se o número total de execuções fiscais com valor de propositura menor que R\$ 10.000,00 que ainda estavam em trâmite, encontrando-se o número total de 126.288 processo ativos, assim distribuídos por ano de ajuizamento:

1976 a 1989	175	0,1%
1990 a 2000	1.233	1,0%
2001	464	0,4%
2002	236	0,2%
2003	102	0,1%
2004	618	0,5%
2005	889	0,7%
2006	405	0,3%
2007	1.915	1,5%
2008	1.892	1,5%
2009	3.478	2,8%
2010	1.151	0,9%
2011	6.468	5,1%
2012	20	0,0%
2013	8.000	6,3%
2014	4.131	3,3%
2015	9.554	7,6%
2016	2.629	2,1%
2017	5.442	4,3%
2018	5.660	4,5%
2019	4.860	3,8%
2020	2.399	1,9%
2021	15.612	12,4%
2022	15.712	12,4%
2023	31.560	25,0%
2024	1.683	1,3%
Total	126.288	100,0%

A maior parte das execuções fiscais anteriores a 1990 tratava-se de erros de registro do sistema. Considerando que os processos no TJ-PR passaram ser integralmente eletrônicos no ano de 2017, foi considerada para análise apenas os processos totalmente eletrônicos, delimitando-se os dados aos anos de 2018 a 2023.

Considerando apenas estes dados, foram encontradas 75.803 execuções fiscais ativas. Foram propostas nos anos em análise 154.872 execuções fiscais, demonstrando que 48,9% permanecem ativas e 51,1% foram baixadas

Com base no valor médio das execuções fiscais propostas no ano de 2023, estimou-se o valor total das execuções propostas e daquelas já baixadas, estas, em sua grande maioria, por pagamento ou quitação de parcelamento. Foi considerado o valor médio de R\$ 3.634,35.

Com base no valor médio, foram obtidos valores dos montantes executados, buscando uma aproximação com a realidade. Conclui-se no período 2018-2023 o valor cobrado com as execuções fiscais menores de R\$ 10.000,00 foi de R\$ 562.859.053,20. Foi arrecadado o valor de R\$ 287.364.420,15 e fica pendente a arrecadar o valor de R\$ 275.494.633,05.

No período 2018-2023 o valor total da dívida ativa cobrada via execução fiscal pelo Município foi de R\$ 572.960.859,00. Logo, o valor arrecadado das execuções fiscais com valor inferior a R\$ 10.000 foi 50,15% do total.

5. Análise da efetividade das execuções fiscais

Foi analisada também a efetividade das execuções fiscais quanto ao seu prazo de duração, analisando-se quantas execuções fiscais foram propostas e quantas ainda tramitam no Judiciário. Com base nestes dados, também foi possível estimar o tempo de duração das execuções fiscais e o tempo que elas demoram para arrecadar o valor devido.

No quadro abaixo, encontramos a conclusão da análise:

	% Efs ativas	% Efs baixadas
2018	20,7%	79,3%
2019	30,7%	69,3%
2020	45,5%	54,5%
2021	40,7%	59,3%
2022	46,1%	53,9%
2023	93,0%	7,0%
Total	48,9%	51,1%

Das execuções propostas em 2018, quase 80% já foram baixadas. Das propostas em 2023, apenas 7% foram baixadas.

Nota-se que há um salto em efetividade de 2023 a 2022. Em análise dos processos realizada por amostragem, constatou-se que o Judiciário demora em torno de 300 dias para realizar a primeira tentativa de citação do Executado. Ainda na análise de dados interno, em torno de 40% dos endereços do cadastro do Município de devedores está desatualizado, o que acarreta que a primeira tentativa de citação seja frustrada.

Estes dados de tempo são compatíveis com os dados de baixa das execuções. As execuções fiscais de 2023, em fevereiro de 2024, em grande parte, ainda não haviam passado pelo processo de citação inicial do processo. Há indício, ainda não mensurado, que a grande parte dos devedores de valores de até R\$ 10 mil, quando citado, voluntariamente procura o Município, via internet, e efetua o pagamento ou parcelamento do débito sem a intervenção de servidores ou procuradores. Esta situação está sendo analisada para se buscar um dado mais fidedigno que confirme o indício.

O número se manteve estável para os anos de 2022, 2021 e 2020. Neste período, a análise é dificultada pela pandemia do Covid-19, que afetou o funcionamento do Município, do Judiciário e dos Correios.

Já para os anos de 2019 e 2018 demonstra-se uma maior efetividade das execuções, com números de 70% e quase 80% de execuções baixadas. Estes números, entende-se que se explicam por alguns fatores (ainda não confirmados por dados): a correção da falha da citação inicial leva ao sucesso da citação posterior, com o pagamento dos valores; após a citação efetiva, a realização de SISBAJUD e outros atos constritivos leva à satisfação do valor.

