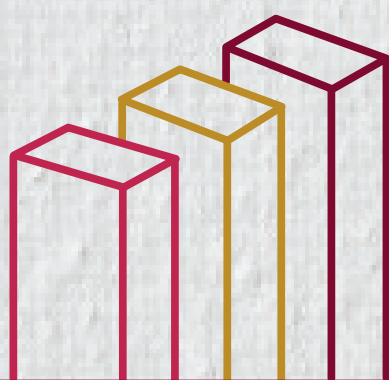


v.01 | jan. 2026
Belo Horizonte, p. 1-544 | ISSN: 3086-6936
Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa



REVISTA DO CONGRESSO NACIONAL DA DÍVIDA ATIVA

RESPONSABILIDADE

| INTELIGÊNCIA

| JUSTIÇA FISCAL

2026



Procuradoria-Geral
da Fazenda Nacional

FORUM
CONHECIMENTO

Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa

© 2026 Editora Fórum Ltda.

Todos os direitos reservados. É proibida a reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio eletrônico ou mecânico, inclusive através de processos xerográficos, de fotocópias ou de gravação, sem permissão por escrito do possuidor dos direitos de cópias (Lei nº 9.610, de 19.02.1998).

Os conceitos e opiniões expressas nos trabalhos assinados são de responsabilidade exclusiva de seus autores.

Editor-chefe

Anelize Lenzi Ruas de Almeida

Procuradora-Geral da Fazenda Nacional

Coordenador Executivo-Editorial

Theo Lucas Borges de Lima Dias

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

Conselho Editorial

Alessandro Vendramini Langerhorst

Eduardo Sadalla Bucci

Fernanda Bonotti de Souza Braga

Gabriela Veloso Holanda

Laila lafah Goes

Luísa Damiao Brum John

Mariana Corrêa de Andrade Pinho

Tébio Luiz Maciel Freitas

Thalles Henrique Rocha Claves

Theo Lucas Borges de Lima Dias

FÓRUM

CONHECIMENTO

Luís Cláudio Rodrigues Ferreira

Presidente e Editor

Rua Paulo Ribeiro Bastos, 211 – Jardim Atlântico – CEP 31710-430 – Belo Horizonte/MG – Brasil – Tel.: (31) 99412.0131
www.editoraforum.com.br / E-mail: editoraforum@editoraforum.com.br

Coordenação editorial: Leonardo Eustáquio Siqueira Araújo

Thaynara Faleiro Malta

Assistente editorial: Luísa Freitas

Revisão: Gabriela Sbeghen

Diagramação: Walter Santos

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) de acordo com ISBD

R454 Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa. v. 1, (jan. 2026) – . – Belo Horizonte: Fórum, 2026.

Anual
ISSN: 3086-6936

1. Consensualidade. 2. Dívida ativa – Legislação – Brasil.
3. Estratégia. 4. Reforma tributária – Brasil. I. Fórum.

CDD: 343.8103705
CDU: 347.73(81)

Ficha catalográfica elaborada por Lissandra Ruas Lima CRB6 – 2851

Prefácio da Revista do III CNDA

Se o nosso primeiro encontro estabeleceu os alicerces da governança nacional da dívida ativa e a segunda edição consolidou os pilares dessa transformação, neste III Congresso avançamos para consolidar um novo estágio de maturidade institucional, no qual os métodos consensuais, as inovações tecnológicas e as profundas alterações normativas do nosso sistema tributário já são uma realidade assimilada e exigem da Administração Pública uma atuação cada vez mais sofisticada.

O grande fio condutor desta edição é o contraponto necessário entre o uso responsável da tecnologia para a uniformização dos processos de trabalho e a eficiência arrecadatória, e a relevância insubstituível do fator humano no caminho que está sendo trilhado. Vivemos a consolidação de sistemas automatizados, algoritmos preditivos e inteligência artificial generativa. Contudo, quanto mais o maquinário avança sobre o trabalho mecânico, mais o nosso tempo exige diálogo, empatia e interações ativas.

Nosso propósito transcende a mera exposição acadêmica: precisamos refletir sobre a identidade da Administração Tributária e o verdadeiro papel daqueles que a conduzem. É a motivação intrínseca desses profissionais, pautada pela clareza de seu protagonismo na realização do Estado Democrático de Direito, que garante que a transformação digital seja um instrumento de cidadania, e não de opressão automatizada.

Os 28 artigos que compõem esta Revista foram selecionados, entre os mais de 40 trabalhos submetidos ao Conselho Editorial, em sintonia com os eixos temáticos propostos no Edital de Chamada nº 4/2026.

A obra é aberta pelo eixo “Dívida Ativa e a Reforma Tributária”, iniciando com o “Panapaná Fiscal”, que ilustra a necessidade de um voo conjunto das Procuradorias Fiscais diante da dualidade do novo IVA e dos desafios da governança nacional da dívida ativa. São debatidos o controle de legalidade do IBS frente ao sistema único do Comitê Gestor e como a tecnologia tem precedido a própria lei na Reforma do Consumo. Este eixo explora, ainda, os diálogos fundamentais para a estruturação dessa governança, as soluções para a proteção da soberania digital, bem como a aplicação prática da tecnologia na triagem inteligente de execuções fiscais. A seção se encerra com a comparação entre regras e algoritmos no *rating* da dívida, a transformação digital do atendimento na PGFN e os sensíveis desafios de conciliar a Dívida Ativa com o direito à informação e a transparência ativa.

Avançando para o eixo “Meios alternativos de cobrança e estratégias de recuperação da Dívida Ativa”, os trabalhos repensam as ineficiências estruturais do passado e apontam

para um modelo cooperativo e tecnológico. Discute-se a desjudicialização como política pública efetiva, os limites críticos da extrajudicialização propostos no PL 2488/2022 e a força do direito fundamental de petição (via PRDI) no controle dialógico de legalidade. A PGFN é retratada em sua redefinição: de credora processual a gestora estratégica. O debate adentra as novas fronteiras da constrição patrimonial, como a penhora de criptoativos e o sistema CriptoJud, e enfrenta controvérsias processuais profundas, a exemplo da técnica do *collateral estoppel* na medida cautelar fiscal, do real alcance da Súmula nº 392 do STJ na alteração do polo passivo, dos marcos temporais para redirecionamento por dissolução irregular e das nuances da aquisição originária por usucapião frente à sujeição passiva tributária.

A Revista aterrissa, finalmente, no eixo “Conformidade Fiscal e Consensualidade”. Analisa-se o recém-promulgado Código de Defesa do Contribuinte (LC nº 225/2026) e seu impacto na conformidade voluntária, com destaque para a nova categoria do devedor contumaz como instrumento de proteção da livre concorrência. Os artigos demonstram como a discricionariedade administrativa pavimenta a consensualidade e como a governança pública atua como vetor de eficiência na transação tributária. Merecem destaque também os estudos sobre a justiça procedimental e o papel da motivação e da transparência para legitimar decisões, além da necessária incorporação do paradigma ESG e da Lei do PATEN, provando que a recuperação de créditos deve gerar impacto socioambiental positivo. O volume se encerra com importantes diálogos institucionais sobre o uso de prejuízo fiscal na transação tributária e a moralidade interna do Direito sob a ótica do controle do TCU, finalizando com os resultados práticos da amortização por precatórios no Acordo Paulista (Estado de São Paulo).

Esperamos que as páginas que se seguem não apenas enriqueçam o debate acadêmico, mas que motivem os leitores a enxergarem a si mesmos como parte indissociável dessa evolução institucional. Que sirvam como um convite à ação, com o olhar atento à tecnologia, mas com o coração voltado à cooperação humana.

Esperamos também que esta Revista se preste ao mais merecido reconhecimento daquelas e daqueles que, com brilhantismo, dedicaram seu tempo e intelecto para refletir e disseminar as ideias contidas nestes artigos. Seus esforços iluminam o caminho para uma Administração Tributária cada vez mais justa, cooperativa e eficiente.

Excelente leitura!

Anelize Lenzi Ruas de Almeida

Procuradora-Geral da Fazenda Nacional

Theo Lucas Borges de Lima Dias

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

SUMÁRIO

PASSOS PARA A IMPLEMENTAÇÃO EFETIVA DA GOVERNANÇA NACIONAL DA DÍVIDA ATIVA

<i>Theo Lucas Borges de Lima Dias</i>	17
1 INTRODUÇÃO	17
2 O DESAFIO DA OPERACIONALIZAÇÃO E OS ALICERCES DA UNIFICAÇÃO	18
3 PASSOS EFETIVOS PARA A IMPLEMENTAÇÃO DA GOVERNANÇA	19
3.1 Passo 1: O financiamento da modernização pelo PROFISCO III.....	19
3.2 Passo 2: A integração tecnológica.....	20
3.3 Passo 3: O fomento jurídico e os espaços de integração	21
4 CONCLUSÃO	22
REFERÊNCIAS	22

Eixo I

DÍVIDA ATIVA, REFORMA TRIBUTÁRIA E GOVERNANÇA NACIONAL

PANAPANÁ FISCAL: GOVERNANÇA NACIONAL DA DÍVIDA ATIVA E A CONTRIBUIÇÃO PARA A GESTÃO UNIFORME DE CRÉDITOS DE IBS E CBS

<i>Fernanda Bonotti de Souza Braga, Luísa Damião Brum John, Mariana Corrêa de Andrade Pinho</i>	27
1 INTRODUÇÃO	27
2 A REFORMA TRIBUTÁRIA E O REPOSICIONAMENTO DA QUESTÃO DA INTEGRAÇÃO NAS AGENDAS INSTITUCIONAIS.....	28
3 O ARCABOUÇO LEGISLATIVO DA REFORMA E A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA.....	30
4 O CONTROLE DE LEGALIDADE DA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA PELA ADVOCACIA PÚBLICA E O CAMINHO DA INTEGRAÇÃO ENTRE OS ENTES COMPETENTES	32
5 ENTRE GERIR, RECUPERAR E COOPERAR: A METAMORFOSE DAS ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS... 34	
6 POLÍTICA LOCAL E INSUFICIÊNCIA ORÇAMENTÁRIA: A RAIZ DA DESUNIFORMIDADE E A PROPOSTA DE UMA GOVERNANÇA NACIONAL DA DÍVIDA ATIVA	36
7 UM <i>SPOILER</i> DO I DIAGNÓSTICO NACIONAL DE MATURIDADE NA GESTÃO E COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA	37
8 O CONSELHO NACIONAL DA ADVOCACIA PÚBLICA FISCAL (CONAP).....	38
9 SOLUÇÕES PERSONALIZÁVEIS	40
9.1 Cadin	40
9.2 HUB-Cobrança	42
9.3 Dívida Aberta.....	43
9.4 Comprei.....	44
9.5 O surgimento do Portal de Convênios: uma ferramenta para viabilizar a cooperação	45
10 CONCLUSÃO	45
REFERÊNCIAS	46

DA INSCRIÇÃO AO SISTEMA ÚNICO: CONTROLE DE LEGALIDADE DA PARCELA MUNICIPAL DO IBS NO MODELO DO COMITÊ GESTOR

<i>Jhonny Prado Silva, Ericksen Pratzel Ellwanger</i>	49
1 INTRODUÇÃO	49
2 A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA COMO ATO DE CONTROLE DE LEGALIDADE	51
3 O IBS, O COMITÊ GESTOR E A COORDENAÇÃO FEDERATIVA DA COBRANÇA	54
4 SISTEMA ÚNICO, DELEGAÇÃO E AUTONOMIA MUNICIPAL	57
4.1 A tese contrária: centralização jurídica pelo CGIBS e seus limites	57
4.2 Delegação qualificada e a zona intermediária entre constituição e inscrição	58
4.3 Autonomia municipal: o sistema único como piso, não como teto	59
5 O PAPEL DA PROCURADORIA MUNICIPAL NA GOVERNANÇA DA PARCELA MUNICIPAL DO IBS	60
5.1 CDA, legitimidade ativa e representação judicial da parcela municipal do IBS	62
6 PROPOSTA DE MODELO DE CONTROLE DE LEGALIDADE EM CAMADAS	63
6.1 Camada constitucional	64
6.2 Camada normativa	65
6.3 Camada tecnológica	65
6.4 Camada jurídica	66
6.5 Camada institucional	66
6.6 Camada de responsabilização e transparência	67
6.7 Camada de contencioso	67
6.8 Roteiro mínimo de validação da CDA do IBS	68
7 CONCLUSÃO	68
REFERÊNCIAS	70

QUANDO O SISTEMA PRECEDE À LEI: TECNOLOGIA COMO PRESSUPOSTO DE APLICAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA NA REFORMA DO CONSUMO (EC 132/2023)

<i>Érico Germano Hack, Patrícia Ferreira Pomoceno</i>	73
1 INTRODUÇÃO	73
2 O SISTEMA. ALGORITMOS, CÓDIGOS, APLICATIVOS E INSTRUMENTOS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO	77
3 O SISTEMA BASEIA-SE NA LEI. OU A LEI PASSA A BASEAR-SE NO SISTEMA?	77
4 DA REFORMA TRIBUTÁRIA E DOS INSTITUTOS NÃO JURÍDICOS INCORPORADOS À LEGISLAÇÃO	79
5 CONCLUSÃO	81
REFERÊNCIAS	82

DIÁLOGOS ENTRE O DIREITO E A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NA ESTRUTURAÇÃO DA GOVERNANÇA NACIONAL PARA A DÍVIDA ATIVA

<i>Caio Gonçalves Amorim, Victor Menezes Garcia</i>	83
1 INTRODUÇÃO	83
2 DIÁLOGOS ENTRE A GOVERNANÇA NACIONAL PARA A DÍVIDA ATIVA, O DIREITO E A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	84
2.1 A governança nacional para a dívida ativa e os conceitos jurídicos fundamentais	84
2.2 Oneoconstitucionalismo, o pós-positivismo e a gestão dialógica na construção da legitimidade da governança nacional para a dívida ativa	85

2.3	A governança nacional para a dívida ativa e os métodos hermenêuticos.....	87
2.3.1	Método tópico e método tópico-problemático	87
2.3.2	Método hermenêutico-concretizador.....	89
2.3.3	Método normativo-estruturante.....	90
2.3.4	Método comparativo	91
2.4	Teoria organizacional e o isomorfismo institucional.....	91
3	A GOVERNANÇA NACIONAL PARA A DÍVIDA ATIVA E O DIÁLOGO COM OS ÓRGÃOS DE CONTROLE ..	93
3.1	A organização interna como pressuposto para o controle e como mecanismo de fortalecimento da atividade finalística.....	93
3.2	A classificação dos créditos inscritos em dívida ativa.....	94
3.3	A definição de critério para a mensuração da atividade de recuperação da dívida ativa	95
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS	96
	REFERÊNCIAS	97

OS RISCOS DA INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL BASEADA EM MODELOS DE LINGUAGEM PARA A SEGURANÇA DA INFORMAÇÃO E A SOBERANIA DIGITAL: O CHATPGFN COMO ARQUITETURA SOBERANA DE PROTEÇÃO DO CONHECIMENTO

	<i>Daniel de Saboia Xavier, Thiago Hoerlle, Cassiano Angeli</i>	101
1	INTRODUÇÃO	102
2	INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL GENERATIVA, MODELOS DE LINGUAGEM E INFRAESTRUTURA EM NUVEM.....	104
3	RISCOS DE SEGURANÇA DA INFORMAÇÃO ASSOCIADOS À IA GENERATIVA.....	106
4	SOBERANIA DE DADOS E RISCOS GEOPOLÍTICOS DA INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL GENERATIVA.....	110
5	GOVERNANÇA, MITIGAÇÃO DE RISCOS E ESTRATÉGIAS DE SOBERANIA DIGITAL	106
6	CHATPGFN: INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL SOBERANA E PROTEÇÃO DO CONHECIMENTO ESTRATÉGICO DO ESTADO BRASILEIRO	121
7	CONCLUSÃO	125
	REFERÊNCIAS	127

PROJETO SPOILER EM NÚMEROS: UMA ANÁLISE QUANTITATIVA DA TRIAGEM INTELIGENTE DE EXECUÇÕES FISCAIS

	<i>Darlon Costa Duarte, Mauro Silva Oliveira, Saulo Paulo de Tarso Sena Lima</i>	131
1	INTRODUÇÃO E CONCEITUAÇÃO	131
2	IMPACTO DO PROJETO SPOILER NAS PROJEÇÕES REGIONAIS DA PGFN	133
3	ANÁLISE NUMÉRICA DOS PETICIONAMENTOS REATIVOS DO SPOILER	136
4	SIMBIOSE ENTRE SPOILER E MINERVA: COMPLEMENTARIDADE DAS ESTRATÉGIAS DE PETICIONAMENTO AUTOMATIZADO.....	140
5	DETALHES ESPECIAIS DA ANÁLISE EXPLORATÓRIA DOS DADOS HISTORIADOS DO SPOILER	141
6	CONCLUSÕES	142
	REFERÊNCIAS	143

REGRAS OU ALGORITMOS? UMA COMPARAÇÃO EMPÍRICA ENTRE MODELOS DE RATING DE CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA

	<i>José Carlos Bastos Silva Filho, Flávio Coelho de Albuquerque</i>	145
1	INTRODUÇÃO	145

2	DOIS MODELOS DE RATING DA DÍVIDA ATIVA: PORTARIA PGE-PI Nº 90/2026 E PANDA.....	148
2.1	Rating normativo da Portaria PGE-PI nº 90/2026	148
2.2	Vantagens e limites dos modelos por regras.....	150
2.3	Rating preditivo do PANDA	152
2.4	Dificuldades práticas de uso do modelo PANDA.....	156
3	ESTRATÉGIA METODOLÓGICA DE COMPARAÇÃO ENTRE OS RATINGS	158
4	RESULTADOS DA COMPARAÇÃO	159
4.1	Como cada modelo enxerga a carteira.....	160
4.2	Concordância e divergência entre os modelos	160
4.3	Direção das divergências: quem é mais pessimista?.....	161
4.4	Impacto financeiro das divergências	163
4.5	Valor Realizável Esperado (VRE) e ajuste para perdas da Dívida Ativa	164
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	166
	REFERÊNCIAS	169

A TRANSFORMAÇÃO DIGITAL DO ATENDIMENTO NA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL: EVOLUÇÃO, DESAFIOS E PERSPECTIVAS DE MODERNIZAÇÃO

Ana Carolina Araújo de Souza, Raquel Ribeiro de Carvalho, Rochelle Costa de Sousa Lins..... 173

1	INTRODUÇÃO	173
2	O PASSADO E A EVOLUÇÃO: DO IMPÉRIO DO PAPEL À VIRTUALIZAÇÃO DO BALCÃO.....	174
2.1	A Era do Atendimento Manual	174
2.2	Os Primeiros Passos: A Internet e a Integração	174
2.3	Sistema de Cadastro e Acompanhamento de Requerimentos (SICAR)	175
2.4	O Portal Regularize	177
3	A JORNADA DO CONTRIBUINTE E A SIMPLIFICAÇÃO	178
4	DESAFIOS E FUTURO DO ATENDIMENTO.....	180
5	CONCLUSÃO	185

DÍVIDA ATIVA E DIREITO À INFORMAÇÃO: OS DESAFIOS ENFRENTADOS PELA EQUIPE DE TRATAMENTO DE SOLICITAÇÃO DA LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Melissa Muniz Severino, Rodrigo Rodrigues de Oliveira 187

1	INTRODUÇÃO	187
2	DÍVIDA ATIVA.....	189
2.1	Conceito de dívida ativa.....	189
2.2	A dívida ativa e o princípio da publicidade: o diálogo entre o CTN e a LAI	191
3	O DEVER DE TRANSPARÊNCIA E A LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO	192
3.1	Transparência ativa	192
3.2	A transparência passiva e o papel estratégico da CDA-SELAI	194
4	AS LIMITAÇÕES LEGAIS AO ACESSO À INFORMAÇÃO	195
5	CAMINHOS PARA O EQUILÍBRIO ENTRE PUBLICIDADE E PROTEÇÃO DE DADOS	198
6	CONCLUSÃO	200
	REFERÊNCIAS	202

Eixo II

MEIOS ALTERNATIVOS DE COBRANÇA E ESTRATÉGIAS DE RECUPERAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA

A COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ENTRE O PASSADO E O FUTURO: INEFICIÊNCIAS ESTRUTURAIS, TRANSFORMAÇÕES INSTITUCIONAIS E O CAMINHO PARA UM MODELO COOPERATIVO, TECNOLÓGICO E EFICIENTE

<i>Natália Faria de Souza</i>	207
1 INTRODUÇÃO	207
2 O CICLO DA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	209
3 PATOLOGIAS DA FASE ADMINISTRATIVA: OPACIDADE, ANIMOSIDADE E AUSÊNCIA DE PADRÕES.....	209
4 O PROCESSO ADMINISTRATIVO E A URGÊNCIA DE UMA NOVA CULTURA: COOPERAÇÃO, TRANSPARÊNCIA E TECNOLOGIA.....	210
5 O CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE E A VIRADA PARA A CONSENSUALIDADE.....	212
6 A INEFICIÊNCIA DA COBRANÇA JUDICIAL E O PAPEL ATÍPICO DO JUDICIÁRIO	213
7 O DIREITO COMPARADO COMO ESPELHO: POR UM MODELO EXTRAJUDICIAL DE COBRANÇA	214
8 AS PROCURADORIAS COMO PROTAGONISTAS: DISTANCIAMENTO, EXPERTISE E FUNÇÃO CONSTITUCIONAL	217
9 A PGFN COMO PROVA DE CONCEITO: TRANSAÇÃO, RECUPERAÇÃO E MUDANÇA DE PARADIGMA..	219
10 CONCLUSÃO	221
REFERÊNCIAS.....	223

DESJUDICIALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: A PGFN COMO AGENTE DA POLÍTICA PÚBLICA DE REDUÇÃO DA LITIGIOSIDADE

<i>Matheus Gustavo Segatti Wolff</i>	227
1 INTRODUÇÃO	227
2 A LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL: DIAGNÓSTICO, CUSTOS E O FUNDAMENTO ECONÔMICO DA RACIONALIZAÇÃO	228
3 DESJUDICIALIZAÇÃO COMO POLÍTICA PÚBLICA: FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS E DOUTRINÁRIOS.....	230
4 A PGFN COMO FUNÇÃO ESSENCIAL À JUSTIÇA: DE LITIGANTE REATIVO A AGENTE DE RACIONALIZAÇÃO	232
5 OS INSTRUMENTOS NORMATIVOS DA DESJUDICIALIZAÇÃO FAZENDÁRIA.....	234
5.1 A Portaria PGFN nº 502/2016 e o Parecer PGFN/CRJ nº 789/2016.....	234
5.2 O Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC) – Portaria PGFN nº 396/2016	235
5.3 A Portaria Conjunta CJF-CNJ-PGFN-AGU nº 7/2023 e o Painel de Monitoramento	236
5.4 A Resolução CNJ nº 547/2024 e a extinção em escala das execuções fiscais	237
6 A PERSPECTIVA COMPARADA: AS RECOMENDAÇÕES DA OCDE SOBRE GESTÃO DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA.....	238
7 A EVIDÊNCIA EMPÍRICA: RESULTADOS E IMPACTOS MENSURÁVEIS.....	239
8 DESAFIOS E PERSPECTIVAS: OS LIMITES DO MODELO E O QUE AINDA ESTÁ POR CONSTRUIR.....	240
9 CONCLUSÃO	242
REFERÊNCIAS.....	242

A EXTRAJUDICIALIZAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA NO PL 2488/2022: UMA ANÁLISE CRÍTICA SOBRE A TRANSFERÊNCIA DE PRERROGATIVAS PÚBLICAS AOS SERVIÇOS NOTARIAIS DE REGISTRO

<i>Carmen Sabrina Cochrane Santiago Viana</i>	247
1 INTRODUÇÃO	247
2 PROBLEMATIZAÇÃO HISTÓRICO-NORMATIVA	249
3 DA LEGITIMIDADE DA ADVOCACIA PÚBLICA PARA CONDUÇÃO DA COBRANÇA EXTRAJUDICIAL DE CRÉDITOS DE PEQUENO VALOR	250
4 DO RISCO DE REPASSE DOS CUSTOS DE COBRANÇA AOS SERVIÇOS NOTARIAIS	252
5 CONCLUSÃO	255
REFERÊNCIAS	256

O DIREITO FUNDAMENTAL DE PETIÇÃO E O CONTROLE DE LEGALIDADE DA DÍVIDA ATIVA

<i>Eduardo Sadalla Bucci</i>	259
1 INTRODUÇÃO	259
2 PARADIGMAS DA REFORMA TRIBUTÁRIA PARA A DÍVIDA ATIVA	261
3 A DIALOGICIDADE NO CONTROLE DE LEGALIDADE E JURIDICIDADE	263
4 A JUDICIALIZAÇÃO COMO EFEITO DA AUSÊNCIA DE REGULAMENTAÇÃO DO DIREITO DE PETIÇÃO	265
5 A EXPERIÊNCIA DA PGFN COM O PEDIDO DE REVISÃO DE DÍVIDA INSCRITA (PRDI)	267
6 CONCLUSÃO	271
REFERÊNCIAS	272

DE CREDORA PROCESSUAL À GESTORA ESTRATÉGICA: A REDEFINIÇÃO DO PAPEL DA FAZENDA NACIONAL POR MEIO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS PROCESSUAIS

<i>Helga Letícia da Silva Fernandes</i>	275
1 INTRODUÇÃO	275
2 O NJP NA EXECUÇÃO FISCAL: DA MUDANÇA DE PARADIGMA À UTILIZAÇÃO PÓS-TRANSAÇÃO	276
2.1 A mudança de paradigma e a gestão consensual do processo	276
2.2 Requisitos e utilização pós-2020: a complementaridade em face da transação	277
3 O CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE E A POSITIVAÇÃO DA COBRANÇA COOPERATIVA	278
4 EFEITOS JURÍDICOS E PROCESSUAIS DO NJP	279
4.1 Suspensão de atos executórios e impactos prescricionais	279
4.2 Confissão de dívida e repercussões sobre o contencioso	280
4.3 Os requisitos para obtenção de Certidão Positiva com Efeito de Negativa (CPEN)	280
5 A PGFN COMO GESTORA ESTRATÉGICA DA COBRANÇA	281
5.1 Reação à cobrança estatal: o NJP como “válvula de escape”	281
5.2 Estratégias de continuidade empresarial e condições negociais	282
5.3 Controle antiesvaziamento	283
5.4 Condições específicas para o devedor inadimplente crônico	283
5.5 Gestão temporal do crédito e do processo	284
5.5.1 Prazo máximo de 120 meses e a flexibilização para prazo superior	284
5.5.2 Calendarização de atos processuais e suspensões temporárias	284
5.6 Gestão patrimonial dos ativos no processo de execução	284
5.6.1 A penhora sobre recebíveis, precatórios e faturamento	285
5.6.2 Aceitação de bens de terceiros e intervenientes garantidores	285
5.6.3 Estratégia de liquidez: a substituição gradual de bens ilíquidos por depósitos em dinheiro	286

5.6.4	Vigilância prática: a “regra dos 20%” e a obrigatoriedade de atualização de laudos	286
5.6.5	Liberação de garantias.....	286
5.7	A alienação por iniciativa particular como alternativa expropriatória	287
6	APLICAÇÃO DO NJP COMO INSTRUMENTO DE COBRANÇA INTELIGENTE	287
7	LIMITES DA EXPANSÃO NEGOCIAL E DESAFIOS FUTUROS.....	289
8	CONCLUSÃO	290
	REFERÊNCIAS	291

CRIPTOATIVOS NA EXECUÇÃO FISCAL: DESAFIOS, INSTRUMENTOS E ESTRATÉGIAS PARA A RECUPERAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO

	<i>Victor Maurício Dousseau dos Santos</i>	297
1	INTRODUÇÃO	297
2	OS CRIPTOATIVOS: BASE LEGAL, CONCEITOS E TIPOLOGIA	299
2.1	Histórico do ordenamento jurídico brasileiro no tema.....	299
2.2	Definições e natureza jurídica no ordenamento brasileiro.....	300
3	A PENHORA DE CRIPTOATIVOS: FUNDAMENTOS E DESAFIOS.....	302
3.1	Admissibilidade jurídica da penhora de criptoativos.....	302
3.2	A jurisprudência do STJ.....	302
3.3	CriptoJud: origem e finalidade	303
3.4	Desafios operacionais e técnicos	304
4	ESTRATÉGIAS PRÁTICAS PARA A PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL.....	305
4.1	Mapeamento patrimonial digital do devedor	305
4.1.1	Fontes de informação disponíveis à PGFN	305
4.1.2	Ferramentas de blockchain analytics	306
4.2	Protocolo de penhora de criptoativos: passo a passo	307
4.2.1	Etapa 1 – Identificação da custódia do ativo: por terceiros ou própria	307
4.2.2	Etapa 2 – Identificação do ativo e da <i>exchange</i> custodiante	308
4.2.3	Etapa 3 – Deferimento da ordem de penhora e envio de ofício judicial à exchange.....	309
4.2.4	Etapa 4 – Avaliação e alienação do ativo.....	309
4.3	Medidas cautelares e antecipação de tutela.....	310
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	311
	REFERÊNCIAS	312

COGNIÇÃO SUMÁRIA E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NA MEDIDA CAUTELAR FISCAL: A APLICAÇÃO DA TÉCNICA DO *COLLATERAL ESTOPPEL* COMO MECANISMO DE HARMONIZAÇÃO ENTRE OS LIMITES COGNITIVOS PREVISTOS NO ART. 4º, §§1º E 2º, DA LEI Nº 8.397/1992 E SUAS CONSEQUÊNCIAS NO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

	<i>Túlio Henrique Araújo Fonseca, Thalles Henrique Rocha Claves</i>	315
1	INTRODUÇÃO	315
2	A MEDIDA CAUTELAR FISCAL.....	317
2.1	A teoria geral da tutela cautelar e a tutela cautelar fiscal	317
2.2	Os pressupostos cognitivos da decretação de indisponibilidade patrimonial.....	318
3	A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO ÂMBITO DA EXECUÇÃO FISCAL.....	319
3.1	A extensão subjetiva da decretação de indisponibilidade de bens	319
3.2	A transcendência da medida cautelar fiscal	319

3.3	A delicada conciliação entre cognição sumária e responsabilidade tributária.....	320
4	O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL E O TEMA 1.209 DO STJ	321
5	O <i>COLLATERAL ESTOPPEL</i> : ORIGENS DOGMÁTICAS E PARCIAL RECEPÇÃO PELO CPC/2015	322
5.1	A coisa julgada sobre a questão	322
6	A TÉCNICA DO <i>COLLATERAL ESTOPPEL</i> COMO RACIONAL INTERPRETATIVO QUE COMPATIBILIZE OS EFEITOS DA MEDIDA CAUTELAR FISCAL NA EXECUÇÃO FISCAL	324
6.1	Limites e salvaguardas: o que não preclui	325
7	CONSIDERAÇÕES FINAIS	325
	REFERÊNCIAS.....	326

O QUE A SÚMULA Nº 392 DO STJ REALMENTE VEDA EM TERMOS DE ALTERAÇÃO DO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL

	<i>Esdras Boccato, Fernanda Machado Pillar, Ricardo Monteiro de Barros Montezano</i>	329
1	INTRODUÇÃO	329
2	OS PRECEDENTES QUE EMBASARAM A SÚMULA Nº 392 DO STJ.....	331
3	AS MODIFICAÇÕES NO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL VEDADAS PELA SÚMULA Nº 392 DO STJ	335
4	AS MODIFICAÇÕES NO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL AUTORIZADAS PELA SÚMULA Nº 392 DO STJ.....	337
5	CONCLUSÃO	340
	REFERÊNCIAS.....	341

DISSOLUÇÃO IRREGULAR CONFIGURADA OU PRESUMIDA? OS DOIS MARCOS DO TEMA 981/STJ E A VEDAÇÃO À PROVA TARIFADA NA RECUPERAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA

	<i>Bianca de Sá Cisneiros, Débora Pascal de Almeida, João Marcelo Holmes</i>	343
1	INTRODUÇÃO	343
2	A DISSOLUÇÃO IRREGULAR COMO FUNDAMENTO DO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL	345
2.1	O art. 135, III, do CTN e a Súmula 435 do STJ.....	345
2.2	O Tema 981/STJ e o marco temporal do redirecionamento.....	346
2.3	A relação com o Tema 962/STJ: por que a data da dissolução é decisiva.....	347
3	A CERTIDÃO DO OFICIAL DE JUSTIÇA: MEIO DE PROVA, NÃO FATO CONSTITUTIVO.....	348
3.1	A natureza da dissolução irregular: fato negativo e fato jurídico complexo	348
3.2	A prova indiciária e a jurisprudência do STJ.....	348
3.3	O caráter subsidiário do marco presumido.....	349
3.4	Presunção, ônus da prova e o equívoco do teto temporal	350
3.5	A modernização da investigação fiscal e a superação do paradigma da certidão	351
4	O DIREITO FUNDAMENTAL À PROVA, O SISTEMA DE PERSUAÇÃO RACIONAL E A VEDAÇÃO À PROVA TARIFADA	351
4.1	A previsão da Constituição Federal de 1988 e o direito fundamental à prova.....	351
4.2	A valoração da prova no Código de Processo Civil de 2015: persuasão racional, prova indiciária e vedação à prova tarifada.....	354
5	CONCLUSÃO	357
	REFERÊNCIAS.....	358

AQUISIÇÃO ORIGINÁRIA DA PROPRIEDADE E SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA: A CONFIGURAÇÃO DO USUCAPIENTE COMO CONTRIBUINTE DE IPTU EM PERÍODO ANTERIOR AO REGISTRO IMOBILIÁRIO

<i>Luís Fernando Silva Pinheiro</i>	361
1 INTRODUÇÃO E DELIMITAÇÃO METODOLÓGICA DO TEMA.....	361
1.1 Apresentação do problema científico e delimitação fática.....	361
1.2 Objetivos da pesquisa e hipótese de trabalho.....	363
2 A NATUREZA JURÍDICA DA USUCAPIÃO COMO AQUISIÇÃO ORIGINÁRIA.....	363
2.1 O conceito civilista de aquisição originária de propriedade.....	363
2.2 Os efeitos da aquisição originária e a garantia do crédito.....	364
2.3 O momento em que a coisa usucapida deixa de responder pelas dívidas do anterior proprietário.....	365
3 A RESPONSABILIDADE <i>LATO SENSU</i> PELOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS ANTERIORES AO REGISTRO.....	367
3.1 A natureza <i>propter rem</i> das obrigações tributárias imobiliárias e a posse <i>ad usucapionem</i> do usucapiente.....	367
3.2 A solução para o conflito aparente entre a aquisição originária e o artigo 130 do Código Tributário Nacional – a diferença entre as posições de responsável tributário e de contribuinte.....	368
3.3 O registro da usucapião com os dados necessários para instruir a dívida ativa.....	369
4 OS DESAFIOS PARA A GESTÃO DA DÍVIDA ATIVA MUNICIPAL.....	370
4.1 A relação entre a Advocacia Pública e os processos judiciais ou extrajudiciais de usucapião.....	370
4.2 A necessária comunicação entre Procuradoria Municipal responsável pelos processos de usucapião e a Dívida Ativa.....	371
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E DIRETRIZES PROPOSITIVAS.....	372
REFERÊNCIAS.....	373

Eixo III

CONFORMIDADE FISCAL E CONSENSUALIDADE

O CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE E A CONFORMIDADE FISCAL VOLUNTÁRIA NA ARQUITETURA DE COBRANÇA DA PGFN

<i>Natalia Ferreira de Carvalho Rodrigues</i>	377
1 INTRODUÇÃO.....	377
2 REVISÃO DA LITERATURA.....	378
2.1 Os paradigmas de administração tributária.....	378
2.2 <i>Insights</i> comportamentais na política fiscal.....	379
2.3 Os efeitos das políticas de recompensa social e reconhecimento.....	380
3 A ARQUITETURA DE COBRANÇA DA PGFN: DIAGNÓSTICO E RUPTURA NORMATIVA.....	381
4 CONCLUSÃO.....	384
REFERÊNCIAS.....	385

O DEVEDOR CONTUMAZ NA LC Nº 225/2026: PREMISSAS PARA COMPREENSÃO DO TEMA

<i>Fernanda Machado Pillar</i>	387
1 INTRODUÇÃO.....	387
2 O DEVEDOR CONTUMAZ. UM BREVE CONCEITO.....	388
3 UMA LEITURA À LUZ DOS PRINCÍPIOS DA IGUALDADE E DA LIVRE-INICIATIVA.....	392

4	O DEVEDOR CONTUMAZ COMO INSTRUMENTO REGULATÓRIO E NÃO COMO MEIO INDIRETO DE COBRANÇA	394
5	CONCLUSÃO	398
	REFERÊNCIAS	399

A DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA COMO FERRAMENTA DE GESTÃO E A PAVIMENTAÇÃO DA CONSENSUALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

	<i>Renata de Mesquita Cecon</i>	401
1	INTRODUÇÃO	401
2	A (RE)DEFINIÇÃO DA DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA: DO PODER-DEVER À GESTÃO DE RESULTADOS	402
3	A JURIDICIDADE E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS COMO VETORES DE CONTROLE SUBSTANCIAL	404
3.1	A juridicidade como superação da legalidade estrita	404
3.2	Eficiência, razoabilidade e proporcionalidade: o controle bifronte	406
4	A PAVIMENTAÇÃO DA CONSENSUALIDADE TRIBUTÁRIA NO CENÁRIO BRASILEIRO	409
4.1	Releitura da indisponibilidade do crédito tributário	409
4.2	A Lei nº 13.988/2020 e a codificação da discricionariedade técnica	411
4.3	O Código de Defesa do Contribuinte (LC nº 225/2026) e a consensualidade institucionalizada	413
5	O RESPEITO AOS LIMITES CONSTITUCIONAIS NA DISCRICIONARIEDADE NEGOCIAL	414
5.1	O interesse público primário como vetor teleológico	414
5.2	Isonomia, impessoalidade e justiça distributiva: o Filtro de John Rawls e Klaus Tipke	414
5.3	Moralidade administrativa, transparência e a mitigação do <i>Moral Hazard</i> (Risco Moral)	417
6	CONSOLIDAÇÃO DA TRANSAÇÃO E A INAUGURAÇÃO DO CAMINHO PARA A MEDIAÇÃO E A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA	419
6.1	O sistema Multiportas no contencioso fiscal	419
6.2	A Mediação tributária: a vanguarda da autocomposição	420
6.3	A arbitragem tributária: eficiência e especialidade na heterocomposição	421
7	CONCLUSÃO	423
	REFERÊNCIAS	424

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E CONFORMIDADE FISCAL: A GOVERNANÇA PÚBLICA COMO VETOR DE EFICIÊNCIA NA GESTÃO DA DÍVIDA ATIVA

	<i>Gustavo de Queiroz Guimarães</i>	429
1	INTRODUÇÃO	429
2	A MUTAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: DO MODELO ADVERSARIAL À GOVERNANÇA PÚBLICA CONSENSUAL	430
3	A RELEITURA DO INTERESSE PÚBLICO E A JURIDICIDADE DOS ACORDOS ADMINISTRATIVOS	431
4	A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: NATUREZA JURÍDICA E O FOMENTO À CONFORMIDADE FISCAL	432
5	A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO DE PRESTAÇÃO DE DIREITOS SOCIAIS	434
6	A PARTICIPAÇÃO DO CONTRIBUINTE NA FORMAÇÃO DA DECISÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E O PAPEL DA ADVOCACIA PÚBLICA	435
6.1	A racionalidade comunicativa como instrumento de legitimação	436
6.2	O novo papel da Advocacia Pública: da litigiosidade à gestão de conflitos	437
6.3	Transparência, isenção e o sistema de controle	438

7	CONCLUSÃO	439
	REFERÊNCIAS	439

JUSTIÇA PROCEDIMENTAL NA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA INDIVIDUAL: O PAPEL DA MOTIVAÇÃO ADMINISTRATIVA E DA TRANSPARÊNCIA NA PROMOÇÃO DA CONFORMIDADE FISCAL

	<i>Lidinalva Martins Passeto</i>	443
1	INTRODUÇÃO	443
2	TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA, CONSENSUALIDADE E CONFORMIDADE FISCAL	445
2.1	A evolução da consensualidade na administração tributária	445
2.2	A transação tributária na cobrança da dívida ativa	446
2.3	Conformidade fiscal e transação tributária individual	448
3	JUSTIÇA PROCEDIMENTAL E LEGITIMIDADE DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS	450
3.1	A teoria da justiça procedimental e os elementos da legitimidade institucional	450
3.2	Justiça procedimental e conformidade fiscal	451
4	TRANSPARÊNCIA E MOTIVAÇÃO ADMINISTRATIVA NA TRANSAÇÃO INDIVIDUAL: LEGITIMIDADE, CONFIANÇA E CONFORMIDADE FISCAL	454
4.1	Motivação das decisões na transação individual	454
4.2	Transparência das decisões na transação individual	456
4.3	Legitimidade, confiança institucional e conformidade fiscal	457
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	459
	REFERÊNCIAS	460

GOVERNANÇA SUSTENTÁVEL NA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: O PARADIGMA ESG, A LEI DO PATEN E O IMPACTO SOCIOAMBIENTAL NA RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS

	<i>Juliana Pita Guimarães Domingues</i>	465
1	INTRODUÇÃO	465
2	A AMPLIAÇÃO DO CONCEITO DE INTERESSE PÚBLICO NA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: EXTERNALIDADES SOCIOAMBIENTAIS COMO CRITÉRIOS DE DECISÃO	467
2.1	Legalidade, motivação administrativa e o novo paradigma das transações sustentáveis	470
2.2	A trindade ESG: fundamentos históricos e conceituais do modelo ESG	471
2.3	Estruturação de critérios ESG nas transações tributárias: isonomia, CAPAG e mecanismos de validação técnica	472
2.3.1	Os objetivos de desenvolvimento sustentável e sua interface com os relatórios ESG	473
2.3.2	Empresas médias e pequenas: proporcionalidade e instrumentos de comprovação de práticas ESG	479
3	PATEN E GOVERNANÇA FISCAL DA TRANSIÇÃO ENERGÉTICA: CRITÉRIOS OBJETIVOS PARA TRANSAÇÕES TRIBUTÁRIAS SUSTENTÁVEIS	482
4	CONCLUSÃO	484
	REFERÊNCIAS	486

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA SOB CONTROLE: O PREJUÍZO FISCAL, O TCU E OS DESAFIOS DA GOVERNANÇA NA RECUPERAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA

	<i>Gabriela Veloso Holanda</i>	491
1	INTRODUÇÃO	491
2	A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E O PF/BCN: NATUREZA JURÍDICA E DISTINÇÃO ESTRUTURAL	492

3	UMA ANÁLISE CRÍTICA DO ACÓRDÃO TCU Nº 2.670/2025	494
3.1	Dimensão interpretativa	494
3.2	Dimensão metodológica.....	495
3.3	Dimensão institucional.....	495
3.4	Dimensão analítica	496
4	A RESPOSTA INSTITUCIONAL DA PGFN E SEU SIGNIFICADO PARA A ADVOCACIA PÚBLICA.....	497
5	CONTROLE EXTERNO E POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS: OS LIMITES DA ATUAÇÃO DO TCU	498
6	LIÇÕES SOBRE GOVERNANÇA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA	499
7	CONCLUSÃO	500
	REFERÊNCIAS.....	501

CAFÉ COM O DEVEDOR: O TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO E A MORALIDADE INTERNA DO DIREITO APLICADA À TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

	<i>Pablo Galas Pedrosa</i>	503
1	INTRODUÇÃO	503
2	O PARADIGMA DA MESA-REDONDA DA MODERNIDADE REFLEXIVA	505
3	A BUSCA PELA MORALIDADE INTERNA DO DIREITO.....	509
4	A MORALIDADE INTERNA DO DIREITO.....	512
5	A AUTONOMIA CONCEITUAL E A NATUREZA MORAL-PROCESSUAL DA CAPACIDADE DE PAGAMENTO	514
6	CONCLUSÃO	520
	REFERÊNCIAS.....	512

A UTILIZAÇÃO DE PRECATÓRIOS PARA AMORTIZAÇÃO DE DÉBITOS INCLUÍDOS EM TRANSAÇÃO NO MODELO PAULISTA: UMA ANÁLISE DA REGULAMENTAÇÃO E RESULTADOS DO ACORDO PAULISTA

	<i>Filipe Gadelha Diógenes Fortes</i>	523
1	INTRODUÇÃO	523
2	EVOLUÇÃO DO PANORAMA NORMATIVO NACIONAL DA COMPENSAÇÃO DE PRECATÓRIOS COM DÉBITO EM DÍVIDA ATIVA	525
3	A COMPENSAÇÃO NO ESTADO DE SÃO PAULO.....	529
3.1	Fase pré-transação: a regulamentação do artigo 105 do ADCT em São Paulo.....	529
3.2	A primeira regulamentação à transação e a vedação à compensação com precatórios em negociação	531
3.3	Fase do Acordo Paulista: a atual compensação de precatórios do atual modelo de transação paulista	532
3.4	Resultados da compensação com precatórios no Estado de São Paulo	536
4	CONCLUSÕES.....	539
	REFERÊNCIAS.....	540

	INSTRUÇÕES PARA OS AUTORES	543

PASSOS PARA A IMPLEMENTAÇÃO EFETIVA DA GOVERNANÇA NACIONAL DA DÍVIDA ATIVA

Theo Lucas Borges de Lima Dias

Procurador-Geral Adjunto da Dívida Ativa da União e do FGTS. Foi Coordenador-Geral da Dívida Ativa da União e do FGTS.

Resumo: Este artigo propõe um modelo operacional para a implementação da Governança Nacional da Dívida Ativa no Brasil, proposto em números anteriores da Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa, com foco na superação da fragmentação procedimental, tecnológica e informacional existente entre os entes federativos. O estudo desloca a análise do plano conceitual para o plano da execução, identificando mecanismos concretos capazes de viabilizar a coordenação interfederativa sem comprometer a autonomia política e a titularidade dos créditos de cada ente. Nesse contexto, examinam-se três eixos centrais: o financiamento da modernização institucional por meio do PROFISCO III; a integração tecnológica proporcionada pelo Hub de Cobrança da PGFN, pelo Cadin e por soluções interoperáveis; e o fortalecimento do arcabouço jurídico de cooperação, incluindo alterações legislativas recentes, a Portaria PGFN/MF nº 2.061/2026, o EFIN e os espaços permanentes de articulação institucional. Argumenta-se que a combinação desses instrumentos permite avançar na padronização de dados e procedimentos, na qualificação da cobrança administrativa e judicial, na redução da litigiosidade ineficiente, na ampliação da transparência e no incremento da eficiência arrecadatória. Conclui-se que a Governança Nacional da Dívida Ativa deixou de constituir apenas uma formulação teórica para assumir caráter de necessidade prática de coordenação federativa, voltada à segurança jurídica, à justiça fiscal e à modernização da gestão do crédito público.

Palavras-chave: Dívida Ativa. Governança Nacional. Cooperação Interfederativa. Modernização Fiscal. Intero-perabilidade. Recuperação de Créditos Públicos.

Sumário: 1 Introdução – 2 O desafio da operacionalização e os alicerces da unificação – 3 Passos efetivos para a implementação da governança – 4 Conclusão – Referências

1 INTRODUÇÃO

Em oportunidades anteriores, nos artigos que abrem a I e a II Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa, propusemos (Grognet; Dias, 2024, p. 11-21) e aprofundamos (Grognet; Dias, 2025, p. 11-21) o debate acerca da necessidade premente de um modelo de Governança Nacional para a dívida ativa no Brasil. Demonstrou-se que a fragmentação procedimental e normativa entre as quase 13 mil pessoas jurídicas de direito público interno resulta em um cenário facilitador de ineficiências e de “cegueira de dados”, elevando os custos da cobrança para todos os envolvidos - credor, devedores e Judiciário -, mantendo desconhecido do país o montante consolidado de sua dívida ativa e perpetuando a situação falha de cumprimento do dever de transparência ativa perante o corpo social.

Tal assimetria obstaculiza o controle interfederativo, distorce o equilíbrio concorrencial, sobrecarrega o Poder Judiciário com litígios que poderiam ser resolvidos na esfera administrativa, promove cenários de inadimplemento tributário como estratégia de negócios, encarece a conformidade fiscal e o compliance de empresas nos negócios entre privados.

A urgência dessa articulação foi maximizada pela aprovação da reforma tributária sobre o consumo, cujo modelo elegeu o princípio do destino como o local da operação.

Diante de uma economia desterritorializada e hiperconectada, as decisões fiscais de um ente repercutem inevitavelmente na hígidez fiscal dos demais, demandando uma responsabilidade compartilhada e um nivelamento básico de maturidade institucional.

Após essa conceituação teórica, houve a proposta de estabelecimento das diretrizes basilares – estruturadas em eixos –, a saber: i) diagnóstico permanente de maturidade dos órgãos de gestão da dívida ativa; ii) produção de estudos e pesquisas científicas; iii) difusão do conhecimento e capacitação perenes; iv) compartilhamento de ferramentas; v) compartilhamento célere e eficiente de dados através de estratégia DataHub.

O presente artigo propõe o delineamento de alguns passos efetivos e práticos para a implementação dessa governança. O foco desloca-se, portanto, do *porquê* haver parâmetros nacionais de governança para o *como* operacionalizar essa transformação por meio de mecanismos reais de financiamento e de cooperação técnica, jurídica e tecnológica a partir da mudança do cenário normativo brasileiro desde o artigo de 2024, veiculado na revista do I Congresso Nacional da Dívida Ativa.

2 O DESAFIO DA OPERACIONALIZAÇÃO E OS ALICERCES DA UNIFICAÇÃO

A transposição de um modelo idealizado de governança para a realidade prática esbarra historicamente nas limitações orçamentárias e operacionais dos estados e municípios, em especial os de menor porte. Instituir uma Governança Nacional não significa centralizar a cobrança, aniquilar as competências tributárias locais ou limitar os entes no atendimento de suas peculiaridades. Significa, essencialmente, fornecer uma “linguagem comum” que viabilize ampla compreensão a todos os envolvidos nos processos de gestão, cobrança e negociação da dívida ativa, como, por exemplo, leiautes padronizados para Certidões de Dívida Ativa (CDA) e petições iniciais de execuções fiscais, fluxos interoperáveis de trabalho, processos de revisão célere e transparência qualificada.

Para que esse ecossistema cooperativo floresça, a advocacia pública, nas suas três esferas federativas, deve se valer de instrumentos concretos que resolvam o hiato de infraestrutura. A execução material dessa virada de chave assenta-se em três pilares contemporâneos que conectam o fomento econômico à tecnologia de ponta: o arcabouço jurídico a permitir integração entre os gestores da dívida ativa e seus executores, o arranjo tecnológico a direcionar órgãos e entes num mesmo sentido e as condições materiais que viabilizam integração e conexão.

No mundo dos fatos, o financiamento para materialização do projeto pode contar com o recém-lançado PROFISCO III; o arranjo tecnológico como ícones os sistemas do Comitê Gestor do IBS, o Hub de Cobrança da PGFN, o Cadin; e o ecossistema jurídico nacional fomenta a todo instante o federalismo de cooperação, especificamente pensando na dívida ativa, por meio de normas de elevada envergadura, como emendas constitucionais, leis complementares, leis ordinárias e instituições como o CONAP - Conselho Nacional da Advocacia Fiscal, criado

em agosto de 2025, e o Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias, previsto na Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026.

3 PASSOS EFETIVOS PARA A IMPLEMENTAÇÃO DA GOVERNANÇA

3.1 Passo 1: O financiamento da modernização pelo PROFISCO III

O primeiro passo prático para qualquer transformação institucional é a garantia de recursos financeiros vinculados ou que possam ser acessados para garantir a mudança que se pretende. É nesse cenário que o PROFISCO III pode aparecer como o motor de sustentabilidade financeira para a governança da dívida ativa.

O PROFISCO (Programa de Apoio à Gestão dos Fiscos no Brasil) consiste em uma linha de crédito condicional criada pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e gerida pelo Ministério da Fazenda, concebida com o propósito justamente de alavancar a modernização e a sustentabilidade fiscal dos Estados e do Distrito Federal. Em sua primeira edição (PROFISCO I), o programa esteve precipuamente focado na transição tecnológica da gestão tributária, promovendo a infraestrutura básica de TI, a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) subnacional e a automação do contencioso administrativo. Já o PROFISCO II ampliou a complexidade do escopo ao estruturar-se em três eixos estratégicos – gestão fazendária e transparência, administração tributária e contencioso, e gestão financeira do gasto público –, incorporando a inteligência fiscal, o combate à sonegação por análise de dados e o aprimoramento da recuperação do crédito público como pilares centrais. Essa evolução contínua assentou as bases institucionais necessárias para que os entes subnacionais pudessem, posteriormente, avançar para padrões de interoperabilidade e governança integrada.

Como linha de crédito condicional apoiada pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), o PROFISCO III orienta os investimentos dos entes subnacionais para a modernização das suas administrações tributárias e procuradorias. Na perspectiva da dívida ativa, no Profisco III, dentro do componente 4, intitulado “Gestão Jurídica para Sustentabilidade Fiscal” prevê-se financiamento específico para a finalidade “controle de legalidade, gestão e recuperação de dívida ativa”.

O PROFISCO III atua, assim, na raiz da desigualdade material dos entes, oferecendo o esteio financeiro para que a base técnica exigida pela Governança Nacional seja uniformemente atingida. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou propostas de programas e produtos voltados à Governança Nacional, objetivando maximizar a maturidade dos entes na gestão de sua dívida ativa.

3.2 Passo 2: A integração tecnológica

Havendo perspectiva real de infraestrutura básica por meio do financiamento, o segundo passo proposto consiste na integração dos entes a uma malha tecnológica compartilhada consistente na existência de um meio seguro e ágil para troca de informações em formato padronizado, na utilização de sistemas comuns ou, ao menos, sistemas integrados e conectáveis.

Diante da diversidade de iniciativas em curso, focaremos no Hub de Cobrança da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que representa, a nosso sentir, o maior signo de materialização do compromisso da PGFN com a Governança Nacional.

O Hub de Cobrança funcionará como uma plataforma centralizadora de inteligência de negócios e ferramentas de gestão e cobrança. Em vez de exigir que cada um dos milhares de entes públicos gaste recursos individuais desenvolvendo convênios próprios com birôs de crédito, cartórios e instituições financeiras, ou desenvolvendo ferramentas próprias de acionamento desses mecanismos de cobrança, o Hub atua como um agregador e distribuidor de soluções de recuperação de ativos, disponibilizando a Estados, Municípios, conselhos de classe, e demais autarquias, as ferramentas de cobrança e gestão utilizadas pela PGFN.

Os benefícios da adesão a esse ecossistema englobam interoperabilidade e padronização, porquanto, já que o Hub exigirá a adequação a um leiaute mínimo padronizado de dados, viabilizando o intercâmbio sistêmico instantâneo; automatização e massificação de meios de cobrança extrajudiciais, com a facilitação do envio automatizado e em lote de CDAs para protesto, birôs de crédito, cartórios de registro de bens, detrans, instituições bancárias, Cadin, etc., com conexões nacionais preestabelecidas, aplicando eficientemente as técnicas de indução ao pagamento voluntário.

Além disso, o Hub proverá *estratégias alternativas consensuais através da* disponibilização de módulos de negociação e transação resolutive aos entes conveniados, aproveitando as réguas de cobrança já testadas com sucesso pela União e os muitos meios de acesso ao contribuinte para indução do atingimento da regularidade fiscal, seja por cartas em linguagem simples disponibilizadas aos entes ou mecanismos de cobrança via aplicações de mensagens instantâneas.

Ao se conectarem ao Hub, estados e municípios saltam etapas burocráticas e tecnológicas substanciais, apropriando-se de uma arquitetura de cobrança moderna, eficiente e menos onerosa.

O Hub, dada a ousadia e as elevadas pretensões que ele veicula, é um projeto em muitas etapas. O sistema também evoluirá na medida em que a PGFN lance novas aplicações para seu próprio uso ou aperfeiçoe as ferramentas já existentes. As entregas serão paulatinas e, no futuro, eventualmente, construídas colaborativamente com a participação dos órgãos beneficiários do Hub ou de parceiros da advocacia pública.

3.3 Passo 3: O fomento jurídico e os espaços de integração

O ordenamento jurídico brasileiro historicamente estimula a cooperação e a integração entre entes públicos, preceito intrínseco à própria estrutura federativa e à ideia de união indissolúvel. A novidade normativa é o comando ou permissão, cada vez mais comum, de que os entes se unam em prol da gestão e cobrança da dívida ativa.

Para ficar nas recentes alterações legislativas, são dignos de nota o art. 2º, §9º, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, com redação dada pela Lei nº 14.973, de 16 de setembro de 2024;¹ o art. 3º, inciso VI, alínea f, da Lei Complementar nº 212, de 13 de janeiro de 2025;² o art. 116, §12, inciso VI, alínea f, do ADCT, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 136, de 9 de setembro de 2025.

Ainda convém mencionar que a mencionada Lei nº 14.973, de 2024, trouxe a dívida ativa de estados de municípios, segundo seu desejo, para o Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal, o Cadin, promovendo acesso aos entes subnacionais a um clássico e super eficiente mecanismo de cobrança de créditos públicos federais, inscritos ou não na dívida ativa da União.

Em cumprimento ao desejo do legislador e reafirmando seu compromisso institucional com a Governança Nacional da Dívida Ativa, a PGFN editou recentemente a PORTARIA PGFN/MF nº 2.061, de 10 de julho de 2026, que *[d]ispõe sobre o regime de cooperação para a modernização e o incremento da recuperação de créditos inscritos em dívida ativa dos entes federados, autarquias profissionais e conselhos de classe, mediante o compartilhamento de soluções digitais e inteligência institucional da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.*

Vê-se que há uma conclamação à Governança Nacional, à padronização, à redução de litígios e ao ganho de eficiência. O Conselho Nacional de Justiça (CNJ), como valorização dessa integração sistêmica entre as funções essenciais à Justiça e a administração tributária, disponibilizou, na Plataforma Digital do Poder Judiciário (PDPJ-Br), o módulo da Execução Fiscal Inteligente (EFIN). Alinhado às diretrizes de racionalização do contencioso judicial e ao combate à litigiosidade ineficiente, o EFIN atua como um elo tecnológico entre as Procuradorias e os Tribunais, realizando a validação, a triagem e o enriquecimento prévio das CDAs por meio do cruzamento automatizado com múltiplas bases patrimoniais e cadastrais públicas. Ao qualificar o ajuizamento e identificar a real viabilidade de recuperação do crédito antes da instauração do processo, a ferramenta premia o ciclo da Governança Nacional: exige dados padronizados, impede a judicialização de cobranças infrutíferas ou eivadas de vícios cadastrais, desonerando o aparato judiciário e garantindo que o processo de execução fiscal seja reservado tão somente aos casos de efetiva e provável recomposição do erário.

1 Art. 2º, §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.

2 Art. 3º, inciso VI, f) as fazendas públicas estaduais e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderão implementar soluções integradas para otimizar a administração, a cobrança e a representação judicial e extrajudicial dos créditos inscritos em dívida ativa.

Como mencionado anteriormente, também foram essas luzes que iluminaram a criação de uma instância de articulação institucional da advocacia pública fiscal no país, o Conselho Nacional da Advocacia Pública Fiscal (CONAP), destinado a congregar a PGFN, as Procuradorias-Gerais dos Estados e do Distrito Federal e as Procuradorias-Gerais dos Municípios em um fórum permanente de governança cooperativa.

O CONAP é destinado a ser um dos ambientes para debate dos parâmetros da Governança Nacional, atuando como o órgão vocacionado a promover harmonização de entendimentos jurídicos e uniformização de diretrizes de cobrança da dívida ativa, como ambiente interfederativo útil e necessário para garantir que o controle de legalidade, a segurança jurídica e a eficiência na recuperação dos ativos públicos sejam exercidos de forma integrada e equânime por todas as procuradorias do país.

4 CONCLUSÃO

A Governança Nacional, promovida pela consolidação desses passos práticos, não visa unicamente o incremento aritmético da arrecadação pública, mas sim a concretização dos princípios constitucionais da eficiência, equidade e segurança jurídica.

A Governança Nacional da dívida ativa deixou de ser uma tese acadêmica para se tornar uma imposição prática de coordenação federativa. As barreiras da inércia técnica e operacional que outrora justificavam a desorganização do estoque nacional de créditos públicos encontram-se hoje superadas pela existência de ferramentas concretas de transformação.

O caminho desenhado pelos passos propostos neste artigo materializa um ambiente institucional sinérgico. Trata-se de uma estratégia que respeita as autonomias locais enquanto constrói uma rede nacional interoperável e inteligente.

Ao avançar decididamente nessa direção, o Brasil não apenas otimiza a recuperação de seus ativos fiscais, mas acima de tudo, resguarda os direitos dos contribuintes, diminui a litigiosidade crônica e restabelece a confiança social na higidez e na justiça de suas instituições estatais.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República.

BRASIL. *Emenda Constitucional nº 136, de 9 de setembro de 2025*. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para dispor sobre o regime de pagamento de precatórios e a desvinculação de receitas dos entes subnacionais. Brasília, DF: Presidência da República.

BRASIL. *Lei Complementar nº 212, de 13 de janeiro de 2025*. Institui o Programa de Pleno Pagamento de Dívidas dos Estados (PROPAG); altera a Lei Complementar nº 148, de 25 de

novembro de 2014; e dá outras providências para a repactuação de ativos e refinanciamento de dívidas subnacionais. Brasília, DF: Presidência da República.

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 (Cadin) e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República.

BRASIL. *Lei nº 14.973, de 16 de setembro de 2024*. Altera a legislação sobre o Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal (Cadin) e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN/MF nº 2.061, de 10 de julho de 2026*. Dispõe sobre o regime de cooperação para a modernização e o incremento da recuperação de créditos inscritos em dívida ativa dos entes federados, autarquias profissionais e conselhos de classe, mediante o compartilhamento de soluções digitais e inteligência institucional da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Brasília, DF: PGFN, 2026.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *PGFN em Números*. Brasília, DF: PGFN, edições diversas.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Programa de Apoio à Gestão dos Fiscos do Brasil – PROFISCO III*. Brasília, DF: Ministério da Fazenda; Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), 2025.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça 4.0: Execução Fiscal Inteligente (EFIN)*. Brasília, DF: CNJ.

GROGNET, João Henrique Chauffaille; DIAS, Theo Lucas Borges de Lima. Uma proposta de governação nacional da dívida ativa. In: CONGRESSO NACIONAL DA DÍVIDA ATIVA, 1., 2024, Brasília, DF. *Anais do I Congresso Nacional da Dívida Ativa: consensualidade, cooperação e sustentabilidade fiscal*. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2024. p. 11–21.

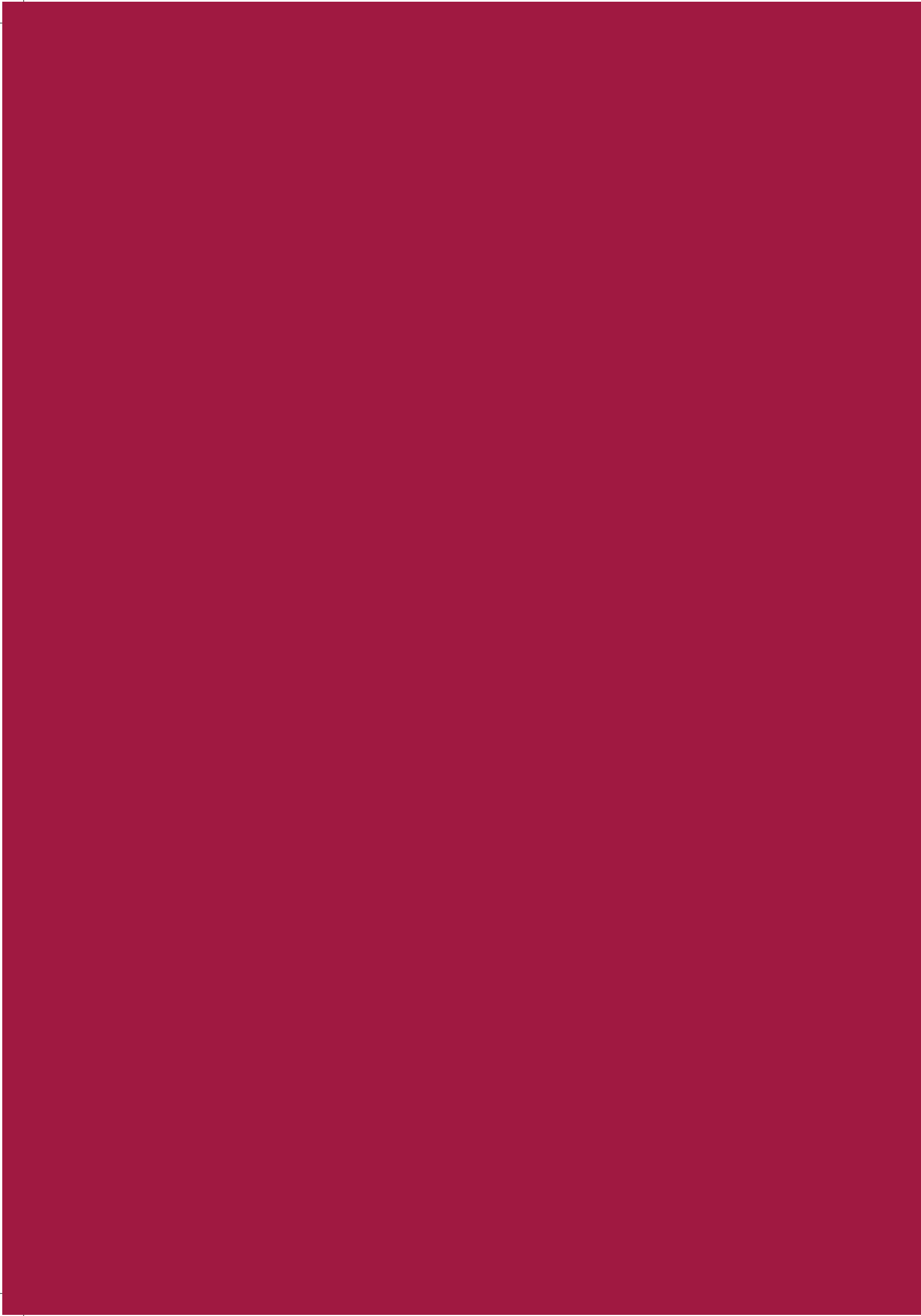
GROGNET, João Henrique Chauffaille; DIAS, Theo Lucas Borges de Lima. Diretrizes para a implementação de um modelo nacional de governança da dívida ativa. In: CONGRESSO NACIONAL DA DÍVIDA ATIVA, 2., 2025, Brasília, DF. *Revista do II Congresso Nacional da Dívida Ativa*. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2025. p. 11–21.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

DIAS, Theo Lucas Borges de Lima. Passos para a implementação efetiva da governança nacional da dívida ativa. *Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa*, Belo Horizonte, ano 3, v. 1, p. 17-23, 2026.

Eixo I

**DÍVIDA ATIVA,
REFORMA TRIBUTÁRIA E
GOVERNANÇA NACIONAL**



PANAPANÁ FISCAL:¹ GOVERNANÇA NACIONAL DA DÍVIDA ATIVA E A CONTRIBUIÇÃO PARA A GESTÃO UNIFORME DE CRÉDITOS DE IBS E CBS

Fernanda Bonotti de Souza Braga

Pós-graduada em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Mestranda em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Procuradora da Fazenda Nacional. Coordenadora do Comitê permanente para assuntos relacionados à gestão e cobrança da Dívida Ativa do Conselho Nacional da Advocacia Pública Fiscal (CONAP).

Luísa Damião Brum John

Pós-Graduada em Direito Tributário pela Universidade Uniderp-Anhanguera. Procuradora da Fazenda Nacional. Coordenadora-Geral Substituta da Dívida Ativa da União e do FGTS.

Mariana Corrêa de Andrade Pinho

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. Coordenadora-Geral da Dívida Ativa da União e do FGTS.

Resumo: O texto examina os reflexos da Reforma Tributária sobre o consumo (Emenda Constitucional nº 132/2023) na gestão da dívida ativa. A pesquisa discute como a dualidade operacional e a tríplice titularidade do novo IVA dual desafiam o federalismo brasileiro, exigindo uma integração estrutural, e não apenas cooperação retórica entre os entes. Analisa-se o arcabouço normativo, com críticas à possível delegação da inscrição em dívida ativa ao Comitê Gestor do IBS (CGIBS). Argumenta-se que a inscrição é um ato jurídico substancial que confere certeza e liquidez ao crédito, exigindo um controle de legalidade que assegure segurança jurídica e evite execuções indevidas. O artigo destaca que a falta de uniformidade na cobrança tem gerado judicialização e desequilíbrio concorrencial, além de favorecer a evasão fiscal. Some-se a isso a insuficiência orçamentária e a vulnerabilidade política local de alguns entes, o que afeta diretamente a eficiência da cobrança e da recuperação. Defende-se que as Administrações Tributárias, neste contexto, devem se submeter a uma metamorfose institucional e que a Governança Nacional da Dívida Ativa é a via juridicamente adequada e economicamente sustentável para conciliar a autonomia federativa com a urgência de uma recuperação de créditos eficaz e respeitosa aos direitos fundamentais do cidadão.

Palavras-chave: Reforma tributária. Gestão de créditos inscritos. Governança Nacional.

Sumário: 1 Introdução – 2 A Reforma Tributária e o reposicionamento da questão da integração nas agendas institucionais – 3 O arcabouço legislativo da Reforma e a inscrição em dívida ativa – 4 O controle de legalidade da inscrição em dívida pela Advocacia Pública e o caminho da integração entre os entes competentes – 5 Entre gerir, recuperar e cooperar: a metamorfose das Administrações Tributárias – 6 Política Local e Insuficiência Orçamentária: a raiz da desuniformidade e a proposta de uma Governança Nacional da Dívida Ativa – 7 Um spoiler do I Diagnóstico Nacional de Maturidade na Gestão e Cobrança da Dívida Ativa – 8 O Conselho Nacional da Advocacia Pública Fiscal (CONAP) – 9 Soluções personalizáveis – 10 Conclusão – Referências

1 INTRODUÇÃO

A Reforma Tributária consolidada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 transformou profundamente o desenho do federalismo fiscal brasileiro ao instituir o modelo de IVA Dual, composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e pelo Imposto sobre Bens e Serviços

1 De origem tupi, significa “bando de borboletas”. A reunião desses animais comumente ocorre durante o período de migração ou reprodução.

(IBS). Embora o sistema busque simplificação e neutralidade, a dualidade operacional e a tríplice titularidade do novo tributo (essencialmente único) impõem desafios sem precedentes à integração das Administrações Tributárias. Este artigo analisa a necessidade de transcender a retórica da cooperação institucional em favor de uma integração estrutural profunda, especialmente no que tange à gestão e cobrança da dívida ativa.

Inicialmente, examina-se o arcabouço legislativo da reforma e as incertezas normativas que cercam a inscrição em dívida ativa. Discute-se a inadequação da delegação da competência para inscrição ao Comitê Gestor do IBS (CGIBS), defendendo-se que tal prática poderia comprometer o controle de legalidade indispensável à segurança jurídica do contribuinte. Sustenta-se que a inscrição em dívida ativa não é mero ato burocrático, mas uma transmutação jurídica que exige a atuação técnica e equidistante da Advocacia Pública.

Defende-se que a via constitucionalmente adequada e operacionalmente eficiente para o sucesso do novo sistema tributário reside no fortalecimento da cooperação tecnológica e na delegação de competências entre as próprias Advocacias Públicas. A integração sistêmica, amparada pela Governança Nacional da Dívida Ativa, apresenta-se como caminho capaz de conciliar a autonomia federativa com a urgência de uma recuperação de créditos eficaz e respeitosa aos direitos fundamentais do cidadão.

A análise avança então para a “metamorfose” das Administrações Tributárias, utilizando a metáfora do “panapaná fiscal” para descrever o voo conjunto que as Procuradorias Fiscais devem alçar em direção à uniformização de estratégias. Demonstra-se que a despadronização na gestão de créditos gera insegurança jurídica, judicialização excessiva e distorções na livre concorrência, prejudicando a eficiência da recuperação de ativos públicos.

Destaca-se, neste contexto, que a PGFN tem se dedicado, nos últimos anos, ao Projeto da Governança Nacional da Dívida Ativa, apresentando-se, ainda, dados inéditos do I Diagnóstico de Maturidade na Gestão e Cobrança da Dívida Ativa (ciclo 2025-2026). O levantamento revela disparidades críticas entre os entes federativos, evidenciando que a grande maioria deles ainda carece de sistemas eletrônicos básicos, tecnologias de *machine learning* e estruturas sólidas para o controle de legalidade de seus créditos.

Menciona-se, por fim, a criação do Conselho Nacional da Advocacia Pública Fiscal, ator institucional vocacionado a operacionalizar o voo conjunto das Procuradorias Fiscais, e exploram-se as soluções personalizáveis disponibilizadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). São detalhadas ferramentas como o Cadin Nacional, o HUB-Cobrança, o aplicativo Dívida Aberta e o Comprei, que materializam a governança compartilhada e oferecem aos entes subnacionais infraestrutura tecnológica de ponta sem custos adicionais.

2 A REFORMA TRIBUTÁRIA E O REPOSICIONAMENTO DA QUESTÃO DA INTEGRAÇÃO NAS AGENDAS INSTITUCIONAIS

Temos acompanhado nos últimos anos os debates sobre os desdobramentos da Reforma Tributária do consumo, sempre permeados de muitas dúvidas e algumas certezas.

A proposta de uma reforma ampla, baseada na progressiva substituição dos cinco tributos atualmente existentes² por um imposto único, do tipo IVA, cuja receita seria partilhada entre a União, os Estados e os Municípios, partiu de estudos desenvolvidos pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF, 2019) que buscavam alinhar o Brasil às melhores práticas internacionais.

Após a tramitação legislativa, contudo, o texto promulgado da Emenda Constitucional nº 132/2023 trouxe um modelo de IVA Dual, com a criação do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), de competência compartilhada entre Estados e Municípios, e da CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços), de competência da União.³ Nos deparamos, portanto, com um tributo normativamente único, em grande parte, mas operacionalmente dual e, ainda, tríplice em sua titularidade.

Assim, uma das certezas quanto aos desdobramentos da Reforma é que essa dualidade, conquanto tenha sido necessária para o consenso político, traz desafios interpretativos e operacionais significativos,⁴ que têm exigido das instituições um esforço inédito de diálogo e cooperação técnica, ancorado nos valores fundantes da proposta: a busca por um sistema tributário simples, neutro e justo.

Neste sentido, o professor Paulo Cesar Conrado, em recente artigo publicado no jornal digital do *Jota* (2026), analisa criticamente, com muita razão, a ênfase ao conceito de atuação cooperativa dentro da reforma tributária, argumentando que o termo é excessivamente vago para resolver problemas práticos.

O autor nos lembra que o novo sistema exige, na verdade, uma integração estrutural profunda e não apenas a boa vontade entre os entes federativos. Enquanto a cooperação mantém centros de decisão isolados, a integração demanda uma reorganização em torno de sistemas, legislações e tecnologias comuns. Focar apenas na retórica da colaboração mascara desafios reais de governança e interoperabilidade, fundamentais para o sucesso do novo modelo.

Do ponto de vista da gestão e cobrança da dívida ativa, objeto desta análise, a reforma, efetivamente, escancara uma realidade de disparidades profundas nas relações entre as Administrações Tributárias⁵ e os contribuintes que há muito já se tinha identificado, ao lado da complexidade normativa, como danosa à sociedade, seja por inviabilizar o direito do

2 PIS, COFINS, IPI (federais), ICMS (estadual) e ISS (municipal), cada um deles com regras próprias, alíquotas variadas e, principalmente, uma cumulatividade oculta que distorcia os preços e prejudicava a competitividade nacional, colocando o Brasil no topo da lista dos países com os sistemas mais complexos do mundo.

3 Além disso, criou-se o Imposto Seletivo (IS), voltado para desestimular o consumo de produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

4 Recente relatório da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (Arnold et al., 2025) elenca as principais dificuldades e possíveis soluções para a implementação de um sistema de IVA em um país federalista que compartilha autoridade entre níveis subfederais e destaca que a experiência brasileira é considerada única, pois, diferentemente de modelos como o canadense ou o indiano, nos quais a competência para a instituição de impostos sobre o consumo é dividida entre os níveis federal e subfederal, o Brasil precisa conciliar os interesses e as jurisdições de três níveis de governo: federal, estadual e municipal.

5 E, aqui, é preciso que se entenda que a “Administração Tributária” envolve não apenas a Receita Federal do Brasil e as Secretarias de Fazenda Estaduais, Municipais e Distrital, mas também as diversas Procuradorias e órgãos jurídicos responsáveis pela inscrição e gestão da dívida ativa inscrita, assim como pela representação judicial e extrajudicial da pessoa jurídica de direito público titular do crédito.

cidadão ao acesso a informações básicas sobre suas dívidas e ao controle de legalidade do que se cobra, seja pela ineficiência desta cobrança, que inviabiliza a recuperação de ativos indispensáveis para a execução de relevantes políticas públicas. E reposiciona, assim, a questão da integração nas agendas institucionais, reforçando a urgência do enfrentamento dos desafios para uma reestruturação institucional eficiente.

3 O ARCABOUÇO LEGISLATIVO DA REFORMA E A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA

No que tange à inscrição em dívida ativa e à gestão e cobrança dos débitos inscritos, as proposições normativas vigentes pouco contribuem para o enfrentamento do desafio da integração.

Para viabilizar a gestão compartilhada do IBS,⁶ a Constituição Federal previu, em seu art. 156-B, a criação de um Comitê Gestor (CGIBS), integrado por Estados, Distrito Federal e Municípios, com competências administrativas que envolvem a edição de regulamento único, a uniformização da interpretação e a aplicação da legislação do imposto, a efetiva arrecadação, efetuando as compensações e distribuindo o produto arrecadado, e a resolução do contencioso administrativo (incisos I a III).

A instituição do Comitê, por sua vez, ficou a cargo da Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026 que, logo em seu art. 2º, ao tratar da atribuição de coordenação do CGIBS, reproduz as atividades de fiscalização, lançamento, cobrança e representação relativas ao imposto, incluindo, ainda, a própria atividade de inscrição em dívida ativa, em caso de delegação dos entes federativos (incisos VI e VII).

Além disso, para os efeitos do exercício da coordenação da cobrança administrativa ou judicial, prevê-se que o CGIBS realizará os atos necessários ao controle centralizado das inscrições em dívida ativa, mediante sistema único, e estas serão realizadas nos termos da legislação de cada ente federativo titular da parcela do crédito tributário constituído definitivamente (§3º).

A lei não define, e tampouco o fez o Regulamento recém-editado (Resolução CGIBS nº 6, de 30 de abril de 2026), qual Procuradoria (em caso de não ter havido delegação ao Comitê) seria responsável pela inscrição e cobrança extrajudicial do crédito tributário de IBS.

Na prática, essa definição poderia acontecer a partir da determinação da Autoridade responsável pela fiscalização e constituição do crédito tributário, nos casos de lançamento de ofício, mas há que se considerar, ainda, as figuras das autoridades titular e cotitular do procedimento fiscalizatório e da delegação para realização do procedimento fiscalizatório e do lançamento tributário (art. 4º da Lei Complementar nº 227/2026), a contribuir para a falta de objetividade da sistemática instituída.

6 Vale lembrar: “No novo imposto, Estados e Municípios são titulares, juntos, de uma mesma e única competência, que compartilham para a instituição e administração do IBS, que tem base econômica abrangente, mais extensa que a própria soma das bases anteriores do ICMS e do ISS, pois, agora, alcança inclusive direitos” (Paulsen, 2025, p. 144).

Adiciona-se a este contexto normativo aberto e repleto de indefinições o tempero da imensa heterogeneidade e disparidade de maturidade entre os mais de 5.500 entes federativos no trato de suas dívidas ativas. Diversos Municípios não possuem Procuradorias estruturadas e muitos entes enfrentam deficiências estruturais graves, refletindo em sistemas de gestão obsoletos (quando possuem), ausência de transparência ativa e baixíssima eficácia na recuperação dos créditos inadimplidos.

A despeito disso, contudo, a solução constitucionalmente adequada não é a delegação da competência para inscrição em dívida ativa ao CGIBS, órgão de gestão administrativa fiscal, como autorizou, a nosso ver, equivocadamente, o inciso VII do artigo 2º da recém-editada Lei Complementar nº 227/2026.

O inciso V do §2º do artigo 156-B,⁷ ao estabelecer que a fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial (não há menção ao ato de inscrição em dívida ativa, portanto) relativos ao imposto serão realizados, no âmbito de suas respectivas competências, pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, as quais poderão definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências, cabendo ao Comitê Gestor (tão somente) a coordenação dessas atividades com vistas à integração entre os entes federativos, não só não autorizou a delegação de competências dos entes federativos ao Comitê Gestor do IBS, como, no caso da inscrição em dívida ativa, sequer autorizou a coordenação de tal atividade pelo CGIBS.

A razão é evidente e, por sua importância, será explorada com mais detalhes no próximo capítulo: a competência para a inscrição em dívida ativa, em caso de delegação dos entes federativos, ao próprio CGIBS, implicaria concentração de poder e eliminação do controle de legalidade feito por órgão distinto daquele que constituiu o crédito, o que é uma garantia fundamental do cidadão, indispensável para a manutenção da segurança jurídica e da integridade do sistema tributário.

Por outro lado, para o sucesso do modelo de IVA dual implementado, como um tributo normativamente único, mas tríplice em sua titularidade, e o atingimento dos objetivos da reforma, especialmente o norte da neutralidade e a lógica das escolhas mais eficientes do ponto de vista da estruturação dos negócios, é inegável que casos similares precisam ser fiscalizados, submetidos a um controle de legalidade e cobrados de maneira uniforme.⁸ A integração, portanto, não é uma opção. Resta-nos refletir sobre o modelo a ser adotado.

7 “V – a fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial relativos ao imposto serão realizados, no âmbito de suas respectivas competências, pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que poderão definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências, cabendo ao Comitê Gestor a coordenação dessas atividades administrativas com vistas à integração entre os entes federativos; [...]”.

8 Não podemos deixar de mencionar, neste ponto, a política pública mais relevante e bem sucedida, consolidada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, da transação tributária, que fez a arrecadação do órgão triplicar nos últimos cinco anos e bater sucessivos recordes anuais e que, na cobrança da dívida inscrita, se sustenta em três pilares que asseguram tamanha eficiência: o controle de legalidade dos débitos inscritos, a adequada estruturação das estratégias de cobrança (extrajudiciais, especialmente) e a medida da capacidade de pagamento.

4 O CONTROLE DE LEGALIDADE DA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA PELA ADVOCACIA PÚBLICA E O CAMINHO DA INTEGRAÇÃO ENTRE OS ENTES COMPETENTES

Em recente artigo publicado na Revista do II Congresso Nacional da Dívida Ativa, Eduardo Sadalla Bucci nos convida a uma importante reflexão sobre a profunda transformação jurídica que a inscrição em dívida ativa opera sobre o crédito público (2025, p. 313-344).

A essência dessa transformação, como se ensina, reside no fato de que a inscrição confere exequibilidade ao crédito, incorporando-lhe a presunção de certeza e liquidez. Nos termos do artigo 784, IX, do Código de Processo Civil, e do artigo 2º, da Lei de Execução Fiscal, é o ato de inscrição que formaliza a pretensão estatal num título executivo extrajudicial, a Certidão de Dívida Ativa (CDA).

A inscrição em dívida ativa, assim, não é um ato meramente formal. Ao contrário, opera uma alteração substancial na própria relação jurídica entre o Fisco e o cidadão, que é a essência da atuação extrajudicial conferida com exclusividade à Advocacia Pública, caracterizada pelo início da adoção de medidas coercitivas e forçadas para o cumprimento da obrigação, evidenciada que está, a partir desse momento, a resistência do contribuinte ao seu cumprimento espontâneo.

Inerente a essa transmutação, que decorre de um ato unilateral do sujeito ativo da relação jurídica tributária,⁹ é o poder/dever da Administração de controle de legalidade do débito inscrito, do qual decorre, na mesma medida, o direito subjetivo do contribuinte de não se submeter ao poder coercitivo do Estado e à expropriação forçada de seus bens para a satisfação de uma dívida, sem que os seus requisitos legais tenham sido submetidos à análise técnica do órgão jurídico especializado (Araújo, 2021).

É verdade que, considerando a praticabilidade que deve guiar as análises jurídicas conscientes da utilidade do Direito para a pacificação e o bem-estar social, não podemos ignorar o fato de que a ideia da inscrição em dívida ativa como mais um ato burocrático no curso do processo de cobrança do crédito público decorreu de anos de negligenciamento da importância desta atividade pelos próprios órgãos competentes por sua realização, as Procuradorias Fiscais. A razão era que careciam de recursos humanos e materiais para o seu exercício. Impossível realizar, manualmente, o controle eficaz de todo o crédito submetido à inscrição.

Os tempos, contudo, mudaram. Na última década, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional passou por uma transformação profunda, transitando de um modelo de atuação quase artesanal, que resultava em índices de congestionamento próximos a 91% e baixa recuperação aos cofres públicos, para uma estrutura de alta eficiência e inovação tecnológica, com a implementação de um novo modelo de cobrança que introduziu a classificação

9 Sobre a questão, Regina Helena Costa lembra-nos de ser “a Certidão de Dívida Ativa o único título executivo extrajudicial, no ordenamento jurídico pátrio, confeccionado unilateralmente pelo credor, o que se justifica em razão de atributo peculiar a todos os atos administrativos, qual seja, a presunção de legalidade ou de legitimidade de que desfrutam” (2025, p. 331 e 332).

do estoque e estratégias customizadas conforme a situação individual de cada devedor (Almeida, 2025).

O controle de legalidade, por sua vez, sofisticou-se com a mesma intensidade, o que se tornou possível (i) pelos avanços tecnológicos que permitiram o conhecimento detalhado do estoque de débitos em cobrança e, conseqüentemente, o controle gerencial de legalidade de tais débitos,¹⁰ (ii) pela regulamentação¹¹ e estruturação em plataforma intuitiva e acessível (Portal Regularize) do Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI) e (iii) pelo próprio amadurecimento institucional da PGFN, que assume seu papel, enquanto órgão jurídico e equidistante daquele responsável pela constituição do crédito, de efetivo controle de juridicidade dos atos administrativos, avaliando, para além da mera legalidade, a sustentação normativa e a constitucionalidade, inclusive em conformidade com os precedentes qualificados que integram o ordenamento jurídico.

Não por outra razão, muito antes da entrada em vigor das Leis Complementares nºs 214 e 227/2026, que regulamentaram a reforma da tributação sobre o consumo, a Lei nº 10.522/2002 foi alterada em 2024, pela Lei nº 14.973, para prever a possibilidade de convênio entre a União, representada pela PGFN, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tanto para inscrição no Cadastro de Inadimplentes de pessoas físicas e jurídicas inscritas na respectiva dívida ativa,¹² quanto para estabelecer regras de cooperação que favoreçam a recuperação desses ativos (artigo 2º, III e §9º).

O modelo foi reforçado, mais recentemente, pelos artigos 3º, VI, f, da Lei Complementar nº 212/2025, e 116, §12, VI, f, do ADCT, que preveem que as Fazendas Públicas estaduais e municipais e a PGFN poderão implementar soluções integradas para otimizar a administração, a cobrança e a representação judicial e extrajudicial dos créditos inscritos em dívida ativa.

Essa sistemática, ao mesmo tempo em que permite a implementação de soluções integradas para otimizar a administração e a representação judicial e extrajudicial, superando, em muitos casos, entraves técnicos e operacionais que impedem até mesmo, na estruturação interna, a realização do ato de inscrição em dívida ativa por órgão distinto daquele responsável pela constituição do crédito, preserva as expertises jurídicas já consolidadas e mantém intacto o controle de juridicidade que, como explicamos, é direito subjetivo do contribuinte e, ao mesmo tempo, fundamento de validade do poder coercitivo do Estado sobre o seu patrimônio.¹³

10 Como exemplos, o sistema de gestão de débitos inscritos em Dívida Ativa da União e do FGTS (SIDA) impede a inscrição de débitos prescritos ou sem a devida individualização do sujeito passivo e viabiliza a extinção automática de débitos com base em entendimentos fixados em precedentes vinculantes.

11 Art. 6º, II, b, da Portaria PGFN nº 33/2018.

12 O Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal – Cadin, que historicamente era apenas restrito aos débitos da União, passou a englobar as obrigações inadimplidas de todos os entes da Federação. O Cadin se nacionalizou.

13 “Neste sentido, inclusive, por ocasião da análise da constitucionalidade, juridicidade e regimentalidade do Projeto de Lei Complementar pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJC), e da apresentação do relatório pelo Senador Eduardo Braga em 09/09/2025, o Conselho Nacional da Advocacia Pública Fiscal (CONAP), do qual trataremos adiante, elaborou a Nota Técnica CONAP nº 001/2025, reforçando que “a delegação de competências de dívida ativa ao CGIBS é um falso atalho para a eficiência, confundindo a necessária integração de sistemas de

É certo, contudo, que o resguardo desse filtro de legalidade pela Advocacia Pública não pode se limitar a ilhas de excelência institucional. A superação, de uma vez por todas, da atuação compartimentada exige uma verdadeira metamorfose das Administrações Tributárias nas rotinas de gestão e cobrança dos créditos públicos.

5 ENTRE GERIR, RECUPERAR E COOPERAR: A METAMORFOSE DAS ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Aprimorar modelos é uma constante que deve permear todas as instituições, públicas e privadas. Mas também é imperioso pensar em uniformização, na medida em que essa traz segurança jurídica para o contribuinte.

O contribuinte é um só, mas as administrações tributárias, durante muito tempo, teimaram por enxergá-lo de maneira compartimentada, exigindo desse contribuinte um conhecimento de, a depender do âmbito de atuação de sua atividade econômica, milhares de métodos distintos de gestão e cobrança do crédito tributário, para além do conhecimento da própria legislação da dívida tributária.

Os efeitos da falta de uniformidade são muito prejudiciais ao sistema tributário nacional. Se não há padrão ou rotina, há espaço para dúvida. A dúvida gera insegurança jurídica que, por sua vez, gera judicialização das questões.

Em se tratando da CBS e do IBS, é inegável que haverá, para o contribuinte, uma expectativa de que casos similares serão fiscalizados, submetidos a um controle de legalidade e cobrados de maneira uniforme.

Ao tratar sobre igualdade como forma de proteção à segurança jurídica, Humberto Ávila afirma que a exigência de uniformidade se desdobra nos elementos de confiabilidade e calculabilidade. O dever de aplicação uniforme gera o dever de manutenção da mesma decisão para fatos iguais, sob pena de quebra da confiança no sistema. Já a calculabilidade garante que o cidadão possa prever a mesma solução para casos iguais, planejando suas atividades ao saber que, praticando o mesmo ato, a ele deverá ser atribuída idêntica consequência (2014, p. 238).

A falta de uniformidade também prejudica a livre concorrência. Veja-se o exemplo do Cadin previsto na Lei nº 10.522/02. O inciso III do art. 2º prevê a possibilidade de envio da dívida ativa inscrita dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios, conforme convênio firmado com a União, representada pela PGFN. Se todos os entes federados enviarem seus débitos para o Cadin, o Estado Brasileiro terá a certeza de que todas as operações de créditos, concessões de incentivos fiscais e celebrações de acordos e contratos públicos somente serão feitas com empresas e cidadãos em situação de regularidade fiscal integral.

informação com uma perigosa fusão de funções constitucionais distintas.” Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/conap/nota_tecnica_conap_001_2025_v15_09_2025_-assinado_ana_assinado-1.pdf. Acesso em: 14 jun. 2026.

Contudo, se apenas alguns entes fazem uso da estratégia nacional, abre-se uma brecha para o desequilíbrio concorrencial entre aqueles que são fiscalizados pelo Cadin Nacional e aqueles que não o são.¹⁴

Assim, mesmo para os entes que já possuem cadastros informativos locais próprios (Cadin estaduais e municipais), do ponto de vista do dever de uniformidade pós-Reforma, é indispensável o uso do Cadin Nacional, exatamente porque aqueles não possuem o alcance compatível com a desvinculação territorial da circulação de bens e capitais da economia atual. Ao aderir – e consultar – o Cadin Nacional, os entes federados acrescentam estratégias nacionais ao ferramental desenhado com base nas particularidades locais.

A atuação desigual e desconectada das Administrações Tributárias também dá margem à contumácia e à evasão fiscal. Afinal, embora o contribuinte (ainda) esteja sendo enxergado por múltiplas lentes, ele é um só. E, se ele planeja fazer do inadimplemento o *modus operandi* de sua atuação econômica, ele o fará em todas as esferas em que atuar, de maneira que qualquer atuação fiscal desprovida de cooperação será insuficiente para impedir a sonegação ou recuperar integralmente o tributo sonegado.

O contribuinte pode até regularizar o passivo fiscal devido perante um ente que atuou incisivamente na cobrança da dívida, mas deixará de regularizar os tributos devidos pelo ente que não atuou no combate à sonegação fiscal.

Um exemplo dessa coordenação é a atuação das Fazendas Públicas nos pedidos de falência de devedor tributário após a frustração das execuções fiscais propostas, com base no entendimento fixado no REsp nº 2.196.073/STJ. A reunião federativa em torno de uma constatação comum – a frustração da via executiva como instrumento de recuperação do crédito tributário – tem sido decisiva para a formação do convencimento do Poder Judiciário através do afastamento de situações conjunturais, como o não esgotamento dos meios de cobrança ou até uma suposta ineficiência das administrações.

As Administrações Tributárias, neste contexto, devem se submeter a uma metamorfose institucional. As lagartas solitárias precisam se transformar em borboletas que alçam voos conjuntos. Nessa nova fase, as asas representam a versatilidade necessária para se adaptar aos novos desafios da gestão e recuperação do crédito público. Contudo, a verdadeira força dessa transformação se revela quando essas borboletas passam a voar juntas, formando um grande panapaná.¹⁵ Esse voo conjunto materializa a necessária integração institucional entre as Procuradorias Fiscais, unidas com vistas ao aprimoramento cooperativo e à uniformização das estratégias de recuperação de crédito.

14 Segundo extração realizada em maio de 2026 à base de convênios do Cadin, apenas 9 Estados e 186 Municípios celebraram convênio com a União.

15 De origem tupi, significa “bando de borboletas”. A reunião comumente ocorre durante o período de migração ou reprodução.

6 POLÍTICA LOCAL E INSUFICIÊNCIA ORÇAMENTÁRIA: A RAIZ DA DESUNIFORMIDADE E A PROPOSTA DE UMA GOVERNANÇA NACIONAL DA DÍVIDA ATIVA

A descentralização federativa promovida pela Constituição de 1988, embora fundamental para a consolidação democrática, impôs aos entes subnacionais – em especial aos Municípios – o desafio de gerir sistemas de arrecadação e cobrança próprios em ambientes fortemente influenciados por dinâmicas políticas locais. Nas esferas municipais e estaduais de médio e pequeno porte, a proximidade física institucional entre o gestor público, o legislador local e o contribuinte-eleitor cria um cenário de vulnerabilidade a pressões paroquiais na dívida ativa em cobrança.

Essa proximidade frequentemente resulta em duas disfunções opostas, mas igualmente prejudiciais ao erário. De um lado, a omissão consciente do uso de estratégias administrativas de cobrança da dívida ativa,¹⁶ a fim de evitar um desgaste político com o eleitor-contribuinte. De outro – e até como medida compensatória da omissão relatada – tem-se o ajuizamento “defensivo” e indiscriminado de ações de execução fiscal, como forma de evitar a prescrição material dos créditos e alegações de improbidade administrativa por parte dos tribunais de contas fiscalizadores.

O ajuizamento de execuções fiscais sem o prévio controle de legalidade e sem qualquer análise de custo-benefício ou juízo sobre a recuperabilidade do crédito, são responsáveis pelo estrangulamento do Poder Judiciário local com processos natimortos e ineficientes.

Se, por um lado, a pressão política deforma as estratégias de cobrança, por outro lado, a insuficiência orçamentária paralisa a capacidade operacional das administrações tributárias subnacionais. Isso porque o desenvolvimento de uma estrutura moderna de recuperação de ativos exige vultosos investimentos em tecnologia da informação, inteligência de dados (*Datalakes*) e capacitação técnica permanente de pessoal – uma realidade financeira absolutamente distante da esmagadora maioria dos municípios brasileiros e alguns estados menos desenvolvidos.

Evidencia-se, assim, uma profunda assimetria interfederativa. Enquanto a União, Estados economicamente importantes, capitais e municípios de grande porte conseguem estruturar sistemas automatizados e multifuncionais de gestão da dívida ativa, com mecanismos de controle de legalidade prévio e incidental e estratégias variadas e personalizadas de recuperação do crédito, os pequenos entes federativos permanecem utilizando métodos analógicos e reativos de cobrança.

O ente que mais necessita de receitas próprias para garantir a prestação de serviços básicos à população é justamente aquele que carece de orçamento para investir na máquina que recuperaria essas receitas. Cria-se uma dependência crônica das transferências

16 Como o protesto extrajudicial, a negativação de débitos junto a *bureaus* de crédito e a utilização de técnicas de *naming and shaming* consistentes em publicizar o inadimplemento perante a sociedade.

constitucionais (FPM e FPE), desestimulando o aprimoramento da arrecadação local e perpetuando a ineficiência.

A superação desse duplo entrave – político e financeiro – reside na governança compartilhada. É nesse ponto que a consolidação de uma Governança Nacional da Dívida Ativa demonstra sua força transformadora.

E é neste contexto que a PGFN tem, nos últimos anos, se dedicado ao referido projeto, incorporado ao planejamento estratégico do órgão no ciclo 2026-2030 (PGFN, 2026), com o objetivo de priorização do direcionamento de recursos para encontros e reuniões técnicas interfederativas, congressos nacionais, produções científicas, diagnósticos de maturidade na gestão e cobrança da dívida ativa e, especialmente, desenvolvimento e compartilhamento de ferramentas tecnológicas.

A PGFN assume, por meio do projeto da Governança Nacional da Dívida Ativa, o papel de coordenação da integração institucional entre as diversas Procuradorias Fiscais do país, capitaneando um esforço conjunto voltado à uniformização do controle de legalidade, das estratégias de recuperação do crédito inscrito e do combate à contumácia fiscal, e conferindo previsibilidade ao sistema.

Neste modelo, a uniformidade não é imposta, mas é construída por meio da governança compartilhada, de modo a resguardar as particularidades e os limites das realidades locais. O que se propõe é um aprimoramento que considere as experiências bem-sucedidas das administrações tributárias brasileiras, mediante o compartilhamento não oneroso das técnicas entre todos os entes.

Destacamos a seguir, como produtos deste ambicioso projeto, (i) a aplicação do I Diagnóstico Nacional de Maturidade na Gestão e Cobrança da Dívida Ativa, iniciativa que tem como objetivo identificar os níveis de desenvolvimento dos processos de trabalho e das estruturas das Procuradorias, permitindo uma oferta de soluções aderente à realidade de cada ente; (ii) a liderança na criação do Conselho Nacional da Advocacia Pública Fiscal, ator institucional vocacionado a operacionalizar o voo conjunto das Procuradorias Fiscais; e (iii) a construção e disponibilização gratuita de soluções tecnológicas adaptáveis às necessidades locais.