Na mesma análise, se estimou o valor a arrecadar em 2024 com base nos índices de baixa registrados nos anos anteriores. Constou-se que seriam 24.935 execuções a baixar, com a arrecadação total de R\$ 90.622.152,44, composto da seguinte forma:

Estimativa 2024	Efs baixadas	Arrecadação 2024
2018	2.717	9.875.586,01
2019	1.585	5.759.307,00
2020	784	2.848.245,83
2021	2.072	7.529.125,92
2022	1.841	6.689.658,58
2023	15.937	57.920.229,10
Total	24.935	90.622.152,44

Os números acima são mera projeção da atividade futura, com base nos acontecimentos passados.

6. Das conclusões e decisões tomadas com base nos dados

A Procuradoria Fiscal da PGM-Curitiba vem desde o início de 2023 implementando uma gestão baseada em dados. Tem-se realizado a coleta de dados das execuções fiscais, aprimorando-se sua análise e interpretação de maneira a permitir a tomada de decisões estratégicas com base na realidade dos fatos. Essa nova forma de gestão permite que uma reestruturação do setor para obtenção de melhores resultados com os mesmos recursos disponíveis. Esta iniciativa insere-se no programa Inova PGF, que vem se desenvolvendo desde 2017.

Dentro deste esforço, buscou-se analisar os dados visando automatizar as tarefas via sistema eletrônico (peticionamento automático, IA para seleção de processos etc.) e a otimização dos fluxos de trabalho, identificando grupos de processos que poderiam ser tratados de maneira semelhante.

No caso ora apresentado, análise dos processos de valor abaixo de R\$ 10.000,00 foi motivada pela Resolução n. 574/2024 do CNJ, que pôs em risco as execuções de baixo valor. Com os dados e os resultados acima expostos, foi apresentado aos Juízes das três Varas de Execução Fiscal Municipal de Curitiba que a eficácia das execuções fiscais eram bem superiores aos

números apresentados no Relatório Justiça em Números de 2023 do CNJ, assim como a taxa de congestionamento dos processos era inferior àquela divulgada naquela divulgada no mencionado relatório.

Com base nestas informações foi possível dialogar com os magistrados no sentido que não seria cabível a extinção indiscriminada de processos de execução fiscal apenas pelo valor da causa. Com base nesses dados, as extinções estão sendo realizadas em grupos de processos de baixo valor, ajuizados há mais tempo e que se enquadrassem nos critérios que relevam baixa probabilidade de recuperação, segundo a legislação municipal. Além desta análise de dados, foram adotadas medidas como a criação de setor de grandes devedores, de exceções de pré-executividade, de falências, de regularização de endereço para citação e busca de matrículas de imóveis. Também está em andamento a criação de um rito simplificado para as execuções fiscais de valores inferiores a R\$ 10 mil, que possibilitará que a maioria dos atos seja praticado por servidores capacitados sob supervisão de um procurador. Medidas que implementam maior celeridade e eficiência no trâmite das execuções fiscais.

Um dos maiores gargalos encontrados foi a incorreção dos endereços dos devedores no cadastro do Município. Em razão disso está em desenvolvimento automatização no sistema que irá comparar o endereço constante da petição inicial da execução fiscal com os dados do Serpro e do sistema e-cidadão do Município. Constatada a divergência, o sistema protocolará petição com os demais endereços encontrados do devedor, visando diminuir o número de citações frustradas nos processos.

7. Conclusão

Este trabalho objetivou demonstrar as análises dos dados da dívida ativa de Curitiba, as quais proporcionaram a tomada de decisões mais estratégicas e orientadas a obtenção de uma maior efetividade na arrecadação. A revolução digital que vivemos impõe a necessidade de adoção de métodos de trabalho inovadores, e inovação não se resume na adoção de novas tecnologias. Uma gestão data-driven por parte do Poder Público envolve a promoção e efetivação de uma nova cultura, onde os dados são fonte preciosa que conduz a melhores decisões. A atuação da Procuradoria Fiscal pode melhorar em muitos aspectos, a análise de dados aqui apresentada é apenas um pequeno recorte de um projeto que está em andamento e em contínua evolução, do qual se espera resultados cada vez mais generosos ao Município.

26

**BENEFÍCIOS FISCAIS:
A DIFERENÇA ENTRE O REMÉDIO E O VENENO ESTÁ NA DOSE?**



BENEFÍCIOS FISCAIS: A DIFERENÇA ENTRE O REMÉDIO E O VENENO ESTÁ NA DOSE?

Daniele de Lucena Zanforlin

Ivy Nholá Reis

RESUMO

A análise econômica do direito avalia o impacto das normas jurídicas na sociedade. Benefícios fiscais podem servir como instrumentos de intervenção econômica, mas sua instituição e manutenção devem ser analisadas criteriosamente para garantir que os objetivos sejam alcançados sem desvirtuamento ou abusos. Exemplos brasileiros, como a tributação de fundos de investimento e programas como o PERSE, mostram a complexidade de implementar e revisar esses benefícios. É recomendado que leis de benefícios fiscais tenham prazos definidos e sejam revisadas com base em análises de impacto econômico, garantindo um sistema tributário simples, neutro e estável, voltado para máxima arrecadação com mínimos custos. Palavra-chave: benefícios fiscais, análise econômica, fosso fiscal, planejamento tributário abusivo, renúncia fiscal.

O desenho de um sistema tributário nacional deve possuir como norte a obtenção de um sistema fiscal simples, neutro e estável, de sorte que a obtenção da máxima arrecadação possível seja realizada com mínimos custos de administração e conformidade, tanto do lado da Administração Tributária, quanto dos contribuintes, viabilizando, assim, os objetivos sociais e econômicos eleitos com ínfima redução de bem-estar. Ademais, reconhece-se o papel interventor do Direito Tributário na economia, figurando como verdadeira externalidade dentro do mercado ao criar uma distorção entre o preço pago pelo comprador e o preço recebido pelo vendedor, levando Stuart Adam (et al) a falar em “custo social do imposto”¹.

Nesse contexto, os benefícios fiscais surgem como importante instrumento de intervenção econômica, figurando como regras excepcionais, porém frequentes, de promoção do desenvolvimento, através da redução da receita pública mediante diminuição da carga tributária ou mesmo desoneração do dever de pagar tributos, entre outras medidas possíveis.

A manutenção desses benefícios fiscais (e até mesmo a sua própria concessão), no entanto, deve ser fundamentada numa análise criteriosa de sua pertinência em virtude da efetiva obtenção dos resultados pretendidos. Isto porque, não raro, vemos que não apenas a política tributária pretendida não foi alcançada ou, mesmo, a desoneração tributária mal calculada leva à necessidade premente de revogação de certos benefícios fiscais. Ainda mais grave são os casos em que importantes políticas tributárias são desvirtuadas pelo contribuinte a fim de tornarem-se meio de planejamento tributário abusivo.

Nesse artigo procuramos, primeiramente, explorar a influência da tributação nas atividades econômicas, na sequência, apresentar exemplos práticos presentes no sistema tributário brasileiro, do contexto histórico a seus desdobramentos atuais, e, por fim, à guisa de conclusão, proposições de aplicação prática².

De acordo com Adam Smith, toda conduta de um indivíduo impacta necessariamente nos outros, criando o equilíbrio de mercado. Neste sentido, toda decisão individual implica na ponderação racional de custos e benefícios, optando-se por aquela que representa os maiores benefícios líquidos³. Modernamente, por outro lado, economistas como Richard Thaler tem

¹ ADAM, Stuart et al. *Tax by Design*. USA: Oxford University Press. P. 1-3 e 21-45. Disponível em: <https://ifs.org.uk/books/tax-design>. Acesso em 31 de maio de 2024.

² Reforçando a importância do estudo da gênese dos benefícios fiscais, mas especialmente de sua manutenção no ordenamento jurídico, vale citar a fala do Secretário da Receita Federal ao afirmar que o Brasil possui mais de 200 benefícios fiscais que geram impacto de dezenas a centenas de milhões de reais em confronto com a diretriz constitucional instituída em 2021 que estabeleceu o prazo de 8 anos para o Brasil reduza o patamar de benefícios fiscais que na época representavam 4,5% do PIB para 2% do PIB (Fonte: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2024/fevereiro/programa-de-conformidade-vai-incentivar-os-bons-contribuintes-e-fortalecer-o-carater-orientador-da-receita>. Acesso em 15/06/2024). Registre-se, contudo, conforme os casos práticos adiante tratados demonstrarão, a renúncia fiscal nas hipóteses de desvirtuamento dos benefícios fiscais podem facilmente atingir cifras bilionárias.

³ HAUER, Carolina Chaves. A influência da concessão de benefícios fiscais no comportamento do contribuinte in *Revista das Jornadas Luso-brasileiras do CIDP*. Ano 4 (2018), nº 6, P. 389/431. Disponível em: https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2018/6/2018_06_0389_0431.pdf. Acesso em 31 de maio de 2024.

reconhecido a irracionalidade inerente às escolhas humanas, porém passíveis de serem previstas e até incentivadas através do uso de *nudges* (empurrões)⁴.

Quer-se com isso dizer que o Direito Tributário Clássico, cujo objeto de estudo é o Direito positivado, através da análise dos seus aspectos sintáticos e semânticos, não se mostra mais suficiente para o exame dos efeitos práticos dele decorrentes. A escolha pela manutenção ou não de um benefício fiscal (e a sua própria instituição) deve necessariamente ser refletida a partir das suas consequências no mundo fático.