7 UM SPOILER¹⁷ DO I DIAGNÓSTICO NACIONAL DE MATURIDADE NA GESTÃO E COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA

A PGFN realizou, no ciclo 2025-2026, o primeiro diagnóstico de maturidade na gestão e cobrança da dívida ativa, por meio do qual as Procuradorias Fiscais foram convidadas a responder questionamentos sobre suas estruturas, organizações internas e estratégias de atuação.

17 O relatório completo do I Diagnóstico Nacional de Maturidade na Gestão e Cobrança da Dívida Ativa será divulgado até o final deste ano de 2026.

A aplicação ocorreu por meio de articulação institucional com o envio de ofícios ao Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal (CONPEG), à Associação Nacional das Procuradoras e dos Procuradores Municipais (ANPM) e ao Fórum Nacional dos Procuradores Gerais das Capitais e Grandes Cidades Brasileiras (FNPGC).

Os dados foram coletados e sistematizados. 17 Estados (63% do total de Estados da Federação) e 35 Municípios (0,628% do total de Municípios da Federação), de todas as cinco regiões do país, responderam ao questionário. O diagnóstico considera a informação prestada pelos representantes das Procuradorias, sem que tenha havido checagem posterior da informação por parte da PGFN. Apesar da heterogeneidade das respostas e da baixíssima representatividade das Procuradorias Municipais, alguns dados são bastante indicativos e valem a pena serem mencionados.

Quanto à existência de sistema eletrônico de gerenciamento da dívida ativa, 35% dos Estados e 22% dos Municípios consultados informaram que não dispõem dessa ferramenta. Quanto à realização de um controle de legalidade, apenas 52% dos Estados e 45% dos Municípios exercem um controle de legalidade completo dos débitos administrados. Quanto à existência de um sistema de dados (*Machine Learning*) para classificar os créditos tributários com base na sua perspectiva de recuperação, 41% dos Estados e 80% dos Municípios consultados informaram que não dispõem dessa tecnologia. Por fim, quanto ao encaminhamento da dívida ativa para protesto, em que pese 100% dos Estados terem informado que se valem da estratégia, ainda que parcialmente, para 22% dos Municípios consultados essa não é uma estratégia disponível.

Considerando uma escala composta por 4 níveis estabelecidos (*inicial, em desenvolvimento, intermediário e avançado*), verifica-se que apenas 6% dos Estados e 3% dos Municípios consultados encontram-se no mais alto nível de maturidade institucional (nível *avançado*, que engloba os que informaram dispor de pelo menos 76% das ferramentas e estratégias consultadas).

8 O CONSELHO NACIONAL DA ADVOCACIA PÚBLICA FISCAL (CONAP)

Instituído em 2025 como uma associação civil de direito privado sem fins econômicos, o CONAP congrega os titulares da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, das Procuradorias-Gerais dos Estados e do Distrito Federal, e das Procuradorias-Gerais dos Municípios, unindo as Advocacias Públicas dos três níveis da federação em uma estrutura jurídica comum.

Para além de sua natureza associativa e técnico-científica, a atuação do Conselho é balizada por princípios e objetivos estatutários que conversam diretamente com os anseios de simplificação e neutralidade da Reforma Tributária. O CONAP tem por objetivos promover a uniformização, a harmonização e a publicidade dos entendimentos em matéria fiscal e tributária, uniformizar os procedimentos administrativos relacionados à gestão e à cobrança da dívida ativa, estimular a conformidade fiscal, incentivar a utilização de métodos consensuais na resolução de conflitos e induzir a redução da litigiosidade.

Além disso, são diretrizes e princípios previstos expressamente no artigo 5º de seu Estatuto Social (PGFN, 2026), entre outros:

- III – fomentar a universalização da prestação de serviços por meios digitais, proporcionando acesso fácil e inclusivo para todos os usuários;
- IV – incentivar a simplificação e padronização dos procedimentos para as pessoas inscritas em dívida ativa e seus representantes, promovendo maior clareza e eficiência no cumprimento das obrigações fiscais;
- V – promover o estímulo à conformidade fiscal, por meio do incentivo à utilização de métodos consensuais na resolução de conflitos e da transparência ativa dos entendimentos nas matérias fiscal e tributária, com vistas à redução da litigiosidade;
- VI – fortalecer a participação social no controle da dívida ativa por meio de políticas de transparência, estimulando a cidadania fiscal e a consciência coletiva sobre seu papel; [...].

A consecução de tais objetivos reflete-se em uma estrutura organizacional desenhada para garantir representatividade e equilíbrio decisório entre os entes federados, sendo composta pela Assembleia Geral, Diretoria Executiva, Conselho Fiscal e Comitês permanentes. A Assembleia Geral figura como o órgão soberano de deliberação superior e a gestão e a representação ativa e passiva do CONAP ficam a cargo da Diretoria Executiva, composta por Presidente e 1º e 2º Vice-Presidentes, cargos que são ocupados, sucessiva e alternadamente, pelo titular da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por associado vinculado aos Órgãos da Advocacia Pública Estadual e do Distrito Federal e por associado vinculado aos órgãos da Advocacia Pública Municipal.

O arranjo institucional do CONAP ainda consagra a paridade na votação no âmbito da Assembleia Geral, determinando que a votação seja realizada por blocos, divididos entre: o bloco da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; o bloco das Procuradorias-Gerais dos Estados e do Distrito Federal; e o bloco das Procuradorias-Gerais dos Municípios, sendo que o voto de cada bloco é unitário, representando a vontade da maioria simples de seus membros presentes, e as deliberações finais exigem unanimidade. Essa sistemática assegura que os interesses locais e nacionais sejam equalizados, e que a alternância contínua no exercício da Presidência e das Vice-Presidências a cada mandato de dois anos reforce a isonomia política da associação.

A densidade operativa do Conselho, por sua vez, manifesta-se de forma contínua por meio do trabalho permanente de seus comitês especializados, os quais funcionam como o verdadeiro motor de uniformização técnica das Procuradorias Fiscais. O estatuto prevê a atuação de três comitês fundamentais: o comitê para assuntos relacionados à gestão e cobrança da dívida ativa; o comitê voltado à representação judicial e extrajudicial das fazendas públicas; e o comitê direcionado ao consultivo tributário e de créditos passíveis de inscrição em dívida ativa. A esses colegiados compete a produção ininterrupta de documentos técnicos, a condução de pesquisas científicas baseadas em evidências, a revisão de metodologias de trabalho e o incentivo à interpretação uniforme da Constituição Federal e das normas legais e infralegais.

9 SOLUÇÕES PERSONALIZÁVEIS

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional tem investido maciçamente na modernização dos mecanismos de cobrança e no desenvolvimento de sistemas integrados, consolidando-os como ferramentas estratégicas de gestão e recuperação fiscal.

Com uma cobrança muito mais assertiva e eficiente, o órgão passou a disponibilizar seus sistemas e estratégias de cobrança aos demais entes federativos, em um claro exemplo de cooperação e governança nacional. Ainda em desenvolvimento, o projeto tem por pretensão compartilhar um padrão nacional mínimo que sirva de base tecnológica e metodológica para os entes subnacionais que não dispõem de estrutura equivalente.

Desta forma, garante-se que cada Procuradoria realize as customizações necessárias às suas próprias demandas e realidades locais, integrando as instituições sem anular suas respectivas autonomias federativas. Portanto, não se trata de defender um leiaute único, mas encontrar padrões nacionais mínimos, sobre os quais o ente federado possa realizar as customizações necessárias a partir das suas particularidades.¹⁸

9.1 CADIN

O Cadin é um banco de dados onde estão registrados os nomes das pessoas físicas e jurídicas em débito com órgãos, entidades federais e com o FGTS, sendo um importante meio de indução à regularidade fiscal.

Ele surgiu nos anos 90, tendo sido gerido pelo Tesouro Nacional e operacionalizado pelo Banco Central até 2023, quando a regulamentação e a operacionalização do sistema passaram a ser responsabilidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.522/02.¹⁹

Desde a implementação do sistema gestor do Cadin no âmbito da PGFN, o cadastro foi ampliado e reforçado em razão de importantes alterações legislativas promovidas pela Lei nº 14.973/2024.

Uma das mais significantes foi a possibilidade de uso do Cadin pelos entes subnacionais, conforme art. 2º, III da Lei nº 10.522/02. A alteração faculta aos Estados, Municípios e ao Distrito Federal a celebração de convênio com a União, por intermédio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, para fins de utilização do Cadin. O acordo permite a inclusão

18 Sobre o tema, cf. LIMA DIAS, Theo Borges de; GROGNET, João Henrique Chauffaille. Uma proposta de Governança Nacional da Dívida Ativa. In: I CONGRESSO NACIONAL DA DÍVIDA ATIVA: consensualidade, cooperação e sustentabilidade fiscal. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2024, p. 18. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/i_congresso_nacional-da_divida-ativa_m.pdf. Acesso em: 14 jun. 2026.

19 “Art. 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 no sistema”.

de débitos inscritos em suas dívidas ativas e a consulta à base de dados do cadastro, sem qualquer ônus para o ente federativo.

A extensão do cadastro aos entes subnacionais concretiza a previsão constitucional de federalismo cooperativo, ao compartilhar uma ferramenta tecnológica qualificada e capaz de otimizar a recuperação da dívida ativa dos entes.

Importante destacar que, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.522/2002, à PGFN cabe exclusivamente a gestão e a manutenção do sistema do Cadin e a edição de normas regulamentadoras sobre os fluxos de inclusão, baixa e suspensão dos registros. Quanto aos débitos de responsabilidade de outros órgãos ou entidades credoras, a gestão, inclusão, baixa ou suspensão de registros no Cadin compete exclusivamente ao próprio ente credor.

Com o nome no Cadin, os contribuintes estão impedidos de realizar operações de créditos, receber incentivos fiscais e financeiros e celebrar contratos públicos.²⁰ Para quem se relaciona com o Estado nos termos acima, estar no Cadin pode ser fatal, o que demonstra a relevância do Cadastro como mecanismo indutor da regularidade fiscal.

Ainda ressaltando a importância do Cadin, o CNJ editou a Resolução nº 617, de 12/03/2025 (alterou a Resolução CNJ nº 547/2024, que institui medidas de tratamento racional e eficiente na tramitação das execuções fiscais pendentes no Poder Judiciário) para incluir o Cadin no rol das medidas administrativas que podem ser adotadas antes do ajuizamento da execução fiscal, em substituição ao protesto da CDA.

Nos termos do inciso IV do parágrafo único do artigo 3º da Resolução nº 547/2024 do CNJ:

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: [...]

IV- a inclusão do crédito inscrito em dívida ativa no Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal (Cadin) de que trata a Lei nº 10.522/2002.

A inclusão do Cadin na Resolução nº 547/2024 do CNJ representa um marco no fortalecimento do cadastro, o qual deixa de ser um banco de dados consultivo e passa a figurar como ferramenta estratégica de cobrança administrativa da dívida ativa.

20 “Art. 6º É obrigatória a consulta prévia ao Cadin, pelos 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; III – celebração de convênios, acordos, ajustes ou contratos que envolvam desembolso, a qualquer título, de recursos públicos, e respectivos aditamentos. Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica: I – à concessão de auxílios a Municípios atingidos por calamidade pública reconhecida pelo Governo Federal; II – às operações destinadas à composição e regularização dos créditos e obrigações objeto de registro no Cadin, sem desembolso de recursos por parte do órgão ou entidade credora; III – às operações relativas ao crédito educativo e ao penhor civil de bens de uso pessoal ou doméstico. Art. 6º-A. A existência de registro no Cadin, quando da consulta prévia de que trata o art. 6º, constitui fator impeditivo para a realização de qualquer dos atos previstos nos incisos I, II e III do caput do art. 6º” (grifos nossos).

A Lei Complementar nº 225/2026,²¹ ao estabelecer critérios claros para diferenciar o contribuinte em dificuldade financeira pontual do devedor contumaz, que utiliza a inadimplência como estratégia de negócio, igualmente fortaleceu o papel do Cadin.

Conforme se extrai dos dispositivos da lei, o cadastro consolida-se como uma ferramenta estratégica de cobrança extrajudicial, essencial para identificar o perfil do devedor e induzir o adimplemento voluntário, evitando a necessidade de litígios judiciais.

A LC nº 225/2026 promoveu, ainda, alterações na Lei nº 10.522/2002, legislação que rege o funcionamento do Cadin.

Art. 2º O Cadin conterá relação das pessoas físicas e jurídicas que: [...]

VI – sejam enquadradas como devedores contumazes, na forma da legislação específica. [...]

§10. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios informarão ao Ministério da Fazenda a inclusão e a exclusão do contribuinte da condição de devedor contumaz, para fins de registro da informação no Cadin.

Desde a abertura do cadastro para os demais entes federativos até 23 de maio de 2026, foram celebrados 195 convênios para a utilização do Cadin, abrangendo 9 Estados e 186 Municípios.

A lista dos entes conveniados é pública e pode ser consultada por qualquer cidadão. Para acessá-la, basta entrar no portal do Cadin,²² ativar a opção “Visão Cidadão” no canto superior da página e, em seguida, clicar em “Consulta lista de entes conveniados”.

9.2 HUB-COBANÇA

O HUB-Cobrança é um sistema idealizado para oferecer estratégias de cobrança consolidadas no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional aos entes conveniados.

Ele desempenha um papel fundamental no aprimoramento do federalismo de cooperação, especialmente no que tange ao aspecto da gestão e cobrança de créditos inscritos de que estamos tratando, ao permitir que entes conveniados acionem serviços de cobrança administrativa por meio de tecnologias já consolidadas e exitosas adotadas pela PGFN.

21 “Art. 16. Compete à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) a inclusão do devedor contumaz nos cadastros por ela administrados, bem como a retirada dessa informação quando houver a descaracterização dessa condição ou, ainda, quando houver efeito suspensivo em processo administrativo ou judicial, sem prejuízo do registro ou da baixa dessa caracterização no Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal (Cadin), de que trata a Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. [...] §2º A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional receberá da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil as informações de que trata o caput e atualizações dessa qualificação, para fins de registro no Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal – Cadin, de que trata a Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. [...]”.

22 Disponível em: <https://cadin.pgfn.gov.br/#/home>.

Conforme previsto no art. 2º, §9º, da Lei nº 10.522/2002:

§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.

É importante destacar que o uso do HUB não implica a transferência da titularidade ou gestão do crédito à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. A responsabilidade pelas informações que circularão no HUB é do credor público conveniado, que mantém sua identidade na geração das certidões de dívida ativa, das cartas de cobrança e das instruções.

À PGFN caberá fornecer a infraestrutura e a interface para a utilização do sistema, cujo acesso é feito através do *login* único disponibilizado pelo governo federal. O credor público, por sua vez, celebrará um único convênio com a PGFN para o uso do HUB, o qual abrangerá todas as estratégias de cobrança disponíveis na plataforma, ficando, contudo, inteiramente a seu critério a customização e a adoção dessas medidas, que podem ser aplicadas de forma integral à dívida inscrita ou direcionadas a lotes específicos. Essa flexibilidade permite que o ente molde a atuação com base em suas próprias estratégias, considerando critérios como o valor do débito, o grau de recuperabilidade, entre outros fatores relevantes e que considerem uma análise de custo-benefício específica para a gestão local.

Inicialmente, o sistema disponibilizará os serviços de negativação junto a *bureaus* de crédito, de protesto extrajudicial junto aos Cartórios e de envio de débitos ao aplicativo Dívida Aberta.

9.3 DÍVIDA ABERTA

O Dívida Aberta é um aplicativo móvel, em operação desde 2020, desenvolvido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para dar publicidade à dívida ativa de contribuintes, tornando essas informações acessíveis a toda a sociedade.

A utilização do aplicativo encontra fundamentação legal no art. 198, §3º, II, do Código Tributário Nacional, e nos artigos 2º e 3º da Portaria nº 636, de 9 de janeiro de 2020,²³ e o

23 “Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. [...] §3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a: [...] II- inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; [...]. Art. 2º A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) divulgará a relação das pessoas físicas ou jurídicas que possuam débitos com a Fazenda Nacional ou com o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), inscritos em dívida ativa e em situação irregular, em seu sítio na internet (www.pgfn.gov.br) ou mediante aplicativo móvel para celular. §1º Serão divulgados dados relativos à inscrição em dívida ativa da União ou do FGTS, bem como dados cadastrais públicos do devedor. §2º A publicação ocultará os três primeiros dígitos e os dois dígitos verificadores da inscrição da pessoa física no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF). §3º A relação será divulgada periodicamente. Art.. 3º A divulgação de que trata o art. 2º não contemplará as dívidas em que: I – tenha ocorrido qualquer hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito, nos termos da lei; II – tenha sido ajuizada ação, com o objetivo de discutir a natureza da obrigação ou o seu valor, com o oferecimento de garantia idônea e suficiente ao Juízo, na forma da lei. [...]”.

seu objetivo é promover a transparência pública e também difundir o consumo consciente e ações de cidadania ativa.

Adota-se a estratégia de *naming and shaming*, um processo que expõe publicamente condutas negativas ou ilegais (*contra legem*) de indivíduos, com o objetivo de reprimir e desestimular tais atos, considerando: (i) possibilidade de ser pego (risco de detecção); (ii) intensidade da punição; (iii) custo de oportunidade (em regra apresentado pelo interesse de investir valores em outros fins que não o de adimplemento de tributos); (iv) sanções sociais.

O aplicativo Dívida Aberta permite ao consumidor, a partir da leitura do *QR Code* das notas fiscais emitidas, conferir se a empresa possui débitos em dívida ativa em situação irregular. O objetivo é fornecer informações para que o consumidor possa pautar suas escolhas de compra.

Além da consulta por nome, CPF ou CNPJ, a busca também pode ser realizada por Estado, por Município, por atividade econômica, por valor ou por tipo de dívida. Esse monitoramento difuso constrange os estabelecimentos comerciais e induz o adimplemento voluntário, consolidando o aplicativo como um canal inovador e eficiente de cobrança extrajudicial.

A utilização do aplicativo por outros entes (Estados, Municípios e Distrito Federal), permitindo a inserção de suas bases de dados, é possível mediante adesão a uma minuta de Acordo disponibilizada pela PGFN.²⁴

9.4 COMPREI

O Comprei é uma plataforma de negócios, gerida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, voltada para a monetização de bens penhorados ou ofertados em garantia. Ele é regulamentado pela Portaria PGFN nº 3.050/2022.

Para a utilização da plataforma, o Procurador da Fazenda, com fundamento no art. 879, I, do CPC, solicita em juízo que seja autorizada a alienação do(s) bem(ns) imóvel(is) penhorado(s) e avaliado(s) nos autos judiciais, por intermédio de corretor ou leiloeiro credenciado.

Cumprido destacar que o modelo simplificado de venda direta, por intermédio de corretor ou leiloeiro credenciado, foi regulamentado pelo Conselho Nacional de Justiça através da Resolução CNJ nº 236, de 2016.

Após o deferimento judicial, o Procurador solicita a inclusão do bem no Comprei para alienação pela plataforma disponibilizada pela PGFN, otimizando a recuperação de créditos públicos e reduzindo o tempo de duração de processos judiciais e administrativos.

Assim como o Cadin, Hub-Cobrança e Dívida Aberta, o Comprei está pronto para ser compartilhado com os entes subnacionais por meio de convênio.

²⁴ Em breve disponível também dentro do HUB-Cobrança, como explicado acima.

Segundo dados do PGFN em Números 2026, por meio do Comprei, a PGFN conseguiu recuperar R\$318,3 milhões com a venda de 450 imóveis no ano de 2025, equivalente a quase dez vezes o valor das vendas de 2022, quando a plataforma foi lançada e recuperou R\$35,9 milhões. Ainda em 2025, foram regularizados R\$3,4 bilhões em negociações diretamente com contribuintes que quiseram evitar a venda de seus bens penhorados ou ofertados em garantia e cadastrados no Comprei (2026, p. 24).

9.5 O SURGIMENTO DO PORTAL DE CONVÊNIOS: UMA FERRAMENTA PARA VIABILIZAR A COOPERAÇÃO

Em maio de 2026, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional lançou também o Portal de Convênios (Ministério da Fazenda, 2026), uma plataforma criada para otimizar e automatizar a celebração de convênios com o órgão, garantindo segurança, transparência, rastreabilidade e celeridade.

O novo Portal de Convênios substitui o processo manual, antes feito por troca de e-mails e conferência de documentos, por um fluxo on-line e automatizado. Com etapas rastreáveis, a plataforma traz mais transparência, elimina o retrabalho e acelera a assinatura dos termos.

Cumprir pontuar que o convênio será celebrado por serviço, devendo o usuário ter conta Gov.br nível prata ou ouro.

Neste primeiro momento, o Portal de Convênios disponibilizará o acesso ao Cadin. Porém, ainda em 2026, o Portal disponibilizará outros serviços.

10 CONCLUSÃO

A Reforma Tributária consolidada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 reposicionou de forma definitiva a integração institucional nas agendas das Administrações Tributárias brasileiras. Longe de ser uma diretriz ideológica, a atuação uniforme na gestão do crédito público pós-reforma converteu-se em pressuposto de validade para a garantia da segurança jurídica, da confiabilidade e da livre concorrência no mercado nacional.

Ao longo deste estudo, buscou-se demonstrar que a descentralização operativa do IBS não pode autorizar soluções que mitiguem o controle de legalidade exercido pela Advocacia Pública. A inscrição em dívida ativa opera uma mutação substancial na relação entre o Fisco e o cidadão, exigindo um filtro técnico equidistante e especializado. Delegar essa função a um órgão de gestão administrativa, como o Comitê Gestor do IBS, configura um atalho perigoso que subverte garantias fundamentais do contribuinte e ameaça a segurança jurídica do sistema.

Por outro lado, o enfrentamento das profundas assimetrias interfederativas impõe uma reversão do *status quo* de isolamento institucional. As pressões paroquiais locais e a insuficiência orçamentária que historicamente sabotam a eficiência da cobrança subnacional não podem ser superadas por meio de atuações compartimentadas.

A resposta para esse impasse reside na Governança Nacional da Dívida Ativa. As Procuradorias Fiscais devem vivenciar uma profunda metamorfose institucional. O abandono definitivo da atuação isolada e reativa em favor de um esforço coordenado e integrado é capaz de transformar antigas estruturas analógicas em organizações eficientes. Somente através desse voo conjunto, pautado pelo compartilhamento de expertises e pela mútua sustentação tecnológica, será possível conferir ao sistema tributário a simplicidade, a neutralidade e a justiça prometidas pela Reforma, garantindo a recomposição das receitas públicas indispensáveis à concretização dos direitos fundamentais da sociedade brasileira.

A PGFN tem, nos últimos anos, se dedicado ao referido projeto, incorporado ao planejamento estratégico do órgão no ciclo 2026-2030, com o objetivo de priorização do direcionamento de recursos para encontros e reuniões técnicas interfederativas, congressos nacionais, produções científicas, diagnósticos de maturidade na gestão e cobrança da dívida ativa e, especialmente, desenvolvimento e compartilhamento de ferramentas tecnológicas.

A edificação de estruturas horizontais e paritárias de deliberação, a exemplo do Conselho Nacional da Advocacia Pública Fiscal (CONAP), viabiliza a harmonização procedimental sem anular as autonomias federativas. Complementarmente, o compartilhamento de arsenal tecnológico, de forma gratuita e personalizável, agora impulsionado pelo novo Portal de Convênios, é capaz de dotar os entes subnacionais das ferramentas necessárias para uma cobrança extrajudicial moderna, consensual e focada na recuperabilidade do crédito.

Iniciativas como essas demonstram que a integração tecnológica e a coordenação institucional são capazes de democratizar a eficiência fiscal.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Anelize Lenzi Ruas de. A evolução da recuperação da dívida ativa: o papel da PGFN. *Jota*, 17 de março de 2025. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/advogadas-publicas-em-debate/a-evolucao-da-recuperacao-da-divida-ativa-o-papel-da-pgfn>. Acesso em: 14 jun. 2026.

ARAUJO, Juliana Furtado Costa. A efetividade da cobrança do crédito tributário federal como fundamento legitimador da Portaria PGFN33/18. In: Juliana Furtado Costa Araujo, Paulo Cesar Conrado (Coord.). *Inovações na cobrança do crédito tributário*. 2ª ed. São Paulo: RT Thomson Reuters, 2021.

ARNOLD, Jens Mathias *et al.* The reform of Brazil's consumption tax system. *OECD Economics Department Working Papers No. 1848*. Disponível em: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/11/the-reform-of-brazil-s-consumption-tax-system_2ad63eed/2a85e559-en.pdf. Acesso em: 14 jun. 2026.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014.

BUCCI, Eduardo Sadalla. A Advocacia Pública como guardião do interesse público: o controle de legalidade para a inscrição em dívida ativa. In: *II CONGRESSO NACIONAL DA DÍVIDA ATIVA: estratégia, diálogo e transformação*. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2025, p. 313-344. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-do-ii-congresso-nacional-da-divida-ativa.pdf>. Acesso em: 14 jun. 2026

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. *Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços*. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf. Acesso em: 14 jun. 2026.

CONRADO, Paulo Cesar. Atuação cooperativa, integração e reforma tributária: quando os conceitos escondem os problemas. *Jota*, 9 de maio de 2026. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/atuacao-cooperativa-integracao-e-reforma-tributaria-quando-os-conceitos-escondem-os-problemas>. Acesso em: 14 jun. 2026.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2025.

DIAS, Theo Borges de Lima; GROGNET, João Henrique Chauffaille. Uma proposta de Governança Nacional da Dívida Ativa. In: *I CONGRESSO NACIONAL DA DÍVIDA ATIVA: consensualidade, cooperação e sustentabilidade fiscal*. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2024, p. 10-21. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/i_congresso_nacional-da_divida-ativa_m.pdf. Acesso em: 14 jun. 2026.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. *PGFN lança Portal de Convênios para modernizar a formalização de acordos com a União*. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2026/maio/pgfn-lanca-portal-de-convenios-para-modernizar-a-formalizacao-de-acordos-com-a-uniao>. Acesso em: 14 jun. 2026.

PAULSEN, Leandro. *Reforma Tributária: o sistema tributário nacional após a EC 132/2023 e a LC 214/2025*. São Paulo: Thomson Reuters, 2025.

PGFN em Números 2026. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn_em_numeros_2026.pdf. Acesso em: 14 jun. 2026.

PGFN. *Conselho Nacional da Advocacia Fiscal (CONAP)*. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/conap>. Acesso em: 14 jun. 2026.

PGFN. Planejamento Estratégico. *Mapa Estratégico 2026-2030*. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/planejamento-estrategico>. Acesso em: 14 jun 2026.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

BRAGA, Fernanda Bonotti de Souza; JOHN, Luísa Damião Brum; PINHO, Mariana Corrêa de Andrade. Panapaná fiscal: Governança Nacional da Dívida Ativa e a contribuição para a gestão uniforme de créditos de IBS e CBS. *Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa*, Belo Horizonte, v. 3, p. 27-47, 2026.

DA INSCRIÇÃO AO SISTEMA ÚNICO: CONTROLE DE LEGALIDADE DA PARCELA MUNICIPAL DO IBS NO MODELO DO COMITÊ GESTOR

Jhonny Prado Silva

Procurador-Geral do Município de Porto Alegre e Procurador de Justiça do Superior Tribunal de Justiça Desportiva (STJD do Futebol). Doutorando em Direito Constitucional (IDP). Mestre em Direito Público pela Escola de Direito de São Paulo (FGV-SP). Master of Laws (LL.M) pelo Insper e pós-graduado em Regulação e Concorrência pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra (PT).

Ericksen Pratzel Ellwanger

Procurador do Município de Porto Alegre, atualmente exercendo a chefia da Procuradoria da Dívida Ativa. Conselheiro do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais de Porto Alegre (TART). Membro do Comitê para assuntos relacionados à gestão e cobrança da dívida ativa do CONAP. Graduado em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET/SP). Mestre em Gestão de Políticas Públicas pela Universidade do Vale do Itajaí (Univali/SC).

Resumo: Este artigo examina o controle de legalidade da inscrição em dívida ativa da parcela municipal do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) no modelo do Comitê Gestor. A questão parece operacional, mas sua consequência é institucional: há risco de que o sistema único, a pretexto de padronizar dados, fluxos e controles, reduza a inscrição a mero evento tecnológico. Adota-se abordagem dogmático-institucional, com pesquisa bibliográfica e documental, tendo por *corpus* o Código Tributário Nacional, a Lei de Execução Fiscal, a Emenda Constitucional n. 132/2023, as Leis Complementares n. 214/2025 e n. 227/2026, o Tema 1.350/STJ e fontes institucionais da dívida ativa. Sustenta-se que a centralização deve ser lida como coordenação federativa, e não como substituição do controle jurídico atribuível à Procuradoria do ente titular ou à estrutura formalmente delegada. Como resultado, propõe-se matriz de controle de legalidade em sete camadas e roteiro mínimo de validação da CDA, com padrões nacionais de dados, delegação expressa, harmonização jurídica, rastreabilidade decisória, segregação de funções e responsabilidade institucional definida. Conclui-se que a eficiência da dívida ativa do IBS dependerá da compatibilização entre tecnologia, cooperação federativa e juridicidade da inscrição.

Palavras-chave: Dívida ativa. Comitê Gestor do IBS. Controle de legalidade.

Sumário: 1 Introdução – 2 A inscrição em dívida ativa como ato de controle de legalidade – 3 O IBS, o Comitê Gestor e a coordenação federativa da cobrança – 4 Sistema único, delegação e autonomia municipal – 5 O papel da Procuradoria Municipal na governança da parcela municipal do IBS – 6 Proposta de modelo de controle de legalidade em camadas – 7 Conclusão – Referências

1 INTRODUÇÃO

Num primeiro momento, a inscrição em dívida ativa do IBS tende a ser tratada como problema de desenho operacional. Não é. A definição de quem valida a inscrição, em nome de qual ente, com qual fundamento jurídico e sob qual regime de delegação condiciona a qualidade da CDA, a legitimidade da cobrança e a responsabilidade institucional pelo crédito.

A Reforma Tributária do consumo criou um tributo de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios e atribuiu ao Comitê Gestor do IBS papel central na administração do novo imposto. Nesse desenho, a coordenação nacional deixa de ser escolha administrativa e passa a ser condição de funcionamento do IBS. O ponto sensível é

outro: a coordenação necessária à eficiência não pode converter a inscrição em dívida ativa em simples evento de sistema.

A inscrição não é registro contábil nem mera etapa burocrática de migração de dados entre a administração tributária e a cobrança. No direito brasileiro, ela é ato de controle administrativo da legalidade, apto a conferir ao crédito público presunção de certeza e liquidez e a produzir título executivo extrajudicial. O modo como a parcela municipal do IBS será inscrita, portanto, não é detalhe periférico da Reforma. Cuida-se de questão constitucional, federativa, processual e institucional.

A Lei Complementar n. 227/2026 explicita essa tensão. De um lado, prevê que o Comitê Gestor do IBS realizará os atos necessários ao controle centralizado das inscrições em dívida ativa, mediante sistema único. De outro, afirma que essas inscrições serão realizadas nos termos da legislação de cada ente federativo titular da parcela do crédito tributário definitivamente constituído. Também prevê a possibilidade de o Comitê Gestor promover a inscrição em caso de delegação dos entes federativos, preservada a titularidade destes, e disciplina a atuação das Procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios na cobrança judicial e extrajudicial (Brasil, 2026).

Surge, então, o problema central deste artigo: como compatibilizar o controle centralizado das inscrições em dívida ativa do IBS, mediante sistema único do Comitê Gestor, com o controle de legalidade da parcela municipal do crédito, sem reduzir a inscrição a ato meramente operacional nem esvaziar a autonomia federativa municipal?

A hipótese defendida é a de que a centralização pelo Comitê Gestor é adequada quando funciona como integração normativa, procedimental, informacional e tecnológica, e torna-se problemática quando lida como substituição automática do juízo jurídico de inscrição atribuível ao ente titular do crédito. A inscrição em dívida ativa da parcela municipal do IBS deve observar modelo federativo de controle de legalidade em camadas. O sistema único coordena dados e procedimentos; não deve obscurecer a autoridade responsável por validar o crédito.

Este artigo adota abordagem dogmático-institucional, com pesquisa bibliográfica e documental. O *corpus* é formado pela Constituição, pelo Código Tributário Nacional, pela Lei de Execução Fiscal, pelas leis complementares da Reforma Tributária, por resolução recente do CGIBS, por precedente repetitivo do STJ e por documentos institucionais da dívida ativa. Pretende-se contribuir com o oferecimento de matriz jurídica e roteiro mínimo de validação da CDA para orientar a regulamentação e a prática administrativa: a inscrição do IBS pode e deve ser nacionalmente coordenada, contudo precisa permanecer juridicamente imputável, com padrão mínimo nacional de validade da CDA.

A atualidade do recorte foi reforçada pelo Centro de Estudos Constitucionais do Supremo Tribunal Federal. No Edital 05/2026, o CESTF elegeu o contencioso judicial da Reforma do Consumo como objeto de coleta de subsídios, destacando o potencial de divergência interpretativa entre Justiça Estadual e Justiça Federal em relação ao IBS e à CBS, bem como a discussão sobre litigante único, núcleos especializados e legitimidade processual

do Comitê Gestor do IBS (Supremo Tribunal Federal, 2026). Se o contencioso judicial do novo sistema já se apresenta como problema constitucional, a qualidade da inscrição em dívida ativa e do controle jurídico pré-contencioso passa a ter função preventiva.

Desenvolve-se o artigo em cinco etapas. Primeiro, examina-se a natureza jurídica da inscrição em dívida ativa como ato de controle de legalidade, inclusive à luz do Tema 1.350 do Superior Tribunal de Justiça. Em seguida, descreve-se o desenho constitucional e legal do IBS, do Comitê Gestor e das instâncias de harmonização jurídica. Depois, analisa-se a tensão entre sistema único, delegação e autonomia municipal, enfrentando a melhor versão da tese contrária. Na sequência, discute-se o papel da Procuradoria Municipal e das estruturas jurídicas competentes na dívida ativa do IBS. Por fim, propõe-se matriz de controle de legalidade em camadas, voltada a compatibilizar eficiência sistêmica, segurança jurídica e preservação das competências federativas.

2 A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA COMO ATO DE CONTROLE DE LEGALIDADE

O ato de inscrição em dívida ativa ocupa posição peculiar no sistema jurídico brasileiro, situado depois da constituição definitiva do crédito e antes da cobrança coercitiva propriamente dita. Essa posição intermediária revela sua função institucional: converter uma pretensão creditória estatal inadimplida em título dotado de presunção legal e apto à cobrança judicial ou extrajudicial qualificada.

O Código Tributário Nacional define a dívida ativa tributária como a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado para pagamento pela lei ou por decisão final proferida em processo regular. Por sua vez, o termo de inscrição deve indicar, entre outros elementos, o nome do devedor, a quantia devida, a origem e natureza do crédito, a disposição legal em que se funda, a data de inscrição e, quando houver, o número do processo administrativo. O erro ou a omissão relativos a esses requisitos pode acarretar nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente. Como efeito determinante, a dívida regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez e vale como prova pré-constituída (Brasil, 1966).

Tal compreensão é reforçada pela Lei de Execução Fiscal ao estabelecer que a inscrição constitui ato de controle administrativo da legalidade, feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito. A mesma lei exige que o termo de inscrição contenha dados essenciais sobre devedor, valor originário, juros, encargos, origem, natureza, fundamento legal ou contratual, atualização monetária, data, número da inscrição e processo administrativo ou auto de infração, quando houver, devendo a Certidão de Dívida Ativa conter os mesmos elementos do termo e ser autenticada pela autoridade competente (Brasil, 1980).

Essas normas mostram que a inscrição não pode ser compreendida como etapa apenas formal. Se dela decorrem presunção de certeza e liquidez, título executivo e possibilidade de constrição patrimonial, sua realização exige controle jurídico prévio, capaz de verificar

se o crédito é efetivamente exigível, líquido, certo, fundado em norma aplicável e imputado ao sujeito passivo correto. Desponta o controle de legalidade, por conseguinte, como razão de legitimidade da inscrição.

O Superior Tribunal de Justiça reforçou essa premissa no Tema 1.350. Ao julgar o REsp 2.194.708/SC sob o rito dos repetitivos, a Primeira Seção fixou a tese de que não é possível à Fazenda Pública, ainda que antes da prolação da sentença de embargos, substituir ou emendar a Certidão de Dívida Ativa para incluir, complementar ou modificar o fundamento legal do crédito tributário (Superior Tribunal de Justiça, 2025a). O precedente trata, é certo, de título já formado, e não do procedimento de sua formação. A extrapolação aqui proposta apoia-se, contudo, na própria razão de decidir: para o relator, Ministro Gurgel de Faria, a CDA é espelho da inscrição, de modo que a deficiência na indicação do fundamento legal compromete tanto o título quanto a inscrição que lhe deu origem, a qual deve ser revisada para que se restabeleçam liquidez, certeza e exigibilidade, não bastando a substituição do título executivo (Superior Tribunal de Justiça, 2025b). Se o vício de fundamento legal não é sanável a jusante, o controle precisa ocorrer a montante. O precedente vincula a qualidade da CDA à higidez do próprio ato de inscrição e converte a indicação do fundamento legal específico em requisito substancial de formação do título, e não em campo cadastral corrigível.

Esse entendimento encontra apoio dogmático na disciplina geral da competência administrativa. Embora voltada ao processo administrativo federal, a Lei n. 9.784/1999 fornece parâmetro analógico relevante de boa administração ao estabelecer que a competência é irrenunciável, salvo delegação ou avocação legalmente admitidas; que a delegação depende de ausência de impedimento legal e deve especificar matérias, poderes, limites, duração e objetivos; e que as decisões adotadas por delegação devem mencionar explicitamente essa qualidade (Brasil, 1999). Transposta para a dívida ativa do IBS, essa lógica indica que a centralização procedimental não basta: a inscrição precisa declarar a competência exercida, a base de delegação e a autoridade responsável pelo controle de legalidade.

No IBS, a consequência é direta. Se, no modelo tradicional de dívida ativa, a deficiência do fundamento legal já inviabiliza a simples substituição da CDA, no novo imposto a exigência de precisão tende a ser ainda maior. O crédito poderá resultar de lançamento compartilhado, interpretação harmonizada, regras comuns do IBS e da CBS, repartição da parcela federativa e eventual delegação de competências. Logo, a ausência de rastreabilidade do fundamento jurídico não compromete apenas o título; pode afetar a própria legitimidade federativa da cobrança.

A doutrina clássica já situava essa função na Advocacia Pública. Ataliba e Giardino sustentaram que a inscrição em dívida ativa é função privativa dos advogados públicos precisamente porque consiste em controle jurídico do crédito, isto é, em juízo sobre a conformidade da pretensão estatal ao direito, incompatível com compreensão puramente contábil ou arrecadatória do ato (Ataliba; Giardino, 1982). A formulação continua atual: a automação contemporânea modifica a infraestrutura da cobrança, mas não altera a natureza jurídica da decisão administrativa que transforma crédito inadimplido em título

executivo. Sistemas eletrônicos são indispensáveis para lidar com carteiras massivas de créditos públicos; a CDA pode ser preparada e numerada por processo eletrônico. Nem por isso se converte em produto neutro de tecnologia. O sistema organiza, valida e documenta informações; a inscrição qualifica juridicamente a pretensão estatal.

Na literatura institucional recente sobre dívida ativa, a inscrição tem sido descrita como instrumento de juridicidade, e não apenas de legalidade formal. Bucci sustenta que o ato evoluiu de procedimento meramente formal para mecanismo de controle de juridicidade, com dupla função: proteger o erário, ao permitir a cobrança de créditos legítimos, e proteger o cidadão, ao impedir que créditos viciados avancem para a fase coercitiva (Bucci, 2025). Paula, ao tratar da governança nacional da dívida ativa no contexto da Reforma Tributária, eleva esse controle à condição de direito subjetivo do contribuinte e defende sua centralidade na apuração e na inscrição dos créditos tributários (Paula, 2025).

Na mesma direção, a Nota Técnica CONAP n. 001/2025 afirma que a inscrição não é ato formal, mas momento culminante do controle de juridicidade do crédito, no qual se afere se a cobrança é legal, constitucional e exigível (Conselho Nacional da Advocacia Pública Fiscal, 2025a). A despeito de elaborada durante o debate legislativo do PLP n. 108/2024, a nota evidencia preocupação estrutural que permanece: preservar a segregação entre quem constitui o crédito e quem realiza a validação jurídica final para fins de cobrança.

Essa segregação não decorre de preferência corporativa, mas de desenho institucional. O órgão responsável pela constituição do crédito atua em lógica de fiscalização, lançamento, apuração e gestão da inadimplência. Por seu turno, a Procuradoria atua no momento em que a pretensão estatal pretende adquirir força executiva. Se o mesmo fluxo que constitui o crédito puder transformá-lo automaticamente em título executivo sem filtro jurídico autônomo, a inscrição perde seu papel de garantia. O contribuinte passa a enfrentar título dotado de presunção qualificada sem que a Administração tenha submetido a pretensão a um controle jurídico efetivo.

Por isso, a distinção entre gestão administrativa da inadimplência e cobrança juridicamente qualificada é decisiva. Antes da inscrição, podem existir notificação, tentativa de regularização, parcelamento, autorregularização, conformidade fiscal e outras medidas administrativas. Após a inscrição, há título executivo, presunção de liquidez e certeza e abertura para instrumentos mais intensos de cobrança. Confundir essas fases fragiliza tanto o contribuinte quanto o próprio erário, pois créditos mal inscritos tendem a gerar litigiosidade, exceções, embargos, extinções, honorários e perda de credibilidade institucional.

Daí decorre o ponto de partida deste artigo: qualquer sistema único que venha a organizar as inscrições deve respeitar a natureza da inscrição como ato jurídico de controle. A tecnologia pode padronizar campos, cruzar dados, impedir omissões e aumentar rastreabilidade. Não pode, entretanto, substituir a responsabilidade jurídica pela inscrição nem dissolver a competência do órgão que valida a pretensão estatal antes de sua conversão em título executivo.

3 O IBS, O COMITÊ GESTOR E A COORDENAÇÃO FEDERATIVA DA COBRANÇA

No plano constitucional, a Emenda n. 132/2023 alterou o eixo da tributação brasileira sobre o consumo. O IBS nasce como tributo de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. A Constituição passou a prever que esses entes exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do IBS, determinadas competências administrativas relativas ao imposto, como editar regulamento único, uniformizar interpretação e aplicação da legislação, arrecadar, efetuar compensações, distribuir o produto da arrecadação e decidir o contencioso administrativo (Brasil, 1988; 2023).

Não obstante, o mesmo art. 156-B não esgota a atuação dos entes no Comitê Gestor. Ao disciplinar a lei complementar, a Constituição prevê que fiscalização, lançamento, cobrança, representação administrativa e representação judicial relativos ao imposto serão realizados, no âmbito das respectivas competências, pelas administrações tributárias e Procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que poderão definir hipóteses de delegação ou compartilhamento de competências, cabendo ao Comitê Gestor a coordenação dessas atividades administrativas com vistas à integração entre os entes federativos (Brasil, 1988; 2023).

Essa redação constitucional mostra-se crucial. O Comitê Gestor não é órgão externo ao pacto federativo, nem mero prestador de serviço tecnológico. Trata-se de estrutura por meio da qual os próprios entes exercem integradamente competências administrativas do IBS. Ainda assim, a Constituição conserva a referência expressa às administrações tributárias e Procuradorias dos entes, inclusive para cobrança e representação judicial. O modelo, portanto, não é de simples centralização hierárquica. É de coordenação federativa, delegação possível e compartilhamento de competências dentro de limites constitucionais.

A Lei Complementar n. 214/2025 instituiu o IBS e a CBS, fixando normas gerais do novo sistema. De sua parte, a Lei Complementar n. 227/2026 instituiu o Comitê Gestor do IBS e trouxe dispositivos centrais para a dívida ativa. Prevê o art. 2º que Estados, Distrito Federal e Municípios exercerão, de forma integrada, exclusivamente por meio do CGIBS, competências administrativas relativas ao IBS. Além das competências de regulamento único, arrecadação e contencioso administrativo, atribui ao Comitê a coordenação, com vistas à integração federativa, das atividades de fiscalização, lançamento, cobrança, representação administrativa, cobrança judicial e extrajudicial, representação judicial e inscrição em dívida ativa (Brasil, 2026, art. 2º, *caput* e §1º, VI).

O mesmo dispositivo estabelece que compete ao CGIBS promover a inscrição em dívida ativa dos créditos tributários de IBS em caso de delegação dos entes federativos, preservada a titularidade destes. Em seguida, dispõe que, para os efeitos da coordenação da cobrança administrativa ou judicial, o Comitê realizará todos os atos necessários ao controle centralizado das inscrições em dívida ativa, mediante sistema único, e que essas inscrições serão realizadas nos termos da legislação de cada ente federativo titular da parcela do crédito tributário constituído definitivamente (Brasil, 2026, art. 2º, §1º, VII, e §3º).

Esse desenho não se limita ao art. 2º. O art. 4º da LC n. 227/2026 reforça a lógica de coordenação por camadas ao disciplinar a fiscalização e o lançamento do IBS. A lei prevê titularidade e cotitularidade da fiscalização, admite delegação de competência para lançamento, presume delegação para procedimento fiscalizatório e lançamento quando a administração tributária não se habilitar, salvo manifestação expressa em contrário, e determina que o lançamento seja realizado com créditos tributários individualizados por ente federativo (Brasil, 2026, art. 4º, §3º, III a V). A individualização preconizada é decisiva: mesmo quando a constituição do crédito ocorrer em fluxo coordenado, o crédito não perde sua imputação federativa.

Esse movimento regulatório é confirmado pela Resolução CGIBS n. 6/2026. O regulamento avançou sobre apuração, constituição do crédito tributário, fiscalização, lançamento de ofício, Domicílio Tributário Eletrônico, consulta e harmonização do IBS e da CBS, mas não converteu a inscrição em dívida ativa em consequência automática do lançamento nem disciplinou, por si só, o regime de autenticação da CDA da parcela municipal (Comitê Gestor do IBS, 2026). A norma não desloca o problema deste artigo. Ela reforça a distinção entre a etapa fiscalizatória e de lançamento, já densamente regulada, e a etapa de inscrição em dívida ativa, que exige imputação jurídica própria.

A combinação normativa é delicada. Há controle centralizado das inscrições, sistema único e possibilidade de delegação. Há também titularidade preservada, legislação do ente federativo e encaminhamento do expediente à respectiva Procuradoria para providências de cobrança judicial ou extrajudicial, exaurido o prazo regulamentar de cobrança administrativa.

O art. 5º da LC n. 227/2026 confirma essa leitura ao atribuir ao CGIBS a coordenação das atividades de cobrança e representação administrativa realizadas pelas administrações tributárias e das atividades de cobrança extrajudicial e judicial e representação administrativa e judicial realizadas pelas Procuradorias. Dispõe a regra que cobrança extrajudicial, cobrança judicial e representação judicial serão exercidas exclusivamente por servidores efetivos integrantes de carreira específica de procurador; disciplina a hipótese de Município sem Procuradoria; e admite delegação de cobrança e representação entre entes federativos, com atuação do ente delegatário em nome dos delegantes (Brasil, 2026, art. 5º, *caput* e §§2º a 4º).

O desenho institucional se completa com a Diretoria de Procuradorias do CGIBS. Nos termos da LC n. 227/2026, compete a essa Diretoria exercer consultoria e assessoramento jurídico do Comitê, coordenar atividades de cobrança judicial a serem desempenhadas pelas Procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, coordenar atividades de cobrança extrajudicial de débitos inscritos em dívida ativa e realizar a inscrição em dívida ativa no caso de delegação ao CGIBS (Brasil, 2026, art. 38, I a III e V).

Também é necessário incorporar a infraestrutura de harmonização jurídica criada pela LC n. 214/2025. A harmonização do IBS e da CBS será garantida pelo Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias e pelo Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias. Compete ao Fórum atuar como órgão consultivo na uniformização e interpretação das normas

comuns relativas ao IBS e à CBS, além de analisar controvérsias jurídicas suscitadas pelas autoridades competentes. Suas resoluções vinculam a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e as Procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Ademais, ato conjunto do Comitê de Harmonização e do Fórum deve ser observado nos atos administrativos, normativos e decisórios praticados pelas administrações tributárias e pelas Procuradorias (Brasil, 2025, arts. 319, 322 e 323). O objetivo da vinculação é impedir que a CDA do IBS seja produzida à margem da interpretação jurídica harmonizada do próprio crédito.

Essa arquitetura altera a forma de compreender o controle de legalidade da dívida ativa do IBS. O controle não pode ser apenas local, porque a interpretação do IBS e da CBS possui camada nacional de harmonização; tampouco pode ser apenas centralizado, eis que a própria legislação preserva titularidade, legislação do ente, delegação formal e atuação das Procuradorias. O ponto decisivo é articular harmonização nacional e imputabilidade jurídica do ato de inscrição.

Numa leitura sistemática desses dispositivos, a dívida ativa do IBS deve operar em regime de governança federativa. O sistema único é necessário porque o IBS é compartilhado, possui arrecadação centralizada e demanda uniformidade procedimental. Não obstante, a inscrição não deixa de estar vinculada ao ente titular da parcela do crédito e à Procuradoria responsável pela cobrança. O Comitê Gestor coordena, padroniza, integra e pode receber delegação. Não se deve presumir, a partir disso, que toda inscrição em dívida ativa do IBS possa ser reduzida a ato automático do sistema único sem identificação da autoridade jurídica responsável.