Ora, seja a partir da Teoria da Escolha Racional, pela qual reconhecemos que os indivíduos, por serem seres racionais, agem sempre em prol da maximização dos seus próprios interesses, inclusive em suas reações às normas jurídicas; seja pelo reconhecimento da irracionalidade previsível inerente às escolhas individuais. Certo é que não é possível a manutenção de benefícios fiscais em nosso ordenamento cuja diminuição da arrecadação tributária não seja precedida do necessário alcance das políticas tributárias eleitas ou mesmo em que se verifique o seu uso como hipótese de evasão fiscal ilícita.

A Análise Econômica do Direito ou "*Law and Economics*", conceituada como "*a aplicação da teoria econômica para o exame da formação, estruturação e impacto da aplicação de normas e instituições jurídicas*"⁵, surge como importante teoria no processo de aperfeiçoamento do desenvolvimento, aplicação e avaliação das normas jurídicas, especialmente no que toca às suas consequências.

Trata-se, portanto, de um método consequencialista de compreensão da legislação tendo como premissa o seu impacto na sociedade, posto que "*as normas jurídicas devem ser julgadas à luz das estruturas de estímulos que estabelecem e das consequentes mudanças comportamentais adotadas pelos interessados em resposta aos estímulos*"⁶.

Dentro do potencial arrecadatório do Estado, temos o limite da competência tributária, estanque e que não pode ser ultrapassado. Todos os possíveis fatos geradores inseridos na competência tributária dependem de legislação específica para seu incremento. Os benefícios fiscais, caracterizados como potenciais fatos geradores não tipificados, estão dentro do limite de competência, mas por escolha do legislador, fora dos limites da legislação tributária de incidência.

A diferença entre limite de competência e limite da incidência tributárias, é chamada pela doutrina internacional de *policy gap*, que não se confunde com o *tax gap*, diferença entre o potencial arrecadatório da legislação tributária de incidência e o efetivamente arrecadado.

4 KRACZYNSKI, Kamil. Richard Thaler Wins the Nobel in Economics for Killing Homo Economicus. In: The Atlantic, 9 de Outubro de 2017. Disponível em: <https://www.theatlantic.com/business/archive/2017/10/richard-thaler-nobel-economics/542400/>. Acesso em 31/05/2024.

5 CALIENDO, Paulo. Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma visão crítica, Rio de Janeiro, Editora Campus/Elsevier, 2009, p. 38 e ss.

6 MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. Análise econômica do direito. Tradução Rachel Sztajn. São Paulo: Atlas, 2015, p. 666.

Pois bem, a análise do sistema brasileiro tem demonstrado que no *trade off* entre equidade, eficiência e arrecadação de curto prazo, a opção pela arrecadação nem sempre leva em consideração análises concretas de impacto a médio e longo prazo, nem o custo-benefício das políticas tributárias. As renúncias fiscais não observam critérios de racionalidade ou estudos de impacto econômico decorrentes do impacto das desonerações sobre a conduta do contribuinte.

Nesse sentido, é bem verdade que os benefícios econômicos podem tornar uma atividade atrativa, assim como podem ser justificados a partir da promoção de direitos fundamentais. Em geral, no entanto, tem-se configurado como “indústria de benefícios fiscais” conformados a partir de despesas fiscais que privilegiam grupos mais influentes⁷.

Como forma de implementação de políticas econômicas, a arquitetura tributária pode ser desenhada com objetivo de influenciar comportamentos e práticas necessárias à realização dos escopos almejados.

Dentro desse contexto, os benefícios fiscais despontam como importante ferramenta de intervenção da Administração Tributária na economia. A concessão de incentivos pode incrementar positivamente a atividade econômica, seja incentivando a produção nacional, desonerando setores impactados em determinadas situações, ou, ainda, servindo de estímulo à condutas.

Na tributação de mercado de capitais temos, por exemplo, a tributação de pessoa física à alíquota de 15% no ganho de capital decorrente de operação realizada em bolsa de valores, prevista no art. 2º, II, da Lei 11.033/2004.

A eleição de uma alíquota reduzida, apurada a partir do ganho líquido do período, é uma clara medida de incentivo à realização de negócios em ambiente bursátil que possui maior regulamentação e fiscalização, mas com certo grau de risco ao investidor. Assim, espera-se que o benefício fiscal seja capaz de influenciar o investidor na escolha de um ambiente de negócio mais fiscalizado e regulamentado, que acaba por contribuir, em última análise, com o próprio recolhimento do tributo.

Ocorre que, sendo o comportamento social dinâmico, não raro o resultado pode se voltar apenas ao benefício fiscal em si. Nesse sentido, verificamos em determinados casos, comportamentos praticados com o único propósito de se utilizar do benefício fiscal, sem a ocorrência da prática econômica que o pressupõe. Assim, a instituição de benefícios fiscais aplicados como motivadores de determinados comportamentos devem ser analisados, ajustados e até extintos a partir dos resultados auferidos.

Isso porque nem sempre estes objetivos são alcançados ou o são, mas acompanhados de efeitos deletérios a ponto de configurarem verdadeiros desvirtuamentos por meio de planejamento

⁷ HAUER, Carolina Chaves. A influência da concessão de benefícios fiscais no comportamento do contribuinte in Revista das Jornadas Luso-brasileiras do CIDP. Ano 4 (2018), nº 6, P. 389/431. Disponível em: https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2018/6/2018_06_0389_0431.pdf. Acesso em 31 de maio de 2024.

tributário abusivo. Tais situações impactam negativamente a arrecadação tributária, provocando perdas maiores do que aquelas previstas e objeto de análise do impacto orçamentário.

Não podemos, portanto, deixar de revisitar constantemente os programas de desoneração à vista de reavaliar sua pertinência ou seu desvirtuamento, especialmente se considerado que os agentes econômicos são racionais maximizadores⁸ e tenderão a adotar condutas que aumentem seus benefícios fiscais, ainda que em face do seu dever fundamental de pagar impostos. O Brasil é profícuo em benefícios fiscais estabelecidos sem atender às exigências da LRF ou que protraem no tempo indefinidamente a ponto de afrontar o princípio da isonomia. Em situações mais perniciosas, implicam verdadeira oportunidade para o planejamento tributário abusivo.

Stuart Adam (et al)⁹ leciona de forma clara que a falta de simplicidade e neutralidade é um convite à evasão fiscal, posto que os indivíduos e as empresas organizam-se estrategicamente em face das alterações nos impostos, reduzindo suas responsabilidades, ainda que a atividade subjacente não se altere. Daí porque o benefício fiscal *"deve ser o mais neutro possível, de forma que não se constitua em elemento importante de decisão do agente econômico nas suas escolhas"*¹⁰, nem elemento para facilitação da evasão fiscal.

No Brasil temos alguns exemplos de regras tributárias desenhadas para incentivar o crescimento econômico e o investimento na produção nacional que hoje servem como instrumento de blindagem patrimonial e planejamento tributário agressivo.

Um caso emblemático é a tributação de fundos de investimento. A Lei nº 4.728, de 1965, ao disciplinar o mercado de capitais brasileiro, trouxe uma série de vantagens fiscais, instituindo uma política econômica que buscava de um lado incentivar de abertura de capitais das empresas e, de outro, atrair o investidor individual à formação de poupança pessoal voltada à compra de ações. Nesse sentido, a lei em comento criou as figuras dos fundos de investimentos, organizados sob a forma de condomínios abertos ou fechados, composto por cotas representativas da fração ideal de seu patrimônio.

Nos fundos abertos o cotista pode resgatar suas cotas a qualquer tempo, além de permitida a entrada de novos cotistas e o aumento da participação por meio de novos investimentos. Já os fundos fechados, criados para a captação de recursos voltados a investimento específico, as cotas, em regra, somente podem ser resgatadas ao término de seu prazo de duração.

⁸ GONÇALVES, Oksandro Osdival; BONAT, Alan Luiz. Análise Econômica do Direito, incentivos fiscais e a redução das desigualdades regionais. In: Revista Jurídica da Presidência. Brasília: v. 30, n. 121, Junho/Setembro de 2018. P. 381/407. Disponível em file:///C:/Users/Daniele%20Zanforlin/Downloads/admin,+Gerente+da+revista,+5+--+An%C3%A1lise+Econ%C3%B4mica+do+Direito,+incentivos+fiscais+e+a+redu%C3%A7%C3%A3o+das+desigualdades+regionais.pdf . Acesso em 31 de maio de 2024.

⁹ ADAM, Stuart et al. Tax by Design. USA: Oxford University Press. P. 1-3 e 21-45. Disponível em: <https://ifs.org.uk/books/tax-design> . Acesso em 31 de maio de 2024.

¹⁰ HAUER, Carolina Chaves. A influência da concessão de benefícios fiscais no comportamento do contribuinte in Revista das Jornadas Luso-brasileiras do CIDP. Ano 4 (2018), nº 6, P. 389/431. Disponível em: https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2018/6/2018_06_0389_0431.pdf. Acesso em 31 de maio de 2024.

A partir da Lei nº 9.532/1997 a tributação do imposto de renda dos cotista dos fundos de investimento passou a se dar pela sistemática denominada “come-cotas”, com modelo atualmente vigente trazido pela a Lei nº 10.892/2004, sendo a incidência no momento do resgate das cotas ou de forma semestral pela sistemática da tributação em comento. Embora a lei não tenha limitado o come-cotas aos fundos abertos, a Receita Federal¹¹, firmou o entendimento que a referida sistemática, como modalidade de resgate, não se aplicava aos fundos fechados.