O mesmo ponto de tensão é apontado pela doutrina. Conti e Mascarenhas descrevem a Reforma Tributária como repactuação do federalismo brasileiro e observam que a centralização arrecadatória do IBS é um dos pontos mais sensíveis do novo modelo, justamente por deslocar o eixo de funcionamento financeiro dos entes (Conti; Mascarenhas, 2023). Santos, Bartine e Passos qualificam o CGIBS como autarquia interfederativa de regime especial e chamam atenção para o risco de um federalismo de duas velocidades quando a infraestrutura tecnológica não vem acompanhada de governança equânime e devido processo adequado (Santos; Bartine; Passos, 2026).

No campo específico da dívida ativa, a preocupação se torna mais concreta. Herculano, John e Severino apontam que a Reforma Tributária reconfigura aspectos do federalismo fiscal e impõe desafios à cobrança, sobretudo diante das assimetrias federativas na capacidade organizacional, tecnológica e humana dos entes, e defendem a cooperação interinstitucional e o compartilhamento de soluções como condições para que a Reforma não aprofunde desigualdades (Herculano; John; Severino, 2025). Grognet e Dias, por sua vez, defendem um modelo nacional de governança da dívida ativa que uniformize aspectos basilares como inscrição, controle de legalidade, forma de certificação, revisão, negociação, transparência, cobrança e baixa, sem unificação absoluta de procedimentos, sem cobrança idêntica e sem delegação da cobrança a ente diverso do titular (Grognet; Dias, 2025). Della Vittoria, na

mesma linha, examina a reorganização da cobrança da dívida ativa imposta pela Reforma e suas oportunidades de redução de litigiosidade (Della Vittoria, 2025).

Esse é precisamente o ponto sensível do IBS. A governança nacional é necessária, só que deve ser desenhada como cooperação estruturada, e não como apagamento das competências dos entes. O sistema único pode ser instrumento de maturidade fiscal, transparência, comparabilidade e padronização. Todavia, se for interpretado como substituição do controle jurídico próprio da inscrição, converterá a promessa de eficiência em fonte de insegurança.

4 SISTEMA ÚNICO, DELEGAÇÃO E AUTONOMIA MUNICIPAL

A principal tensão jurídica da dívida ativa do IBS decorre da convivência entre três comandos: sistema único, delegação possível e preservação da titularidade do crédito. Nenhum deles pode ser lido isoladamente. O sistema único sem preservação de competências pode gerar centralização excessiva, e a titularidade sem integração pode produzir fragmentação e insegurança. Do mesmo modo, a delegação sem critérios pode diluir responsabilidade. O desafio é construir uma interpretação que mantenha esses elementos em equilíbrio.

É necessário que o sistema único previsto na LC n. 227/2026 seja compreendido como infraestrutura federativa de controle, e não como titular autônomo do ato de inscrição. Sua função natural é padronizar dados, permitir controle centralizado, evitar duplicidades, documentar fluxos, registrar delegações, dar transparência e viabilizar a cobrança coordenada. Ele pode, inclusive, corrigir um problema histórico da dívida ativa brasileira: a heterogeneidade de bases, práticas e níveis de maturidade entre entes federativos.

Essa leitura exige distinguir duas expressões próximas, porém juridicamente diversas. O controle centralizado das inscrições, previsto na LC n. 227/2026, aponta para governança informacional, procedimental, cadastral e tecnológica. O controle administrativo da legalidade, previsto na Lei de Execução Fiscal, aponta para juízo jurídico sobre certeza, liquidez, exigibilidade, fundamento legal, sujeito passivo, competência, suspensão ou extinção do crédito e legitimidade da cobrança.

O primeiro organiza o sistema; o segundo legitima a formação do título.

4.1 A tese contrária: centralização jurídica pelo CGIBS e seus limites

O argumento contrário merece sua melhor formulação, e três razões o sustentam. A primeira é textual: o art. 156-B da Constituição determina que os entes exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor, competências administrativas do imposto, e o advérbio não é decorativo. A segunda é institucional: a LC n. 227/2026 dotou o CGIBS de Diretoria de Procuradorias competente para realizar a inscrição quando houver delegação ao Comitê, e previu que competências exclusivas das carreiras das Procuradorias serão exercidas, no CGIBS e em sua representação, por servidores das respectivas carreiras

(Brasil, 2026, art. 2º, §2º; art. 38, V); a inscrição centralizada não seria, portanto, ato de máquina, mas ato de estrutura jurídica qualificada. A terceira é federativa: a maioria dos Municípios brasileiros não dispõe de Procuradoria estruturada, e exigir validação local universal condenaria a cobrança do IBS à fragmentação que a Reforma pretendeu superar.

Essa objeção é procedente em parte, e enfrentá-la delimita a tese deste artigo. Quanto ao argumento textual, o próprio art. 156-B distingue as competências exercidas exclusivamente por meio do Comitê daquelas que permanecem com as administrações tributárias e Procuradorias dos entes, entre as quais a cobrança e a representação judicial, cabendo ao Comitê coordená-las com vistas à integração federativa. A inscrição em dívida ativa gravita em torno da cobrança e da representação, e a LC n. 227/2026 confirma essa leitura ao condicionar a inscrição pelo CGIBS à delegação dos entes, preservada a titularidade. Quanto ao argumento institucional, ele é correto, e por isso o problema não está na inscrição pelo CGIBS em si. A inscrição centralizada pode ser juridicamente válida quando fundada em delegação formal, exercida por estrutura jurídica competente, com atuação de procuradores de carreira quando exigido pela lei, observância da legislação do ente titular, indicação do fundamento legal específico e trilha decisória auditável. O que não se compatibiliza com o CTN, a LEF e a própria LC n. 227/2026 é a inscrição sem delegação válida, sem identificação da autoridade jurídica responsável, sem parâmetro de controle de legalidade e sem regime de responsabilização. Quanto ao argumento federativo, a assimetria real entre Municípios justifica delegação em escala, com instrumentos formais e publicidade, mas não autoriza delegação presumida ou informal como pressuposto de eficiência.

Essa distinção evita uma falsa oposição. A tese aqui defendida não é a de que toda inscrição da parcela municipal do IBS deva ser praticada direta e exclusivamente pela Procuradoria Municipal local. A premissa adotada é a de que toda inscrição deve ser juridicamente imputável: à Procuradoria do ente titular, quando existente e competente, ou à estrutura formalmente delegada, quando a legislação e o instrumento de delegação autorizarem tal arranjo.

4.2 Delegação qualificada e a zona intermediária entre constituição e inscrição

A delegação ao CGIBS é juridicamente admitida pela própria LC n. 227/2026, e o ponto não é negá-la, mas definir suas condições. A lei permite que os entes federativos definam hipóteses de delegação mediante convênios, acordos, protocolos, consórcios ou outros instrumentos congêneres, e determina que os instrumentos celebrados sejam depositados no CGIBS e disponibilizados em seu sítio eletrônico oficial (Brasil, 2026, art. 2º, §§9º e 10). A exigência de formalização e publicidade sinaliza que a delegação deve ser expressa, controlável e compatível com a responsabilidade institucional pelo crédito.

Nesse cenário, a delegação deve ser qualificada e precisa indicar o escopo material da atuação delegada, os créditos abrangidos, a autoridade responsável pela validação jurídica, os parâmetros de controle de legalidade, os fluxos de devolução ou saneamento, os

mecanismos de revisão e a responsabilidade por eventual vício de inscrição. Sem esses elementos, a delegação corre o risco de ser apenas autorização genérica para inscrição em massa, incompatível com a densidade jurídica do ato. A Nota Técnica CONAP n. 001/2025 formulou crítica relevante nesse sentido ao apontar que delegar ao CGIBS a competência de inscrição de modo desestruturado aproximaria excessivamente o órgão de gestão administrativo-fiscal da função de validação jurídica final do crédito, fragilizando a segregação entre constituição do crédito e controle de juridicidade (Conselho Nacional da Advocacia Pública Fiscal, 2025a). A versão final da LC n. 227/2026 deve ser interpretada à luz desse alerta: a possibilidade de delegação não dispensa a necessidade de preservar a natureza jurídica da inscrição.

Outro risco está na chamada zona intermediária entre constituição definitiva do crédito e inscrição em dívida ativa. Prevê a LC n. 227/2026 que o regulamento único do IBS definirá prazo máximo para atividades de cobrança administrativa, não superior a 12 meses, contado da constituição definitiva do crédito tributário. Exaurido esse prazo, a administração tributária encaminhará o expediente à respectiva Procuradoria para providências de cobrança judicial ou extrajudicial cabíveis (Brasil, 2026, art. 2º, §4º). Cuida-se de previsão que precisa ser operacionalizada com cuidado para não criar intervalo excessivo entre a inadimplência definitiva e a inscrição, sobretudo em casos de créditos de maior materialidade ou risco patrimonial.

A crítica do CONAP à chamada janela de ineficiência parte da constatação de que certas medidas protetivas do crédito público dependem da inscrição ou da existência de título dotado de certeza, liquidez e exigibilidade, de modo que a demora injustificada pode facilitar esvaziamento patrimonial e reduzir a recuperabilidade do crédito (Conselho Nacional da Advocacia Pública Fiscal, 2025a). A preocupação não é nova na esfera federal: a disciplina normativa de prazos de encaminhamento de débitos para inscrição acompanha a dívida ativa da União desde o Decreto n. 24.036/1934, como demonstra Xavier ao reconstruir essa trajetória até a Portaria PGFN n. 33/2018, com hipóteses aceleradoras para créditos de elevado valor ou risco (Xavier, 2025). Bucci, no mesmo sentido, adverte para o risco que prazos legais de cobrança administrativa mal calibrados representam para a eficácia da recuperação (Bucci, 2025). No IBS, essa preocupação é ampliada pela escala do tributo e pela multiplicidade de titulares federativos. Um sistema de governança eficiente deve permitir que a fase administrativa de regularização não se transforme em espera passiva, prevendo hipóteses de encaminhamento antecipado quando o risco patrimonial o justificar.

4.3 Autonomia municipal: o sistema único como piso, não como teto

Exige atenção a questão da autonomia municipal. O IBS é de competência compartilhada, mas os Municípios continuam titulares de parcela do produto arrecadado e interessados diretos na higidez da inscrição e da cobrança. A LC n. 227/2026 reconhece que as inscrições serão realizadas nos termos da legislação de cada ente titular da parcela do

crédito. Reconhece também a atuação das Procuradorias Municipais na cobrança judicial e extrajudicial. Qualquer modelo que transforme a Procuradoria Municipal em destinatária passiva de títulos já formados por lógica estritamente sistêmica tende, portanto, a contrariar o próprio desenho legal.

Isso não significa que cada Município deva operar isoladamente toda a infraestrutura da dívida ativa do IBS. A realidade municipal é heterogênea. Há capitais e grandes Municípios com Procuradorias especializadas, sistemas próprios, inteligência fiscal e carteira massiva de execuções. Existem também diversos Municípios sem Procuradoria estruturada ou com baixa capacidade tecnológica. A governança do IBS deve ser capaz de acomodar essa diversidade. O erro seria adotar uma solução única que, em nome da eficiência, esvaziasse Procuradorias estruturadas ou, em nome da autonomia, abandonasse Municípios menos estruturados à própria limitação operacional.

Diante desse cenário, o melhor caminho é interpretar o sistema único como piso nacional de governança, e não como teto de atuação jurídica. Ele deve garantir que todo crédito do IBS tenha dados mínimos, trilha decisória, fundamento legal, titularidade identificada, histórico de constituição, critérios de exigibilidade e registro do controle jurídico. A Procuradoria do ente titular, ou a estrutura delegada formalmente competente, deve poder validar, recusar, devolver, sanear ou condicionar a inscrição, conforme parâmetros previamente definidos.

5 O PAPEL DA PROCURADORIA MUNICIPAL NA GOVERNANÇA DA PARCELA MUNICIPAL DO IBS

No ciclo da dívida ativa, a Procuradoria Municipal ocupa posição que não se esgota no ajuizamento de execuções fiscais. A gestão contemporânea da cobrança pública exige controle de legalidade, seleção de estratégias, análise de recuperabilidade, prevenção de litigiosidade, negociação, transação, protesto, acompanhamento patrimonial e definição de política jurídica da carteira. A inscrição é o ponto em que essas dimensões começam a se tornar título.

Reforça essa leitura a crise estrutural da execução fiscal. A racionalização do acervo judicial e a valorização de instrumentos extrajudiciais mostram que o ajuizamento não deve ser resposta automática à inadimplência. A política judiciária recente do Conselho Nacional de Justiça confirma que a cobrança judicial deve ser reservada a hipóteses em que a atuação em juízo seja juridicamente adequada e institucionalmente útil (Conselho Nacional de Justiça, 2024; 2025). Essa mudança não reduz a importância da inscrição. Torna-a mais decisiva: quanto maior a seletividade da cobrança, maior deve ser a qualidade do título inscrito.

No IBS, o órgão jurídico municipal terá de lidar com desafios novos. O crédito decorre de tributo compartilhado, com regras nacionais, arrecadação coordenada, contencioso administrativo integrado e potencial divergência entre interpretações estaduais, municipais

e federais. A atuação local não poderá se apoiar apenas na legislação municipal tradicional nem poderá abdicar do controle jurídico sobre a parcela municipal do crédito.

Em analogia perspicaz, Bucci sustenta que a Advocacia Pública funciona como primeiro juiz da causa fiscal, expressão que sintetiza a necessidade de avaliação jurídica prévia à cobrança coercitiva (Bucci, 2025). No âmbito municipal, essa função é especialmente sensível porque a dívida ativa envolve grande volume de créditos de massa, interação com autarquias diversas, tributos imobiliários e mobiliários, multas administrativas, dados cadastrais imperfeitos e sistemas de origem diversos e, não raro, precários. A gestão municipal de carteiras massivas mostra que a qualidade da cobrança depende menos do ato isolado de ajuizar e mais da governança de todo o fluxo anterior.

A LC n. 227/2026 deve ser lida à luz da diversidade institucional apontada por Herculano, John e Severino (2025). Quando a lei prevê que, na hipótese de Município sem Procuradoria, as atividades de cobrança extrajudicial e judicial e de representação judicial serão realizadas na forma da legislação específica municipal, ela reconhece arranjos diferentes (Brasil, 2026, art. 5º, §3º). Sucede que diversidade não significa indiferenciação. Municípios com Procuradorias estruturadas não devem ter seu controle jurídico absorvido por fluxos centralizados sem fundamento legal específico.

No modelo da dívida ativa do IBS, a atuação jurídica municipal deve se organizar em três frentes. A primeira é a validação jurídica da inscrição: verificar requisitos mínimos do CTN e da LEF, identificar o sujeito passivo, conferir fundamento legal, examinar exigibilidade, reconhecer causas impeditivas, suspensivas ou extintivas, controlar prescrição e decadência quando aplicáveis e assegurar que o título reflita corretamente a parcela municipal do crédito.

A segunda frente é a definição de critérios de delegação ou compartilhamento. A delegação ao CGIBS pode ser útil para Municípios sem estrutura, créditos de baixa complexidade, rotinas massificadas ou hipóteses em que a uniformidade nacional seja imprescindível. Deve haver critérios, contudo: quais créditos podem ser delegados, quais exigem validação local, quais dependem de análise individual, quais comportam automatização, quais devem ser submetidos à revisão jurídica humana e como se documenta a atuação do ente delegatário em nome dos delegantes.

A terceira frente é a governança da carteira inscrita. Dados do sistema único devem servir para orientar estratégias de cobrança, protesto, negociação, transação, ajuizamento, suspensão, baixa, revisão e controle de litigiosidade. A inscrição em dívida ativa não encerra o controle jurídico; inaugura uma fase de gestão qualificada do crédito inscrito.

A Nota Técnica CONAP n. 002/2025 oferece complemento relevante ao tratar da harmonização da interpretação do IBS e da CBS. A nota ressalta que a uniformização interpretativa não se restringe a questões administrativas, pois envolve matéria jurídica, precedentes e prevenção de litígios, e que a participação da Advocacia Pública na harmonização contribui para segurança jurídica e racionalidade do sistema tributário (Conselho Nacional da Advocacia Pública Fiscal, 2025b). Essa observação deve ser transportada para a dívida ativa: a inscrição do IBS não pode ser pensada apenas como padronização cadastral; deve ser integrada ao

Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias e aos atos conjuntos que vinculam administrações tributárias e Procuradorias no tratamento das normas comuns do IBS e da CBS. A relevância dessa atuação cresce diante do cenário de litigiosidade constitucional projetado pelo Edital 05/2026 do CESTF: se o contencioso tende a ser complexo, a fase pré-contenciosa deve ser ainda mais robusta, pois uma CDA mal estruturada, com fundamento legal impreciso ou responsabilidade institucional difusa, amplifica a insegurança judicial.

5.1 CDA, legitimidade ativa e representação judicial da parcela municipal do IBS

A consequência prática dessa arquitetura aparece na CDA. No IBS, a pergunta relevante não será apenas se há crédito definitivamente constituído, mas quem é o ente titular da parcela inscrita, quem exerceu o controle de legalidade, quem autenticou o título, em nome de quem a cobrança é promovida e qual Procuradoria ou estrutura delegada responderá pela atuação judicial ou extrajudicial. A CDA deve explicitar a titularidade federativa da parcela cobrada, o fundamento legal específico, o eventual instrumento de delegação, o órgão de representação e a qualidade em que atua o legitimado.

Essa exigência não decorre de formalismo excessivo, haja vista que a CDA é o documento que transporta para o processo judicial a presunção de certeza e liquidez do crédito público. Se a cobrança for realizada por ente delegatário ou por estrutura do CGIBS, o título e o sistema devem permitir identificar em nome de quais entes se atua. A delegação de cobrança ou de inscrição não apaga a titularidade do crédito; apenas desloca o exercício de determinada competência para estrutura juridicamente habilitada. Por isso, a qualidade delegada deve ser verificável pelo devedor, pela Procuradoria responsável, pelo juízo da execução e pelos órgãos de controle.

Reforça esse ponto a disciplina geral da delegação administrativa. A Lei n. 9.784/1999 exige publicidade do ato de delegação, delimitação de matérias, poderes, limites, duração e objetivos, além de menção expressa à qualidade delegada nas decisões praticadas por delegação (Brasil, 1999). Ainda que o IBS tenha regime constitucional e complementar próprio, essa racionalidade deve orientar a inscrição da parcela municipal: a CDA não deve ocultar a cadeia de competência que permitiu sua formação.

Sem esses elementos, o vício deixa de ser meramente cadastral e pode afetar a legitimidade ativa, a representação judicial adequada e a própria possibilidade de defesa do contribuinte. Um sistema único que não revele a titularidade da parcela, a delegação aplicável e a autoridade jurídica responsável cria insegurança em ambos os polos da relação: fragiliza a cobrança para o ente público e dificulta a impugnação específica pelo devedor. A função da Procuradoria Municipal nesse arranjo não é resistir à coordenação nacional, mas qualificá-la juridicamente, elevando a maturidade da inscrição em vez de reduzi-la a registro.

6 PROPOSTA DE MODELO DE CONTROLE DE LEGALIDADE EM CAMADAS

A solução para a dívida ativa do IBS não está em escolher, de forma abstrata, entre centralização e autonomia. O sistema constitucional e legal já escolheu um modelo intermediário: competência compartilhada, Comitê Gestor, coordenação federativa, sistema único, titularidade dos entes, atuação das Procuradorias e possibilidade de delegação. A tarefa jurídica é desenhar as camadas de controle que permitam a esse modelo funcionar sem comprometer a validade da inscrição.

A proposta dialoga com – e se distingue de – duas contribuições recentes. Grognet e Dias desenharam a governança nacional da dívida ativa no plano administrativo da cooperação: diagnóstico permanente de maturidade dos órgãos, fomento à pesquisa, capacitação, compartilhamento de ferramentas de gestão e cobrança e estratégia de concentração de dados (Grognet; Dias, 2025). Paula formula a exigência substantiva de um controle de juridicidade na apuração e inscrição dos créditos, compreendido como dever estatal e direito subjetivo do contribuinte (Paula, 2025). A matriz aqui proposta opera em plano distinto e complementar: o da validade jurídica do ato de inscrição no desenho positivo do IBS. Não se trata de diretrizes de cooperação nem de princípio geral de juridicidade, mas de critérios verificáveis de imputação, extraídos da combinação entre CTN, LEF, EC n. 132/2023 e LC n. 227/2026, cuja inobservância produz consequências jurídicas determinadas. É essa tradução do princípio em teste de validade, ancorada no regime específico do Comitê Gestor, que constitui a contribuição pretendida, e são esses os seus limites: a matriz organiza e operacionaliza materiais normativos existentes; não cria requisitos sem base legal.

Propõe-se, portanto, um modelo de controle de legalidade em sete camadas: constitucional, normativa, tecnológica, jurídica, institucional, de responsabilização e transparência e de contencioso. As camadas não correspondem a etapas estanques de um procedimento linear; funcionam como critérios cumulativos de validade, governança e responsabilidade institucional. Para evitar sobreposição, seus recortes são definidos pela pergunta de controle: a camada normativa indaga pela existência e pelo conteúdo dos atos que autorizam a inscrição; a institucional, pela identificação prévia da autoridade que exerce o juízo; a de responsabilização, pelo registro posterior do que foi decidido e pela possibilidade de revisão. A tecnológica estrutura os dados; a jurídica valida o crédito; a constitucional e a de contencioso delimitam, respectivamente, o quadro federativo e a interface com a litigiosidade. Quanto mais automatizado for o fluxo, mais explícitas devem ser essas camadas.

Conforme sintetizado no Quadro 1, cada camada corresponde a uma pergunta de controle, a uma base jurídica e a uma consequência típica do vício.

Quadro 1 – Matriz de controle de legalidade em camadas da dívida ativa do IBS (elaboração própria)

Camada	Pergunta de controle	Base jurídica	Consequência típica do vício
Constitucional	O ato preserva a titularidade do ente e a competência compartilhada do IBS?	Constituição, art. 156-B; EC n. 132/2023	Inconstitucionalidade da leitura centralizadora ou invalidade do ato por violação do desenho federativo
Normativa	Há legislação do ente titular e instrumento de delegação quando o CGIBS inscreve?	LC n. 227/2026, art. 2º, §1º, VII, e §§3º, 9º e 10	Ilegitimidade ou nulidade do ato de inscrição
Tecnológica	O sistema único registra dados mínimos da CDA, fundamento legal e trilha decisória?	CTN, arts. 201 a 204; LEF, art. 2º, §§3º, 5º e 6º	Título frágil, com dificuldade de comprovar certeza e liquidez
Jurídica	O crédito é certo, líquido, exigível e tem fundamento legal específico?	LEF, art. 2º; Tema 1.350/STJ	Vício substancial não sanável por simples substituição da CDA
Institucional	A autoridade ou estrutura jurídica competente foi identificada antes da inscrição?	LC n. 227/2026, art. 5º, §§3º a 4º, e art. 38, V	Responsabilidade difusa e risco de questionamento da legitimidade
Responsabilização e transparência	Há registro das validações, alertas superados, revisão e publicidade da delegação?	LC n. 227/2026, art. 2º, §§9º e 10; princípios da motivação e da transparência	Dificuldade de controle interno, externo e judicial
Contencioso	A tese jurídica foi harmonizada ou marcada como controvertida?	LC n. 214/2025, arts. 319, 322 e 323	Ampliação de litigiosidade repetitiva e divergência federativa

6.1 Camada constitucional

Na camada constitucional, o art. 156-B deve funcionar como parâmetro de leitura de toda a legislação infraconstitucional do IBS. O Comitê Gestor é instrumento de atuação integrada dos entes, não instância hierárquica alheia a eles. A fiscalização, o lançamento, a cobrança e a representação relativos ao imposto são realizados, no âmbito das respectivas competências, pelas administrações tributárias e Procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, cabendo ao Comitê coordenar essas atividades com vistas à integração federativa (Brasil, 1988; 2023).

Daí decorre a diretriz inicial: todo ato de inscrição em dívida ativa do IBS deve preservar a titularidade do ente e a identificação da competência jurídica exercida. Mesmo quando houver delegação, ela deve ser compreendida como técnica de cooperação federativa, não como renúncia à responsabilidade pública pelo crédito.

6.2 Camada normativa

A camada normativa parte de uma constatação simples: a LC n. 227/2026 não autorizou delegação invisível. A lei fornece elementos essenciais para o desenho da inscrição: delegação expressa, preservação da titularidade, sistema único, legislação do ente titular, depósito e publicidade de instrumentos de delegação, atuação das Procuradorias e Diretoria de Procuradorias do CGIBS (Brasil, 2026). Esses elementos devem ser desenvolvidos por regulamento, convênios, protocolos ou atos internos que indiquem com precisão como ocorrerá a inscrição.

Essa camada deve responder a perguntas simples, contudo decisivas: quem valida a inscrição? Qual autoridade assina ou autentica a CDA? Quais créditos podem ser inscritos automaticamente? Quais exigem análise jurídica individual? Como se recusa inscrição? Como se devolve o crédito ao órgão de origem? Como se registra divergência entre Procuradoria e administração tributária? Como se documenta a delegação? Como se revisa a CDA? Sem essas respostas, o sistema único poderá funcionar tecnicamente, mas produzirá insegurança jurídica. A eficiência de um fluxo não é medida apenas por sua velocidade, mas também pela capacidade de gerar títulos sustentáveis.

6.3 Camada tecnológica

No plano tecnológico, o sistema único deve possuir campos obrigatórios capazes de refletir os requisitos legais da inscrição. O mínimo jurídico precisa ser traduzido em arquitetura de dados. Devem constar, ao menos: identificação do sujeito passivo e responsáveis; origem e natureza do crédito; fundamento legal específico; valor originário; critérios de atualização, juros, multa e encargos; data de constituição definitiva; data de exigibilidade; processo administrativo; titularidade da parcela; instrumento de delegação, quando houver; órgão responsável pela cobrança; eventuais causas suspensivas; histórico de notificações; informações sobre parcelamento, transação, impugnação ou revisão; e autoridade responsável pela validação.

O sistema deve impedir inscrições com dados insuficientes, sinalizar inconsistências, registrar alertas de prescrição, apontar divergências de fundamento legal e permitir devolução estruturada ao órgão de origem. Nessa perspectiva, a tecnologia não substitui o controle jurídico, mas cria ambiente mais seguro para que ele ocorra. Um sistema único sem campos jurídicos mínimos apenas centraliza a fragilidade.

A camada tecnológica também deve observar padrões mais amplos de governo digital. A Lei n. 14.129/2021 valoriza plataforma única, interoperabilidade, transparência, integração de dados, eliminação de replicações desnecessárias e acompanhamento das solicitações por etapas (Brasil, 2021). Por seu turno, a LGPD assegura revisão de decisões tomadas unicamente com base em tratamento automatizado de dados pessoais que afetem interesses do titular e exige informações claras sobre critérios e procedimentos utilizados, quando solicitadas

(Brasil, 2018). Em fluxos massificados de inscrição, esses parâmetros apontam para uma exigência mínima: automação pode triar, alertar e bloquear inconsistências, mas não deve produzir opacidade sobre fundamentos fáticos, jurídicos e tecnológicos do ato. A literatura sobre atos administrativos algorítmicos converge nesse ponto ao defender alto grau de explicabilidade para decisões públicas automatizadas (Leal, 2022).

6.4 Camada jurídica

A camada jurídica concentra o juízo que não pode ser absorvido pela automação: verificar se o crédito pode ser inscrito e cobrado. O controle deve abranger legalidade formal, legalidade material e juridicidade. A legalidade formal examina requisitos do termo e da CDA. A legalidade material examina existência, exigibilidade, fundamento legal, sujeito passivo, cálculo e eventuais impedimentos. Já a juridicidade examina compatibilidade com a Constituição, precedentes relevantes, princípios de segurança jurídica, boa-fé, proporcionalidade e coerência institucional. À luz do Tema 1.350/STJ, a indicação do fundamento legal específico deve ser tratada como requisito substancial do ato de inscrição, não como campo cadastral corrigível *a posteriori*.

Essa camada é indispensável porque a dívida ativa do IBS poderá envolver créditos complexos, regimes específicos, operações interestaduais ou intermunicipais, disputas sobre destino, créditos acumulados, compensações e interpretações uniformizadas. A CDA do IBS não será necessariamente singela. Quanto maior a complexidade do crédito, maior a necessidade de que a inscrição seja juridicamente motivada e rastreável.

A LINDB reforça essa orientação ao exigir que decisões administrativas considerem consequências práticas, contexto e dificuldades reais da gestão pública, sem dispensar motivação adequada e coerência institucional (Brasil, 1942). No IBS, essa diretriz impede tanto o formalismo paralisante quanto a automação acrítica. O controle jurídico deve ser proporcional ao risco do crédito, porém sempre suficientemente documentado para permitir revisão, defesa e responsabilização.

6.5 Camada institucional

A camada institucional responde à pergunta que o sistema, sozinho, não resolve: quem exerce o controle jurídico? Pode ser a Procuradoria do ente titular, a Diretoria de Procuradorias do CGIBS, estrutura delegada, consórcio, convênio ou outro arranjo previsto em lei. O ponto essencial é que a competência seja definida antes da inscrição e registrada no próprio sistema.

Para Municípios com Procuradoria estruturada, o modelo deve permitir atuação efetiva na validação da parcela municipal ou na definição de critérios para delegação. Para Municípios sem Procuradoria ou sem estrutura suficiente, a legislação local e os instrumentos de delegação podem funcionar como instrumentos de inclusão federativa, desde que

preservem titularidade e controle público. Para todos, deve haver transparência sobre quem decidiu, com base em quais parâmetros e em nome de qual ente.

A Diretoria de Procuradorias do CGIBS tende a exercer papel central de coordenação, harmonização e apoio técnico. No caso de delegação, poderá realizar inscrição em dívida ativa. Sua atuação deve ser compreendida, contudo, em conexão com as Procuradorias dos entes, e não como substituição presumida de todas elas. A coordenação qualifica a atuação descentralizada; a delegação formaliza hipóteses específicas de atuação centralizada.

6.6 Camada de responsabilização e transparência

A camada de responsabilização e transparência decorre dos efeitos da inscrição em dívida ativa contra o contribuinte e em favor do erário. O sistema deve registrar trilhas decisórias completas. É necessário saber quais validações foram automáticas, quais foram humanas, qual autoridade ou órgão aprovou a inscrição, quais alertas foram superados, quais documentos instruíram o ato, qual fundamento jurídico foi adotado e em nome de qual ente a cobrança seguirá.

Essa camada também deve prever revisão administrativa. O contribuinte deve ter meios de questionar inconsistências, e a Administração deve poder corrigir erros antes que se transformem em litígio. A existência de sistema único pode facilitar essa revisão, desde que a governança seja desenhada para recebê-la, documentá-la e encaminhá-la ao órgão competente.

Essa responsabilização também envolve controle externo e transparência. Como a LC n. 227/2026 prevê publicidade dos instrumentos de delegação depositados no CGIBS, é imperativo assegurar que a sociedade, os órgãos de controle e os próprios entes federativos possam conhecer os arranjos vigentes. A opacidade da delegação só serviria ao enfraquecimento da confiança no sistema, ampliando o risco de litígios.

6.7 Camada de contencioso

Por fim, a camada de contencioso aproxima a inscrição da estratégia judicial e extrajudicial. Não basta formar CDA; é necessário que o título reflita tese jurídica defensável, interpretação harmonizada e possibilidade real de recuperação. A Nota Técnica CONAP n. 002/2025 salienta a importância da Advocacia Pública na harmonização jurídica do IBS e da CBS, inclusive para prevenir litígios e aplicar corretamente precedentes (Conselho Nacional da Advocacia Pública Fiscal, 2025b). No plano legal, essa função deve dialogar com o Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias, cujas resoluções vinculam as Procuradorias e cujos atos conjuntos com o Comitê de Harmonização devem ser observados nos atos decisórios relativos às normas comuns do IBS e da CBS (Brasil, 2025, arts. 322 e 323).

Essa camada ganha relevância diante do Edital 05/2026 do CESTF. O STF identificou risco de aumento de litigiosidade constitucional e divergência interpretativa entre tribunais quanto ao IBS e à CBS (Supremo Tribunal Federal, 2026). Um controle de legalidade da inscrição bem estruturado pode funcionar como filtro de prevenção desse contencioso. Créditos juridicamente frágeis devem ser saneados antes da inscrição; créditos com tese controvertida devem ser identificados; créditos com risco repetitivo devem ser monitorados.

O modelo em camadas permite que a dívida ativa do IBS seja simultaneamente nacional e federativa. Nacional, porque usa sistema único, padrões comuns e harmonização. Federativa, porque preserva titularidade, competência das Procuradorias, delegação expressa e responsabilidade institucional. Tecnológica, porque utiliza dados e automação. Jurídica, porque reconhece que a força da CDA depende da legitimidade do ato de inscrição.

6.8 Roteiro mínimo de validação da CDA do IBS

A matriz ganha utilidade quando a tese jurídica desce um degrau e se converte em controle verificável. Por isso, o sistema único deveria condicionar a execução do comando de inscrição à verificação sequencial de seis itens: (i) titularidade da parcela do crédito identificada; (ii) fundamento legal específico indicado, na forma exigida pelo Tema 1.350/STJ; (iii) delegação formal registrada, sempre que a inscrição não for praticada pela estrutura do ente titular; (iv) autoridade jurídica responsável pela validação identificada; (v) trilha decisória rastreável, com registro das validações automáticas e humanas; e (vi) órgão de cobrança competente designado. A ausência de qualquer item não deve gerar inscrição com pendência: deve gerar bloqueio do fluxo e devolução estruturada ao órgão de origem, com indicação do item faltante, registro do motivo e prazo para saneamento ou revalidação.

Esse roteiro não substitui a matriz; apenas a torna testável, funcionando como piso operacional da tese e como linguagem comum entre Procuradoria, administração tributária e Comitê Gestor. Em termos práticos, a utilidade do modelo está precisamente aí: permitir que a centralização do sistema não apague o ponto em que alguém, em nome de um ente, passa a responder juridicamente pela CDA.

7 CONCLUSÃO

Cumprе salientar que a centralização das inscrições no IBS não é desvio do modelo federativo. Trata-se de consequência natural do próprio tributo compartilhado.

O ponto decisivo é outro: centralizar o fluxo não equivale a centralizar, de modo indiferenciado, o juízo jurídico que transforma crédito definitivamente constituído em título executivo. Sem sistema único e governança federativa, a cobrança do IBS tende a reproduzir a fragmentação que a Reforma pretende superar. Sem controle jurídico qualificado, o sistema único pode acabar por centralizar vícios e produzir títulos frágeis em escala nacional, o que esvaziaria parcela substancial da racionalidade preconizada pelos arquitetos da Reforma.

O percurso desenvolvido neste artigo conduz a uma distinção essencial. O CTN e a Lei de Execução Fiscal tratam a inscrição em dívida ativa como ato de controle de legalidade, capaz de conferir presunção de certeza e liquidez ao crédito. Por seu turno, a EC n. 132/2023 e a LC n. 227/2026 estruturam a coordenação federativa do IBS, preservando titularidade dos entes, legislação aplicável, possibilidade de delegação e atuação das Procuradorias. O controle centralizado das inscrições organiza a governança do sistema. O controle de legalidade legitima a formação do título.

No âmbito municipal, essa distinção tem efeito prático imediato. Quando o ente dispuser de Procuradoria estruturada e competência legal, sua atuação deve integrar a validação da parcela municipal do crédito ou, ao menos, a definição dos critérios de delegação. Havendo delegação válida, a inscrição poderá ser realizada por estrutura jurídica formalmente competente. Em qualquer hipótese, a tecnologia não substitui a imputação jurídica: alguém, em nome de algum ente e com base em algum fundamento, deve responder pelo ato de inscrição.

A matriz em camadas proposta busca traduzir essa conclusão em critério operacional. A camada constitucional delimita a coordenação federativa. A normativa define delegação, titularidade e competência. A tecnológica estrutura dados jurídicos mínimos. A jurídica valida certeza, liquidez, exigibilidade e fundamento legal específico. A institucional identifica a Procuradoria ou estrutura responsável. A de responsabilização e transparência registra a trilha decisória. Finalmente, a de contencioso alinha a inscrição à prevenção de litígios e à harmonização jurídica do IBS e da CBS.

Dáí resulta um padrão mínimo para a CDA do IBS. Antes de executar o comando de inscrição no sistema único, devem estar identificados o ente titular da parcela do crédito, o fundamento legal específico, o instrumento de delegação eventualmente aplicável, a autoridade jurídica responsável pela validação, a trilha decisória do sistema e o órgão incumbido da cobrança judicial ou extrajudicial. Esses elementos não são ornamentos formais, senão a ponte entre a eficiência tecnológica e a legitimidade federativa da cobrança.

Com esse desenho, a dívida ativa do IBS pode ser nacionalmente coordenada sem deixar de ser juridicamente imputável. A centralização deixa de ser ameaça à autonomia municipal quando opera por delegação formal, rastreabilidade e responsabilidade institucional definida. E a autonomia deixa de ser obstáculo à eficiência quando se expressa em padrões de validação, revisão e cobrança compatíveis com o sistema único. O resultado esperado não é apenas uma cobrança mais célere, mas um título menos vulnerável à invalidação, transparente quanto à cadeia de competência que o formou e, por isso, mais defensável em juízo.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Inscrição de dívida ativa: função privativa dos advogados públicos. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 149, p. 331-343, jul./set. 1982.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jun. 2026.

BRASIL. *Decreto-Lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942*. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Brasília, DF: Presidência da República, 1942. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm. Acesso em: 10 jun. 2026.

BRASIL. *Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023*. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 10 jun. 2026.

BRASIL. *Lei Complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025*. Institui o IBS, a CBS e o IS. Brasília, DF: Presidência da República, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 10 jun. 2026.

BRASIL. *Lei Complementar n. 227, de 13 de janeiro de 2026*. Institui o Comitê Gestor do IBS. Brasília, DF: Presidência da República, 2026. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp227.htm. Acesso em: 10 jun. 2026.

BRASIL. *Lei n. 13.709, de 14 de agosto de 2018*. Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm. Acesso em: 10 jun. 2026.

BRASIL. *Lei n. 14.129, de 29 de março de 2021*. Dispõe sobre princípios, regras e instrumentos para o Governo Digital. Brasília, DF: Presidência da República, 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14129.htm. Acesso em: 10 jun. 2026.

BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 10 jun. 2026.

BRASIL. *Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980*. Lei de Execução Fiscal. Brasília, DF: Presidência da República, 1980. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 10 jun. 2026.

BRASIL. *Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999*. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm. Acesso em: 10 jun. 2026.

BUCCI, Eduardo Sadalla. A Advocacia Pública como guardiã do interesse público: o controle de legalidade para a inscrição em dívida ativa. In: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *Revista do II Congresso Nacional da Dívida Ativa*. Brasília, DF: PGFN, 2025. p. 127-152.

COMITÊ GESTOR DO IBS. *Resolução CGIBS n. 6, de 30 de abril de 2026*. Regulamenta o IBS. Brasília, DF: CGIBS, 2026.

CONSELHO NACIONAL DA ADVOCACIA PÚBLICA FISCAL. *Nota Técnica CONAP n. 001/2025*. Brasília, DF: CONAP, 2025a.

CONSELHO NACIONAL DA ADVOCACIA PÚBLICA FISCAL. *Nota Técnica CONAP n. 002/2025*. Brasília, DF: CONAP, 2025b.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Resolução n. 547, de 22 de fevereiro de 2024*. Brasília, DF: CNJ, 2024.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Resolução n. 617, de 12 de março de 2025*. Brasília, DF: CNJ, 2025.

CONTI, José Mauricio; MASCARENHAS, Caio Gama. Repactuação do federalismo brasileiro e reforma fiscal. *Revista da PGE-MS*, Campo Grande, ed. 19, 2023.

DELLA VITTORIA, Aline. Reforma tributária e a reorganização da cobrança da dívida ativa: desafios e perspectivas. In: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *Revista do II Congresso Nacional da Dívida Ativa*. Brasília, DF: PGFN, 2025. p. 275-294.

GROGNET, João Henrique Chauffaille; DIAS, Theo Lucas Borges de Lima. Diretrizes para a implementação de um modelo nacional de governança da dívida ativa. In: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *Revista do II Congresso Nacional da Dívida Ativa*. Brasília, DF: PGFN, 2025. p. 21-29.

HERCULANO, Fabiana Curty; JOHN, Luísa Damião Brum; SEVERINO, Melissa Muniz. A Reforma Tributária sobre o consumo e seus impactos na cobrança da dívida ativa e no pacto federativo. In: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *Revista do II Congresso Nacional da Dívida Ativa*. Brasília, DF: PGFN, 2025. p. 101-111.

LEAL, Fellipe Guerin. Os atos administrativos algorítmicos sob a perspectiva de uma nova matriz interpretativa inaugurada pela LINDB e de uma nova obrigação específica de transparência da decisão automatizada prevista na LGPD. *Ius Gentium*, Curitiba, v. 13, n. 2, p. 287-303, maio/ago. 2022.

PAULA, Daniel Giotti de. Reforma Tributária e governança nacional da dívida ativa: por um controle de juridicidade na apuração e inscrição dos créditos tributários. In: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *Revista do II Congresso Nacional da Dívida Ativa*. Brasília, DF: PGFN, 2025. p. 427-444.

SANTOS, Júlio Edstron Secundino; BARTINE, Caio; PASSOS, Hitallo Ricardo Panato. O Comitê Gestor do IBS: natureza jurídica, autonomia e os limites do federalismo de cooperação. *Revista Interdisciplinar*, v. 11, n. 2, e2002, 2026.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Seção). *Recurso Especial n. 2.194.708/SC* (Tema Repetitivo n. 1.350). Relator: Min. Gurgel de Faria. Julgado em 8 out. 2025, acórdão publicado em 22 out. 2025, trânsito em julgado em 22 dez. 2025. Brasília, DF: STJ, 2025a.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Repetitivo define que CDA não pode ser alterada para modificar fundamento legal do crédito tributário*. Notícia, 3 nov. 2025. Brasília, DF: STJ, 2025b. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/2025/03112025-Repetitivo-define-que-CDA-nao-pode-ser-alterada-para-modificar-fundamento-legal-do-credito-tributario.aspx>. Acesso em: 10 jun. 2026.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Centro de Estudos Constitucionais. *Edital 05/2026: Contencioso Judicial da Reforma do Consumo (EC 132)*. Brasília, DF: STF, 2026.

XAVIER, Daniel de Saboia. Do Decreto n. 24.036/1934 à Portaria PGFN n. 33/2018: trajetória normativa do prazo de encaminhamento de débitos para fins de inscrição em dívida ativa da União. In: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *Revista do II Congresso Nacional da Dívida Ativa*. Brasília, DF: PGFN, 2025. p. 313-340.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

SILVA, Jhonny Prado; ELLWANGER, Ericksen Pratzel. Da inscrição ao sistema único: controle de legalidade da parcela municipal do IBS no modelo do Comitê Gestor. *Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa*, Belo Horizonte, ano 3, v. 1, p. 49-72, 2026.

QUANDO O SISTEMA PRECEDE À LEI: TECNOLOGIA COMO PRESSUPOSTO DE APLICAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA NA REFORMA DO CONSUMO (EC 132/2023)

Érico Germano Hack

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.

Patrícia Ferreira Pomoceno

Mestranda em Direito na UP. Especialista em Direito Tributário e Direito Processual Civil. Graduada em Direito pela UEPG. Procuradora do Município de Curitiba. Procuradora Assessora do Procurador Fiscal do Município de Curitiba. Associada Efetiva da Rede Nacional de Governança, Estratégia e Inovação da Advocacia Pública Brasileira – RENAGEI.

Resumo: O artigo investiga como os sistemas digitais se relacionam com a lei como fonte do Direito Tributário, diante da execução automatizada de atos antes praticados de forma analógica. Parte-se do problema de que a legislação vigente (CTN, 1966) foi concebida para cumprimento físico, enquanto a prática atual e, sobretudo, a Reforma Tributária do Consumo (EC 132/2023; LC 214/2025) pressupõem a existência e o funcionamento de sistemas. A hipótese é a de uma inversão de lógica: de um sistema construído para cumprir a lei preexistente para uma lei redigida a partir do que o sistema é capaz de fazer. Por revisão bibliográfica e análise normativa, examinam-se o *split payment* e o *cashback* como categorias nativas digitais incorporadas à legislação. Conclui-se que a eficácia da Reforma depende criticamente da infraestrutura e da confiabilidade dos sistemas, e que ignorar a praticabilidade tecnológica na elaboração legislativa pode conduzir a um império do código sem controle nem transparência. Defende-se a adequação do Direito à realidade tecnológica, com auditabilidade e contestabilidade das decisões automatizadas.

Palavras-chave: Reforma Tributária. *Split payment*. Administração tributária digital.

Sumário: 1 Introdução – 2 O sistema. Algoritmos, códigos, aplicativos e instrumentos de tecnologia da informação – 3 O sistema baseia-se na lei. Ou a lei passa a basear-se no sistema? – 4 Da reforma tributária e dos institutos não jurídicos incorporados à legislação – 5 Conclusão – Referências

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo busca analisar como os sistemas digitais se relacionam com as fontes tradicionais do Direito. A discussão é motivada pelo número cada vez maior de situações em que as determinações legais são cumpridas automaticamente ou através do uso de ferramentas digitais, como algoritmos, bancos de dados ou inteligência artificial, que vêm se tornando vitais para o desempenho das atividades diárias. Nesta realidade, as fontes tradicionais (lei, doutrina, jurisprudência, costume) acabam tendo que se relacionar com atos praticados de maneira eletrônica, através de programação que se baseou em apenas uma das fontes ou que se apoia em interpretação ou fonte já superada, mas que persiste em sua aplicação pela sua incorporação ao código dos sistemas que lhe dão cumprimento.

A análise da legislação demonstra que, em grande parte, foi ela pensada para seu cumprimento analógico, através da intervenção humana para a prática dos atos. O pagamento era

tratado na legislação civil e tributária como a entrega de dinheiro físico ao credor, que dava sua quitação também por via física (recibo). Ou, já adentrando a seara tributária, que é o principal enfoque deste texto, o lançamento do crédito tributário em dívida ativa era realizado em livro físico, do qual se extraía uma certidão com os dados necessários ao ajuizamento da Execução Fiscal de cobrança do tributo. Ainda, o Código Tributário Nacional prevê que o pagamento pode ocorrer por moeda corrente, também podendo ser efetuado por cheque, vale postal, estampilha, papel selado ou processo mecânico (art. 162, CTN). O art. 159 prevê que o pagamento deve ocorrer na repartição do domicílio do sujeito passivo, entendendo-se que o pagamento ocorreria com a entrega em dinheiro diretamente no órgão fazendário, antigamente denominadas de “coletorias” e outras denominações utilizadas para esse fim.

Todas estas disposições estão no Código Tributário Nacional e ainda são formalmente vigentes, não havendo norma posterior que as tenha reformado ou revogado. Todavia, sabemos que todos os atos acima descritos da área fiscal ocorrem hoje por meio digital, com emissão de guias eletrônicas pela *internet*, pagamentos por compensação bancária ou Pix. Atualmente já não mais há a necessidade de se dirigir ao órgão fazendário para a prática dos atos: parcelamentos, acordos, certidões e informações em geral são fornecidos via *internet*. Mesmo nos casos em que o atendimento presencial ocorre, o ato praticado será realizado via sistema, que na maioria dos casos é o mesmo sistema disponibilizado para uso remoto via *internet*.

Neste sentido, visa-se discutir o que o sistema significa para o Direito e, em especial, para a área tributária. O atendimento do contribuinte (pela *internet* ou presencial) dele depende. Havendo falha no seu funcionamento, os atos não serão praticados, seja por meio remoto ou presencialmente pelo servidor responsável. A Administração Tributária atual é dependente do sistema, podendo-se argumentar que a falha do sistema acarreta a impossibilidade de funcionamento do sistema tributário nacional.

A discussão aumenta em relevância com o aprofundamento do uso de sistemas digitais para o cumprimento da legislação tributária. A Reforma Tributária da EC 132/2023 trouxe novidades como *split payment* ou *cashback* que pressupõe o seu funcionamento e apuração através de sistema. A sistemática de ampla não-cumulatividade também aponta para a apuração automática de créditos e débitos com o processamento de todas as notas fiscais eletrônicas. O contencioso administrativo e judicial do CBS/IBS será eletrônico, portanto, dependente de sistema.

Estas questões trazem para discussão o quanto a existência dos sistemas digitais (e seu funcionamento adequado) é necessária para que a Reforma Tributária possa ser implementada e funcionar como previsto na legislação. E a discussão ganha relevância quando tratamos de uma reforma que substituiu integralmente a tributação sobre consumo apoiado em cinco tributos (IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS) para um sistema de dois tributos (que em realidade nada mais são que apenas um tributo, já que possuem a mesma base de cálculo e fato gerador). A tributação sobre o consumo representa em média 40% do total

da carga tributária brasileira.¹ E como os tributos hoje são a principal fonte de receita do Estado moderno, a falha ou sucesso da reforma pode afetar profundamente as finanças estatais e a manutenção de suas atividades.

Feitas estas considerações, tentar-se-á abordar o tema através do entendimento do que é o sistema em si, não só quanto ao seu significado para a reforma tributária, mas para a vida moderna. Em seguida, será abordada a questão do cumprimento da lei por meio do sistema, discutindo-se se, na atualidade, o sistema deve basear-se na lei ou se a lógica inversa se mostra mais conveniente. Por fim, os questionamentos ora apresentados constituem reflexão atual, ficando sua análise reservada para momento futuro, quando poderão ser revisitados com maior distanciamento, a fim de permitir seu posterior reexame e a verificação de eventual confirmação das preocupações atuais ou de superação satisfatória das dúvidas então existentes.

2 O SISTEMA. ALGORITMOS, CÓDIGOS, APLICATIVOS E INSTRUMENTOS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO

De início, cumpre esclarecer que no âmbito deste texto o termo “sistema” é usado para designar todos os instrumentos eletrônicos e digitais utilizados para a prática de atos pela Administração Tributária.²

Esta generalização evita adentrar na questão técnica da diferenciação entre algoritmos, aplicativos, inteligência artificial e outras tantas definições que existem na área digital. Isso se deve, primeiramente, pelo escopo do trabalho, que é discutir o uso do sistema para o cumprimento da legislação tributária brasileira. E também, porque a perspectiva dos autores é a de operadores do direito e usuários do sistema, e não de desenvolvedores. Assim, o que será tratado aqui baseia-se na visão do usuário que dependerá do sistema para o desempenho de grande parte de suas atividades.

A primeira questão que colocamos é quanto ao desenvolvimento destes sistemas. Percebe-se que muitas pessoas entendem o sistema como algo pronto, inato, uma entidade com responsabilidades e que muitas vezes se equipara a um colega de trabalho ou um agente público. Em muitos casos menciona-se que algo não pode ser feito porque “o sistema não permite”, dando ao sistema ares de agente decisor ou oráculo que decide o que pode ou não ser feito.

1 Nos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em 2021 os tributos sobre consumo de bens e serviços representaram, em média, 31,9% da receita tributária total (OCDE, 2023, p. 24), enquanto no Brasil chegaram a 45,1% da receita tributária total, mantendo-se sempre em um patamar superior a 41% até 2021... (IFI, 2024).

2 Um sistema de informação é um tipo especializado de sistema, podendo ser definido como um conjunto de componentes inter-relacionados, trabalhando juntos para coletar, recuperar, processar, armazenar e distribuir a informação com a finalidade de facilitar o planejamento, o controle, a coordenação, a análise e o processo decisório em empresas e organizações (Lemos II, 2011).

Deve-se pensar no sistema como uma construção humana, uma ferramenta construída por outras pessoas. Logo, houve esforço e racionalização humanos para que ele existisse. E, por consequência, está sujeito a erros e imperfeições.

Em seguida, conclui-se que o sistema não é imutável e pode ser alterado, corrigido e melhorado. Sua existência, funcionamento, correção e aprimoramento depende de intervenção humana, o que, portanto, conduz à questão que o usuário é também seu desenvolvedor, seja pela indicação de imperfeições, pela sugestão de aprimoramentos ou pelo uso diversificado que pode levar a novas situações não vislumbradas originalmente. De qualquer sorte, o trabalho com o sistema exige esforço e observação pelo usuário.

O sistema só se torna útil e funcional após intensos testes e verificações, de maneira que a ideia de sistema como algo posto deve ser abandonada, criando-se a consciência de que houve esforço para sua criação, existe esforço para sua manutenção e haverá esforço para seu aprimoramento e desenvolvimento.

Aprofundando a questão, além do esforço humano de desenvolvimento do sistema, há a necessidade de infraestrutura para sua manutenção. No passado, a infraestrutura era visível e mais concreta na forma de mobiliário, equipamentos, local de atendimento, material de expediente etc. Ao se adotar o sistema, surge uma falsa ideia de virtualização do serviço, em que a estrutura física desaparece. Todavia, isso não é correto, porque a infraestrutura para o serviço migra de elementos físicos do atendimento analógico para necessidades estruturais de desenvolvimento e utilização do sistema. O custo em infraestrutura migra do local e mobiliário físico para máquinas, equipamentos, locais para servidores, nuvens, tokens de IA etc. O bom funcionamento do sistema necessita de uma boa infraestrutura de dados, possibilitando que ele funcione com a velocidade e confiabilidade necessárias. Não se trata de constatação isolada: a própria OCDE, ao descrever a Administração Tributária 3.0, identifica a infraestrutura de dados, a gestão da informação e a capacitação de novos perfis profissionais como blocos estruturais sem os quais a administração tributária digital não se sustenta (OECD, 2020). Há a tendência de que a infraestrutura de dados se torne mais barata com o tempo, todavia a complexidade dos sistemas e o seu maior uso acaba por absorver e exigir mais estrutura para sua manutenção, o que pode levar a aumentos de custos substanciais que podem superar os gastos da era analógica.

Estas considerações apontam para que o profissional do Direito, o servidor público e o gestor do sistema devem ter em mente que o bom funcionamento do sistema depende de desenvolvimento e manutenção constantes dos sistemas, conhecimento das funcionalidades das ferramentas e análise dos custos e esforço necessários para que a estrutura funcione.

Neste sentido, a aplicação do Direito não ocorre apenas através da interpretação e aplicação de normas jurídicas, mas também do conhecimento e manutenção do sistema onde os atos jurídicos passam a ser praticados. A preocupação anterior era de realizar corretamente o lançamento do tributo ou a inscrição em dívida ativa. Na atualidade, somam-se a estas a preocupação com a programação do sistema para que pratique os atos de acordo com o preconizado pela lei e a questão do seu funcionamento confiável e que permita aos usuários a prática dos atos.

3 O SISTEMA BASEIA-SE NA LEI. OU A LEI PASSA A BASEAR-SE NO SISTEMA?

Das ponderações acima surge questão relevante a ser enfrentada não só pelo usuário, mas também pelo jurista e pelo legislador.

Como já ponderado, o Código Tributário Nacional ainda vigente traz disposições adequadas à tecnologia da época do início de sua vigência, que ocorreu em 1966. Já a Constituição Federal tem sua redação original em 1988. Assim é com boa parte da legislação vigente. Sua formulação precedeu à digitalização e ao avanço da tecnologia, que para os legisladores e Constituintes do passado era impossível de prever.

Assim, os sistemas atuais são migrações dos atos analógicos, físicos, para o ambiente virtual. O processo eletrônico atual possui os mesmos atos e segue a mesma ordem dos processos judiciais físicos de antigamente. Mudou apenas o suporte do ato, que passou a ser eletrônico. O mesmo ocorre na área tributária. Ainda existem os atos de lançamento, pagamento e inscrição em dívida ativa do tributo. O que mudou foi a forma e onde são realizados: o lançamento em processo administrativo digital, o pagamento via *internet* e a inscrição em dívida ativa em banco de dados digital.

Em conclusão, os sistemas atuais são baseados na lei. Ou seja, o sistema foi construído para praticar atos de cumprimento de uma lei que já existia. Migrou-se do analógico para o digital, mas a essência dos atos permanece a mesma.

Todavia, o que se observa atualmente é uma alteração nesta lógica onde é a lei que tem base nas funcionalidades do sistema. Ou seja, o sistema e suas ferramentas necessariamente devem preexistir à lei e o legislador constrói o texto a partir do que o sistema faz ou é capaz de fazer, de acordo com a tecnologia disponível. Ao se legislar desta forma, primeiro se consulta o desenvolvedor e os técnicos para verificar se existem ferramentas tecnológicas adequadas, se há ferramentas disponíveis, se são confiáveis e se o custo e esforço de desenvolvimento são compatíveis com o que se espera. Em muitos casos a solução inicial é muito difícil de ser criada, mas existe uma solução similar já pronta ou de mais fácil desenvolvimento que atende a necessidade. Ou então a primeira ideia demandará elevados custos de manutenção de infraestrutura ou dúvidas quanto à confiabilidade de seu funcionamento. Adota-se então solução já conhecida, menos onerosa e mais confiável.

Neste ponto, surge a necessidade de uma interface entre os técnicos desenvolvedores do sistema e os operadores do Direito e servidores responsáveis pelo ato. De um lado, os técnicos precisam ter um conhecimento sobre as regras de negócio relativas ao trabalho que o sistema desempenhará (p. ex. o desenvolvedor deve compreender o fluxo de inscrição do débito em dívida ativa e o processamento da execução fiscal) ao mesmo tempo que o operador do direito terá que conhecer as bases da tecnologia utilizada e as possibilidades existentes (p. ex. entender o que é uma API, um servidor ou uma estrutura de *backend-frontend* do sistema). Claro que será muito raro profissionais com profundo conhecimento em ambos os campos, mas é necessário que o usuário/operador do Direito saiba o que pedir e que o desenvolvedor/técnico entenda o que é necessário. A partir deste diálogo surge o sistema que atenderá o que se pretende.

Neste diálogo entre as áreas subverte-se a ordem anterior em que a lei dizia o que fazer e o sistema tinha que ser construído ou adequado para atendê-la. Deste diálogo surge, ao mesmo tempo, o sistema e sua funcionalidade e a lei que o prevê e lhe dá o suporte jurídico. Ou seja, a lei passa a se preocupar com o que é possível e viável fazer por meio do sistema, pois de outra forma a lei não poderá ser implementada ou a digitalização do serviço será impossível.

A preocupação com a viabilidade de execução da norma não é estranha à dogmática tributária. Regina Helena Costa define a praticabilidade como o conjunto de técnicas voltadas a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico (2007, p. 53). Antes dela, Alfredo Augusto Becker já sustentava que a regra jurídica somente existe na medida de sua praticabilidade, devendo ser construída para agir sobre a realidade social, não para um mundo ideal (2007, p. 74). O que se discute aqui é que a praticabilidade ganhou uma dimensão nova: deixou de ser apenas técnica de simplificação (presunções, pautas fiscais, substituição tributária) para se tornar pressuposto tecnológico de existência da própria norma. A praticabilidade do século XXI não se mede apenas pela capacidade da Administração de fiscalizar, mas pela capacidade do sistema de executar. Trata-se de mudança substancial de pensamento para o legislador e para o operador do direito, que passam a ponderar, na elaboração do texto legal, não só os elementos do Direito, mas também a exequibilidade dos institutos por ele criados em um ambiente eletrônico.

A questão ora descrita não é inédita, já tendo sido enfrentada na doutrina internacional. Cita-se que a ideia está no título do artigo de De Filippi e Hassan (2016): “From code is law to law is code”. Ainda De Filippi e Wright (2018) em que tratam de Blockchain e “the rule of code”. Antes ainda há o texto de Lessig (2006) que trouxe a tese “code is law”. Na área tributária, conforme já referido, a OECD (2020 e 2022) descreve a “Administração Tributária 3.0” em que a tributação seja incorporada aos sistemas naturais do contribuinte, com o sistema apurando e pagando o tributo através dos dados obtidos junto ao contribuinte integrado aos seus sistemas de controle. É o que vem acontecendo com a adoção da Nota Fiscal Eletrônica, em que o sistema do contribuinte que emite a nota fiscal comunica-se com o órgão fiscal indicando a apuração do tributo.

Não é imune de críticas esta forma de implementação da tributação, uma vez que o sistema passará a ser agente fiscal principal em uma apuração automática do fato gerador e da arrecadação. Diversas questões surgem, como a necessidade de que o sistema possa ser auditado (para verificar a legalidade da apuração por ele realizada) e a forma como o contribuinte pode se insurgir ou reclamar de um lançamento realizado, automaticamente, pelo sistema eletrônico. Estas questões já existem e agora ganham força com a reforma tributária. Esta depende fortemente de tecnologia e prevê a apuração dos tributos por sistema ainda em desenvolvimento.

O ordenamento brasileiro já oferece ponto de partida normativo. O art. 20 da LGPD assegura ao titular o direito de solicitar a revisão de decisões tomadas unicamente com base em tratamento automatizado de dados pessoais que afetem seus interesses; o §1º

obriga o controlador a fornecer informações claras sobre os critérios e procedimentos da decisão automatizada; e o §2º autoriza a autoridade nacional a realizar auditoria quando a explicação for negada sob alegação de segredo comercial. Aplicado à apuração automática do IBS/CBS, o dispositivo fornece o embrião de um devido processo algorítmico tributário: o lançamento realizado por sistema é decisão automatizada que afeta interesses do contribuinte e, portanto, deve ser explicável, revisável e auditável. No mesmo sentido caminha o PL 2.338/2023, aprovado pelo Senado em dezembro de 2024 e em tramitação na Câmara dos Deputados, que adota classificação de sistemas por nível de risco e estabelece direitos de transparência, explicação e contestação.

4 DA REFORMA TRIBUTÁRIA E DOS INSTITUTOS NÃO JURÍDICOS INCORPORADOS À LEGISLAÇÃO

Como já apontado anteriormente, a tecnologia no Direito, até o momento, transpõe institutos analógicos para o mundo digital. Todavia, da mesma maneira que se fala em gerações de pessoas que são nativos digitais, que já nasceram convivendo e utilizando a tecnologia, existem institutos jurídicos nativos digitais. Ou seja, nesta nova lógica não se pensará mais em atos analógicos transpostos para o digital, mas em atos que serão praticados integralmente em ambiente digital, e que para existirem pressupõem a existência de um sistema digital.

A Reforma Tributária apoia-se em dois institutos que são nativos digitais, ou que, ao menos, não surgiram na Ciência do Direito. Aqui trazemos de exemplo para ilustrar a questão tratada no artigo.

Com a reforma apareceram os termos *split payment* e *cashback*. O primeiro é derivado de sistemas de pagamento de Fintechs, como ocorre em marketplaces em que ao comprar um produto e pagar o valor recebido já é dividido entre o vendedor efetivo, o portal que intermediou a venda e a empresa de logística que fará o transporte, para mencionar um exemplo cotidiano.

Pela sistemática do *split payment* (art. 27 e arts. 31 a 36 da Lei Complementar 214/2025), ao efetuar o pagamento de uma operação, o valor pago é vinculado à Nota Fiscal correspondente, retendo do pagamento o valor do CBS/IBS devido e passando ao fornecedor o valor já líquido dos tributos. O valor dos tributos, por sua vez, já é partilhado entre os entes da federação destinatários dos valores (União, estados e municípios beneficiários).

Este instituto foi inserido por lei complementar como forma de extinção por pagamento do tributo,³ criando categoria de extinção do crédito tributário que foi trazida da realidade de *fintechs*.

3 Não se ignora debate doutrinário que surge sobre a natureza desta inserção ser nova forma de extinção do crédito tributário. O debate, ainda que relevante, não é o ponto central deste artigo.

Trata-se de instituto “nativo digital” e que também só existirá se existir o sistema de lançamento e cobrança do CBS/IBS. Sem a integração de dados da instituição financeira, nota fiscal eletrônica e pagamento realizado não há como efetuar a partilha do valor automaticamente. Seria o retorno ao método de arrecadação dos tributos partilhados entre União, estados e municípios com repasse de quotas-partes posteriormente ao recolhimento.

O mesmo se pode falar do *cashback* (arts. 112 a 124 da Lei Complementar 214/2025), que surgiu no varejo/sistema financeiro como forma de estímulo ou desconto ao consumidor. No caso, seria a restituição de parte do tributo pago ao contribuinte de menor poder aquisitivo, visando diminuir a regressividade que marcava os tributos sobre o consumo pelo regime anterior. A sistemática imaginada também só funcionará se o sistema consolidar os dados de Nota Fiscal, CPF, Cadastro Único e recolhimento do tributo, automaticamente creditando o contribuinte do valor a que tem jus, sob gestão da Receita Federal do Brasil quanto à CBS e do Comitê Gestor quanto ao IBS (arts. 114 e 115 da LC 214/2025).

A emissão de notas fiscais eletrônicas e o lançamento tributário via sistema já é uma realidade em diversos tributos, com processamento de declaração de imposto de renda e apuração do Simples Nacional por meio da *internet*. São situações já testadas e que funcionam no nosso sistema.

Todavia, o *split payment* e o *cashback* são novidades no sistema, que ainda não foram aplicados na área tributária no âmbito da experiência brasileira. E mesmo na experiência com operações de varejo onde se originaram, o número de operações e a dimensão dos processos é muito menor do que a realidade do processamento e lançamento de todas as operações ocorridas no Brasil que estarão sujeitas ao CBS/IBS.

Na União Europeia, já existem experiências com sistemas de *split payment*, mas nenhuma com a abrangência prevista pela reforma brasileira. Estudo encomendado pela Comissão Europeia apontou que os custos administrativos e de fluxo de caixa do mecanismo podem superar seus benefícios, recomendando sua utilização apenas em situações específicas (European Commission; Deloitte, 2017). As experiências nacionais confirmam que o desenho do sistema determina o resultado do instituto. A Itália adota o *split payment* desde 2015, restrito a operações com autoridades públicas, com aumento da eficácia arrecadatória e melhora do fluxo de caixa estatal, mas ao custo de maiores despesas administrativas e de dificuldades no ressarcimento de créditos do IVA. A Romênia, por sua vez, tentou a aplicação ampla e obrigatória e fracassou: a Comissão Europeia instaurou procedimento por violação às regras do IVA e, tornado opcional o mecanismo, apenas 2% dos contribuintes optaram por mantê-lo. O modelo brasileiro vai além de todos esses precedentes, pois foi desenhado para abranger toda a cadeia B2B em arquitetura dual e federativa, sem paralelo nas experiências internacionais (MANFRON, 2024).

O próprio cronograma de implementação evidencia essa aposta. O ano de 2026 foi reservado como período de teste, com a cobrança da CBS à alíquota de 0,9% e do IBS à alíquota de 0,1% (arts. 125 e 126 do ADCT, incluídos pela EC 132/2023), destinada justamente a validar os sistemas de apuração antes da cobrança efetiva. O *split payment*,

por sua vez, somente entrará em operação a partir de 2027, com o início da exigência da CBS em substituição ao PIS e à Cofins. Tem-se, assim, a situação singular em que a lei está integralmente vigente, o instituto está normativamente criado, mas o sistema que lhe dá existência ainda está em construção e validação.

De qualquer sorte, são institutos novos e que, uma vez superados os desafios de implementação, podem melhorar muito a vida de todos os envolvidos com o processo de apuração, arrecadação e pagamento dos tributos sobre o consumo, que até então eram muito criticados pelo excesso de obrigações acessórias e contencioso relacionado à apuração.

5 CONCLUSÃO

A Reforma Tributária traz elementos de lei elaborada a partir do sistema, em que se adotou institutos externos ao Direito e se criou o texto legal ponderando essa realidade. Por outro lado, a reforma é bastante dependente da existência do sistema, já que se conta com a apuração automática da sistemática de não cumulatividade e dos institutos de *split payment* e *cashback* para que funcione a contento. Não sendo possível o desenvolvimento do sistema ou havendo falha no seu funcionamento, há grande risco de prejuízo na implementação da reforma como concebida.

A questão subjacente ilustrada pela reforma é de que, em um mundo digital de comunicações instantâneas, em que a quantidade de operações entre pessoas e empresas é enorme, não é mais possível conceber que o texto legal possa ser redigido sem considerar as suas implicações na vida real e na estrutura tecnológica existente. Fechar os olhos para essa realidade pode levar a um império do código, ou império do sistema, que subjugará o império da lei. Insistir em textos legais que não considerem a forma como serão implementados poderá levar à impossibilidade de concretização dos dispositivos legais.

Estes óbices à aplicação da lei fazem o Direito perder força, levando a permitir que os sistemas e códigos efetivamente sejam a fonte da lei, mas daí uma fonte sem controle e sem transparência, que ficará a cargo de quem detiver a tecnologia.

A solução não é submeter a realidade às categorias tradicionais do Direito, mas adequar este à realidade atual. Esta realidade evoluiu de um cenário que, há aproximadamente 50 anos, tinha como novidade o sistema de comunicação por telefone com ligação interurbana automática (DDD) para uma realidade atual de comunicação instantânea, gratuita e de alta disponibilidade, em que uma ligação por vídeo é tão corriqueira que chega a ser considerada um aborrecimento. O mesmo com sistemas atuais que permitem que no bolso se tenha um aparelho com acesso a praticamente todo conhecimento humano e que promete resolver problemas complexos em linguagem natural.

As questões aqui descritas permanecem em desenvolvimento; o objetivo do texto é fixar o diagnóstico da inversão lei-sistema e os parâmetros mínimos – auditabilidade, contestabilidade e explicabilidade – pelos quais sua evolução deverá ser avaliada.

REFERÊNCIAS

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2007.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 53.

DE FILIPPI, Primavera; HASSAN, Samer. Blockchain technology as a regulatory technology: from code is law to law is code. *First Monday*, v. 21, n. 12, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.5210/fm.v21i12.7113>. Acesso em: 30 maio 2026

DE FILIPPI, Primavera; WRIGHT, Aaron. *Blockchain and the Law: the rule of code*. Cambridge, MA: Harvard University Press, 2018. Disponível em: <https://www.hup.harvard.edu/books/9780674241596>. Acesso em: 30 maio 2026.

EUROPEAN COMMISSION; DELOITTE. *Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method: executive summary*. Brussels: European Commission, 2017. Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-01/split_payment_report_execsummary_2017_en.pdf. Acesso em: 30 maio 2026.

INSTITUTO FISCAL INDEPENDENTE (Brasil) (IFI). Reforma tributária: contexto, mudanças e impactos. *Estudo Especial n. 19*. Brasília, DF: Senado Federal, mar. 2024.

LEMOS II, Dalton Luiz. *Tecnologia da informação*. 2. ed. Florianópolis: IF-SC, 2011. 86 p. ISBN: 978-85-62798-45-0. Disponível em: <https://educapes.capes.gov.br/bitstream/capes/206391/2/CST%20GP%20-%20Tecnologia%20da%20informa%C3%A7%C3%A3o%20-%20MIOLO.pdf>. Acesso em: 08 jun. 2026.

LESSIG, Lawrence. *Code: version 2.0*. New York: Basic Books, 2006. (Originalmente publicado como Code and Other Laws of Cyberspace, 1999).

MANFRON, Bruno Werner. Split payment: contribuições da experiência internacional. *Consultor Jurídico*, 17 jul. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jul-17/split-payment-contribuicoes-da-experiencia-internacional/>. Acesso em: 09 jun. 2026.

OECD. *Tax Administration 3.0 and connecting with natural systems: initial findings*. Paris: OECD Publishing, 2022. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-3-0-and-connecting-with-natural-systems_53b8dade-en.html. Acesso em: 30 maio 2026.

OECD. *Tax Administration 3.0: the digital transformation of tax administration*. Paris: OECD Publishing, 2020. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/2020/12/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration_886337a7.html. Acesso em: 30 maio 2026.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

HACK, Érico Germano; POMOCENO, Patrícia Ferreira. Quando o sistema precede à lei: tecnologia como pressuposto de aplicação da norma tributária na reforma do consumo (EC 132/2023). *Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa*, Belo Horizonte, ano 3, v. 1, p. 73-82, 2026.

DIÁLOGOS ENTRE O DIREITO E A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NA ESTRUTURAÇÃO DA GOVERNANÇA NACIONAL PARA A DÍVIDA ATIVA

Caio Gonçalves Amorim

Procurador da Fazenda Nacional, com atuação na Coordenação de Acompanhamento e Controle Gerencial da Dívida Ativa da União e do FGTS (COAGED). Mestre em Administração Pública pela Fundação Getúlio Vargas – FGV. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.

Victor Menezes Garcia

Procurador da Fazenda Nacional, com atuação na Divisão de Acompanhamento Especial da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional da 1ª Região (DIAES PRFN1). Especialista em Direito do Estado pela Fundação Faculdade de Direito, da Universidade Federal da Bahia – UFBA.

Resumo: A governança nacional para a dívida ativa, enquanto modelo para a gestão e a cobrança de créditos públicos, envolve a pretensão de uniformizar aspectos básicos, como o controle de legalidade e procedimentos de revisão, negociação e cobrança. A sua disseminação entre os órgãos competentes demanda a construção de uma base teórica sólida, apta a lhe conferir legitimidade. Sob essa premissa, o artigo pretende estabelecer diálogos entre a governança nacional para a dívida ativa e conceitos fundamentais do Direito e da Administração Pública, a exemplo dos conceitos lógico-jurídicos, do neoconstitucionalismo, do pós-positivismo, dos métodos hermenêuticos, da teoria organizacional, da gestão dialógica e do isomorfismo institucional. De forma a não se resumir a uma revisão de literatura, o artigo se propõe a examinar a aplicação prática dos conceitos em um recorte, consistente no diálogo com os órgãos de controle e nas consequências daí advindas. Nessa ótica, observa-se a organização interna como pressuposto para o controle e como mecanismo de fortalecimento da atividade finalística, além de iniciativas nascidas, aprimoradas ou disseminadas a partir desse diálogo. Sem prejuízo de outras tantas, são mencionadas a classificação dos créditos inscritos em dívida ativa e a definição de critério para a mensuração da atividade de recuperação dos créditos públicos. Por fim, destaca-se, em nota conclusiva, que a governança nacional para a dívida ativa, a aptidão ao controle e o fortalecimento da cobrança dos são fundamentais para um serviço eficiente e para o financiamento das políticas públicas.

Palavras-chave: Governança nacional. Dívida ativa. Dialogicidade.

Sumário: 1 Introdução – 2 Diálogos entre a governança nacional para a dívida ativa, o direito e a Administração Pública – 3 A governança nacional para a dívida ativa e o diálogo com os órgãos de controle – 4 Considerações finais – Referências

1 INTRODUÇÃO

Vive-se, atualmente, um momento de sedimentação da governança nacional para a dívida ativa. Nessa perspectiva, a indução e a conformação de comportamentos e boas práticas, entre os entes públicos envolvidos, são essenciais para o desenvolvimento de paradigmas e de padrões para maximização dos resultados.

A implementação de um modelo nacional de governança da dívida ativa, atualmente em voga, passa pela tentativa de uniformização, ou minimamente de aproximação, de aspectos básicos, a exemplo do controle de legalidade, da publicidade e transparência, e dos procedimentos de revisão, negociação e cobrança, com o propósito de elevação da

maturidade dos milhares de entes públicos credores que compõem a República Federativa do Brasil (Grognet; Dias, 2025).

O fortalecimento de um modelo dessa natureza reclama, para além de proposições de natureza prática, a construção de uma base teórica sólida, em que conceitos forjados nos mais diversos ramos científicos sejam empregados para fundamentar e dar legitimidade às ações propostas.

Nessa perspectiva, a análise, a ser desenvolvida neste artigo, busca servir-se de uma interdisciplinaridade, propondo um diálogo entre conceitos extraídos do Direito e da Administração Pública, passando, ainda, por outras áreas do conhecimento. Dentre os pontos de atenção para a linha proposta, há que se evitar uma interdisciplinaridade simplória ou uma confusão epistemológica, promovendo a devida mediação entre os conceitos (Fabiani; Tormin, 2023).

Partindo dessa premissa, o trabalho se desenvolve a partir de uma pesquisa descritiva e bibliográfica (Vergara, 2004), buscando estabelecer correlações entre conceitos fundamentais do Direito e da Administração Pública, a estruturação de dados, as atividades de controle e auditoria e o consequente fortalecimento da missão a que se propõem os órgãos responsáveis pela gestão da dívida ativa.

A utilização de conceitos básicos, para examinar e robustecer um novo modelo, pode ser essencial para a boa aceitação pela comunidade a que se destina.

Do mesmo modo, ao pretender não se resumir a uma revisão de literatura, trazendo conceitos de distintas áreas do conhecimento, além de implicações práticas para o recorte proposto, o estudo busca examinar como o amadurecimento institucional na estruturação dos dados, voltado ao adequado e tempestivo atendimento aos procedimentos de controle interno e externo, contribui para a melhoria das atividades finalísticas.

2 DIÁLOGOS ENTRE A GOVERNANÇA NACIONAL PARA A DÍVIDA ATIVA, O DIREITO E A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A construção de um modelo, que se pretende novo ou, até mesmo, disruptivo, não prescinde do diálogo com conceitos, institutos e estudos pretéritos, em derredor de temáticas que podem auxiliar para o seu desenvolvimento.

Assim é que se pretende, neste capítulo, examinar a governança nacional para a dívida ativa e o seu posicionamento à luz de algumas construções normativas e doutrinárias, forjadas, sobretudo, no Direito e na Administração Pública.

2.1 A governança nacional para a dívida ativa e os conceitos jurídicos fundamentais

Numa primeira ótica, a governança nacional para a dívida ativa pode ser examinada na perspectiva dos conceitos jurídicos fundamentais ou conceitos lógico-jurídicos, construídos no âmbito da Filosofia do Direito e da Epistemologia Jurídica, que, com a pretensão de validade

universal, servem à compreensão do fenômeno jurídico, mediante a criação de instrumentos para a investigação empírica (Didier, 2021).

Evidencia-se, no particular, a necessidade do desenvolvimento de conceitos lógico-jurídicos na gestão da dívida ativa – no que se consubstancia a própria dívida ativa, o controle de legalidade, a publicidade, a transparência, a revisão, a negociação etc.

Esse imperativo se justifica para o desenvolvimento de padrões passíveis de utilização na conformação da gestão da dívida ativa por todos os entes públicos responsáveis.

Com uma abordagem científica, facilita-se a sistematização, além de outorgar um grau de legitimidade a todo o processo, estabelecendo, ainda, uma melhor aptidão ao controle, em especial na relação com os órgãos externos de controle.

2.2 O neoconstitucionalismo, o pós-positivismo e a gestão dialógica na construção da legitimidade da governança nacional para a dívida ativa

Outra interação que pode render muitos frutos para o processo de conformação da dívida ativa é aquela a ser desenvolvida com o pós-positivismo e o neoconstitucionalismo.

Sob a ótica metodológica-formal, o neoconstitucionalismo se subdivide em três premissas: a força normativa da Constituição, a supremacia constitucional e a Constituição como epicentro do ordenamento jurídico. No que se refere especificamente à ótica material, o neoconstitucionalismo está vinculado, essencialmente, à incorporação explícita de valores e aos desdobramentos daí decorrentes (Barcellos, 2007), inclusive na interpretação jurídica (Barroso, 2013).

O neoconstitucionalismo desenvolve, também, as teorias da argumentação, com o fim de alcançar a melhor resposta para os casos difíceis, sob a compreensão de que a racionalidade jurídica deve se aproximar do razoável, não se identificando com a lógica formal das ciências exatas (Souza Neto; Sarmento, 2012).

Nessa ordem de ideias, assim como em outros processos de trabalho, também na gestão da dívida ativa, não se justifica a criação de procedimentos com excesso de formalismo, em especial quando se evidencie que o formalismo não gera nenhum ganho para a promoção do interesse público.

Por sua vez, é oportuno referir que a Constituição jurídica dispõe de força normativa, na medida em que a sua finalidade é a de justamente promover modificações na Constituição real, visando conferir eficácia ao programa idealizado pelo constituinte (Hesse, 1991). A força normativa da constituição prescreve que deve ser dada preferência a uma interpretação que confira maior efetividade aos preceitos constitucionais (Souza Neto; Sarmento, 2014), compreendendo a historicidade das estruturas vigentes (Canotilho, 2002).

Partindo dessas lições doutrinárias, extrai-se a premissa básica de que a pretensão de conformação da gestão nacional da dívida ativa deve ser construída e pautada com o objetivo único de resguardar o interesse público, tanto o primário, quanto o secundário, devendo ser

submetida, sempre, a uma análise a partir dos axiomas que orientam a Constituição Federal, de forma a aferir se o procedimento respectivo se justifica à luz da criação de valor público.

Até mesmo o princípio da legalidade deve ser interpretado em conjunto com o princípio da supremacia do interesse público, de modo que a institucionalização de dado procedimento deve estar baseada, não apenas, na letra fria da lei, mas também no valor que lhe é subjacente.

Outra perspectiva relevante, sob a ótica da teoria da democracia, recai na necessidade de ampliação do grupo de intérpretes da constituição, como fator de legitimação do processo interpretativo, para que se alcance uma sociedade livre e aberta (Häberle, 1997).

A construção de legitimidade é deveras importante na sedimentação da governança nacional da dívida ativa, de forma a envolver, na sua formatação e consolidação, os mais diversos atores.

Caminhar por uma gestão dialógica, em que o processo seja democratizado, por meio de uma racionalidade comunicativa (Tenório, 2016), envolvendo os agentes em um diálogo voltado ao consenso possível representa uma trilha promissora. Ademais, é necessário compreender substantivamente as diversas demandas e necessidades que alcançam os entes públicos e os contribuintes, numa relação dialógica, que permita superar o tecnicismo, para agir substancialmente de forma resolutiva (Feijó, 2024).

O espaço para um diálogo constante e efetivo se materializa com iniciativas como o Conselho Nacional da Advocacia Pública Fiscal (CONAP), associação civil que congrega a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, as Procuradorias-Gerais dos Estados e do Distrito Federal e as Procuradorias-Gerais dos Municípios.

São objetivos do CONAP (2025), além de outros, a promoção de maior integração da Advocacia Pública Fiscal, a uniformização, harmonização e a publicidade dos entendimentos em matéria fiscal e tributária e a uniformização de procedimentos administrativos relacionados à gestão e à cobrança da dívida ativa.

As suas diretrizes e princípios envolvem a atuação de forma integrada e cooperativa, a partir da construção dialógica de soluções, o fortalecimento da participação social no controle da dívida ativa e a ampliação do diálogo com a sociedade e as entidades de classes de advogados (CONAP, 2025).

Vê-se, portanto, que o referido Conselho avança em direção a uma gestão dialógica, por meio de processos participativos, em que os afetados são incluídos na tomada de decisão (Tenório; Teixeira, 2021), caracterizando uma prática de gestão articulada e democrática (Paula, 2007).

No âmbito do Tribunal de Contas da União (TCU), por seu turno, observa-se a adoção de um ecossistema de inovação, que envolve, dentre outras iniciativas, o Laboratório de Inovação e Coparticipação (coLAB-i), com a interação entre gestores, controle e sociedade, e a InovaAud, que objetiva promover a cultura de inovação e fomentar uma fiscalização centrada na experiência do cidadão. A percepção é de que “o TCU tem demonstrado que é possível conciliar rigor técnico e abertura à inovação, disciplina institucional e empatia social” (Vieira; Brandão; Araújo, 2025, p. 27).

Iniciativas dessa natureza, além de outras tantas observadas no âmbito da administração pública, caminham no sentido do diálogo e da construção coletiva de soluções, servindo-se das fontes abordadas neste item.

2.3 A governança nacional para a dívida ativa e os métodos hermenêuticos

Em prosseguimento, considera-se oportuno submeter a análise da governança nacional para a dívida ativa e as suas iniciativas aos métodos hermenêuticos.

O surgimento da nova hermenêutica constitucional está, em grande medida, pautado nas lições de Martin Heidegger e Gadamer, bem como no neoconstitucionalismo, em especial na sua vertente que promoveu a virada linguística, com a oferta de métodos hermenêuticos para a aproximação entre sujeitos e objetos.

Nesse diapasão, busca-se ressaltar como um diálogo entre esses métodos ofertados pela hermenêutica jurídica e a governança nacional para a dívida ativa pode servir, dentre outras finalidades, para a criação de procedimentos fundamentais e uniformes, aptos ao controle por órgãos internos e externos, bem assim para o fortalecimento da atividade finalística.

2.3.1 Método tópico e método tópico-problemático

Com a superação dos métodos positivistas racionalistas de hermenêutica constitucional, ressurgiu a tópica, já estudada na época de Aristóteles. Esse ressurgimento da tópica teve como grande responsável Theodor Viehweg (Bonavides, 2007).

A tópica surge diante da incompletude dos métodos clássicos, pautados no positivismo, que eram úteis para uma hermenêutica dedutiva, principalmente difundida no Direito Civil. Ocorre que o Direito Constitucional não é pautado apenas na norma, pois envolve um caráter axiológico não alcançado pelos métodos clássicos.

Deste modo, a tópica se mostra como solução para a interpretação das constituições, que, na sociedade contemporânea, se demonstram altamente pluralistas. Ora, se a sociedade é plural, para que a Constituição a represente fidedignamente, deverá também abarcar esses valores, que, em muitos casos, são paradoxais. Logo, somente um método aberto como a tópica seria capaz de ofertar meios para uma hermenêutica legítima, culminando em resultados satisfatórios.

A tópica, então, reduz a norma constitucional, os métodos clássicos e os axiomas que circundam a Constituição em pontos de vista (*topoi*) para amparar o hermeneuta em sua tarefa (Bonavides, 2007). Evidencia-se, portanto, que a tópica não recusa nenhum substrato para a interpretação do problema.

Por outro lado, uma das críticas feitas à tópica consiste na exaltação do problema, ou seja, o hermeneuta dá tanta importância ao fato posto a exame, que, muitas vezes, pode

importar num casuísmo sem fim. Isso, muitas vezes, importa o comprometimento do caráter científico da interpretação.

Entretanto, visando estabelecer balizas à tarefa do hermenêuta, a tópica propõe mecanismos para que o intérprete não se perca, nem chegue a resultados infundados, pois a ausência de formas e de limites, poderia importar num grande risco de interpretações parciais, de acordo com os interesses postos, o que é muito perigoso em qualquer Estado, principalmente naqueles onde os fatores reais de poder desenvolvem grande influência.

Por isso, a tópica enaltece o consenso como ponto de apoio constante no decorrer da interpretação, e exige como ponto de partida a compreensão prévia (Bonavides, 2007).

Esse consenso é o responsável pela estabilidade da tópica, para que não desague num casuísmo sem fim. Entretanto, tal tema não tem definição pacífica entre os defensores da tópica. Para Horst Ehmke, o consenso seria a força de convicção, a qual não emana dos tribunais, mas de todos os cidadãos que formulam seu raciocínio com sensatez, representados pela doutrina e jurisprudência pacíficas, ou na falta das duas, o consenso da comunidade (Bonavides, 2007).

A tópica, enquanto reação ao fracasso do positivismo e de seus métodos hermenêuticos, serviu como fundamento para todos os métodos contemporâneos de interpretação, os quais são de grande valia para a correta interpretação das normas, e mesmo para a implementação de procedimentos para conferir maior efetividade às proposições normativas.

Numa visão simplificada, o método tópico-problemático busca solucionar o problema posto, partindo do caso concreto, visando moldá-lo a uma norma constitucional. Ou seja, ao invés de partir da norma para o caso concreto, percorre-se o caminho inverso. Há um caráter prático, voltado à resolução de problemas concretos, à luz de normas constitucionais de textura aberta, fragmentária e indeterminada (Canotilho, 2002).

Desse modo, evidencia-se a utilidade da tópica, no contexto da governança nacional para a dívida ativa, que se depara com uma casuística extremamente rica e com realidades sensivelmente distintas entre os entes públicos responsáveis. A construção de métodos para a gestão da dívida ativa deve ser realizada a partir dos axiomas extraídos da Constituição Federal, os quais servem de norte não só para a referida gestão, bem como para o diálogo com os órgãos de controle.

Nos arts. 70 e seguintes, a Constituição Federal trata da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, por meio de controles interno e externo de cada Poder. Por sua vez, o dever de transparência ativa das finanças públicas foi realçado pelo constituinte derivado, ao incluir o art. 163-A, estabelecendo a obrigação de divulgação de informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (Brasil, 1988).

Desse modo, partindo das premissas do método tópico, angariado pela necessidade de sedimentação da governança nacional para a dívida ativa, em especial da adequada relação com os órgãos de controle, tal como determinado na Constituição Federal, faz-se

indispensável o estabelecimento de procedimentos, a partir dos pontos de vista (*topoi*) do controle interno e externo, para a sedimentação dos dados, possibilitando um controle efetivo da gestão da dívida ativa.

2.3.2 *Método hermenêutico-concretizador*

O método hermenêutico-concretizador consiste na reunião de três elementos, pelo hermeneuta, no desenvolvimento de sua tarefa: pré-compreensão, realidade social e norma constitucional.

Observa-se, de logo, a semelhança com a “Teoria Tridimensional do Direito”, desenvolvida por Miguel Reale (1994), que define que o objeto do direito é composto sob uma ótica tridimensional entre fato, valor e norma. Ademais, aqui também se observa a influência de Gadamer e Heidegger, na problemática da pré-compreensão.

A leitura de um texto normativo tem início no pressuposto subjetivo, que recai na pré-compreensão do seu sentido através do intérprete, passa por um pressuposto objetivo, materializado no contexto fático, e culmina na relação entre texto e contexto, num constante ir e vir no círculo hermenêutico (Canotilho, 2002).

Por outras palavras, o intérprete, partindo de sua pré-compreensão, interpreta a norma constitucional, extraindo uma premissa, a qual deve ser confrontada com a realidade fática, ou seja, com o fato posto a seu exame.

Entretanto, esse movimento feito pelo intérprete não se dá em sentido único, ou seja, ele não se dá apenas no sentido de sua pré-compreensão em direção à norma e à realidade social. O que se observa é um movimento constante de ir da pré-compreensão do intérprete para analisar a norma constitucional em conjugação com a realidade social, e de vir dessa constatação para promover modificações na pré-compreensão do intérprete.

É imperioso registrar que esse movimento é constante, e não estanque, o que permite um contínuo processo de amadurecimento do hermeneuta, que não permanece numa ótica estática do Direito Constitucional, mas sempre aberta a novas leituras do texto e das necessidades sociais.

No método hermenêutico-concretizador, há o tratamento das incompletudes do método tópico-problemático. Nesse sentido, há a percepção de que interpretar é, também, aplicar o direito, pensando o caso em conjunto com a lei, uma vez que o sentido de uma norma só é determinado na sua concretização (Mendes; Coelho; Branco, 2008).

As críticas ao método recaem, especialmente, na pré-compreensão do intérprete como elemento passível de distorcer a realidade e o sentido da norma constitucional, por possuir algo de irracional (Mendes; Coelho; Branco, 2008).

Há que se reconhecer, contudo, que o Direito enquanto ciência é composto de axiomas, não havendo, contudo, valores absolutos. Ademais, em toda interpretação jurídica, haverá, sempre, uma parcela dos valores que orientam o intérprete. E, nessa perspectiva, “é óbvio

que toda reprodução e execução varia profundamente, entre outras influências, segundo a capacidade do intelecto e estado de alma do intérprete” (Cappelletti, 1993, p. 21).

Logo, não existe um método hermenêutico desprendido dos axiomas do intérprete, na medida em que, com apego nas lições de Heidegger, o sujeito cognoscente, nas ciências sociais, está posto no mesmo lugar do objeto cognoscível, que ele mesmo faz parte. Assim, toda pré-compreensão possui valores que orientam as atitudes daquele intérprete, inclusive na sua tarefa hermenêutica, não se caracterizando como algo irracional.

Nessa perspectiva, não há método hermenêutico apto a ofertar, de maneira absoluta, um “critério de verdade”.

Entretanto, a criação do intérprete não é absoluta, ou seja, tem limites oferecidos pelas normas constitucionais, bem como pelo princípio da razoabilidade. Desse modo, quando o hermeneuta parte de uma pré-compreensão irrazoável, desapegada das normas e dos axiomas que circundam o texto constitucional, o resultado de sua interpretação padecerá de legitimidade, devendo ser descartado.

Observa-se, portanto, a relevância do método hermenêutico sob análise, que pode ofertar o resultado mais satisfatório na interpretação do caso posto.

O círculo hermenêutico, com o constante ir e vir entre o texto e o contexto, além da mediação da atividade criadora do intérprete, se afigura muito útil no processo de conformação da dívida ativa, em especial pelo fato de envolver diversos órgãos. A sistemática possibilita um maior diálogo, possibilitando a criação de métodos e procedimentos que contribuam para a criação de valor público, observados os distintos contextos fáticos que envolvem a atividade.

2.3.3 *Método normativo-estruturante*

Baseado nas teses de Heidegger e Gadamer, o método normativo-estruturante está centrado no ideal de que a norma constitucional abrange não só o contexto jurídico, mas também a realidade fática que deve regular. Ou seja, o intérprete não deve se ater apenas à literalidade da norma, mas deve também investigar o contexto fático de aplicação (Mendes; Coelho; Branco, 2008).

Igual conclusão defendeu Konrad Hesse no sentido de que a interpretação constitucional é concretização, ou seja, a norma constitucional, enquanto texto literal, é apenas um dos aspectos na tarefa de sua concretização (Mendes; Coelho; Branco, 2008).

Desta forma, o método normativo-estruturante parte da premissa de que o hermeneuta não pode pautar a sua interpretação tão somente em aspectos relacionados ao texto normativo, mas também deve analisar o seu âmbito de aplicação, de forma a assegurar uma maior efetividade à norma (Canotilho, 2002).

Esse método também apresenta grande utilidade na gestão da dívida ativa, tendo em vista o reconhecimento da relevância da realidade fática, que impõe a capacidade de adaptação como pressuposto necessário.

A gestão da dívida ativa é desenvolvida por múltiplos órgãos, diante de cenários variados nas esferas federal, estadual e municipal, com diferentes necessidades e graus de maturidade tecnológica diversos. Ter em mente a realidade fática de cada ente é fundamental, inclusive para os órgãos de controle.

O art. 22 da Lei de Introdução às normas do Direito brasileiro positiva, em alguma medida, o método interpretativo em comento, ao estabelecer que “na interpretação de normas sobre gestão pública, serão considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo, sem prejuízo dos direitos dos administrados” (Brasil, 1942).

Demonstra-se, nessa perspectiva, a necessidade de um diálogo cada vez mais aberto entre os órgãos responsáveis pela gestão da dívida ativa e os órgãos de controle, que podem, juntos, construir a melhor solução para o caso concreto, resguardando o interesse público, que é a finalidade maior de todo o processo e de todos os atores envolvidos.

2.3.4 *Método comparativo*

Outro método que pode se apresentar como de grande importância para a governança nacional para a dívida ativa é o método comparativo.

O referido método busca oferecer ao hermenêuta subsídios na sua tarefa, mediante a comparação com os avanços científicos desenvolvidos em outros países. A proposta recai em uma comparação jurídica valorativa, para descobrir a melhor solução para determinados problemas concretos (Canotilho, 2002).

Assim como em outras atividades estatais, a gestão e a cobrança da dívida ativa podem se valer de boas práticas observadas em países estrangeiros, seja para a implementação de medidas de incremento da recuperação, seja para a criação de instrumentos de controle e de mensuração da respectiva efetividade.

Entretanto, é imperioso registrar que o intérprete deve tomar o devido cuidado, de forma a analisar as peculiaridades históricas, culturais e econômicas de cada Estado, não se admitindo a mera importação de conceitos, sem a devida adaptação à realidade da comunidade local.

2.4 Teoria organizacional e o isomorfismo institucional

As reformas da administração pública, constantemente implementadas por todo o mundo, mantiveram, em boa medida, a burocracia weberiana na formatação do serviço público, com as suas estruturas formais assentadas na autoridade racional-legal (Peci *et al.*, 2021), servindo-se, dentre outras características, da hierarquia, do formalismo, da impessoalidade e da especialização das funções. O campo organizacional composto pelos órgãos de gestão e cobrança da dívida ativa não é diferente.

Nessa perspectiva, o isomorfismo é o processo que conduz uma unidade, em uma população, a se assemelhar a outras unidades que estão diante das mesmas condições ambientais. Na ótica organizacional, pode-se observar o isomorfismo coercitivo, baseado em influências políticas, o isomorfismo mimético, derivado de respostas padronizadas em zonas de incerteza e o isomorfismo normativo, relacionado à profissionalização (DiMaggio; Powell, 2005).

A disseminação de estruturas organizacionais, programas normativos ou metodologias de trabalho, comumente, alcança todos as espécies de isomorfismo, o que se observou, exemplificativamente, na institucionalização de um programa de integridade na administração pública municipal, utilizando como modelo a proposta da Controladoria Geral da União (CGU) (Coimbra; Cruz, 2025).

A proposta de uma governança nacional para a dívida ativa, capitaneada pela PGFN, não envolve uma autoridade coercitiva ou uma imposição direta de modelos organizacionais, típica do isomorfismo coercitivo. Nada obstante, o campo organizacional convive com esse modelo, por meio de previsões legais e infralegais, que determinam procedimentos a serem observados na cobrança da dívida ativa.

Um exemplo de isomorfismo coercitivo recai na Resolução nº 547, de 22 de fevereiro de 2024, editada pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), que instituiu “medidas de tratamento racional e eficiente na tramitação das execuções fiscais pendentes no Poder Judiciário” (Brasil, 2024).

Dentre as previsões da referida Resolução, restou condicionado o ajuizamento de execuções fiscais à adoção prévia de medidas extrajudiciais, como o protesto, a anotação em órgãos que operam bancos de dados e cadastros restritivos, a averbação da certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos ou a inclusão de registro no Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal (Cadin).

Por sua vez, a incerteza que circunda o campo e a existência de problemas com causas multifatoriais reclamam, contudo, a difusão de boas práticas, a exemplo de algumas canceladas por órgãos de controle, o que sugere a possibilidade de reconhecer o isomorfismo mimético, na sua tentativa de implementação e consolidação.

A profissionalização da gestão, a estruturação desse campo organizacional e o aumento do nível de interação entre as organizações, perseguidas com a governança nacional para a dívida ativa, sugerem, também, o isomorfismo normativo.

Há que se retomar, contudo, a premissa, colhida dos métodos hermenêuticos, de que o isomorfismo institucional, por quaisquer de seus tipos, não pode se traduzir numa homogeneização precipitada, mas deve respeitar as diversidades colhidas no campo.

3 A GOVERNANÇA NACIONAL PARA A DÍVIDA ATIVA E O DIÁLOGO COM OS ÓRGÃOS DE CONTROLE

Tal como evidenciado, os conceitos jurídicos fundamentais, o neoconstitucionalismo, o pós-positivismo, a gestão dialógica, os métodos hermenêuticos e a teoria organizacional podem ser de grande valia na construção de uma base teórica sólida para a governança nacional para a dívida ativa.

Muitos dos processos que envolvem a referida atividade estatal não contam com regulamentação específica ou convivem com regramentos absolutamente distintos nos mais diversos entes públicos nacionais. Desse modo, os métodos hermenêuticos e o isomorfismo institucional podem ter grande utilidade no desenvolvimento de uma possível uniformidade no controle de legalidade, nas regras de publicidade e transparência, e nos procedimentos de revisão, negociação e cobrança.

Estabelecer definições básicas, hipóteses de aplicação e disseminá-las entre os órgãos responsáveis são atitudes afinadas com a formatação de conceitos jurídicos fundamentais.

Ter em mente a realidade fática, observar e respeitar as peculiaridades de dado contexto e construir padrões a partir do diálogo são posturas que encontram amparo no neoconstitucionalismo, no pós-positivismo e na gestão dialógica.