No entanto, em virtude do benefício fiscal de diferimento da tributação dos ganhos apenas para o encerramento da atividade, os investidores passaram a não mais encerrar os fundos fechados. Seu uso passou a ser explorado não para garantir investimento à prática de negócios, voltados ao desenvolvimento econômico do país, mas como instrumento de blindagem patrimonial e manutenção dos ativos concentrados em condomínios familiares, gerando um efeito regressivo de tributação, permitindo àqueles com maior poder aquisitivo o não pagamento do imposto de renda sobre seus rendimentos.

Após várias tentativas de alteração da tributação dos fundos fechados, foi promulgada no ano passado a Lei nº 14.754/23 que em seu art. 27 passa a prever expressamente o momento da tributação dos fundos fechados, equiparando-os, para fins de taxação de imposto de renda, aos fundos abertos e, como mitigação dos efeitos da blindagem patrimonial anteriormente praticada, tributa o estoque de rendimentos acumulados até 31/12/23, à alíquota de 15% (quinze por cento).

O PERSE - Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos, objeto da Lei nº 14.148/21, por seu turno, foi criado como benefício fiscal para compensar os efeitos econômicos da pandemia do Covid-19 sobre o setor de eventos, prevendo uma alíquota zero de PIS/PASEP, COFINS, CSLL e IRPJ pelo prazo de 60 (sessenta) meses. Contabilizado inicialmente um impacto econômico para a União Federal de R\$ 4,4 bilhões (quatro bilhões e quatrocentos milhões de reais), a exposição de motivos da MP 1.202/23 indicou que dados atualizados da Receita Federal informam uma desoneração de receita muito superior, perfazendo o montante de R\$ 255 bilhões (duzentos e cinquenta e cinco bilhões de reais). Além disso, foram identificadas utilizações equivocadas do benefício e uma ausência de efetiva comprovação da eficácia do gasto indireto, o que fundamentou a proposta de revogação antecipada do referido benefício.

Não obstante a tentativa do Executivo Federal, o Congresso Nacional não só não converteu em lei a referida medida provisória, como editou a Lei nº 14.859/24 que manteve o programa do PERSE até que se perfaça um montante de R\$ 15 bilhões (quinze bilhões de reais) em desonerações. Vê-se que, a despeito da demonstração da ineficiência do gasto público e da própria extrapolação

¹¹ Art. 16. Os ganhos auferidos na alienação de cotas de fundos de investimento constituídos sob a forma de condomínio fechado, que não admitem resgate de cotas durante o prazo de duração do fundo, são tributados: I - de acordo com as disposições previstas no art. 56, quando auferidos: a) por pessoa física em operações realizadas em bolsa, desde que a carteira do fundo esteja constituída de acordo com o disposto no § 2º do art. 18; b) por pessoa jurídica em operações realizadas dentro ou fora de bolsa; II - de acordo com as regras aplicáveis aos ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, quando auferidos por pessoa física em operações realizadas fora de bolsa.

do montante inicial de desoneração para o qual havia sido previsto o impacto orçamentário, a vontade do setor de eventos garantiu a continuidade do programa, mesmo que para um grupo reduzido.

Um outro exemplo é a desoneração da folha, que substituiu a contribuição patronal de 20% sobre a folha de pagamento por alíquotas de 1 a 4,5% sobre a receita bruta da empresa, medida adotada pelo Governo Federal em 2011 como forma de compensar as empresas exportadoras brasileiras pelas perdas decorrentes da desvalorização de moedas estrangeiras e, por consequência, valorização do Real, motivada pela crise internacional de 2008.

Tratou-se, portanto, de uma vantagem fiscal para mitigar os efeitos de uma crise internacional específica, temporária e limitada aos diretamente impactados. Ocorre que, em suas reedições ao longo dos anos, o incentivo foi ampliado de forma indiscriminada a 17 setores, sendo que a mais recente prorrogação, trazida pela Lei 14.784 de 2023, manteve o regime até 2027.

Muito se questiona acerca da legitimidade de tal benefício, uma vez que a realidade econômica que motivou sua criação não mais se verifica, além da ausência de critério objetivo para a eleição dos 17 setores beneficiados. Ainda que se alegue que se trata de garantia de geração de empregos, em última análise, consiste em financiamento de dinheiro público para pagamento de salários e a setores específicos, sem reflexos econômicos positivos relevantes.

Considerando o impacto da vantagem fiscal aos cofres da União, sem justificativa além da pressão exercida pelos setores beneficiados, o Governo Federal tentou reonerar a folha através de veto presidencial, posteriormente derrubado, e com a edição de duas Medidas Provisórias – 1.202/2023 e 1.204/2024 -, apresentando, ao fim, modelo que prevê a diminuição gradual de alíquota até 2028.