Lançadas algumas das bases que podem servir de fundamento teórico para a governança nacional para a dívida ativa, passa-se a examinar, dentro das limitações inerentes a esse estudo, um recorte de aplicação, materializado no bom diálogo com os órgãos de controle e nas consequências daí advindas.

3.1 A organização interna como pressuposto para o controle e como mecanismo de fortalecimento da atividade finalística

Imaginemos dois ambientes de trabalho físicos e virtuais distintos.

O primeiro está absolutamente desorganizado, há papéis e documentos por toda parte, os arquivos eletrônicos estão espalhados pela área de trabalho do computador, não há repartição em pastas, as mensagens de e-mail e de celular se acumulam, sem qualquer distinção, entre lidas e não lidas. Qualquer solicitação ou nova atividade, neste espaço, inaugura uma busca desordenada e sem trilha definida em torno dos dados anteriormente produzidos, para o respectivo atendimento.

O outro é um escritório bem arrumado, com documentos separados em pastas, por ano e por tema. No ambiente virtual, tudo está igualmente bem organizado, com adequada divisão temática e temporal. Neste local, as demandas partem de um conhecimento prévio sobre o que já se construiu acerca de determinada matéria.

Qual ambiente parece mais preparado para atender a auditorias e instâncias de controle? E qual sugere maior potencial produtivo?

Aparentemente, o segundo, o que sugere que “arrumar a casa”, estruturar os dados e investir em governança e gerenciamento de riscos, não apenas atende à necessidade de estar apto ao controle interno e externo, mas também proporciona condições para que as atividades finalísticas sejam fortalecidas e sofisticadas, gerando um incremento de produtividade.

O exemplo simplório permite transpor a reflexão que lhe é subjacente para os diversos órgãos responsáveis pela gestão da dívida ativa no Brasil.

Não sem razão, tendo em vista a natureza e a relevância das atividades de gestão e cobrança do crédito público, tais órgãos estão, rotineiramente, submetidos aos mais diversos mecanismos de controle interno e externo. Do mesmo modo, estão sob constante pressão para o aumento da recuperação e o aperfeiçoamento das técnicas respectivas, com vistas ao financiamento das atividades estatais.

O autoconhecimento institucional, permeado por uma governança de dados que permita identificar as evidências, compreender o cenário vivenciado, reduzir incertezas e resolver os dilemas, traz a possibilidade de modificar processos de trabalho e construir políticas públicas, de forma adequadamente fundamentada (Santos, 2025) e passível, consequentemente, do devido escrutínio pela sociedade e pelos órgãos de controle.

Passa-se, então, a expor algumas práticas que derivam de uma construção dialógica com órgãos de controle, mas propiciam, também, espaço para uma melhor gestão da dívida ativa e um incremento na recuperação dos créditos públicos, justificando-se, assim, a sua disseminação, por meio de processos isomórficos.

3.2 A classificação dos créditos inscritos em dívida ativa

A definição de critérios para a classificação dos créditos inscritos em dívida ativa da União, estabelecida na Portaria MF nº 293, de 12 de junho de 2017, por meio de um sistema de *rating* bidimensional, é fruto de aprofundados estudos realizados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e por outros órgãos (Brasil, 2017). A medida ensejou um conhecimento mais aprofundado acerca dos créditos que compõem a carteira respectiva, permitindo a mensuração e o controle mais adequado dos registros contábeis, além de permitir o aprimoramento e a racionalização das ações de cobrança.

A relevância da classificação dos créditos inscritos em dívida ativa, como baliza de atuação para a gestão e a cobrança, tem sido reconhecida por órgãos de controle e por outros entes públicos.

Ao realizar auditoria operacional sobre a recuperabilidade de créditos não tributários da União, o TCU, por sua equipe técnica, consignou: “Como boa prática, registrou-se que a PGFN utiliza *rating* estabelecido pela Portaria MF 293/2017 para os créditos da DAU sob sua gestão, visando priorizar a cobrança de forma a aumentar a eficiência da arrecadação, evitando esforços com créditos irrecuperáveis” (Brasil, 2026, voto do relator, item 61). No

contexto do diálogo institucional, a referência busca disseminar a iniciativa, incentivando a adoção por outros órgãos de cobrança de créditos públicos.

A utilização de métodos para a classificação dos créditos inscritos em dívida ativa tem se disseminado entre outros órgãos, a exemplo da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo (PGE/SP), que passou a classificar, sobretudo, para a realização de transações, os créditos em recuperáveis, de difícil recuperação e irrecuperáveis (São Paulo, 2024). Em linha similar, o Distrito Federal também implementou a classificação dos créditos tributários inscritos na dívida ativa nas classes “A”, “B”, “C” e “D”, por meio do Decreto nº 47.090, de 10 de abril de 2025 (Distrito Federal, 2025).

Olhar para a carteira da dívida ativa e classificar os créditos inscritos, por meio de variáveis como a existência de garantias ou de parcelamentos ativos e a capacidade de pagamento do devedor, é uma clara atividade interpretativa, que pode e deve se servir dos métodos hermenêuticos.

Do mesmo modo, a sua expansão é resultado de processos de isomorfismo institucional, que perpassam, também, pela atuação dos órgãos de controle.

3.3 A definição de critério para a mensuração da atividade de recuperação da dívida ativa

Por sua vez, a construção de metodologias próprias para a análise de dados, aderentes à atividade de recuperação dos créditos inscritos em dívida ativa, é fundamental, inclusive para evitar que sejam utilizados mecanismos que não observem as peculiaridades a ela inerentes.

Nessa linha, cumpre destacar a proposta metodológica desenvolvida pela PGFN para a mensurar a eficiência da recuperação de créditos inscritos em dívida ativa da União, consistente no “Grau de Realização da Dívida (GRD)”. Em lugar de uma razão simples entre o montante arrecadado em dado exercício e o estoque total acumulado de dívida ativa, a metodologia considera “a janela efetiva de recuperação, o estoque ajustado ao risco de cobrança e a exclusão de valores litigiosos ou irrecuperáveis”, de forma a assegurar “uma mensuração mais fidedigna da eficiência arrecadatória e da efetividade da atuação estatal” (Xavier, 2025, p. 423).

Serviu-se de boas práticas internacionais, colhidas das administrações tributárias da Alemanha, Polônia e Reino Unido, além das diretrizes da OCDE (Xavier, 2025), o que denota a aplicação do método comparativo na construção da melhor interpretação acerca do indicador de recuperação da dívida ativa.

Pretendeu-se superar uma subestimação na mensuração da eficiência da atividade, observada em metodologia empregada pelo TCU, no Acórdão nº 1320/2017 – Plenário (TC 012.659/2017-7), para trazer uma avaliação gerencial mais acurada e um instrumento de referência para o aprimoramento das políticas públicas de cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa (Xavier, 2025). Utilizou-se, portanto, um ponto de vista (*topoi*) apresentado

por um órgão de controle, para com ele dialogar e, por meio da tópica, estruturar uma linha de avaliação distinta.

A disseminação da metodologia já construída e validada, por meio de processos miméticos, a outros órgãos responsáveis pela recuperação de créditos públicos pode auxiliar na tentativa de superar a incerteza que recai sobre a mensuração da atividade, contribuindo, inclusive, para o seu próprio aperfeiçoamento.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou examinar conceitos úteis à governança nacional para a dívida ativa, formatados no âmbito do Direito e da Administração Pública, a fim de contribuir para o robustecimento da sua base teórica, examinando algumas práticas da gestão e da cobrança à luz desse referencial.

Nessa linha, a percepção é de que os conceitos jurídicos fundamentais podem ser essenciais para o estabelecimento de paradigmas e padrões científicos. Por seu turno, a teoria organizacional, o isomorfismo institucional e os métodos hermenêuticos podem propiciar a uniformidade possível em aspectos básicos na gestão da dívida ativa.

Observar o contexto histórico e social, em constante diálogo com os atores envolvidos, é uma postura necessária, que encontra amparo no neoconstitucionalismo, no pós-positivismo, na gestão dialógica e no novo institucionalismo.

Na proposta de examinar a teoria em cotejo com a prática, examinou-se, à luz do arcabouço teórico, a necessidade de estruturação dos dados para uma boa governança, não apenas para o controle por órgãos internos e externos, mas como ação essencial para o fortalecimento da atuação finalística.

Em últimas linhas, é relevante afirmar que a sedimentação da governança nacional para a dívida ativa envolve a indução e a conformação de práticas para o desenvolvimento de paradigmas e padrões para a maximização dos resultados, o que impõe fundamentação teórica e construção de legitimidade.

Assim, ao revisitar conceitos, promover a interação destes com o modelo de governança nacional para a dívida ativa e examinar situações de aplicação prática, o artigo almeja contribuir para o amadurecimento, a consolidação e a expansão da iniciativa, com as cautelas e atenções devidas.

A governança nacional para a dívida ativa, a aptidão ao controle, o fortalecimento da cobrança dos créditos públicos não são fins que se esgotam nas respectivas atividades, ou que apenas se retroalimentam, mas são ações fundamentais para a prestação de um serviço público eficiente e para permitir o incremento dos recursos necessários ao financiamento das políticas públicas.

REFERÊNCIAS

BARCELLOS, Ana Paula de. Neoconstitucionalismo, Direitos Fundamentais e Controle das Políticas Públicas. In: *Leituras Complementares de Constitucional: Direitos Fundamentais*. Organizador: Marcelo Novelino Camargo. 2. ed. Salvador: Edições JusPodivm, 2007.

BARROSO, Luís Roberto. *O novo direito constitucional brasileiro: contribuições para a construção teórica e prática da jurisdição constitucional no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 21. ed. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Resolução nº 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. Brasília, DF: Conselho Nacional de Justiça, 2024. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/5455>. Acesso em: 12 maio 2026.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 19 maio 2026.

BRASIL. *Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro*. Diário Oficial da União: seção 1, Rio de Janeiro, DF, ano 81, p. 13543, 9 set. 1942. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm. Acesso em: 19 maio 2026.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Portaria nº 293, de 12 de junho de 2017*. Estabelece os critérios para classificação dos créditos inscritos em dívida ativa da União e institui o Grupo Permanente de Classificação dos créditos inscritos em dívida ativa da União (GPCLAS). Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, p. 15, 13 jun. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 423/2026 – Plenário*. Relatório de Auditoria. Relator: Ministro Jorge Oliveira. Brasília, DF: TCU, 25 fev. 2026. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/rating%2520d%25C3%25ADvida%2520ativa%2520uni%25C3%25A3o/%2520/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc%252C%2520COPIACOLEGIADO%2520desc/2>. Acesso em: 28 maio 2026.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002.

CAPPELLETTI, Mauro. *Juizes legisladores?* Trad. Carlos Alberto Álvaro de Oliveira. Porto Alegre: Fabris, 1993.

CELSONO, Tibério C. G. dos. “Conhece-te a ti mesmo”: A Revolução dos Dados como Consequência da Evolução da Governança de Dados na PGFN no Contexto do Modelo de Estado Digital. In: *Anais do II Congresso Nacional da Dívida Ativa: estratégia, diálogo, transformação*. João Henrique Chauffaille Grognet organizador. 1. ed. Brasília: Gráfica e Editora Qualyta, 2025, p. 21-28. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-do-ii-congresso-nacional-da-divida-ativa.pdf>.

COIMBRA, Leandro Belisário Ferreira; CRUZ, Marcus Vinícius Gonçalves da. Programa de integridade na administração pública municipal: estudo de caso sobre disseminação e isomorfismo. *Revista do TCU*, Brasília, v. 156, n. 1, p. 101–125, 2025. DOI: 10.69518/rtcu.156.101-125. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/2138>. Acesso em: 03 maio 2026.

CONSELHO NACIONAL DA ADVOCACIA PÚBLICA FISCAL. *Estatuto Social*. Brasília, DF, 2025. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/conap/estatuto_conap.pdf. Acesso em: 19 maio 2026.

DIDIER JR., Fredie. *Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento*. 21. ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2019.

DIDIER JR., Fredie. *Teoria geral do processo, essa desconhecida*. 6. ed. Salvador: JusPodivm, 2021.

DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v. 45, n. 2, p. 74-89, abr./jun. 2005. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rae/article/view/37123>. Acesso em: 25 maio 2026.

DISTRITO FEDERAL. *Decreto nº 47.090, de 10 de abril de 2025*. Regulamenta a classificação dos créditos tributários inscritos na dívida ativa do Distrito Federal, no sistema de rating a que se refere o art. 1º da Lei Complementar nº 1.026, de 31 de outubro de 2023, e dá outras providências. Diário Oficial do Distrito Federal: Brasília, DF, 11 abr. 2025. Disponível em: https://www.dodf.df.gov.br/dodf/materia/visualizar?co_data=487208&p=decreto-n-47090-de-10-de-abril-de-2025. Acesso em: 29 maio 2026.

FABIANI, Emerson Ribeiro; TORMIN, Mateus Matos. Não fale do Elon Musk! A pesquisa jurídica no mestrado profissional. *Revista Direito GV*, v. 19, p. e2327, 2023.

FEIJÓ, Daniele Russo Barbosa. A Dialogicidade como pressuposto para a atuação responsiva no agir administrativo. In: *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. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/i_congresso_nacional-da_divida-ativa_m.pdf.

GROGNET, João Henrique Chauffaille, DIAS, Theo Lucas Borges de Lima. Diretrizes para a Implementação de um Modelo Nacional de Governança da Dívida Ativa. In: *Anais do II Congresso Nacional da Dívida Ativa: estratégia, diálogo, transformação*. João Henrique Chauffaille Grognet organizador. 1. ed. Brasília: Gráfica e Editora Qualyta, 2025, p. 21-28. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-do-ii-congresso-nacional-da-divida-ativa.pdf>.

HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional. A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1997.

HESSE, Konrad. *A força normativa da constituição (Die normative Kraft der Verfassung)*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

PAULA, Ana Paula Paes de. *Por uma nova gestão pública*. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2007.

PECI, Alketa et al. A nova Reforma Administrativa: O que sabemos e para onde vamos? *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, v. 26, n. 84, 2021. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/cgpc/article/view/83753>. Acesso em: 14 mai 2026.

REALE, Miguel. *Teoria tridimensional do direito*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

SÃO PAULO (Estado). Procuradoria-Geral do Estado. *Resolução PGE nº 6, de 6 de fevereiro de 2024*. Disciplina a Lei nº 17.843, de 7 de novembro de 2023, na parte em que trata da transação terminativa de litígios relacionados a créditos, de natureza tributária ou não tributária, inscritos em dívida ativa. Diário Oficial do Estado de São Paulo: São Paulo, 7 fev. 2024. Disponível em: <https://www.dividaativa.pge.sp.gov.br/transacao/pages/legislacao/resolucoes.jsf>. Acesso em: 29 maio 2026.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. SARMENTO, Daniel. *Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

TENÓRIO, Fernando Guilherme. *Tem razão a administração?: ensaios de teoria organizacional*. 4 ed. Ijuí: Ed. Unijuí, 2016.

TENÓRIO, Fernando Guilherme; TEIXEIRA, Marco Antônio Carvalho. O conceito de gestão social e a democracia regressiva no Brasil após 2016. *Administração Pública e Gestão Social*, [S. l.], v. 13, n. 2, 2021. Disponível em: <https://periodicos.ufv.br/apgs/article/view/10767>. Acesso em: 28 jan. 2022.

VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

VIEIRA, Fabiana Ruas; BRANDÃO, Rommel Dias Marques Ribas; ARAÚJO, Alexandre França de. Inovar para transformar: papel da inovação na geração de valor público. *Revista do TCU*, Brasília, v. 155, n. 1, 2025. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/2425>. Acesso em: 12 maio. 2026.

XAVIER, Daniel de Saboia. Recuperação de Créditos Inscritos em Dívida Ativa: Uma Proposta Metodológica Estruturada para Medir a Eficiência Arrecadatória. In: *Anais do II Congresso Nacional da Dívida Ativa: estratégia, diálogo, transformação*. João Henrique Chauffaille Grognet organizador. 1. ed. Brasília: Gráfica e Editora Qualyta, 2025. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-do-ii-congresso-nacional-da-divida-ativa.pdf>.

XAVIER; Daniel de Saboia; ANGELI, Cassiano. Recuperação de créditos orientada por dados: o Laboratório de Ciência de Dados e Inteligência Artificial da PGFN. In: *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. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/i_congresso_nacional-da_divida-ativa_m.pdf.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

AMORIM, Caio Gonçalves; GARCIA, Victor Menezes. Diálogos entre o direito e a Administração Pública na estruturação da governança nacional para a dívida ativa. *Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa*, Belo Horizonte, ano 3, v. 1, p. 83-100, 2026.

OS RISCOS DA INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL BASEADA EM MODELOS DE LINGUAGEM PARA A SEGURANÇA DA INFORMAÇÃO E A SOBERANIA DIGITAL: O CHATPGFN COMO ARQUITETURA SOBERANA DE PROTEÇÃO DO CONHECIMENTO

Daniel de Saboia Xavier

Cursou Ciências Navais, com habilitação em Eletrônica, na Escola Naval Brasileira. Graduado em Ciências Contábeis e Direito. Pós-Graduado em Direito e Processo Tributário, em Direito Processual Civil, em Administração Pública, em Big Data e Business Analytics, em Inteligência Artificial e em Atividade de Inteligência – ESINT/ABIN. Mestre em Ciência de Dados e Inteligência Artificial. Doutorando em Ciência de Dados e Inteligência Artificial. Procurador da Fazenda Nacional. Coordenador-Geral de Ciência de Dados e Inteligência Artificial da PGFN.

Thiago Hoerlle

Graduado em Engenharia de Controle e Automação pela Universidade Federal de Minas Gerais (2008). Mestre em Data Science pela universidade de Salford-UK. Auditor Federal de Finanças e Controle. Chefe da Divisão de Governança de Dados da CGTI/PGFN.

Cassiano Angeli

Graduado em Comunicação Social pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Extensão em Economia, Política, Direito Internacional e Relações Internacionais na Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Pós-Graduado em Inteligência Artificial. Auditor Federal de Finanças e Controle. Coordenador de Ciência de Dados e Analytics da PGDAU/PGFN.

Resumo: A rápida expansão da inteligência artificial generativa baseada em *Large Language Models* (LLMs) vem transformando processos organizacionais, produtivos e governamentais, ampliando o uso de modelos de linguagem em atividades estratégicas e decisórias. Embora tais tecnologias proporcionem ganhos relevantes de produtividade, automação e inovação, sua adoção indiscriminada e sem mecanismos adequados de governança, segurança da informação e soberania digital introduz riscos relacionados ao vazamento de dados sensíveis, acesso extraterritorial a informações estratégicas, dependência tecnológica e comprometimento da autonomia institucional. Essas preocupações assumem especial relevância em organizações que tratam informações protegidas por sigilo fiscal e financeiro, como a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), a Receita Federal do Brasil (RFB), as Procuradorias-Gerais dos Estados e dos Municípios, as Secretarias de Fazenda e as instituições financeiras. O presente artigo analisa os principais riscos associados à utilização de inteligência artificial generativa hospedada em infraestruturas estrangeiras, com enfoque na soberania de dados, computação em nuvem, geopolítica digital e governança de IA. São examinados aspectos relacionados ao *CLOUD Act*, à *Section 702* do *Foreign Intelligence Surveillance Act* (FISA), aos programas de vigilância revelados por Edward Snowden, à concentração global da infraestrutura de IA em *hyperscalers* internacionais e aos riscos decorrentes da transferência de informações estratégicas para ambientes submetidos a jurisdições estrangeiras. Adicionalmente, são discutidas iniciativas relacionadas à construção de infraestruturas soberanas de IA, modelos de nuvem soberana, *privacy-by-design*, arquiteturas *zero-trust* e estratégias de mitigação adotadas no contexto brasileiro e internacional. O artigo também aborda a evolução normativa nacional relacionada à segurança da informação e à computação em nuvem, com destaque para a Política Nacional de Segurança da Informação, as diretrizes do Gabinete de Segurança Institucional da Presidência da República e as normas aplicáveis à Administração Pública Federal. Como exemplo de mitigação dos riscos analisados, apresenta-se o ChatPGFN, solução desenvolvida pela PGFN em parceria com o SERPRO, baseada em arquitetura soberana voltada à proteção de dados e conhecimentos estratégicos.

Palavras-chave: ChatPGFN. Inteligência artificial generativa. Soberania digital. Segurança da informação. Computação em nuvem. Modelos de linguagem. Governança de IA. *CLOUD Act*. Proteção de dados.

Sumário: 1 Introdução – 2 Inteligência artificial generativa, modelos de linguagem e infraestrutura em nuvem – 3 Riscos de segurança da informação associados à IA generativa – 4 Soberania de dados e riscos geopolíticos da inteligência artificial generativa – 5 Governança, mitigação de riscos e estratégias de soberania digital – 6 ChatPGFN: inteligência artificial soberana e proteção do conhecimento estratégico do Estado brasileiro – 7 Conclusão – Referências

1 INTRODUÇÃO

A rápida expansão da inteligência artificial generativa baseada em *Large Language Models* (LLMs) vem promovendo profundas transformações nos processos organizacionais, produtivos e governamentais. Ferramentas como ChatGPT, Claude, Gemini, Copilot e outros modelos de linguagem passaram, em curto espaço de tempo, de soluções experimentais para plataformas amplamente utilizadas em atividades administrativas, jurídicas, financeiras, científicas e estratégicas. Esse fenômeno ocorre em escala global e em velocidade sem precedentes, impulsionado pela crescente capacidade computacional, pela consolidação da computação em nuvem e pela ampla disseminação de interfaces conversacionais acessíveis ao público em geral.

Embora tais tecnologias proporcionem ganhos expressivos de produtividade, automação cognitiva e suporte à tomada de decisão, sua utilização indiscriminada também introduz riscos relevantes relacionados à segurança da informação, privacidade de dados, soberania digital e dependência tecnológica. Tais preocupações se tornam relevantes em organizações que tratam informações protegidas por sigilo fiscal e financeiro, como a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), a Receita Federal do Brasil (RFB), as Procuradorias-Gerais dos Estados e dos Municípios, as Secretarias de Fazenda e de Finanças e outras entidades responsáveis pela recuperação de créditos públicos e privados, cujas atividades envolvem acesso a dados patrimoniais, econômicos, empresariais e fiscais de elevado valor estratégico.

Diferentemente de aplicações computacionais tradicionais, os modelos de linguagem frequentemente operam mediante processamento contínuo de *prompts*, documentos, códigos-fonte, imagens e informações potencialmente sensíveis em infraestruturas computacionais controladas por grandes corporações multinacionais de tecnologia, muitas vezes sediadas fora do território nacional e submetidas a legislações estrangeiras. Nesse contexto, a inserção de informações protegidas por sigilo fiscal, bancário, empresarial ou processual em plataformas de inteligência artificial pode gerar riscos relacionados à perda de controle sobre fluxos informacionais, ao acesso extraterritorial a dados sensíveis e à exposição indireta de ativos estratégicos pertencentes tanto ao Estado quanto aos seus cidadãos.

Nessa linha, a crescente concentração global da infraestrutura de inteligência artificial em um número reduzido de *hyperscalers* internacionais passou a ampliar preocupações relacionadas ao acesso extraterritorial a dados, à dependência operacional de provedores estrangeiros e à perda de controle sobre informações estratégicas. Drakos *et al.* (2025) observam que governos e organizações ao redor do mundo vêm reavaliando sua dependência de provedores norte-americanos de computação em nuvem, diante de riscos associados à divulgação compulsória de dados, interrupções operacionais e tensões geopolíticas. Os autores destacam ainda que mecanismos de *data residency* e armazenamento regionalizado nem sempre são suficientes para mitigar riscos decorrentes da submissão corporativa dos provedores a legislações estrangeiras.

A problemática se tornou ainda mais sensível em razão da existência de instrumentos jurídicos extraterritoriais, como o *CLOUD Act (Clarifying Lawful Overseas Use of Data Act)* e a *Section 702 do Foreign Intelligence Surveillance Act (FISA)*, que permitem às autoridades norte-americanas requisitarem acesso a determinados dados processados por empresas submetidas à jurisdição dos Estados Unidos. Paralelamente, episódios históricos relacionados aos programas de vigilância revelados por Edward Snowden evidenciaram a capacidade de monitoramento internacional envolvendo comunicações eletrônicas, dados corporativos e informações governamentais armazenadas em grandes plataformas tecnológicas globais.

Além das preocupações relacionadas ao acesso a dados, a inteligência artificial generativa também amplia riscos tradicionais de cibersegurança e introduz novas formas de exposição informacional. Backaler e Roesler (2026) afirmam que os riscos impulsionados pela inteligência artificial estão evoluindo em velocidade superior à capacidade de adaptação dos modelos tradicionais de governança e segurança da informação, especialmente em razão da expansão de ecossistemas distribuídos de dados, integrações automatizadas e agentes inteligentes. Segundo os autores, o aumento da utilização de IA generativa vem intensificando riscos relacionados à exfiltração de dados por *prompts*, compartilhamento indevido de informações sensíveis e perda de controle sobre fluxos informacionais corporativos e institucionais.

Paralelamente, o debate internacional sobre inteligência artificial passou a incorporar dimensões relacionadas à soberania digital, autonomia tecnológica e segurança nacional. Castera (2026) sustenta que a crescente relevância estratégica da inteligência artificial vem impulsionando iniciativas internacionais voltadas ao fortalecimento da autonomia tecnológica e da proteção de infraestruturas críticas de processamento de dados. Na mesma linha, Nieto e Hunter (2026) observam que a proteção de dados deixou de representar simples requisito administrativo de compliance para assumir papel estrutural na arquitetura digital contemporânea, exigindo integração entre governança, privacidade, segurança cibernética e autonomia tecnológica.

No Brasil, tais preocupações também vêm sendo progressivamente incorporadas ao ordenamento jurídico e às políticas públicas de segurança da informação. Destacam-se, nesse cenário, a Política Nacional de Segurança da Informação, atualizada pelo Decreto nº 12.572/2025, a Instrução Normativa GSI nº 5/2021, que estabelece requisitos mínimos de segurança para utilização de computação em nuvem na Administração Pública Federal, e a Instrução Normativa GSI nº 8/2025, que dispõe sobre o tratamento de informações classificadas em ambientes de nuvem. Em complemento, a Portaria SGD/MGI nº 5.950/2023 estabelece restrições relacionadas ao tratamento de informações sujeitas a sigilo legal em ambientes de nuvem pública, reforçando a crescente preocupação institucional com soberania de dados e proteção de ativos estratégicos. Paralelamente, iniciativas voltadas à construção de infraestruturas digitais soberanas vêm ganhando relevância no setor público brasileiro, buscando conciliar os benefícios da inteligência artificial generativa com requisitos de segurança da informação, governança e proteção do conhecimento institucional.

Diante desse cenário, o presente artigo analisa os principais riscos associados à utilização indiscriminada de inteligência artificial baseada em modelos de linguagem, com enfoque especial na segurança da informação, soberania digital, dependência tecnológica e geopolítica da infraestrutura digital. Busca-se demonstrar que a inteligência artificial generativa deixou de representar apenas ferramenta tecnológica de aumento de eficiência para assumir dimensão estratégica relacionada à proteção de dados, autonomia institucional e segurança nacional, exigindo mecanismos robustos de governança, gestão de riscos e soberania digital. Ao final, apresentamos o ChatPGFN, solução desenvolvida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em parceria com a Empresa Nacional de Inteligência em Governo Digital e Tecnologia da Informação (SERPRO), como exemplo de arquitetura orientada à proteção de conhecimentos estratégicos, à soberania digital e ao uso seguro de inteligência artificial no setor público.

2 INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL GENERATIVA, MODELOS DE LINGUAGEM E INFRAESTRUTURA EM NUVEM

A inteligência artificial generativa representa uma das mais relevantes transformações tecnológicas contemporâneas em razão de sua capacidade de produzir textos, imagens, códigos, áudios e outros conteúdos de forma automatizada e em larga escala. Diferentemente de sistemas computacionais tradicionais baseados em regras determinísticas, os modelos generativos utilizam arquiteturas estatísticas avançadas capazes de identificar padrões em grandes volumes de dados e gerar respostas probabilísticas contextualizadas a partir das informações fornecidas pelos usuários.

Dentre as tecnologias mais difundidas nesse cenário, destacam-se os *Large Language Models* (LLMs), modelos treinados sobre extensas bases textuais mediante técnicas de aprendizado profundo (*deep learning*), especialmente arquiteturas baseadas em *transformers*. Esses sistemas são capazes de executar tarefas relacionadas à interpretação textual, sumarização, tradução, geração de código, análise documental, automação de atendimento e suporte à tomada de decisão.

A popularização de aplicações como ChatGPT, Claude, Gemini, Copilot e outros sistemas semelhantes ampliou significativamente a adoção da inteligência artificial generativa por usuários domésticos, organizações privadas e instituições governamentais. Entretanto, a aparente simplicidade dessas interfaces oculta uma infraestrutura tecnológica altamente complexa, sustentada por grandes ecossistemas de computação em nuvem, redes distribuídas de processamento e ambientes de alta disponibilidade computacional.

Nesse contexto, a operação dos modelos de linguagem depende diretamente de infraestruturas de *cloud computing* pertencentes a grandes corporações multinacionais de tecnologia, conhecidas como *hyperscalers*, responsáveis pelo fornecimento de capacidade computacional escalável, armazenamento distribuído e treinamento de modelos de inteligência artificial. Em consequência, dados inseridos pelos usuários, incluindo *prompts*,

documentos, códigos-fonte, imagens e informações corporativas, passam a trafegar continuamente por servidores remotos distribuídos em diferentes localidades geográficas.

A computação em nuvem pode ser compreendida como modelo de disponibilização de recursos computacionais sob demanda, permitindo acesso remoto a processamento, armazenamento e aplicações, mediante utilização de infraestrutura compartilhada. Tradicionalmente, os modelos de implementação em nuvem se classificam em nuvem pública, nuvem privada, nuvem híbrida e nuvem comunitária.

A nuvem pública é caracterizada pela disponibilização de serviços computacionais compartilhados entre múltiplos clientes, operados por provedores externos e acessíveis via internet pública. Tal modelo oferece elevada escalabilidade, elasticidade e redução de custos operacionais, sendo amplamente utilizado pelas aplicações comerciais de inteligência artificial. Contudo, a centralização da infraestrutura em poucos provedores globais amplia preocupações relacionadas à governança de dados, controle operacional e dependência tecnológica.

Por sua vez, a nuvem privada corresponde a ambientes computacionais dedicados exclusivamente a uma organização específica, permitindo maior controle sobre infraestrutura, segurança, governança e localização dos dados. Já os modelos híbridos combinam recursos de nuvens públicas e privadas, buscando equilibrar escalabilidade e controle operacional. Em ambientes governamentais e setores estratégicos, destacamos, ainda, o conceito de nuvem soberana ou nuvem de governo, estruturada para assegurar que dados, operações e mecanismos de administração permaneçam submetidos às normas nacionais de segurança da informação.

O crescimento exponencial da inteligência artificial generativa intensificou significativamente a relevância estratégica desses modelos de infraestrutura. Isso porque os LLMs dependem diretamente de grandes volumes de processamento computacional, clusters especializados de GPUs e ambientes de alta disponibilidade, normalmente concentrados em poucas corporações globais. Consequentemente, a utilização cotidiana dessas ferramentas implica transferência contínua de dados e metadados para ecossistemas computacionais externos, ampliando a relevância de mecanismos de governança, segurança da informação e controle sobre fluxos informacionais.

Castera (2026) observa que o avanço dos modelos fundacionais de inteligência artificial vem ampliando a importância estratégica da infraestrutura computacional necessária ao treinamento e à operação de sistemas generativos. Segundo o autor, a concentração global dessa capacidade de processamento em poucos *hyperscalers* internacionais passou a representar fator crítico para setores governamentais, econômicos e científicos. No mesmo sentido, Drakos *et al.* (2025) observam que organizações públicas e privadas ao redor do mundo vêm reavaliando sua dependência de provedores globais de computação em nuvem, especialmente em razão da crescente relevância estratégica dos dados e da infraestrutura digital no contexto contemporâneo.

Diante desse cenário, a inteligência artificial generativa deixa de representar apenas inovação tecnológica voltada à automação de tarefas, assumindo papel estrutural na organização contemporânea da infraestrutura digital global. A crescente integração entre modelos de linguagem, computação em nuvem e ecossistemas distribuídos de dados amplia significativamente a necessidade de mecanismos robustos de governança, proteção informacional e controle sobre ativos digitais estratégicos.

3 RISCOS DE SEGURANÇA DA INFORMAÇÃO ASSOCIADOS À IA GENERATIVA

A crescente incorporação de modelos de linguagem em ambientes corporativos, governamentais e institucionais vem ampliando significativamente a superfície de exposição a riscos relacionados à segurança da informação, privacidade, governança de dados e cibersegurança. Embora sistemas baseados em inteligência artificial generativa proporcionem ganhos expressivos de produtividade e automação, sua utilização sem mecanismos adequados de controle, classificação da informação e gerenciamento de riscos pode introduzir vulnerabilidades críticas capazes de comprometer ativos estratégicos, informações sigilosas e processos organizacionais sensíveis.

A natureza interativa e contextual dos modelos de linguagem amplia significativamente a circulação de informações em ambientes computacionais distribuídos. Durante a utilização dessas plataformas, conteúdos potencialmente sensíveis podem transitar por múltiplas camadas de processamento, integração, armazenamento temporário, monitoramento operacional e telemetria. Tal dinâmica aumenta os riscos relacionados à retenção indevida de dados, compartilhamento não autorizado, exfiltração informacional e perda de controle sobre ativos digitais estratégicos.

Backaler e Roesler (2026) observam que a crescente integração entre modelos de linguagem, automação operacional, agentes inteligentes e ambientes distribuídos vem ampliando significativamente a complexidade dos riscos associados à segurança da informação. Segundo os autores, a utilização de IA generativa introduz novas superfícies de ataque relacionadas à circulação dinâmica de dados, à automação de processos sensíveis e à ampliação da capacidade de exfiltração informacional em ecossistemas altamente conectados.

Entre os principais riscos associados aos modelos de linguagem, destacamos o vazamento de informações sensíveis. Usuários frequentemente inserem em plataformas de IA conteúdos protegidos por sigilo fiscal, bancário, empresarial, contratual, jurídico ou institucional, sem plena compreensão acerca dos mecanismos de retenção, monitoramento e processamento utilizados pelos provedores das soluções. Dependendo da arquitetura empregada, informações submetidas aos modelos podem ser armazenadas em logs operacionais, sistemas de telemetria, ambientes temporários de processamento ou mecanismos internos de auditoria e monitoramento.

Não obstante as vulnerabilidades atreladas ao fator humano, caracterizadas pela submissão inadvertida de dados sensíveis a essas ferramentas, governos e entidades corporativas estão expostos aos riscos sistêmicos decorrentes da consolidação oligopolista das plataformas de produtividade, a exemplo do Microsoft 365 e do Google Workspace. Conforme estimativas do Fórum Econômico Mundial, aproximadamente 92% de todos os dados do mundo ocidental estão armazenados em servidores controlados por corporações sediadas nos Estados Unidos da América. Tal conjuntura impõe demandas inéditas de governança informacional e soberania de dados, haja vista que parcela substancial das operações institucionais, englobando desde a troca de correios eletrônicos e o armazenamento de arquivos até as deliberações de conselhos estratégicos, passa a ser suscetível ao tratamento por mecanismos de inteligência artificial nativamente embarcados nessas soluções de escritório.

Além do compartilhamento involuntário de dados, a IA generativa também introduz vulnerabilidades técnicas específicas relacionadas à própria arquitetura dos modelos. Entre elas, destacamos ataques de *prompt injection*, nos quais comandos maliciosos são inseridos em entradas textuais com o objetivo de manipular o comportamento do modelo ou contornar restrições operacionais previamente estabelecidas. Tais mecanismos podem ser utilizados para extração indevida de informações, *bypass* de controles internos e obtenção de respostas não autorizadas.

Outro risco relevante se refere ao chamado *prompt leakage*, fenômeno no qual instruções internas, parâmetros ocultos, dados sensíveis ou informações contextuais podem ser inadvertidamente expostos durante a interação com o modelo. Em determinadas circunstâncias, usuários maliciosos conseguem explorar vulnerabilidades conversacionais para inferir regras internas de funcionamento, acessar conteúdos restritos ou extrair informações utilizadas no contexto operacional do sistema.

Também merecem destaque os riscos associados a ataques de *model inversion* e *data extraction*, nos quais agentes maliciosos tentam inferir ou reconstruir informações sensíveis utilizadas durante treinamento ou interação com os modelos. Em sistemas altamente integrados a bases corporativas, tais vulnerabilidades podem ampliar significativamente o risco de exposição indireta de dados estratégicos, especialmente quando inexistem mecanismos robustos de segregação, anonimização e controle de acesso.

Embora a presença de um “humano no loop” (*human-in-the-loop*) seja frequentemente exigida como uma salvaguarda indispensável na implementação de sistemas de Inteligência Artificial, a literatura demonstra que essa medida, por si só, não neutraliza as falhas do processo, como observado por Alon-Barkat (2023), transferindo um risco substancial para o próprio fator humano. De forma subsidiada a essa necessidade de supervisão humana para garantir a responsabilidade ética, os estudos alertam para a armadilha do viés de automação: a tendência humana de desenvolver um excesso de confiança indevido nas decisões ou recomendações geradas pela IA. Na prática, esse fenômeno leva os tomadores de decisão a aceitarem de maneira acrítica as sugestões do algoritmo, delegando seu julgamento e senso crítico à máquina. Corroborando essa perspectiva, levantamentos conduzidos no âmbito da

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) revelam que um apontamento recorrente entre os usuários é o de que parcela significativa da eficiência temporal advinda do uso da IA é consumida no subsequente esforço de validação e auditoria das informações produzidas.

A utilização crescente de agentes autônomos de inteligência artificial também amplia a complexidade do cenário de risco. Diferentemente de modelos puramente conversacionais, agentes inteligentes podem executar ações automatizadas, interagir com APIs externas, acessar bases corporativas, manipular arquivos e acionar sistemas internos sem intervenção humana contínua. Embora tais capacidades ampliem significativamente o potencial de automação, também introduzem riscos relacionados à propagação automatizada de erros, execução indevida de comandos e ampliação da superfície de ataque organizacional.

Outro fator crítico envolve a utilização informal e descentralizada de ferramentas de IA em ambientes corporativos e governamentais, fenômeno frequentemente denominado *Shadow AI*. Nesses casos, empregados, colaboradores ou agentes públicos passam a utilizar plataformas externas de inteligência artificial paralelamente aos sistemas institucionais oficiais, sem observância de políticas de segurança da informação, classificação de dados ou mecanismos adequados de supervisão organizacional. Tal prática reduz significativamente a capacidade institucional de auditoria, governança e controle sobre fluxos informacionais sensíveis.

Além dos riscos relacionados à proteção de dados, os modelos de linguagem também ampliam ameaças tradicionais de cibersegurança. Sistemas de IA generativa podem ser utilizados para automatização de campanhas sofisticadas de *phishing*, desenvolvimento de códigos maliciosos, produção de *deepfakes*, engenharia social automatizada e geração massiva de conteúdos destinados à manipulação informacional. A elevada capacidade de simulação textual desses modelos torna ataques digitais significativamente mais sofisticados, personalizados e escaláveis.

As preocupações relacionadas à manipulação informacional se tornaram ainda mais relevantes diante da capacidade de sistemas generativos produzirem conteúdos visualmente e semanticamente convincentes. Em ambientes corporativos e governamentais, tais mecanismos podem ser explorados para comprometimento de identidade, obtenção indevida de credenciais, disseminação de informações falsas e manipulação de processos decisórios.

Outro elemento relevante diz respeito à opacidade operacional dos modelos de linguagem. Em muitos casos, organizações e usuários desconhecem aspectos fundamentais relacionados ao funcionamento interno das plataformas utilizadas, incluindo políticas de retenção de dados, cadeia de suboperadores envolvidos na prestação do serviço, mecanismos de compartilhamento com terceiros, processamento internacional de informações e critérios de treinamento e refinamento dos modelos. Essa assimetria informacional reduz significativamente a capacidade institucional de avaliação efetiva dos riscos envolvidos.

Tal problemática se afigura ainda mais sensível diante da crescente contratação de empresas privadas especializadas em inteligência artificial, análise de dados e automação documental por órgãos públicos, escritórios de advocacia e instituições que lidam

diretamente com informações submetidas a sigilo legal. Em muitos casos, essas empresas passam a receber acesso direto ou indireto a bases contendo informações fiscais, bancárias, empresariais, patrimoniais, processuais e financeiras, sem que exista avaliação técnica aprofundada acerca das arquiteturas internas utilizadas, dos mecanismos de segregação de dados, da cadeia de subcontratações tecnológicas envolvidas, da localização efetiva do processamento ou das políticas de compartilhamento e retenção informacional adotadas pelos fornecedores.

A situação se torna ainda mais crítica em contextos envolvendo procuradorias fiscais, administrações tributárias, instituições financeiras e grandes escritórios de advocacia, nos quais os dados tratados frequentemente possuem elevado valor econômico, concorrencial, estratégico e geopolítico. Informações relacionadas a planejamento tributário, estrutura societária, capacidade financeira, litígios empresariais, ativos patrimoniais, operações internacionais e estratégias corporativas podem representar ativos extremamente sensíveis tanto para organizações privadas quanto para Estados estrangeiros e agentes econômicos internacionais.

Além disso, em muitos desses cenários, os titulares das informações sequer possuem conhecimento ou consentimento expresso acerca da transferência indireta de seus dados para ecossistemas privados de inteligência artificial operados por terceiros. Tal dinâmica amplia significativamente os riscos relacionados à perda de controle sobre fluxos informacionais, compartilhamento indevido de dados, utilização secundária de informações sensíveis e exposição indireta de ativos estratégicos protegidos por sigilo legal ou institucional.

Outro aspecto crítico se refere ao fato de que cadeias complexas de subcontratação tecnológica frequentemente ampliam a superfície de ataque cibernético das organizações contratantes. Diversos incidentes relevantes de segurança da informação ocorridos nos últimos anos tiveram origem em vulnerabilidades presentes em fornecedores terceirizados, suboperadores de dados ou empresas parceiras integradas aos ambientes principais das organizações. Nesse contexto, a ausência de auditoria técnica rigorosa sobre fornecedores de soluções baseadas em inteligência artificial pode transformar estruturas terceirizadas em importantes vetores de comprometimento informacional, exfiltração de dados e ataques direcionados contra instituições públicas e privadas.

Backaler e Roesler (2026) observam ainda que os riscos associados à inteligência artificial possuem comportamento dinâmico e tendem a evoluir continuamente em ambientes altamente automatizados e interconectados. Segundo os autores, a velocidade de transformação desses ecossistemas exige substituição de modelos estáticos e reativos de segurança por estruturas contínuas de governança, monitoramento adaptativo e gestão permanente de riscos emergentes.

Nesse contexto, os riscos associados à inteligência artificial generativa ultrapassam a dimensão puramente tecnológica e passam a impactar diretamente a segurança da informação, a continuidade operacional e a proteção de ativos críticos organizacionais. A ausência de mecanismos robustos de governança, classificação da informação, segmentação de

ambientes e supervisão contínua pode transformar ferramentas originalmente concebidas para aumento de eficiência em vetores relevantes de exposição institucional e comprometimento estratégico.

4 SOBERANIA DE DADOS E RISCOS GEOPOLÍTICOS DA INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL GENERATIVA

A expansão global da inteligência artificial generativa intensificou significativamente o debate internacional acerca da soberania digital, da autonomia tecnológica e da crescente centralização da infraestrutura computacional mundial em um número reduzido de corporações multinacionais. Embora os modelos de linguagem e a computação em nuvem tenham proporcionado avanços relevantes em produtividade, automação e processamento de dados, tais tecnologias também passaram a concentrar grandes volumes de informações estratégicas em ecossistemas digitais submetidos a jurisdições estrangeiras e altamente dependentes de infraestrutura privada globalizada.

Nesse contexto, a soberania digital pode ser compreendida como a capacidade de Estados e instituições exercerem controle efetivo sobre seus dados, fluxos informacionais, infraestruturas críticas e sistemas estratégicos, assegurando que tais ativos permaneçam submetidos às normas jurídicas, regulatórias e institucionais de sua própria jurisdição (Castera, 2026). A soberania de dados, por sua vez, relaciona-se diretamente à capacidade de controlar onde informações são armazenadas, processadas, acessadas e compartilhadas, bem como quais legislações nacionais e estrangeiras podem incidir sobre essas operações (Drakos *et al.*, 2025).

A discussão contemporânea sobre soberania digital evoluiu significativamente além da mera localização dos dados. Conforme destacado pela Gartner, o escopo da soberania digital envolve três dimensões complementares: soberania de dados (*data sovereignty*), relacionada à residência, ao acesso e ao controle das informações; soberania operacional (*operational sovereignty*), associada ao controle dos sistemas responsáveis pela execução e continuidade dos serviços; e soberania tecnológica (*technological sovereignty*), vinculada à propriedade e ao domínio efetivo dos ativos tecnológicos, aplicações e componentes que suportam as operações organizacionais (Fujiwara *et al.*, 2026). Sob essa perspectiva, a simples residência nacional dos dados não é suficiente para assegurar autonomia institucional, uma vez que a dependência operacional ou tecnológica em relação a fornecedores externos pode comprometer a continuidade dos serviços, a resiliência organizacional e a capacidade de resposta em cenários de crise geopolítica, sanções econômicas ou conflitos regulatórios.

A crescente centralização da infraestrutura global de inteligência artificial em provedores internacionais de computação em nuvem ampliou significativamente as preocupações relacionadas ao acesso extraterritorial a dados e à dependência estrutural de *hyperscalers* globais. Drakos *et al.* (2025) observam que governos e organizações vêm reavaliando sua dependência de provedores norte-americanos de *cloud computing* em razão de preocupações

relacionadas à divulgação compulsória de dados, interrupção de serviços, tensões geopolíticas e perda de autonomia operacional. Segundo os autores, um dos principais fatores associados a esse cenário decorre do *CLOUD Act (Clarifying Lawful Overseas Use of Data Act)*, legislação norte-americana promulgada em 2018 que permite às autoridades dos Estados Unidos compelirem empresas submetidas à jurisdição norte-americana a fornecer dados armazenados fora do território norte-americano. Dessa forma, mesmo informações hospedadas fisicamente em outros países podem se tornar potencialmente acessíveis a autoridades estrangeiras, caso sejam processadas por empresas subordinadas à legislação dos Estados Unidos.

As preocupações relacionadas ao acesso estatal a dados não se limitam ao *CLOUD Act*. Instrumentos jurídicos e programas de vigilância revelados nas últimas décadas demonstraram concretamente a capacidade de monitoramento internacional associado às grandes plataformas digitais. Entre os exemplos mais relevantes, destacam-se as revelações realizadas por Edward Snowden acerca dos programas conduzidos pela *National Security Agency (NSA)*, incluindo o programa PRISM, responsável pela coleta de dados diretamente junto a grandes empresas de tecnologia. Tais revelações evidenciaram mecanismos de monitoramento envolvendo comunicações eletrônicas, dados corporativos e informações governamentais em escala global.

A evolução recente do debate internacional demonstra que a localização física da infraestrutura deixou de ser o principal critério de proteção da informação. Conforme observam Mishra (2026) e Fujiwara *et al.* (2026), tornou-se mais relevante identificar qual ordenamento jurídico possui autoridade sobre o provedor do que propriamente onde os servidores estão instalados. Como sintetiza Mishra (2026), “knowing where a server is located is secondary to knowing which legal framework governs it”.

Ainda que os dados permaneçam armazenados em território nacional, empresas submetidas a legislações de alcance extraterritorial podem ser compelidas a fornecer acesso a informações, metadados ou serviços em atendimento a determinações governamentais estrangeiras. Nesse contexto, a avaliação dos riscos associados à computação em nuvem e aos serviços de inteligência artificial deve priorizar a jurisdição incidente sobre o fornecedor, uma vez que o controle legal exercido sobre a empresa provedora pode prevalecer sobre a localização geográfica da infraestrutura, afetando diretamente a soberania digital, a continuidade operacional e a autonomia institucional.

Além disso, merece destaque a *Section 702 do Foreign Intelligence Surveillance Act (FISA)*, dispositivo legal que autoriza agências de inteligência norte-americanas a realizarem a coleta de comunicações eletrônicas de indivíduos não norte-americanos localizados fora dos Estados Unidos, inclusive mediante cooperação compulsória de provedores de serviços eletrônicos submetidos à jurisdição norte-americana. Embora formalmente direcionada à obtenção de informações de inteligência estrangeira, a norma tem sido objeto de intenso debate internacional em razão de seus potenciais impactos sobre privacidade, proteção de dados e soberania digital.

A relevância prática dessas discussões se tornou evidente no chamado *Microsoft Ireland Case*, disputa judicial envolvendo solicitação do governo norte-americano para acesso a dados armazenados em servidores localizados na Irlanda. Embora o litígio tenha sido encerrado sem decisão definitiva de mérito após a aprovação do *CLOUD Act* em 2018, o caso evidenciou as tensões jurídicas existentes entre a localização física dos dados e a jurisdição exercida sobre os provedores responsáveis pela infraestrutura tecnológica. O episódio contribuiu para consolidar o entendimento de que a simples localização dos dados não constitui, necessariamente, barreira suficiente contra mecanismos de acesso extraterritorial fundamentados na jurisdição corporativa do fornecedor.

Drakos *et al.* (2025) destacam, ainda, que mecanismos de *data residency* e armazenamento regionalizado não eliminam integralmente os riscos associados à extraterritorialidade jurídica, uma vez que a submissão corporativa do provedor à legislação estrangeira permanece como elemento central da discussão sobre autonomia digital e controle informacional.

De mais a mais, as implicações da extraterritorialidade jurídica não se restringem ao potencial acesso a informações armazenadas em plataformas digitais. A dependência de provedores estrangeiros introduz um risco adicional frequentemente negligenciado: a interrupção unilateral dos serviços por razões geopolíticas, regulatórias ou comerciais. Em tais circunstâncias, o problema deixa de envolver apenas a confidencialidade dos dados e passa a afetar diretamente a disponibilidade dos sistemas e a continuidade das operações institucionais. Organizações altamente dependentes de plataformas externas podem enfrentar restrições de acesso, suspensão de funcionalidades ou encerramento de serviços críticos sem qualquer ingerência sobre a decisão, evidenciando que a dependência tecnológica também constitui um relevante fator de vulnerabilidade operacional.

Esse cenário pode ser compreendido a partir do conceito de *kill switch* jurídico, entendido como a possibilidade de interrupção abrupta de serviços digitais em decorrência de determinações governamentais, sanções econômicas ou obrigações legais impostas aos fornecedores. Trata-se de um risco particularmente relevante em infraestruturas críticas, nas quais a indisponibilidade de sistemas pode gerar impactos institucionais significativos.

As consequências da dependência tecnológica se apresentam ainda mais relevantes em contextos de sanções econômicas, conflitos geopolíticos e medidas coercitivas impostas a fornecedores internacionais. Fujiwara *et al.* (2026) alertam que a ausência de controle sobre a infraestrutura tecnológica pode comprometer a própria continuidade das atividades organizacionais. Segundo os autores, “a lack of data and operational control over your technology stack risks immediate business termination due to sanctions and geopolitical compulsion” (Fujiwara *et al.*, 2026). Sob essa perspectiva, os riscos associados à inteligência artificial e à computação em nuvem transcendem a proteção dos dados e passam a envolver diretamente a resiliência institucional e a continuidade operacional diante de eventos geopolíticos externos.

A materialização desses riscos deixou de ser meramente hipotética. Fujiwara *et al.* (2026) mencionam o caso do Amsterdam Trade Bank, instituição financeira sediada nos

Países Baixos que perdeu acesso a serviços essenciais de correio eletrônico e infraestrutura em nuvem após a imposição de sanções internacionais. O episódio demonstra que a dependência de plataformas submetidas a jurisdições estrangeiras pode criar mecanismos de interrupção involuntária, verdadeiros *kill switches* jurídicos, capazes de afetar organizações mesmo quando seus dados permanecem armazenados fora do país responsável pela medida restritiva.

Ademais disso, a crescente utilização de modelos de linguagem em ambientes governamentais, corporativos e institucionais passou a introduzir novas dimensões estratégicas relacionadas à inteligência de Estado, guerra informacional e interferência híbrida. As chamadas ameaças híbridas se caracterizam pela utilização coordenada de instrumentos militares, cibernéticos, econômicos, informacionais, psicológicos e tecnológicos voltados à projeção de poder, influência estratégica e desestabilização institucional, frequentemente operando abaixo do limiar de conflitos armados convencionais (Hoffman, 2007; Nato, 2021).

No contexto contemporâneo, plataformas globais de computação em nuvem e modelos fundacionais de inteligência artificial passaram a ocupar posição central nesse ecossistema geopolítico. Isso ocorre porque tais sistemas concentram não apenas capacidade computacional avançada, mas também fluxos massivos de informações estratégicas relacionadas a governos, empresas, cadeias produtivas, estruturas organizacionais, processos decisórios, padrões econômicos e comportamentos institucionais.

A utilização cotidiana de modelos de linguagem frequentemente envolve inserção de documentos internos, relatórios técnicos, minutas jurídicas, estratégias institucionais, informações financeiras, dados empresariais, fluxos operacionais e conteúdos potencialmente sensíveis. Embora tais informações sejam frequentemente inseridas de maneira fragmentada, a agregação massiva desses fluxos informacionais pode permitir extração indireta de padrões estratégicos, vulnerabilidades organizacionais, prioridades institucionais e comportamentos decisórios de elevado interesse geopolítico.

Sob a ótica da Inteligência de Estado, a obtenção sistemática de conhecimentos estratégicos relacionados às capacidades, intenções, vulnerabilidades e estruturas decisórias de outros atores constitui elemento central das disputas internacionais contemporâneas (Kent, 1949; Cepik, 2003). Nesse ambiente, a concentração global de dados em plataformas internacionais de inteligência artificial amplia significativamente os riscos associados à exploração estratégica de informações sensíveis, especialmente em setores relacionados à defesa, sistema financeiro, administração tributária, infraestrutura crítica, segurança pública, pesquisa científica e indústria de alta tecnologia.

Além da dimensão informacional, modelos de linguagem também passaram a ampliar capacidades relacionadas à guerra cognitiva e à manipulação algorítmica de narrativas. Sistemas generativos possuem capacidade inédita de produzir conteúdos personalizados em larga escala, automatizar campanhas informacionais, adaptar mensagens a diferentes perfis psicológicos e amplificar operações coordenadas de desinformação (Nato, 2021; Hoffman, 2007). Tais mecanismos podem potencializar processos de polarização social,

erosão da confiança institucional, manipulação de opinião pública e interferência indireta em processos políticos e econômicos.

As preocupações relacionadas à interferência híbrida se tornam ainda mais relevantes diante da crescente dependência operacional de governos e organizações em relação a ecossistemas estrangeiros de inteligência artificial. Na medida em que processos institucionais passam a depender de plataformas externas para armazenamento, automação documental, análise de dados e suporte decisório, amplia-se não apenas a dependência tecnológica, mas, também, a exposição estrutural a riscos de interrupção operacional, monitoramento indireto e influência estratégica (Drakos *et al.*, 2025; Castera, 2026).

No contexto geopolítico contemporâneo, episódios relacionados à guerra cibernética passaram a evidenciar o caráter estratégico da infraestrutura digital. O caso Stuxnet,¹ descoberto publicamente em 2010 e amplamente associado a operações conduzidas contra instalações nucleares iranianas, demonstrou que sistemas computacionais, redes industriais e infraestruturas digitais passaram a constituir elementos centrais das disputas internacionais e da segurança nacional (Zetter, 2014). Considerado um marco da guerra cibernética contemporânea, o episódio evidenciou a capacidade de operações digitais produzirem efeitos físicos diretos sobre infraestruturas críticas estatais. Da mesma forma, sanções econômicas, restrições tecnológicas e limitações de acesso a serviços digitais impostas em contextos de tensões internacionais evidenciam como a dependência tecnológica pode impactar diretamente a autonomia operacional de Estados e organizações.

Além da dimensão geopolítica, o debate contemporâneo sobre soberania digital passou a incorporar preocupações relacionadas à confiança institucional e à proteção sistêmica da privacidade. Nieto e Hunter (2026) afirmam que a rápida proliferação da inteligência artificial e o aumento da complexidade do cenário global de ameaças impulsionaram uma transição internacional de modelos voluntários de proteção de dados para estruturas nacionais obrigatórias de privacidade. Segundo os autores, a proteção de dados deixou de representar mero requisito administrativo de compliance para assumir papel estrutural na arquitetura digital contemporânea.

Os autores sustentam, ainda, que a privacidade deve ser tratada como verdadeiro “sistema operacional” das arquiteturas digitais modernas, exigindo incorporação de mecanismos estruturais de governança, auditoria automatizada e proteção contínua de dados, desde a concepção dos sistemas. Nesse contexto, conceitos como *privacy-by-design*, *engineered sovereignty* e arquiteturas *zero-trust* passam a representar não apenas mecanismos técnicos de segurança, mas instrumentos estratégicos de autonomia nacional e mitigação da dependência tecnológica.

1 O Stuxnet foi um *malware* altamente sofisticado descoberto em 2010 e amplamente associado a operações conduzidas contra o programa nuclear iraniano. O ataque tinha como objetivo comprometer sistemas industriais SCADA utilizados em instalações nucleares, especialmente centrífugas de enriquecimento de urânio em Natanz. Considerado um dos marcos da guerra cibernética contemporânea, o caso evidenciou a capacidade de operações digitais produzirem efeitos físicos diretos sobre infraestruturas críticas estatais, inaugurando nova dimensão estratégica nos conflitos internacionais (Zetter, 2014).

Nieto e Hunter (2026) observam, também, que governos ao redor do mundo vêm reposicionando a privacidade e a proteção de dados como elementos centrais de soberania nacional, especialmente em razão da crescente concentração global da infraestrutura digital e da intensificação dos riscos associados à inteligência artificial generativa.

Em resposta a esse cenário, diferentes países e blocos econômicos passaram a desenvolver estratégias voltadas à construção de infraestruturas tecnológicas soberanas. Nesse contexto, Castera (2026) afirma que o cenário internacional atravessa transformação estrutural em direção ao conceito de *Sovereign AI*, no qual governos e organizações buscam assegurar autonomia operacional, proteção de dados estratégicos e controle nacional sobre infraestruturas críticas de inteligência artificial. Segundo o autor, a crescente concentração global de capacidade computacional avançada em poucos *hyperscalers* internacionais passou a representar fator estratégico relevante para setores governamentais, econômicos, científicos e militares, ampliando a relevância de modelos de nuvem soberana (*sovereign cloud*) estruturados para manter dados, operações e mecanismos administrativos submetidos exclusivamente à jurisdição nacional ou regional previamente definida.

Para além dos riscos jurídicos e geopolíticos anteriormente discutidos, a autonomia digital também pode ser comprometida pelo *lock-in* tecnológico e pela dependência estrutural de plataformas proprietárias. Muitas organizações passam a estruturar processos críticos diretamente sobre APIs, modelos fundacionais e ecossistemas fechados de inteligência artificial, tornando extremamente complexa eventual migração futura para soluções alternativas. Tal dependência pode gerar vulnerabilidades operacionais, elevação de custos, perda de autonomia tecnológica e dificuldades relacionadas à continuidade de serviços em cenários de conflitos internacionais, sanções econômicas ou mudanças regulatórias.

Sob a ótica da soberania digital, a mitigação do *lock-in* tecnológico exige a preservação de mecanismos de portabilidade e reversibilidade capazes de assegurar migração segura entre provedores, ambientes computacionais e modelos de inteligência artificial. Mishra (2026) sustenta que arquiteturas orientadas à soberania devem ser concebidas para permitir substituição de fornecedores, reversão de dependências tecnológicas e continuidade operacional, mesmo em cenários de mudanças regulatórias, conflitos geopolíticos ou interrupção de serviços. Nesse contexto, a capacidade de migração e reversibilidade deixa de representar mera conveniência técnica e passa a constituir requisito estratégico de resiliência digital.

Além disso, a concentração global da infraestrutura de inteligência artificial em poucas corporações multinacionais amplia desequilíbrios econômicos e tecnológicos entre países produtores e consumidores de tecnologia. Na prática, diversas nações se tornam dependentes não apenas de software estrangeiro, mas, também, de capacidade computacional, modelos fundacionais, cadeias de fornecimento de semicondutores e infraestrutura avançada de processamento de dados.

Castera (2026) observa que a construção de ecossistemas soberanos de inteligência artificial demandará investimentos expressivos em infraestrutura computacional, data

centers especializados, clusters de GPUs e ambientes de processamento de alta performance. Segundo o autor, a disputa global por autonomia tecnológica e soberania digital tende a se intensificar à medida que a inteligência artificial assume papel cada vez mais estratégico em atividades econômicas, científicas, militares e governamentais.

Diante desse cenário, a utilização indiscriminada de modelos de linguagem hospedados em ecossistemas internacionais deixa de representar apenas questão de eficiência tecnológica para assumir dimensão estratégica relacionada à soberania, segurança nacional, inteligência de Estado e proteção de ativos críticos. A ausência de mecanismos robustos de governança, controle sobre fluxos internacionais de dados e autonomia tecnológica pode comprometer significativamente a capacidade institucional de proteção de informações estratégicas, resiliência operacional e independência decisória dos Estados.

5 GOVERNANÇA, MITIGAÇÃO DE RISCOS E ESTRATÉGIAS DE SOBERANIA DIGITAL

A consolidação da inteligência artificial generativa em processos organizacionais exige transição de modelos tradicionais de segurança da informação para estruturas contínuas de governança digital, capazes de integrar proteção de dados, arquitetura tecnológica, conformidade regulatória e soberania informacional. Assim, a governança de IA deixa de representar atividade meramente administrativa ou regulatória para assumir função estrutural na organização contemporânea dos ecossistemas digitais.

A elevada complexidade operacional dos modelos de linguagem, associada à crescente integração entre automação, agentes inteligentes, computação em nuvem e fluxos distribuídos de dados, demanda mecanismos permanentes de supervisão, aptos a assegurar transparência, rastreabilidade, controle informacional e mitigação contínua de riscos. A ausência dessas estruturas pode comprometer não apenas a segurança dos ativos digitais, mas, também, a autonomia institucional, a continuidade operacional e a confiabilidade dos processos decisórios mediados por inteligência artificial.

Backaler e Roesler (2026) sustentam que a crescente complexidade dos ecossistemas de inteligência artificial demanda estruturas permanentes de governança que possibilitem integrar monitoramento contínuo, supervisão operacional, gestão dinâmica de riscos e proteção de dados em ambientes altamente automatizados. Segundo os autores, a consolidação de arquiteturas digitais resilientes depende da capacidade institucional de incorporar mecanismos contínuos de avaliação, resposta e adaptação frente aos riscos emergentes associados à inteligência artificial generativa.

No âmbito da governança operacional de inteligência artificial, Nieto e Hunter (2026) sustentam que arquiteturas digitais confiáveis demandam integração contínua entre proteção de dados, segurança cibernética, supervisão algorítmica e mecanismos automatizados de conformidade. Segundo os autores, a construção de arquiteturas confiáveis de inteligência artificial (*trust-ready AI architectures*) exige adoção de modelos de governança combinável

(*composable governance*), nos quais requisitos regulatórios, políticas institucionais e controles de segurança passam a ser incorporados diretamente às camadas técnicas da infraestrutura digital.

Essa abordagem se aproxima do conceito de *compliance-by-design*, no qual requisitos legais, regulatórios e de segurança são incorporados diretamente às camadas tecnológicas da infraestrutura. Furlonger e Rowsell-Jones (2026) observam que organizações sujeitas a elevados requisitos de soberania e conformidade vêm adotando plataformas concebidas para incorporar automaticamente exigências regulatórias e mecanismos de controle, reduzindo riscos de descumprimento e fortalecendo a governança digital em ambientes de inteligência artificial. Tal abordagem permite substituir modelos tradicionais de auditoria posterior por estruturas contínuas de verificação, rastreabilidade, supervisão e conformidade automatizada, ampliando a capacidade institucional de resposta frente à crescente complexidade dos ecossistemas contemporâneos de inteligência artificial.

A evolução recente das estratégias de governança digital também tem impulsionado a adoção do conceito de *sovereignty-by-design*. Segundo Heyes *et al.* (2026), a soberania passou a constituir requisito arquitetural das organizações contemporâneas, exigindo que dados, aplicações e cargas de trabalho sejam concebidos de forma a preservar controle jurisdicional, portabilidade tecnológica e autonomia operacional ao longo de todo o ciclo de vida dos sistemas digitais. Nessa perspectiva, a mitigação dos riscos associados à inteligência artificial não depende exclusivamente de controles posteriores, mas da construção de infraestruturas capazes de incorporar soberania e resiliência desde sua concepção.

Nesse contexto, a governança contemporânea de inteligência artificial demanda abordagem baseada em ciclo de vida (*AI governance lifecycle*), abrangendo desde seleção, contratação e treinamento de modelos, até integração operacional, monitoramento contínuo, auditoria, gestão de terceiros, rastreabilidade de decisões automatizadas e descarte seguro de dados e ativos computacionais (NIST, 2023; OECD, 2024). Tal perspectiva se torna particularmente relevante diante da crescente complexidade das cadeias tecnológicas envolvidas na operação de modelos fundacionais de inteligência artificial.

Outro aspecto crítico diz respeito à governança da cadeia tecnológica (*supply chain governance*) associada aos ecossistemas de IA generativa. Modelos de linguagem frequentemente dependem de múltiplos fornecedores, APIs externas, bibliotecas de terceiros, serviços de nuvem, pipelines automatizados, operadores internacionais de infraestrutura e cadeias complexas de subcontratação tecnológica. Nesse cenário, a segurança institucional passa a depender não apenas dos controles internos da organização, mas, também, da maturidade operacional, regulatória e cibernética de toda a cadeia tecnológica envolvida na prestação do serviço (NIST, 2023; ENISA, 2023).

Dessa forma, a governança institucional de inteligência artificial também demanda mecanismos rigorosos de avaliação, homologação e supervisão contínua de fornecedores tecnológicos. A contratação de soluções baseadas em IA generativa por órgãos públicos, procuradorias fiscais, administrações tributárias, instituições financeiras e escritórios de

advocacia exige análise aprofundada acerca das arquiteturas utilizadas, dos mecanismos de segregação informacional, das políticas de retenção de dados, da cadeia de suboperadores envolvidos, da localização do processamento computacional e da eventual submissão dos fornecedores a jurisdições estrangeiras. A utilização de plataformas privadas de inteligência artificial para tratamento de informações submetidas a sigilo fiscal, bancário, empresarial, comercial ou processual demanda mecanismos robustos de *due diligence* tecnológica e governança contratual. Tais avaliações devem abranger aspectos relacionados à segurança cibernética, processamento internacional de dados, gestão de terceiros, auditoria independente, rastreabilidade operacional, conformidade regulatória e capacidade de resposta a incidentes de segurança.

Além disso, a crescente complexidade das cadeias tecnológicas associadas aos ecossistemas de IA amplia significativamente a necessidade de mecanismos contínuos de supervisão sobre fornecedores, APIs externas, integrações automatizadas e suboperadores de infraestrutura. Nesse contexto, a governança institucional deixa de depender exclusivamente de controles internos e passa a exigir monitoramento permanente de toda a cadeia tecnológica responsável pelo processamento, armazenamento e circulação de informações estratégicas.

Entre as principais medidas de mitigação, destacamos os processos de classificação da informação, segmentação de ambientes computacionais e definição de políticas restritivas para utilização de modelos de linguagem em contextos sensíveis. A classificação prévia do grau de sensibilidade das informações permite estabelecer restrições proporcionais quanto ao uso de aplicações de IA, serviços de nuvem, integrações automatizadas e compartilhamento de dados com terceiros.

No contexto das atividades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), a classificação da informação se consolida como vetor catalisador de escala, segurança e competitividade, condição imperativa para a inserção do órgão na dinâmica hipercompetitiva inerente à era da inteligência artificial. Tal conjuntura ilustra o chamado Efeito da Rainha Vermelha (*Red Queen Effect*), hipótese evolutiva proposta por Leigh Van Valen (1973) em alusão à obra literária de Lewis Carroll, segundo a qual é necessário “correr o mais rápido possível apenas para permanecer no mesmo lugar”. Diante da premente necessidade de incorporar ferramentas tecnológicas distribuídas, muitas das quais carentes de garantias absolutas de conformidade com os normativos governamentais, a taxonomia rigorosa dos dados se apresenta como ferramenta estratégica. É justamente o pleno domínio sobre quais informações exigem tratamento segregado e quais suportam processamento seguro em larga escala, que irá assegurar à PGFN a manutenção da paridade de ferramentas de IA e a capacidade de resposta frente aos demais atores do seu ecossistema de atuação, os quais já empregam soluções de IA de maneira intensiva.

Informações submetidas a sigilo fiscal, bancário, empresarial, comercial, processual ou estratégico demandam controles mais rigorosos relacionados a armazenamento, transmissão, processamento e acesso. Nesse contexto, mecanismos de segregação lógica e física

de ambientes, controle granular de permissões, criptografia avançada, monitoramento contínuo de logs, auditoria de integrações automatizadas e limitação de acesso baseada em necessidade de conhecimento (*need-to-know basis*) se tornam elementos essenciais da governança informacional contemporânea.

Nieto e Hunter (2026) observam, ainda, que governos e organizações vêm adotando arquiteturas *zero-trust* e mecanismos rigorosos de segregação de funções como forma de eliminar pontos únicos de falha (*single points of failure*) e reduzir riscos sistêmicos associados à concentração de acessos privilegiados. Segundo os autores, a utilização de controles granulares de autenticação, segmentação administrativa e criptografia avançada exsurge como requisito fundamental para proteção de infraestruturas críticas de dados e inteligência artificial.

No contexto brasileiro, tais preocupações encontram respaldo em normas específicas relacionadas à segurança da informação e à computação em nuvem. A Instrução Normativa GSI nº 5/2021 estabelece que órgãos e entidades da Administração Pública Federal devem realizar gerenciamento de riscos previamente à migração de informações e serviços para ambientes de nuvem, considerando aspectos relacionados ao tipo de informação tratada, valor dos ativos envolvidos, fluxo de dados e impactos decorrentes da disponibilização dessas informações a terceiros. A referida norma também determina que sistemas estruturantes da Administração Pública Federal utilizem exclusivamente modelos de nuvem privada ou comunitária restritos à infraestrutura de órgãos e entidades governamentais, reforçando a preocupação estatal com proteção de informações críticas e autonomia operacional.

Complementarmente, a Instrução Normativa GSI nº 8/2025 estabelece requisitos mínimos de segurança para tratamento de informações classificadas em ambientes de computação em nuvem, incluindo segmentação de redes, criptografia de dados em repouso e em trânsito, controle rigoroso de acesso, auditoria de logs e utilização de redes localizadas exclusivamente em território nacional para determinadas categorias de informação sigilosa.

Em paralelo, a Portaria SGD/MGI nº 5.950/2023 reforça que informações sujeitas a restrição legal de acesso, incluindo sigilo fiscal, bancário, empresarial, comercial e processual, devem, preferencialmente, ser mantidas em ambientes de nuvem de governo. A norma estabelece, ainda, restrições expressas ao tratamento de informações classificadas em ambientes de nuvem pública, demonstrando o reconhecimento institucional dos riscos associados à transferência indiscriminada de dados para ecossistemas computacionais externos.

Entretanto, diante do atual cenário geopolítico e das evidências relacionadas ao acesso extraterritorial a dados, entende-se que a utilização de ambientes de nuvem soberana ou de governo para tratamento de informações submetidas a determinados tipos de sigilo legal não deveria constituir mera preferência administrativa, mas obrigação institucional de segurança estratégica. A crescente concentração global da infraestrutura de inteligência artificial e computação em nuvem em corporações estrangeiras, associada à existência de instrumentos jurídicos extraterritoriais como o *CLOUD Act* e a *Section 702* do FISA, demonstra que dados processados por empresas submetidas a jurisdições estrangeiras podem se tornar

potencialmente acessíveis a governos externos, independentemente da localização física dos servidores.

Tal preocupação se evidencia quando se consideram informações fiscais, empresariais, financeiras, industriais e comerciais relacionadas a grandes grupos econômicos nacionais ou multinacionais com atuação no Brasil. Dados envolvendo cadeias produtivas, capacidade financeira, operações empresariais, planejamento tributário, ativos industriais, contratos, litígios e movimentações econômicas podem representar ativos de elevado interesse econômico, estratégico e geopolítico.

Além disso, a crescente utilização de inteligência artificial generativa amplia significativamente os riscos associados à concentração internacional de dados estratégicos. Como já afirmado e reafirmado, modelos de linguagem operam mediante coleta contínua de prompts, documentos, metadados e fluxos informacionais que, em determinados contextos, podem revelar padrões econômicos, comportamentais, regulatórios e institucionais extremamente sensíveis. Dessa forma, a manutenção obrigatória de informações protegidas por sigilo legal em ambientes de nuvem soberana ou de governo representa não apenas medida técnica de segurança da informação, mas mecanismo essencial de proteção da soberania digital e dos interesses estratégicos do Estado brasileiro.

Outro aspecto fundamental se refere à necessidade de desenvolvimento de estratégias nacionais voltadas à redução da dependência tecnológica externa e ao fortalecimento da autonomia computacional. Castera (2026) sustenta que o cenário internacional caminha para um modelo multipolar de inteligência artificial, no qual governos e organizações buscam assegurar maior autonomia operacional, proteção contra riscos geopolíticos e controle soberano sobre infraestruturas críticas de processamento de dados e IA.

Nesse contexto, ganham relevância iniciativas relacionadas à construção de nuvens soberanas, desenvolvimento de data centers nacionais, fortalecimento da indústria local de tecnologia, utilização de modelos *open source*, controle nacional de chaves criptográficas e adoção de arquiteturas híbridas aptas a equilibrar inovação tecnológica, proteção informacional e resiliência operacional.

Particular relevância assume o controle soberano das chaves criptográficas utilizadas para proteção de dados estratégicos. Mesmo quando informações permanecem armazenadas em território nacional, a dependência de mecanismos de criptografia administrados por terceiros pode criar vulnerabilidades associadas ao acesso não autorizado ou à perda de autonomia operacional. Por essa razão, estratégias modernas de soberania digital recomendam que organizações mantenham custódia direta dos mecanismos de gerenciamento criptográfico aplicados a informações críticas.

A discussão sobre governança de IA também demanda mudança cultural nas organizações. A utilização segura de modelos de linguagem não depende exclusivamente de soluções tecnológicas, mas, igualmente, da construção de cultura institucional orientada à proteção da informação, classificação adequada de dados, gestão responsável de ativos digitais e compreensão dos riscos associados ao compartilhamento indiscriminado de conteúdos

sensíveis em plataformas externas. O pressuposto histórico de que a utilização segura de sistemas computacionais, redes corporativas e modelos de linguagem depende exclusivamente de soluções tecnológicas, tais como firewalls de última geração, criptografia de ponta a ponta, arquiteturas de confiança zero (*Zero Trust Architecture*) e softwares de prevenção contra perda de dados (*Data Loss Prevention DLP*) demonstrou-se fundamentalmente insuficiente diante da complexidade inerente ao comportamento humano e à arquitetura não determinística dos modelos generativos. A infraestrutura tecnológica, isoladamente, é incapaz de conter o fluxo indiscriminado de informações sensíveis quando o fator humano atua como o principal vetor, intérprete e mediador da interação com a inteligência artificial.

Nieto e Hunter (2026) observam que o fortalecimento da confiança digital exige integração contínua entre segurança cibernética, privacidade, interoperabilidade regulada e governança institucional. Segundo os autores, a ausência de mecanismos coordenados de proteção e supervisão pode comprometer não apenas a segurança dos dados, mas a legitimidade das iniciativas de transformação digital e a própria relação de confiança entre cidadãos, organizações e Estado.

Nesse contexto, a governança da inteligência artificial deixa de representar simples mecanismo de conformidade regulatória para assumir papel estratégico na proteção da autonomia institucional, da resiliência digital e da soberania informacional dos Estados e organizações. A consolidação de arquiteturas confiáveis de IA dependerá não apenas de controles técnicos isolados, mas da capacidade de integrar governança, segurança cibernética, proteção de dados, supervisão algorítmica e autonomia tecnológica em ecossistemas digitais cada vez mais complexos e geopoliticamente sensíveis.

6 CHATPGFN: INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL SOBERANA E PROTEÇÃO DO CONHECIMENTO ESTRATÉGICO DO ESTADO BRASILEIRO

Os riscos associados à utilização indiscriminada de inteligência artificial generativa, discutidos ao longo deste estudo, evidenciam a necessidade de modelos tecnológicos capazes de conciliar inovação, segurança da informação, soberania digital e proteção de conhecimentos estratégicos. Tal necessidade se torna ainda mais relevante em organizações que tratam informações protegidas por sigilo fiscal, financeiro, patrimonial, empresarial e processual, como a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), cujas atividades dependem diretamente do tratamento de dados sensíveis relacionados à recuperação de créditos públicos, patrimônio de devedores, estrutura societária de empresas e estratégias de atuação processual e institucional.

Nesse contexto, destacamos a iniciativa da Coordenação-Geral de Ciência de Dados e Inteligência Artificial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, desenvolvida em parceria com a Empresa Nacional de Inteligência em Governo Digital e Tecnologia da Informação (SERPRO), de criação do ChatPGFN, uma plataforma corporativa de inteligência artificial concebida para utilização segura de modelos de linguagem em ambiente controlado,

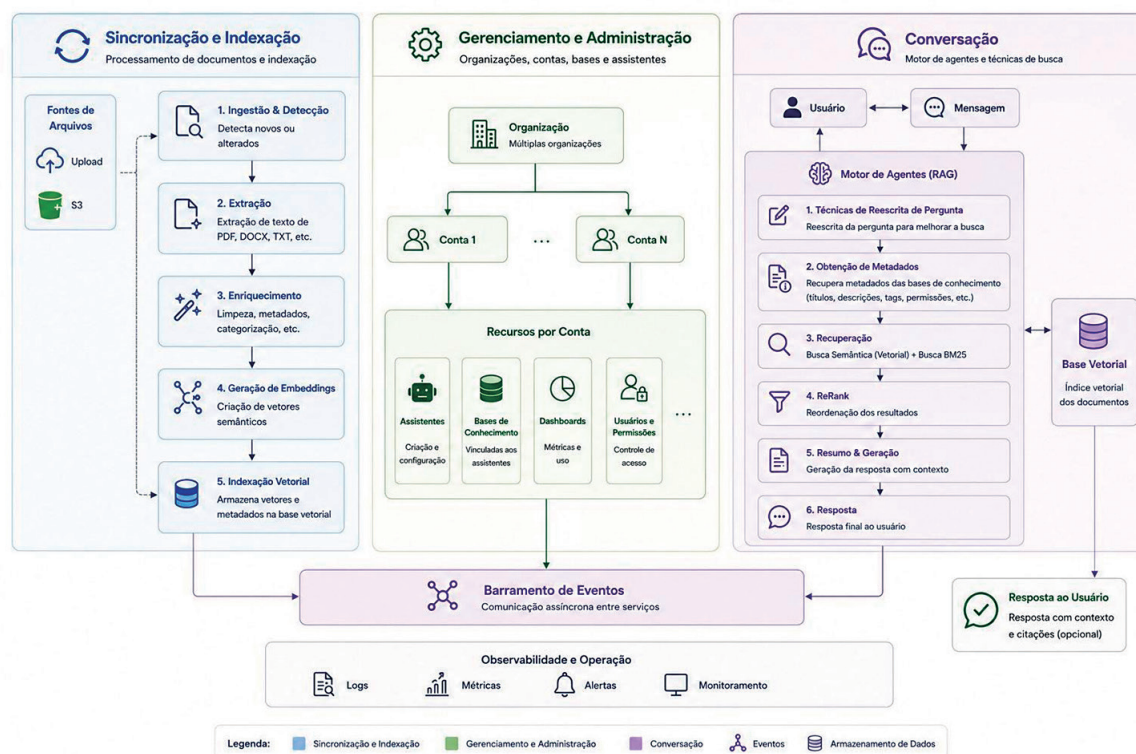
aderente aos princípios de soberania digital, proteção informacional e governança do conhecimento.

A importância dessa iniciativa transcende a simples disponibilização de uma ferramenta de inteligência artificial. O projeto representa uma aplicação prática dos conceitos de soberania digital, *Sovereign AI* e proteção de ativos informacionais discutidos ao longo deste artigo. Ao invés de depender exclusivamente de plataformas públicas ou serviços externos de inteligência artificial, o ChatPGFN foi concebido para operar em ambiente institucional controlado, preservando a governança sobre os dados, os documentos, os conhecimentos e os fluxos informacionais utilizados pela organização.

A arquitetura da solução foi projetada para funcionar de forma desconectada de fontes públicas ou externas de conhecimento. Diferentemente dos modelos de linguagem disponíveis comercialmente, que frequentemente combinam informações provenientes de múltiplas fontes distribuídas e submetidas a diferentes jurisdições, o ChatPGFN opera exclusivamente sobre bases de conhecimento previamente autorizadas e controladas pela própria instituição. Dessa forma, os documentos utilizados para geração das respostas permanecem integralmente sob domínio institucional, reduzindo significativamente os riscos associados à transferência internacional de dados, ao acesso extraterritorial a informações sensíveis e à exposição de conhecimentos estratégicos.

A estrutura conceitual da plataforma está organizada em três grandes domínios funcionais integrados. O primeiro corresponde ao processo de sincronização e indexação de documentos. O segundo contempla os mecanismos de administração, governança e controle dos recursos institucionais. O terceiro é composto pelo ambiente de conversação inteligente, baseado em técnicas de recuperação aumentada por recuperação (*Retrieval-Augmented Generation* – RAG).

Figura I – Arquitetura conceitual do ChatPGFN



Modelo conceitual da arquitetura do ChatPGFN, composto pelos módulos de sincronização e indexação de documentos, gerenciamento e administração de recursos institucionais e ambiente de conversação baseado em *Retrieval-Augmented Generation* (RAG). A solução utiliza bases vetoriais próprias, mecanismos de recuperação semântica e governança de acesso para possibilitar consultas a conhecimentos institucionais em ambiente controlado, observável e aderente aos princípios de segurança da informação, soberania digital e proteção de dados sensíveis. Fonte: Empresa Nacional de Inteligência em Governo Digital e Tecnologia da Informação (SERPRO), elaboração própria da arquitetura do ChatPGFN.

O processo de construção da base de conhecimento se inicia pela ingestão de documentos provenientes de repositórios previamente autorizados pela organização. Os conteúdos são submetidos a procedimentos de detecção de alterações, extração textual, enriquecimento de metadados, categorização semântica, geração de *embeddings* vetoriais e indexação em base vetorial própria. Esse processo permite transformar o conhecimento institucional disperso em uma estrutura organizada e passível de recuperação semântica, preservando a rastreabilidade e a governança das informações utilizadas pelo sistema.

Ao utilizar uma base vetorial construída exclusivamente a partir de conteúdos internos, o ChatPGFN reduz significativamente os riscos associados ao compartilhamento de documentos sensíveis com plataformas externas de inteligência artificial. Além disso, assegura que o conhecimento utilizado para fundamentar as respostas permaneça alinhado aos conteúdos oficiais e às orientações institucionais da própria organização.

A camada de administração da plataforma permite a segregação de organizações, usuários, assistentes especializados e bases de conhecimento. Essa estrutura favorece a implementação de controles granulares de acesso e políticas de compartilhamento compatíveis com os requisitos de confidencialidade e necessidade de conhecimento. Dessa forma, diferentes áreas da instituição podem utilizar a plataforma mantendo o isolamento lógico de seus respectivos conjuntos de dados e documentos.

No ambiente de conversação, o ChatPGFN utiliza arquitetura baseada em *Retrieval-Augmented Generation* (RAG). Nesse modelo, as respostas não são produzidas exclusivamente a partir do conhecimento paramétrico do modelo de linguagem, mas, e principalmente, a partir de conteúdos recuperados em tempo real da base vetorial institucional. O fluxo de processamento envolve reescrita de consultas, recuperação de metadados, busca híbrida semântica e lexical, reordenação dos resultados (*reranking*) e geração contextualizada das respostas. Essa abordagem oferece vantagens relevantes sob a perspectiva da governança informacional. Além de reduzir o risco de alucinações e respostas desconectadas da realidade institucional, permite rastrear as fontes documentais utilizadas na construção das respostas, ampliando a transparência, a auditabilidade e a confiabilidade do sistema.

A arquitetura também incorpora mecanismos de observabilidade e monitoramento contínuo, incluindo registros de auditoria, coleta de logs, métricas operacionais e sistemas de alerta. Esses recursos fortalecem a governança da solução e permitem acompanhar o comportamento do ambiente, identificar anomalias e monitorar a utilização dos recursos de inteligência artificial em conformidade com as políticas institucionais de segurança da informação.

A participação do SERPRO nesse projeto assume papel particularmente relevante sob a ótica da soberania digital. Além de atuar como parceiro tecnológico da PGFN, a empresa vem desempenhando função estratégica na construção da infraestrutura digital soberana do Estado brasileiro. Em 2026, o SERPRO apresentou publicamente sua estratégia de Nuvem Soberana como elemento estruturante da soberania digital brasileira, defendendo a necessidade de que dados críticos, sistemas estruturantes e capacidades computacionais estratégicas permaneçam sob controle efetivo do Estado brasileiro. Segundo a empresa, a soberania digital pressupõe não apenas a proteção dos dados, mas a capacidade de o Estado exercer domínio sobre a infraestrutura, a operação, a segurança e a governança dos ativos tecnológicos considerados essenciais para a prestação de serviços públicos e para a proteção dos interesses nacionais (SERPRO, 2026).

Segundo a estratégia apresentada pela empresa (SERPRO, 2026), a soberania digital não se limita à localização física dos dados ou à contratação de fornecedores específicos, mas envolve a capacidade do Estado de manter domínio sobre a arquitetura tecnológica, a operação dos ambientes computacionais, os mecanismos de segurança e a governança dos ativos digitais estratégicos. Nesse modelo, informações fiscais, financeiras, cadastrais e administrativas permanecem armazenadas em território nacional, sob operação de profissionais vinculados ao próprio Estado e submetidas exclusivamente à jurisdição brasileira.

O SERPRO também exerce papel central como principal integrador e operador de serviços de nuvem para a Administração Pública Federal, atuando em ambientes de nuvem pública, híbrida e soberana. Essa capacidade permite que órgãos governamentais adotem soluções tecnológicas avançadas, preservando requisitos de segurança, conformidade regulatória e proteção de dados compatíveis com a criticidade das informações tratadas.

Sob essa perspectiva, o ChatPGFN representa mais do que uma ferramenta de inteligência artificial. Trata-se de um exemplo concreto de aplicação dos princípios de soberania digital e proteção do conhecimento institucional em ambiente governamental. Ao combinar bases de conhecimento próprias, mecanismos de governança informacional, arquitetura RAG e infraestrutura compatível com os princípios da nuvem soberana, a solução demonstra que é possível utilizar inteligência artificial generativa sem abrir mão do controle sobre informações estratégicas do Estado.

A experiência evidencia que a construção de ecossistemas corporativos de inteligência artificial compatíveis com elevados requisitos de segurança, conformidade e soberania digital depende da integração entre conhecimento de negócio, governança institucional e capacidades tecnológicas nacionais. Em organizações responsáveis pela administração tributária e pela recuperação de créditos públicos, nas quais a proteção do sigilo fiscal constitui requisito essencial, iniciativas dessa natureza tendem a desempenhar papel cada vez mais relevante na construção de ambientes seguros, auditáveis e soberanos para utilização da inteligência artificial generativa.

7 CONCLUSÃO

A rápida expansão da inteligência artificial generativa baseada em modelos de linguagem vem promovendo profundas transformações nos processos organizacionais, econômicos e governamentais. Ferramentas capazes de produzir conteúdos complexos, automatizar atividades cognitivas e apoiar processos analíticos passaram a integrar, em curto espaço de tempo, atividades críticas em escala global. Contudo, os ganhos associados ao aumento de produtividade, automação e capacidade analítica coexistem com riscos igualmente relevantes relacionados à segurança da informação, privacidade, dependência tecnológica e proteção de dados sensíveis.

Ao longo deste estudo, verificou-se que a utilização indiscriminada de modelos de linguagem hospedados em ecossistemas computacionais internacionais amplia significativamente a exposição de organizações públicas e privadas a riscos relacionados à exfiltração de dados, acesso extraterritorial a informações sensíveis, manipulação informacional, comprometimento operacional e perda de controle sobre fluxos críticos de informação. Observou-se, ainda, que a crescente integração entre inteligência artificial, computação em nuvem, automação operacional e ecossistemas distribuídos de dados vem ampliando substancialmente a complexidade dos desafios associados à governança digital.

O estudo demonstrou, igualmente, que a problemática ultrapassa a dimensão puramente tecnológica, assumindo caráter jurídico, econômico, geopolítico e institucional. A concentração global da capacidade computacional necessária ao treinamento e operação de modelos avançados, associada à existência de instrumentos jurídicos extraterritoriais, programas de vigilância internacional e operações de interferência híbrida, evidencia que a proteção de dados passou a ocupar posição central nas agendas de segurança institucional, autonomia tecnológica e soberania digital.

Nesse cenário, plataformas de computação em nuvem e modelos fundacionais de linguagem deixam de representar apenas ferramentas de inovação para assumir papel relevante na organização do poder informacional contemporâneo. A crescente dependência operacional de ecossistemas estrangeiros de inteligência artificial pode produzir impactos significativos sobre autonomia decisória, continuidade operacional, resiliência institucional e proteção de ativos governamentais, econômicos e corporativos.

Verificou-se, também, que o ordenamento jurídico e regulatório brasileiro vem evoluindo progressivamente para enfrentar tais desafios, especialmente por meio da Política Nacional de Segurança da Informação, das normas expedidas pelo Gabinete de Segurança Institucional da Presidência da República e das diretrizes relacionadas à utilização de computação em nuvem na Administração Pública Federal. Tais iniciativas demonstram reconhecimento institucional crescente acerca da necessidade de fortalecimento da governança digital, da proteção de dados estratégicos e da soberania informacional.

Entretanto, a mitigação efetiva dos riscos associados à IA generativa exige abordagem multidimensional capaz de integrar mecanismos técnicos, jurídicos, organizacionais e operacionais de proteção informacional. Medidas relacionadas à classificação da informação, segregação de ambientes críticos, criptografia avançada, auditoria contínua, governança da cadeia tecnológica, supervisão de terceiros e monitoramento de fluxos internacionais de dados se tornam elementos fundamentais para utilização segura e responsável dessas tecnologias.

Nesse contexto, a experiência do ChatPGFN demonstra que é possível conciliar inovação tecnológica e proteção de ativos estratégicos por meio da adoção de arquiteturas soberanas de inteligência artificial. A solução desenvolvida pela PGFN em parceria com o SERPRO evidencia que modelos de linguagem podem ser utilizados em ambientes institucionais sem renunciar ao controle sobre documentos, conhecimentos e informações submetidas a regimes legais de sigilo. Ao operar sobre bases de conhecimento próprias, mecanismos de governança informacional e infraestrutura compatível com os princípios da soberania digital, o projeto oferece exemplo concreto de mitigação dos riscos discutidos ao longo deste trabalho.

Conclui-se, portanto, que a inteligência artificial generativa deve ser compreendida simultaneamente como instrumento de inovação e como componente estratégico da arquitetura informacional do Estado e das organizações. O principal desafio atual não consiste em impedir a adoção dessas tecnologias, mas em construir modelos robustos de

governança capazes de compatibilizar inovação, segurança da informação, proteção de dados e autonomia digital. Nesse processo, iniciativas voltadas ao fortalecimento de infraestruturas soberanas, à proteção do conhecimento institucional e ao desenvolvimento de capacidades tecnológicas nacionais tendem a desempenhar papel fundamental para assegurar que os benefícios da inteligência artificial sejam alcançados sem comprometimento da soberania digital e dos interesses estratégicos nacionais.

REFERÊNCIAS

ALON-BARKAT, Sharon; BUSUIOC, Madalina. Human–AI interactions in public sector decision making: automation bias and selective adherence to algorithmic advice. *Journal of Public Administration Research and Theory*, v. 33, n. 1, p. 153-169, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.1093/jopart/muac007>. Acesso em: 1 jun. 2026.

BACKALER, Joel; ROESLER, Antonia. *Adopt a Data Risk Model to Ensure Data Security and AI Trust*. Stamford: Gartner, 2026. ID G00853668.

BRASIL. Decreto nº 12.572, de 4 de agosto de 2025. Institui a Política Nacional de Segurança da Informação – PNSI e dispõe sobre a governança da segurança da informação no âmbito da administração pública federal. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 5 ago. 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2025/decreto/d12572.htm. Acesso em: 28 maio 2026.

BRASIL. Gabinete de Segurança Institucional da Presidência da República. Instrução Normativa GSI/PR nº 5, de 30 de agosto de 2021. Dispõe sobre os requisitos mínimos de segurança da informação para utilização de computação em nuvem pelos órgãos e entidades da administração pública federal.

BRASIL. Gabinete de Segurança Institucional da Presidência da República. Instrução Normativa GSI nº 8, de 2025. Estabelece requisitos mínimos de segurança da informação para tratamento de informação classificada em computação em nuvem.

BRASIL. Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos. Portaria SGD/MGI nº 5.950, de 26 de outubro de 2023. Modelo de contratação de software e serviços de computação em nuvem.

CASTERA, Enrique. *Sovereign AI: Infrastructure Strategies for a Multipolar World*. Stamford: Gartner, 2026. ID G00841718.

CEPIK, Marco. *Espionagem e Democracia: Agilidade e Transparência como Dilemas na Institucionalização de Serviços de Inteligência*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2003.

DRAKOS, Nikos; PRESET, Adam; GOSS, Max; MARIANO, Joe. *Data and Operational Sovereignty Concerns in U.S. Cloud Productivity Suites*. Stamford: Gartner, 2025. ID G00834614.

ENISA. *Threat Landscape for Supply Chain Attacks*. Athens: European Union Agency for Cybersecurity, 2021.

FUJIWARA, Tsuneo; BUEST, Rene; PETRI, Gregor. *The Real Backbone of Continuity Is Digital, Not Just AI, Sovereignty*. Stamford: Gartner, 2026. Research Note ID G00852287, 6 May 2026.

FURLONGER, David; ROWSELL-JONES, Andy. *Growth vs. Gravity: How High-Performing Enterprises Hedge AI Sovereignty Risks*. Gartner, 2026.

GREENWALD, Glenn. *No Place to Hide: Edward Snowden, the NSA, and the U.S. Surveillance State*. New York: Metropolitan Books, 2014.

HAWLEY, Adam; STADELMAN, Matt. *From Savanna to Silicon: The Red Queen Meets AI*. Diamond Hill, 2025. Disponível em: <https://www.diamond-hill.com/insights/a-858/articles/from-savanna-to-silicon-the-red-queen-meets-ai/>. Acesso em: 1 jun. 2026.

HEYES, Jamie; MESAGLIO, Mary; KELLY, Marc. *CIO Priorities 2Q26: War in the Middle East Forces a Focus on Cost and Resilience*. Gartner, 2026.

HOFFMAN, Frank G. *Conflict in the 21st Century: The Rise of Hybrid Wars*. Arlington: Potomac Institute for Policy Studies, 2007.

IN RE WARRANT TO SEARCH A CERTAIN E-MAIL ACCOUNT CONTROLLED AND MAINTAINED BY MICROSOFT CORPORATION. 829 F.3d 197 (2d Cir. 2016). United States Court of Appeals for the Second Circuit.

KENT, Sherman. *Strategic Intelligence for American World Policy*. Princeton: Princeton University Press, 1949.

MISHRA, D. D. *Analyst Take: Sovereignty by Design — Redefining IT Sourcing for 2026 and Beyond*. Stamford: Gartner, 2026. Research Note ID G00849014, 18 fev. 2026.

NATO. *NATO's Response to Hybrid Threats*. Brussels: North Atlantic Treaty Organization, 2021. Disponível em: https://www.nato.int/cps/en/natohq/topics_156338.htm. Acesso em: 28 maio 2026.

NIETO, Daniel; HUNTER, Ripley. *Privacy as the Operating System: How CIOs Build Trust Ready AI Architectures*. Stamford: Gartner, 2026. ID G00846507.

NIST. *Artificial Intelligence Risk Management Framework (AI RMF 1.0)*. Gaithersburg: National Institute of Standards and Technology, 2023.

OECD. *OECD Framework for the Classification of AI Systems*. OECD Digital Economy Papers, n. 323. Paris: OECD Publishing, 2022.

SERVIÇO FEDERAL DE PROCESSAMENTO DE DADOS (SERPRO). *Serpro apresenta modelo de Nuvem Soberana como fundamento da soberania digital do Estado brasileiro*. Brasília, DF, 3 mar. 2026. Disponível em: <https://www.serpro.gov.br/menu/noticias/noticias-2026/serpro-apresenta-modelo-de-nuvem-soberana-como-fundamento-da-soberania-digital-do-estado-brasileiro>. Acesso em: 1 jun. 2026.

THE GUARDIAN. *PRISM program taps in to user data of Apple, Google and others*. 2013. Disponível em: <https://www.theguardian.com/world/2013/jun/06/us-tech-giants-nsa-data>. Acesso em: 28 maio 2026.

UNITED STATES OF AMERICA. *Clarifying Lawful Overseas Use of Data Act (CLOUD Act)*. Public Law No. 115-141, 2018. Disponível em: <https://www.congress.gov/bill/115th-congress/house-bill/4943>. Acesso em: 28 maio 2026.

UNITED STATES OF AMERICA. *Foreign Intelligence Surveillance Act of 1978 (FISA), Section 702*. 50 U.S.C. §1881a. Disponível em: <https://www.intel.gov/foreign-intelligence-surveillance-act/fisa-section-702>. Acesso em: 28 maio 2026.

WORLD ECONOMIC FORUM. *Has Europe Left It Too Late to Achieve Digital Sovereignty?* 2019. Disponível em: <https://www.weforum.org/stories/2019/12/has-europe-left-it-too-late-to-achieve-digital-sovereignty/>. Acesso em: 1 jun. 2026.

XU, Dong; GONDAL, Iqbal; YI, Xun; SUSNJAK, Teo; WATTERS, Paul; MCINTOSH, Toby R. The erosion of cybersecurity zero-trust principles through generative AI: a survey on the challenges and future directions. *Journal of Cybersecurity and Privacy*, v. 5, n. 4, 2025. Disponível em: <https://doi.org/10.3390/jcp5040087>. Acesso em: 1 jun. 2026.

ZETTER, Kim. *Countdown to Zero Day: Stuxnet and the Launch of the World's First Digital Weapon*. New York: Crown Publishing Group, 2014.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

XAVIER, Daniel de Saboia; HOERLLE, Thiago; ANGELI, Cassiano. Os riscos da inteligência artificial baseada em modelos de linguagem para a segurança da informação e a soberania digital: o ChatPGFN como arquitetura soberana de proteção do conhecimento. *Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa*, Belo Horizonte, ano 3, v. 1, p. 101-129, 2026.