Um último exemplo a ser abordado é o aproveitamento fiscal do ágio gerado a partir da aquisição de participação societária, previsto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97. O processo de abertura econômica vivido pelo Brasil na década de 1990 foi acompanhado da privatização de inúmeras empresas estatais prestadoras de serviços públicos. A fim de tornar ainda mais atrativos os investimentos em nosso país, lançou-se um conjunto de medidas, entre elas a possibilidade de deduzir como despesa a amortização do ágio. Desta forma, o adquirente de participação societária com ágio, desde que o fundamento tenha sido a rentabilidade futura e utilizado o método de equivalência patrimonial, uma vez verificada a extinção do investimento por incorporação, fusão ou cisão, poderia deduzir como despesa a amortização do ágio do IRPJ (a princípio) e da CSLL (adiante).

Ante o benefício fiscal em questão, no entanto, as empresas passaram a aproveitar-se da dedutibilidade em questão para “fabricar” incorporações e perdas do investimento, a partir da interposição de uma pessoa jurídica, supostamente investidora, criada unicamente para

posteriormente ser incorporada pela investida e permitir a dedução da amortização do ágio¹², com prejuízos para arrecadação tributária federal.

Quanto à amortização do ágio interno, não há informações oficiais sobre o impacto orçamentário do incentivo fiscal, mas por envolver a aquisição e incorporação de grandes companhias, envolve quase sempre valores milionários e bilionários¹³.

De tudo o que vimos, percebe-se que embora os benefícios fiscais tenham relevante função de desonerar atividades ou setores em momentos cruciais da economia, extenso é o rol de exemplos em que são convertidos, ou em hipóteses de *policy gap* sem reversão social ou econômica positivas, ou em hipótese de *tax gap*, como instrumento de planejamento tributário abusivo, que embora possam ser travestidos de legalidade, na verdade demonstram incompatibilidade com o propósito negocial e o objetivo inicial da lei.

Não obstante o processo legislativo e a intenção da norma, uma vez posto no ordenamento jurídico o incentivo fiscal, este segue o curso do mercado, nem sempre fiel aos propósitos da Administração Tributária. Por esse motivo, cabe ao legislador no processo de instituição de um benefício fiscal, mas principalmente na análise de sua utilização no tempo, avaliar rotineiramente, utilizando-se dos fundamentos da Teoria Econômica do Direito para decidir sobre a sua manutenção ou revogação.

Não só o legislador, mas também o operador do Direito e, nesse tocante, em especial o Judiciário, devem ater-se aos objetivos desonerativos da norma, coibindo atitudes desviantes, aplicando o Direito Tributário de forma lúcida, especialmente as regras que determinam a interpretação literal das normas que concedam incentivos fiscais, à exemplo do art. 111 do CTN.

Os exemplos trabalhados demonstram inequivocamente não só a capacidade de desvirtuamento desses benefícios, mas também a dificuldade de sua revogação quando verificada a ineficiência, extrapolação da renúncia fiscal outrora calculada ou oportunidade para o planejamento tributário abusivo.

No caso dos fundos de investimento fechados, a resposta legislativa demorou mais de 50 anos para ser alcançada. Para os casos do PERSE e da reoneração da folha, o Executivo Federal tem enfrentado entraves significativos no Congresso Nacional para a solução da controvérsia. Já a amortização do ágio fiscal sequer tem sido alvo de discussões legislativas, ainda estando sendo tratada unicamente no CARF e no Judiciário.

¹² BORDIGNON, José Luiz. Amortização de Ágio em Operações Societárias como Instrumento de Planejamento Tributário: limites e possibilidades na perspectiva da CSRF. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, P. 10 e 11.

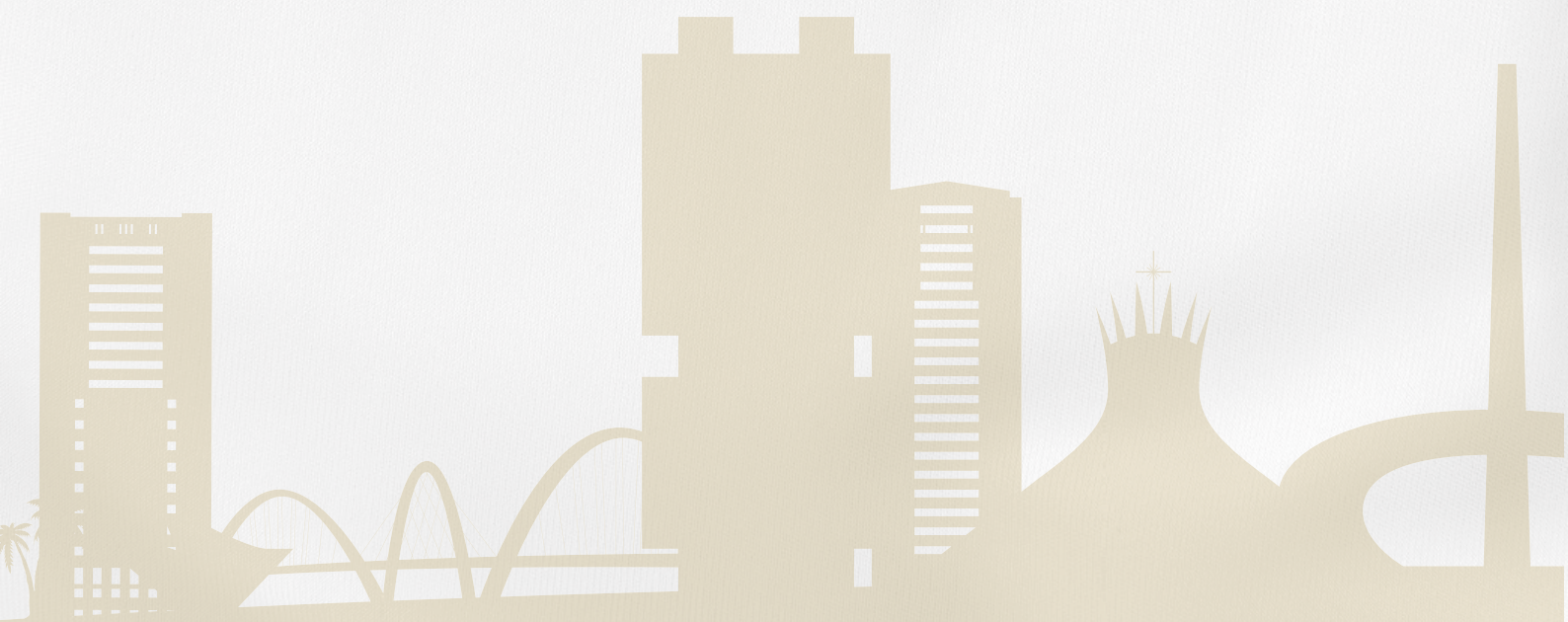
¹³ Exemplificativamente podemos citar o processo de aquisição da VIVO, que possui o valor de R\$ 4.9 bilhões de reais ([https://www.ibet.com.br/carf-nega-amortizacao-de-agio-interno-em-processo-de-r-49-bilhoes-da-telefonica/#:~:text=Por%20voto%20de%20qualidade%2C%20o,de%20Assuntos%20Mobili%C3%A1rios%20\(CVM\).](https://www.ibet.com.br/carf-nega-amortizacao-de-agio-interno-em-processo-de-r-49-bilhoes-da-telefonica/#:~:text=Por%20voto%20de%20qualidade%2C%20o,de%20Assuntos%20Mobili%C3%A1rios%20(CVM).)) ou a incorporação das ações da BOVESPA HOLDING pela B3 que perfaz o montante de R\$ 5.4 bilhões de reais (<https://investalk.bb.com.br/noticia/carf-nega-recurso-da-b3-sobre-amortizacao-de-agio-entre-2014-e-2016-citi-nao-ve-surpresa>)

Dessa forma, propomos como recomendação prática que as leis que instituem benefícios fiscais sejam apresentadas já com prazo certo de vigência e que eventual prorrogação só seja viável mediante um processo ainda mais amplo de justificação e de análise do impacto orçamentário, vinculada à manutenção da situação fática que a motivou e aos resultados efetivos verificados na experiência anterior, bem como o retorno que deverá ser obtido na economia.

Fundamentamos tal recomendação na constatação simples de que um benefício fiscal bem pensado e calculado no que tange ao impacto que pretende ser obtido deveria resultar numa norma jurídica que saiba exatamente qual é o período de vigência necessário para a intervenção na economia. Dessa forma, alcançado tal prazo apenas duas situações seriam possíveis: (1) o incentivo fiscal foi alcançado e por isso não é mais necessário ou (2) o incentivo fiscal não foi alcançado e por isso deve ser revogado do ordenamento jurídico, o que poderia ser objeto de entrave pelo *lobby* dos setores interessados.

De uma forma ou de outra, será retirado do ordenamento jurídico a norma que não mais seja necessária, ou pelo alcance dos resultados positivos ou pela ineficiência, evitando assim a manutenção de uma desoneração desnecessária, ineficiente ou que signifique incremento de oportunidades de planejamento tributário abusivo e do aumento do *tax gap* do país.

Para tanto, é crucial, ainda, que o processo de elaboração da lei venha precedido não só de cálculos apurados da renúncia fiscal esperada, mas também de uma exposição de motivos pormenorizada, onde estejam presentes os objetivos específicos e explícitos do benefício fiscal, permitindo ao intérprete do Direito que eventualmente tenha que se debruçar sobre alguma controvérsia possa extrair dessa importante fonte do Direito a verdadeira intenção da lei.





I Congresso Nacional da Dívida Ativa

Consensualidade, Cooperação e Sustentabilidade Fiscal