PROJETO SPOILER EM NÚMEROS: UMA ANÁLISE QUANTITATIVA DA TRIAGEM INTELIGENTE DE EXECUÇÕES FISCAIS

Darlon Costa Duarte

Procurador da Fazenda Nacional. Com exercício no Laboratório de Ciência de Dados e Inteligência Artificial da PGDAU – PGFN. Mestre em Direito Tributário pela FGV-SP (2024). Pós-graduado em Direito Tributário pela FGV (Brasília, 2021) e em Big Data pela FGV (2021). Graduado em Direito pela Faculdade Baiana de Direito e Gestão (2014). *E-mail:* darlon.duarte@pgfn.gov.br.

Mauro Silva Oliveira

Procurador da Fazenda Nacional. Com exercício no Laboratório de Ciência de Dados e Inteligência Artificial da PGDAU – PGFN. Graduando em Ciências da Computação pela Unifacs. Pós-Graduado em Direito Público pelo Podivm (2009). Graduado em Direito pela Faculdade Jorge Amado (2006). Ex-Procurador-Chefe da Fazenda Nacional no Estado da Bahia (2017-2021). *E-mail:* mauro.s.oliveira@pgfn.gov.br.

Saulo Paulo de Tarso Sena Lima

Procurador da Fazenda Nacional. Com exercício no Laboratório de Ciência de Dados e Inteligência Artificial da PGDAU – PGFN. MBA em Business Intelligence & Data Science pelo IBMEC (2024). Pós-Graduado em Direito e Processo Tributário pelo IBET (2016). Graduado em Direito pela UFG (2011). Ex-Subprocurador-Chefe da Fazenda Nacional no Estado de Goiás (2021-2025). *E-mail:* saulo.lima@pgfn.gov.br.

Resumo: O presente artigo apresenta uma análise quantitativa do Projeto SPOILER, iniciativa do Laboratório de Ciência de Dados e Inteligência Artificial da Procuradoria-Geral Adjunta da Dívida Ativa da União e do FGTS (LCDIA/PGDAU), desenvolvida no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Fundamentado na filosofia de atuação institucional orientada por dados, o SPOILER consiste em sistema automatizado de pré-análise de intimações expedidas pela Justiça Federal no bojo de execuções fiscais, capaz de sugerir a providência processual adequada e, em determinadas hipóteses, protocolar automaticamente a petição correspondente, dispensando a intervenção humana. A partir de base de dados contendo 1.427.226 intimações analisadas entre fevereiro de 2025 e junho de 2026, o artigo examina o impacto do Projeto em cada uma das seis regiões da PGFN, o *ranking* das sugestões de atuação mais peticionadas e a simbiose operacional com o Projeto Minerva, seu complemento proativo. Os dados revelam taxa média de retenção de 22,1% das intimações nacionais, com crescimento expressivo ao longo do período: de cerca de 12% no início de 2025 para mais de 31% nos primeiros meses de 2026. Conclui-se que o SPOILER representa vetor indispensável de modernização e eficiência na cobrança da Dívida Ativa da União, com impactos positivos tanto para a estrutura interna da PGFN quanto para o Poder Judiciário e o contribuinte.

Palavras-chave: Ciência de Dados. Execução Fiscal. Automação. Dívida Ativa. Eficiência Administrativa.

Sumário: 1 Introdução e conceituação – 2 Impacto do projeto SPOILER nas projeções regionais da PGFN – 3 Análise numérica dos peticionamentos reativos do SPOILER – 4 Simbiose entre SPOILER e Minerva: complementaridade das estratégias de peticionamento automatizado – 5 Detalhes especiais da análise exploratória dos dados historiados do SPOILER – 6 Conclusões – Referências

1 INTRODUÇÃO E CONCEITUAÇÃO

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) é o órgão da Advocacia Pública responsável pela representação judicial da União nas execuções fiscais federais e pela gestão da Dívida Ativa da União (DAU). Em razão do gigantesco estoque de execuções fiscais em

tramitação perante os seis Tribunais Regionais Federais do País – estimado em dezenas de milhões de processos –, a PGFN identificou, já em meados da última década, a necessidade imperativa de transformar seu modelo de atuação: do paradigma reativo e volumoso para um modelo estratégico, seletivo e orientado por dados.

Essa ruptura paradigmática ganhou contornos institucionais concretos com a criação do Laboratório de Ciência de Dados e Inteligência Artificial da PGFN (LDIA/PGFN), atual LCDIA/PGDAU, ambiente multidisciplinar composto por Procuradores da Fazenda Nacional e por profissionais com formação em programação, estatística, economia e gestão de projetos. A premissa fundante do Laboratório é a de substituir decisões baseadas em intuição ou senso comum por estratégias sustentadas em evidências concretas e análise massiva de dados.

Dentre os inúmeros projetos capitaneados pelo Laboratório, o Projeto SPOILER surgiu como solução ao que se pode identificar como uma das principais “dores” operacionais da PGFN: o tratamento das intimações eletrônicas expedidas cotidianamente pela Justiça Federal nas execuções fiscais. Cada intimação impõe ao Procurador da Fazenda Nacional a consulta a múltiplos sistemas para compor o quadro completo da situação do processo e do débito subjacente, antes de definir a providência processual cabível. Trata-se de atividade altamente repetitiva, consumidora de tempo e propensa a inconsistências quando distribuída de forma pulverizada pelas diversas unidades regionais da Procuradoria.

O SPOILER – cujo nome evoca a função de “antecipar” o desfecho processual adequado – opera, em sua concepção, como mecanismo de pré-análise automatizada das intimações expedidas. Por meio de técnicas de mineração de dados aplicadas aos indicadores disponibilizados pelo Data Lake da PGFN e ao histórico processual, o sistema compila, em relatório estruturado, dezenas de indicadores úteis à atuação judicial (tais como marcos de prescrição intercorrente, situação das dívidas em cobrança, existência de garantias, litígios pendentes, dentre outros) e oferece uma sugestão de providência a ser adotada nos autos. Em etapa posterior, para determinadas categorias de sugestões padronizadas, o próprio SPOILER aciona o Sistema FLEXA para protocolar, via integração com Tribunais, a petição correspondente de forma automatizada e centralizada pelo Órgão Central da PGFN.

A relação do SPOILER com outro projeto do Laboratório, o Projeto Minerva é de complementaridade estratégica.

Enquanto o Minerva representa preponderantemente a dimensão *proativa* da automação – realizando peticionamentos independentes de intimação judicial para extinguir ou suspender execuções cujos créditos já foram regularizados –, o SPOILER opera exclusivamente na dimensão *reativa*, respondendo às intimações que chegam do Judiciário. Juntos, esses dois projetos formam o macroprocesso de Triagem e Automação das Execuções Fiscais da PGDAU, atacando o problema da eficiência processual em suas duas frentes.

O objetivo deste artigo é, precisamente, apresentar em forma quantitativa o impacto do SPOILER desde o seu nascedouro, com base em dados de 1.427.226 intimações judiciais processadas entre fevereiro de 2025 e junho de 2026. A análise busca traduzir em números o alcance da automação, identificar padrões regionais de utilização, mapear as categorias de

atuação mais frequentes e evidenciar a simbiose operacional entre o SPOILER e o Minerva. A expectativa é que os dados aqui apresentados sirvam de subsídio para o aperfeiçoamento contínuo do Projeto e para sua replicação por outras instituições de cobrança pública.

2 IMPACTO DO PROJETO SPOILER NAS PROJEÇÕES REGIONAIS DA PGFN

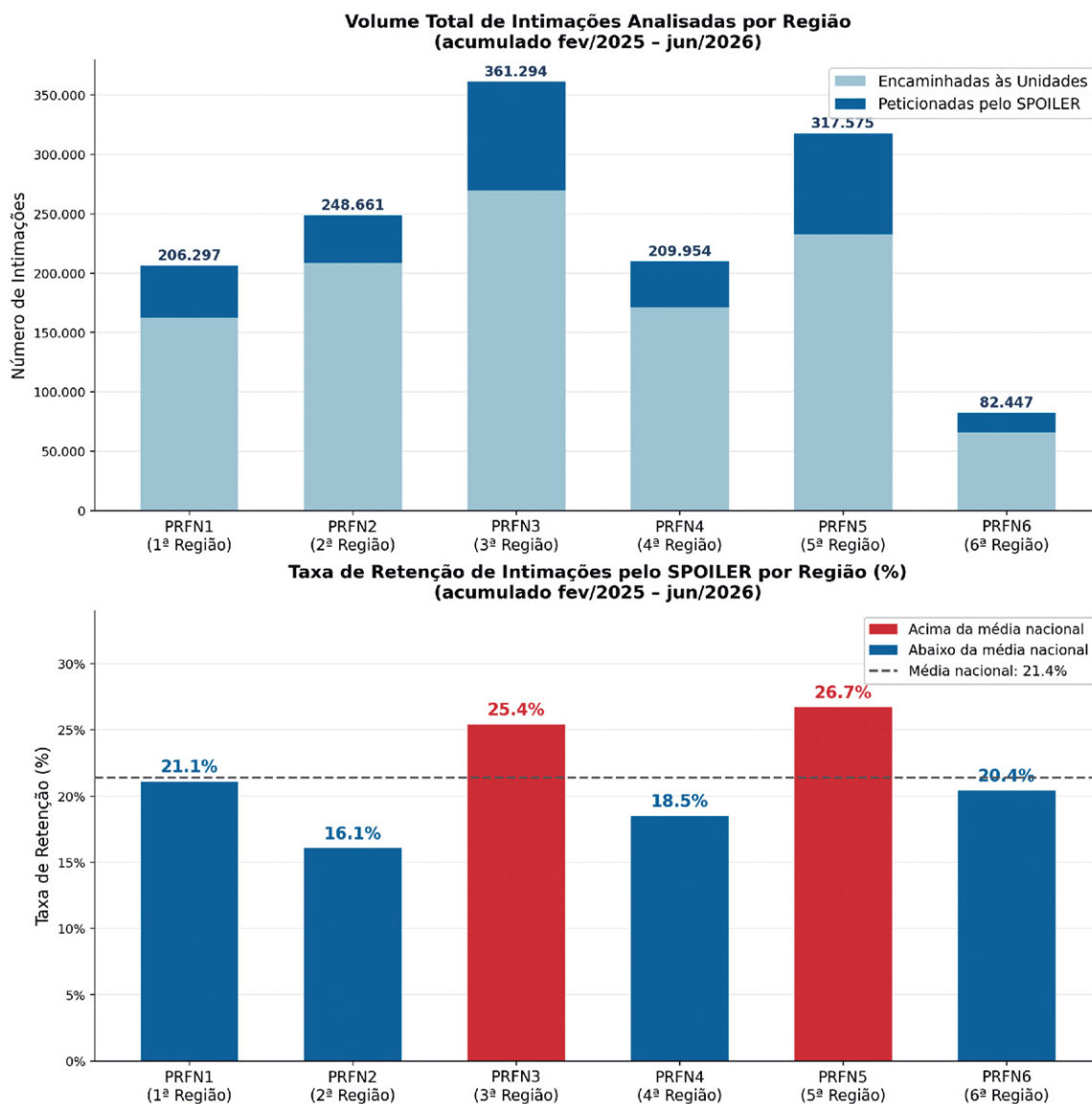
A estrutura organizacional da PGFN reflete, em suas linhas gerais, a divisão territorial adotada pelo Poder Judiciário Federal. Assim como a Justiça Federal se organiza em seis Tribunais Regionais Federais – o TRF da 1ª Região (com sede em Brasília, abrangendo a maior parte do território nacional), o TRF da 2ª Região (Rio de Janeiro e Espírito Santo), o TRF da 3ª Região (São Paulo e Mato Grosso do Sul), o TRF da 4ª Região (Rio Grande do Sul, Paraná e Santa Catarina), o TRF da 5ª Região (Pernambuco, Ceará, Alagoas, Rio Grande do Norte, Sergipe e Paraíba) e o TRF da 6ª Região (Minas Gerais) –, a PGFN articula sua atuação por meio de seis Procuradorias Regionais da Fazenda Nacional (PRFNs), cada qual responsável pela condução das execuções fiscais no âmbito territorial de seu respectivo TRF.

O conjunto de dados analisado compreende todas as 1.427.226 intimações processadas pelo SPOILER entre fevereiro de 2025 e junho de 2026, das quais 316.063 foram respondidas automaticamente no bojo desse Projeto – equivalente a uma taxa média nacional de retenção de 22,1%. A tabela a seguir consolida o desempenho por região:

Tabela 1 – Desempenho do SPOILER por Região da PGFN (fev/2025 – jun/2026)

Região/Procuradoria Regional	Intimações Analisadas	Peticionadas pelo SPOILER	Encaminhadas às Unidades	Taxa de Retenção
R1 – 1ª Região (TRF1)	206.297	43.577	162.720	21,1%
R2 – 2ª Região (TRF2)	248.661	39.995	208.666	16,1%
R3 – 3ª Região (TRF3)	361.294	91.876	269.418	25,4%
R4 – 4ª Região (TRF4)	209.954	38.873	171.081	18,5%
R5 – 5ª Região (TRF5)	317.575	84.891	232.684	26,7%
R6 – 6ª Região (TRF6)	82.447	16.851	65.596	20,4%
TOTAL	1.427.226	316.063	1.110.165	22,1%

Fonte: Elaborado pelos autores com base em dados historiados do SPOILER no PGFN Data (2025-2026).

Gráfico 1 – Volume de intimações analisadas e taxa de retenção por região da PGFN (acumulado)

Fonte: Elaborado pelos autores com base em dados historiados do SPOILER no PGFN Data (2025-2026).

A PRFN3, correspondente a São Paulo e Mato Grosso do Sul, destacou-se como a região de maior volume absoluto, com 361.294 intimações analisadas e 91.876 petições automáticas realizadas, representando taxa de retenção de 25,4%. Tal resultado é explicável, em parte, pela elevada concentração de execuções fiscais naquela jurisdição, dado que o Estado de São Paulo historicamente responde por parcela expressiva do estoque da DAU. Ademais, a experiência com o sistema PJe do TRF3 demonstra que foi esse o Tribunal que melhor estruturou os metadados de eventos processuais, principalmente aqueles relacionados a citações e constrições. Isso facilita sensibilizar os indicadores usados pelo SPOILER para identificação da fase processual. Por fim, conforme acervo de dados historiados do SPOILER do PGFN Data, a PRFN3 apresentou, nos últimos trimestres do período analisado, percentuais de retenção diária que superam 30%, com picos pontuais acima de 40%.

A PRFN5, abrangendo a maioria dos Estados do Nordeste, apresentou a maior taxa de retenção do período, com 26,7% das intimações respondidas automaticamente. Esse desempenho destacado reflete, em parte, a proporção de processos em fase de negociação e extinção naquela região, para as quais o SPOILER possui elevada capacidade de atuação automatizada. Também contribuiu para esse resultado a migração integral do acervo de execuções do PJe 1.X para o 2.X ocorrida em 2025, oportunidade em que se pode depurar automaticamente o estoque de execuções com dívidas já extintas ou negociadas. Com 317.575 intimações analisadas e 84.891 peticionamentos, a PRFN5 posiciona-se como segunda maior em volume absoluto.

A PRFN1, a maior em extensão territorial, analisou 206.297 intimações e realizou 43.577 peticionamentos automáticos (21,1%). A baixa densidade demográfica relativa de parcela do território por ela abrangido, combinada com o estoque diversificado de processos em fases processuais distintas, contribui para uma taxa de retenção ligeiramente abaixo da média nacional. Ademais, características intrínsecas ao PJe do TRF1, a exemplo da impossibilidade de leitura do conteúdo da intimação sem a prévia ciência expressa do ato processual, impedem a completa sensibilização dos indicadores que alimentam o SPOILER e, assim, tendem a reduzir a performance de retenção nesse Tribunal.

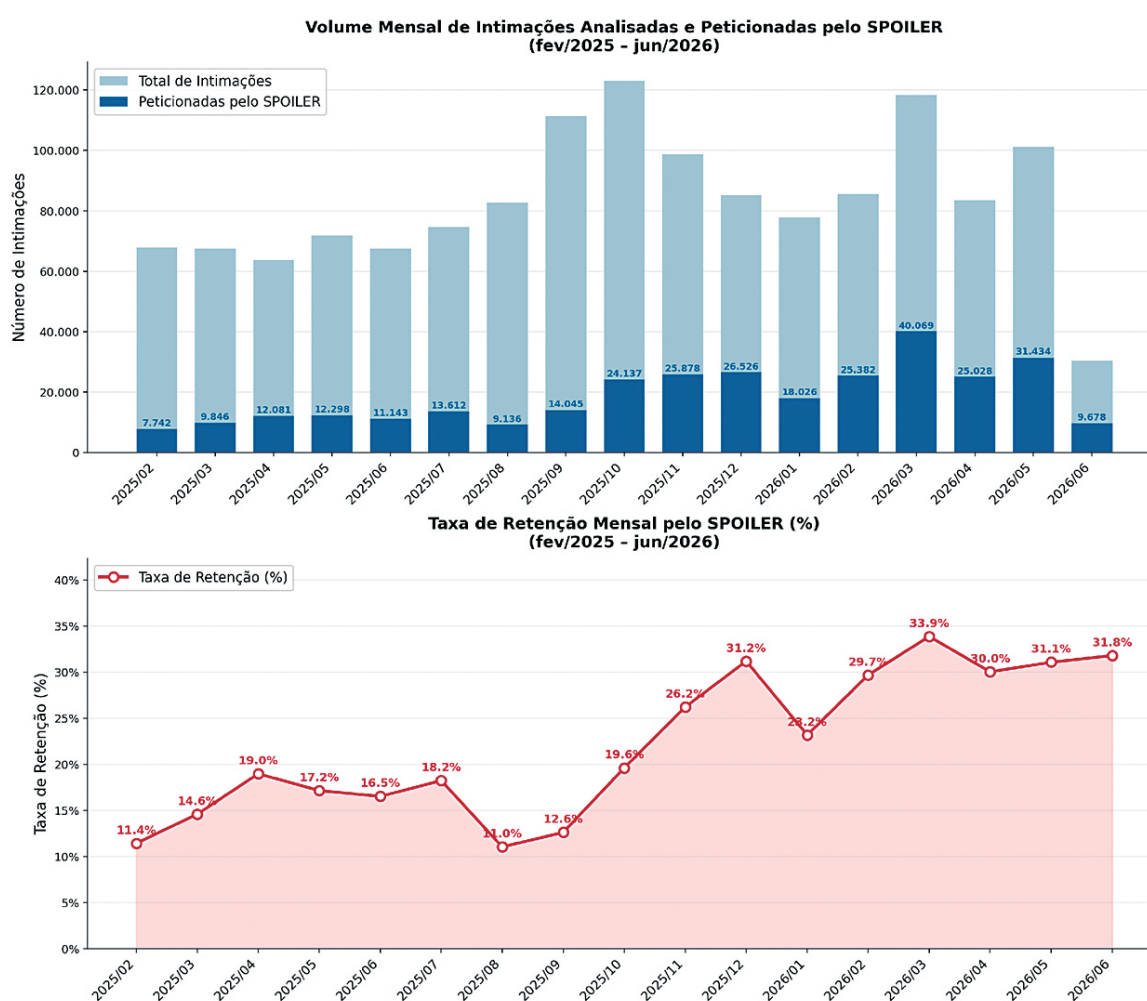
A PRFN2, correspondente ao Rio de Janeiro e Espírito Santo, registrou a menor taxa de retenção do período: 16,1% (39.995 peticionamentos em 248.661 intimações). Esse resultado pode estar associado ao perfil do estoque processual naquela jurisdição, com maior proporção de casos em fases de litígio ativo ou constrição patrimonial, situações que demandam análise humana qualificada e, portanto, são menos passíveis de automação. Ademais, questões inerentes a reiteradas instabilidades na integração com o EPROC do TRF2 impediram o integral recebimento dos dados necessários ao processamento pelo SPOILER.

A PRFN4, composta pelos estados da Região Sul, processou 209.954 intimações, com taxa de retenção de 18,5% (38.873 peticionamentos).

Por fim, a PRFN6, criada mais recentemente para abarcar Minas Gerais, apresentou volume total de 82.447 intimações analisadas e taxa de retenção de 20,4% (16.851 peticionamentos). O menor volume absoluto dessa Regional reflete, ao menos em parte, o estágio de implementação e maturação de seus fluxos operacionais, tendo em vista que as intimações do TRF6 apenas passaram a ser respondidas pelo SPOILER em dezembro de 2025, quando enfim concluídas as integrações entre FLEXA e EPROC6, cujo acervo originalmente tramitava em plataforma PJe. Cabe notar que, nos meses finais do período analisado (abril a junho de 2026), a taxa de retenção dessa Região saltou para 28,1%, sinal de maturação progressiva do SPOILER naquela jurisdição.

Uma tendência comum a todas as regiões é o crescimento consistente da taxa de retenção ao longo do tempo. Em 2025, a taxa média nacional situou-se em 17,9%; nos primeiros meses de 2026, este percentual elevou-se para 30,1%. Esse aumento reflete o amadurecimento dos algoritmos, a expansão das tipologias de peticionamento automatizado e o aprimoramento contínuo das rotinas de integração com os sistemas dos TRFs.

Gráfico 2 – Evolução mensal das intimações analisadas e taxa de retenção do SPOILER (fev/2025 – jun/2026)



Fonte: Elaborado pelos autores com base em dados historiados do SPOILER no PGFN Data (2025-2026).

3 ANÁLISE NUMÉRICA DOS PETICIONAMENTOS REATIVOS DO SPOILER

A dimensão reativa do SPOILER materializa-se nos 316.063 peticionamentos automáticos realizados ao longo do período analisado. Esses peticionamentos representam o universo de intimações nas quais o sistema não apenas forneceu indicadores e sugeriu uma providência, mas executou diretamente o protocolo da petição cabível, liberando as equipes das unidades regionais daquela atuação específica.

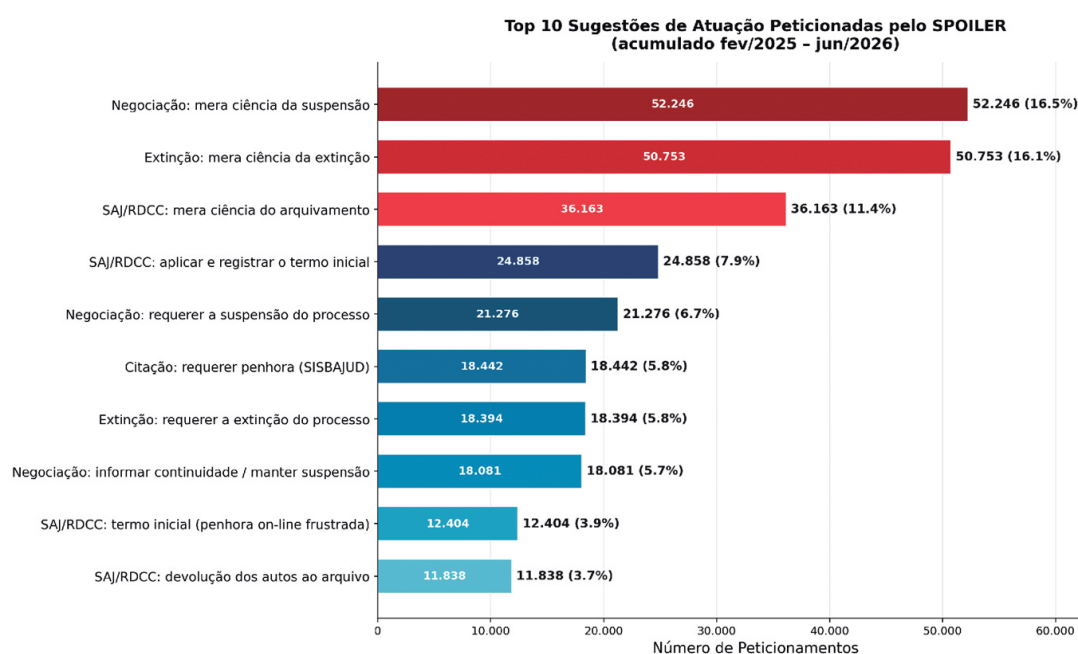
A distribuição desses peticionamentos por sugestão de atuação revela padrões importantes sobre a natureza das estratégias judiciais de cobrança da DAU e as oportunidades de automação nele existentes. A tabela abaixo apresenta o *ranking* das dez sugestões mais peticionadas:

Tabela 2 – Top 10 sugestões de atuação peticionadas pelo SPOILER (acumulado)

Rank	Sugestão de Atuação	Peticionamentos	% do Total Pet.
1º	Negociação: mera ciência da suspensão do processo	52.246	16,5%
2º	Extinção: mera ciência da extinção do processo	50.753	16,1%
3º	SAJ/RDCC: mera ciência do arquivamento do processo	36.163	11,4%
4º	SAJ/RDCC: aplicar e registrar o termo inicial	24.858	7,9%
5º	Negociação: requerer a suspensão do processo	21.276	6,7%
6º	Citação: diligência concluída. Requerer penhora (SISBAJUD)	18.442	5,8%
7º	Extinção: requerer a extinção do processo	18.394	5,8%
8º	Negociação: informar a continuidade. Requerer a manutenção da suspensão	18.081	5,7%
9º	SAJ/RDCC: aplicar e registrar o termo inicial (penhora on-line frustrada)	12.404	3,9%
10º	SAJ/RDCC: devolução dos autos ao arquivo (prazo prescricional não transcorrido)	11.838	3,7%

Fonte: Elaborado pelos autores com base em dados historiados do SPOILER no PGFN Data (2025-2026).

Gráfico 3 – Top 10 sugestões de atuação peticionadas pelo SPOILER (acumulado)



Fonte: Elaborado pelos autores com base em dados historiados do SPOILER no PGFN Data (2025-2026).

Os dados revelam que as três primeiras posições do *ranking* correspondem, de forma combinada, a 44,0% do total de peticionamentos automáticos. O primeiro lugar pertence à sugestão “Negociação: mera ciência da suspensão do processo”, com 52.246 peticionamentos (16,5%), seguida de perto por “Extinção: mera ciência da extinção do processo”, com 50.753 registros (16,1%), e “SAJ/RDCC: mera ciência do arquivamento do processo”, com 36.163 (11,4%). A predominância dessas três tipologias – todas caracterizadas como atos de “mera ciência” – é de especial relevância analítica: trata-se de situações em que o Judiciário intima a Fazenda Nacional para se manifestar sobre atos que, em realidade, já foram reconhecidos e promovidos pela própria PGFN. O SPOILER, ao identificar essa circunstância

de forma automática e protocolar a petição de ciência sem intervenção humana, elimina um ciclo redundante de trabalho que, outrora, impunha custos operacionais sem agregar valor jurídico.

A quarta posição – “SAJ/RDCC: aplicar e registrar o termo inicial”, com 24.858 peticionamentos (7,9%) – representa atuação de outra natureza: o registro formal do marco inicial do prazo prescricional intercorrente nos sistemas da PGFN e nos autos do processo, etapa processual com relevância direta para a gestão do estoque de execuções fiscais. A automação dessa providência, de natureza eminentemente técnica e replicável, ilustra a capacidade do SPOILER de absorver atividades que, embora demandassem atenção humana, seguem roteiro padronizado e objetivo.

As posições seguintes revelam o alcance do Projeto em matérias de negociação (5ª e 8ª posições, com 39.357 peticionamentos combinados), constrição patrimonial via SISBAJUD (6ª posição, com 18.442 peticionamentos), extinção ativa de processos (7ª posição, com 18.394 peticionamentos) e gestão de acervo via SAJ/RDCC (9ª e 10ª posições, com 24.242 peticionamentos combinados). Esse espectro amplo de matérias automatizadas evidencia a versatilidade do SPOILER e a profundidade de sua integração com os sistemas da PGFN.

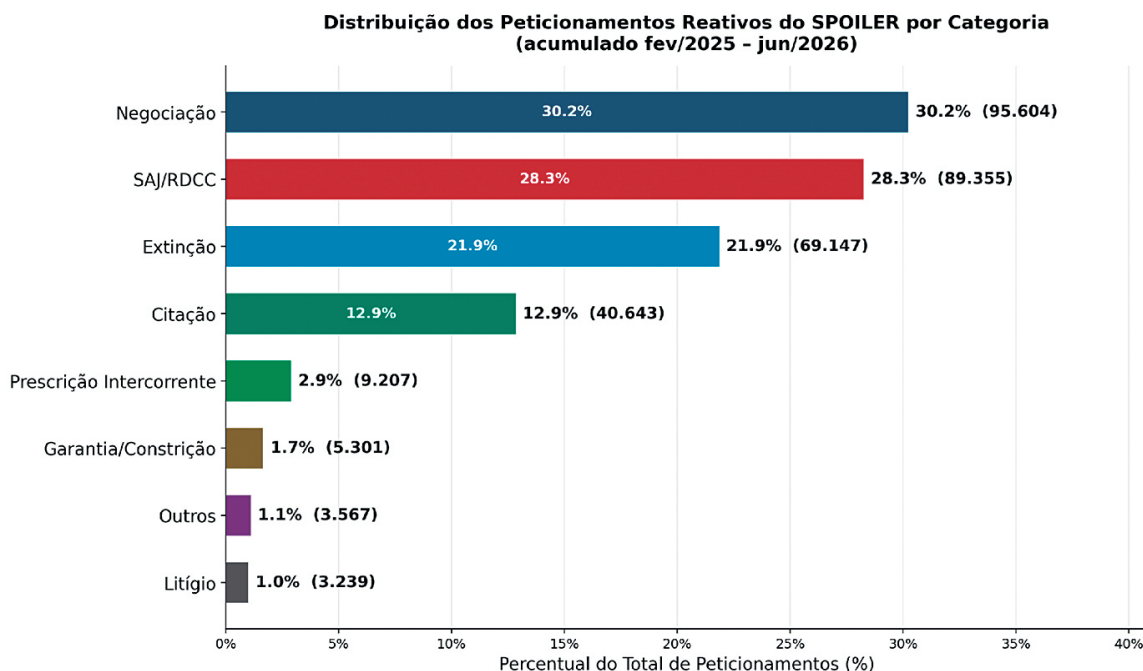
A análise por categorias de atuação, conforme demonstrado na Tabela 3 e no Gráfico 4, confirma essa diversidade:

Tabela 3 – Distribuição dos peticionamentos reativos por categoria de atuação (acumulado)

Categoria de Atuação	Peticionamentos	% do Total
Negociação	95.604	30,2%
SAJ/RDCC	89.355	28,3%
Extinção	69.147	21,9%
Citação	40.643	12,9%
Análise de Prescrição Intercorrente	9.207	2,9%
Garantia/Constrição	5.301	1,7%
Litígio	3.239	1,0%
Outros	3.567	1,1%
TOTAL	316.063	100,0%

Fonte: Elaborado pelos autores com base em dados historiados do SPOILER no PGFN Data (2025-2026).

Gráfico 4 – Distribuição percentual dos peticionamentos reativos do SPOILER por categoria



Fonte: Elaborado pelos autores com base em dados historiados do SPOILER no PGFN Data (2025-2026).

A categoria “Negociação” lidera com 95.604 peticionamentos (30,2%), congregando todas as atuações relacionadas à suspensão de execuções em virtude de parcelamentos, transações tributárias e demais modalidades de acordos entre o Fisco e o contribuinte. Em segundo lugar, “SAJ/RDCC” responde por 89.355 peticionamentos (28,3%), reflexo da gestão do acervo processual relativo a créditos arquivados no Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC) – categoria na qual reside expressivo potencial de desoneração do Judiciário. “Extinção” representa 69.147 casos (21,9%), enquanto “Citação” contabiliza 40.643 peticionamentos (12,9%), incluindo pedidos de penhora, expedição de mandado citatórios e atos conexos. As categorias restantes – Análise de Prescrição Intercorrente (2,9%), Garantia/Construção (1,7%), Litígio (1,0%) e Outros (1,1%) – completam o espectro da atuação automatizada.

Em termos de evolução temporal, os dados históricos do SPOILER permitem identificar uma clara tendência de crescimento tanto no volume absoluto de peticionamentos quanto na taxa de retenção. O mês de fevereiro de 2025, primeiro mês operacional pleno do SPOILER, registrou 7.742 peticionamentos automáticos e taxa de retenção de 11,4%. Em março de 2026, essas cifras ascenderam para 40.069 peticionamentos e taxa de 33,9% – incremento de mais de 400% no volume absoluto e de cerca de 20 pontos percentuais na taxa de retenção em pouco mais de um ano de operação. Essa trajetória de expansão demonstra que o SPOILER não é ferramenta estática, mas sistema em contínuo aprendizado e aprimoramento.

4 SIMBIOSE ENTRE SPOILER E MINERVA: COMPLEMENTARIDADE DAS ESTRATÉGIAS DE PETICIONAMENTO AUTOMATIZADO

A compreensão plena do impacto do SPOILER exige que ele seja analisado não de forma isolada, mas em sua relação simbiótica com o Projeto Minerva. Como referido na seção introdutória, o Minerva opera preponderantemente na dimensão proativa da automação: por meio de varreduras diárias no PGFN Data, identifica as Certidões de Dívida Ativa (CDAs) que tiveram seus créditos extintos – por pagamento ou prescrição – ou que foram suspensas por negociação no dia anterior, e protocola automaticamente, via Sistema FLEXA e integração com Tribunais, as respectivas petições de extinção ou suspensão perante os Tribunais Regionais Federais. Essa atuação proativa é, por definição, anterior a qualquer intimação judicial.

O ponto de intersecção entre os dois projetos reside justamente no retorno judicial dessas atuações proativas. Após o protocolo de uma petição de extinção pelo Minerva, o juízo competente, ao apreciar o pedido e proferir a sentença extintiva, expede nova intimação à PGFN – desta vez, para que tome ciência do acolhimento do pedido. Essa intimação, classificada como “Extinção: mera ciência da extinção do processo” ou “Negociação: mera ciência da suspensão do processo”, é capturada pelo SPOILER, que reconhece sua natureza padronizada e protocola automaticamente a petição de ciência, sem qualquer necessidade de intervenção humana adicional.

Os números historiados do SPOILER demonstram a expressividade dessa simbiose. Das 316.063 intimações peticionadas automaticamente pelo SPOILER, 102.999 – equivalentes a 32,6% do total de peticionamentos reativos – corresponderam, precisamente, a petições de “mera ciência” relacionadas a extinções (50.753 casos) e suspensões por negociação (52.246 casos) já promovidas pelo Minerva. Somados os arquivamentos de processos SAJ/RDCC (40.255 casos), o total de peticionamentos de “ciência” sobe para 143.254, representando 45,3% de todo o peticionamento reativo realizado pelo SPOILER.

Essa circularidade virtuosa – Minerva peticiona proativamente; o Juízo defere; o SPOILER registra a ciência – constitui um ciclo de retroalimentação no qual duas estratégias automatizadas interagem de ponta a ponta, sem intervenção humana, para conduzir à baixa definitiva de processos nos quais o crédito subjacente já não subsiste. Do ponto de vista da gestão do contencioso fiscal, esse ciclo representa a concretização mais acabada da filosofia de políticas públicas orientadas por dados: a máquina identifica o problema (crédito extinto ou suspenso), constrói e protocola a solução (petição de extinção/suspensão via Minerva) e confirma o encerramento (petição de ciência via SPOILER), tudo de forma célere, escalável e sem consumo de força de trabalho humana.

A importância estratégica dessa simbiose torna-se ainda mais evidente quando se considera que, no mesmo período, o Projeto Minerva acumulou, na dimensão proativa, mais de 100.000 peticionamentos entre pedidos de extinção por pagamento, pedidos de extinção por prescrição intercorrente e pedidos de suspensão por negociação. A totalidade desses

peticionamentos gera, como consequência natural, intimações de ciência que retornam ao SPOILER, realimentando o ciclo. Trata-se, portanto, de um sistema de vasos comunicantes no qual a eficiência de um projeto potencializa a eficiência do outro.

Para além da economia de trabalho humano, a simbiose SPOILER-Minerva produz resultados relevantes para o contribuinte e para o Judiciário. Para o contribuinte que regulariza sua situação – seja pelo pagamento integral, pelo parcelamento ou pela transação tributária –, a cadência automatizada dos dois sistemas garante que essa regularização se reflita prontamente nos autos do processo, evitando a prática de atos constritivos indevidos e conferindo maior celeridade e segurança jurídica à relação com o Fisco. Para o Judiciário, a iniciativa reduz diretamente o índice de congestionamento das execuções fiscais, ao eliminar processos cujos créditos subjacentes já foram regularizados sem depender de intimações periódicas à Fazenda Nacional.

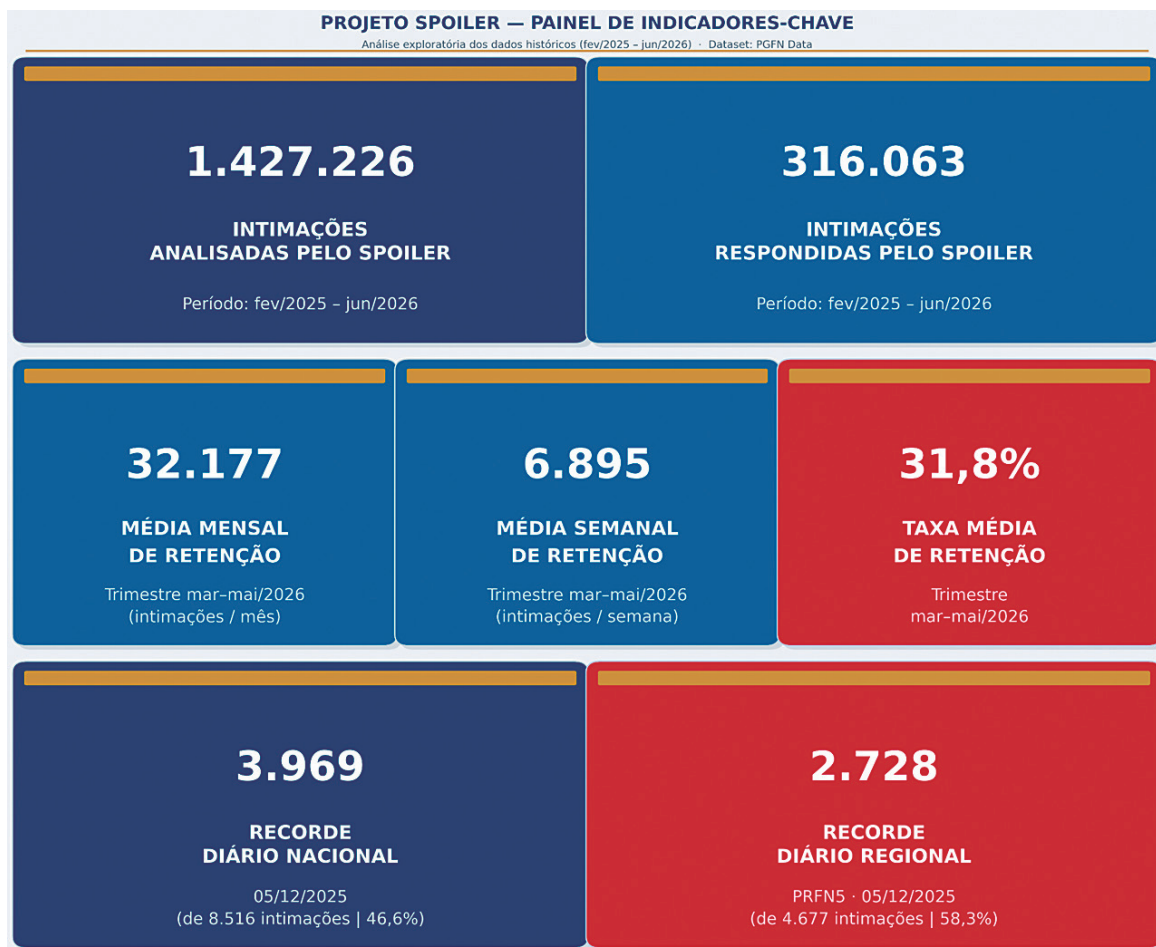
5 DETALHES ESPECIAIS DA ANÁLISE EXPLORATÓRIA DOS DADOS HISTORIADOS DO SPOILER

A exploração do *dataset* histórico do Projeto SPOILER, compreendendo 1.427.226 intimações registradas entre fevereiro de 2025 e junho de 2026, revela indicadores de desempenho que merecem destaque individualizado.

Do total analisado, 316.063 intimações foram respondidas automaticamente pelo sistema – sem qualquer intervenção humana – ao longo de todo o período. No trimestre imediatamente anterior ao fechamento da base de dados – março, abril e maio de 2026 –, o sistema operou em seu patamar de maturidade mais elevado: reteve, em média, 32.177 intimações por mês e 6.895 por semana, com taxa de retenção de 31,8% das intimações nacionais, consolidando a tendência de crescimento contínuo documentada ao longo do artigo.

No plano dos registros históricos pontuais, o dia 5 de dezembro de 2025 destacou-se como a data de maior retenção absoluta desde o início do Projeto, com 3.969 peticionamentos automáticos em um único dia – equivalente a 46,6% das 8.516 intimações recebidas naquela data. Na mesma data, a Procuradoria Regional da Fazenda Nacional da 5ª Região (PRFN5) estabeleceu o recorde regional de retenção, com 2.728 intimações respondidas automaticamente de um total de 4.677 expedidas por aquela jurisdição (58,3%). O painel de indicadores-chave a seguir sintetiza esses e os demais quantitativos fundamentais apurados na análise:

Gráfico 5 – Painel de indicadores-chave do Projeto SPOILER (fev/2025 – jun/2026)



Fonte: Elaborado pelos autores com base em dados historiados do SPOILER no PGFN Data (2025-2026).

6 CONCLUSÕES

A análise quantitativa apresentada neste artigo demonstra, com robustez empírica, que o Projeto SPOILER consolidou-se como um dos mais expressivos vetores de transformação na gestão da Dívida Ativa da União. Os dados relativos a 1.427.226 intimações processadas entre fevereiro de 2025 e junho de 2026 permitem identificar cinco impactos positivos de ordem estrutural.

Primeiro, o *ganho de eficiência operacional*. Ao responder automaticamente 316.063 intimações – média superior a 19.000 petições por mês –, o SPOILER cria condições para que as equipes regionais da PGFN realoquem parcela significativa da força de trabalho rotineira. Essa liberação não é neutra: ela permite que procuradores e servidores concentrem sua capacidade cognitiva em casos de maior complexidade, estratégia e valor jurídico, aumentando a qualidade da atuação institucional.

Segundo, o *crescimento sustentado e seguro do Projeto*. A trajetória de expansão da taxa de retenção – de 11,4% em fevereiro de 2025 para valores superiores a 31% nos primeiros meses de 2026 – evidencia que o SPOILER é estratégia em amadurecimento

contínuo. Cada novo tipo de peticionamento automatizado incorporado ao portfólio do sistema amplia o universo de situações passíveis de tratamento sem intervenção humana, gerando ganhos crescentes de escala.

Terceiro, a *uniformidade e consistência das atuações*. Em um órgão descentralizado como a PGFN, com dezenas de unidades espalhadas pelo País, o risco de atuações díspares em situações processuais idênticas é real. O SPOILER mitiga esse risco ao centralizar, no órgão nacional (PGDAU), a resposta a categorias padronizadas de intimações, garantindo que contribuintes em situações equivalentes recebam tratamento processual equivalente.

Quarto, a *simbiose com o Projeto Minerva*. O fato de que 45,3% dos peticionamentos reativos do SPOILER correspondem a “ciências” de atos tipicamente promovidos proativamente pelo Minerva revela a existência de um ecossistema de automação integrado e autossuficiente. Esse ciclo virtuoso – no qual os dois projetos se retroalimentam – maximiza o impacto de cada um individualmente e demonstra a maturidade da arquitetura de automação da PGDAU.

Quinto, os *benefícios para o contribuinte e para o Judiciário*. A celeridade com que o SPOILER processa as intimações e protocola as petições cabíveis reduz o tempo de tramitação de processos cuja causa já cessou, protege contribuintes adimplentes de atos constritivos indevidos e contribui para a desoneração do acervo dos juízos federais. Esses benefícios exógenos à PGFN reforçam o caráter de política pública da iniciativa.

Em síntese, o Projeto SPOILER demonstra, em números, que a inteligência de dados aplicada à gestão do contencioso fiscal não é apenas uma aposta tecnológica, mas uma realidade mensurável e crescente. O presente artigo espera contribuir para que essa realidade seja ampliada, aperfeiçoada e replicada, tanto no âmbito interno da PGFN quanto por outras instituições da Advocacia Pública que enfrentam desafios semelhantes na gestão de volumes expressivos de processos judiciais.

REFERÊNCIAS

ANGELI, Cassiano; XAVIER, Daniel de Saboia. *Recuperação de Créditos Orientada por Dados: o Laboratório de Ciência de Dados e Inteligência Artificial da PGFN*. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/i_congresso_nacional-da_divida-ativa_m.pdf. Acesso em: 11 jun. 2026.

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: 11 jun. 2026.

DUARTE, Darlon Costa; OLIVEIRA, Mauro Silva; LIMA, Saulo Paulo de Tarso Sena. Inteligência de dados aplicada à gestão do estoque de execuções fiscais: o Projeto Minerva como vetor de eficiência na gestão da Dívida Ativa. In: *Revista do II Congresso Nacional da Dívida Ativa*. Brasília: Gráfica e Editora Qualyta, 2025. p. 245-254.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

DUARTE, Darlon Costa; OLIVEIRA, Mauro Silva; LIMA, Saulo Paulo de Tarso Sena. Projeto SPOILER em números: uma análise quantitativa da triagem inteligente de execuções fiscais. *Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa*, Belo Horizonte, ano 3, v. 1, p. 131-144, 2026.

REGRAS OU ALGORITMOS? UMA COMPARAÇÃO EMPÍRICA ENTRE MODELOS DE *RATING* DE CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA

José Carlos Bastos Silva Filho

Mestre em Direito Público. Procurador do Estado do Piauí. Chefe-Adjunto da Procuradoria Tributária (2023-2026). Membro do Núcleo de Inovação e Tecnologia (NIT) da PGE-PI.

Flávio Coelho de Albuquerque

Especialista em Direito Tributário. Procurador do Estado do Piauí. Chefe da Procuradoria Tributária (2010-2026).

Resumo: Este artigo compara dois modelos de classificação de créditos de ICMS inscritos em dívida ativa: o modelo normativo instituído pela Portaria PGE-PI nº 90/2026, baseado em regras fixas, e o modelo preditivo PANDA, construído com técnicas de aprendizado de máquina a partir do histórico dos devedores. A pesquisa analisou 55.692 CDAs classificadas por ambos os sistemas, integrantes de uma carteira bruta de R\$9,63 bilhões. Os resultados indicam concordância de 60,9%, concentrada principalmente na faixa D. O PANDA apresentou perfil mais conservador, classificando 93,9% das CDAs como D, contra 61,9% pela Portaria, e rebaixando parcela expressiva dos créditos enquadrados em melhores faixas pelo modelo normativo. As divergências, embora representem 13,8% do valor de face, concentram 29,9% do valor recuperável esperado, sugerindo impacto relevante sobre a estratégia de cobrança. A análise identifica créditos potencialmente superestimados pela Portaria e créditos recuperáveis não priorizados pelo critério normativo. Ao final, conclui-se que os modelos são complementares: a Portaria favorece explicabilidade e segurança jurídica, enquanto o PANDA contribui para a priorização da cobrança, o ranqueamento de execuções fiscais e a estimativa de perdas.

Palavras-chave: Dívida ativa. Classificação de créditos. Aprendizado de máquina.

Sumário: 1 Introdução – 2 Dois modelos de *rating* da dívida ativa: Portaria PGE-PI nº 90/2026 e PANDA – 3 Estratégia metodológica de comparação entre os *ratings* – 4 Resultados da comparação – 5 Considerações finais – Referências

1 INTRODUÇÃO

Estudos recentes demonstram que a cobrança judicial indiscriminada se mostrou ineficiente, com baixíssimos índices de retorno frente ao estoque da dívida ativa e elevado custo administrativo (Chagas, 2022). Em resposta, iniciativas de modernização têm buscado priorizar a classificação prévia de créditos conforme seu grau de recuperabilidade, com o objetivo de priorizar aqueles com melhores chances de retorno e adequar as estratégias de cobrança. O Novo Modelo de Cobrança da Dívida Ativa da União, desenvolvido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) a partir de 2015, é exemplo emblemático desse movimento. Com a implantação do Laboratório de Ciência de Dados e Inteligência Artificial, a PGFN foi capaz de implementar, por meio de decisões racionais lastreadas em dados, 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 a formulação da metodologia para cálculo da Capacidade de Pagamento dos Contribuintes (CAPAG) (Xavier; Angeli, 2024; Santos, 2025).

No nível estadual, pesquisas aplicadas também têm evidenciado a necessidade de adoção de metodologias quantitativas na gestão da carteira de créditos públicos. Guimarães (2023) desenvolveu, no Estado do Rio de Janeiro, um modelo de classificação de créditos de ICMS inscritos em dívida ativa utilizando o algoritmo XGBoost, a partir do uso de variáveis críticas para a recuperabilidade, como tempo de inadimplência, porte da empresa e situação cadastral. Os resultados encontrados propiciaram a elaboração de *rating* de classificação necessário ao direcionamento de esforços para os créditos com melhor grau de recuperabilidade em busca de uma atuação mais eficiente na recuperação de ativos por parte do Estado.

Com objetivos similares, Rosa (2021), a partir da análise de dados da dívida ativa do Município de Uberlândia-MG, buscou o desenvolvimento de metodologia, fundamentada em análise estatística, capaz de propiciar uma classificação de créditos inscritos a partir do grau de recuperabilidade. Ao final, o autor, além do *rating* de créditos, propôs também um ajuste de perdas contábeis para a dívida ativa do Município.

No Estado do Piauí (PI) compete à Procuradoria Geral do Estado (PGE) a inscrição dos créditos em dívida ativa e sua respectiva cobrança (Piauí, 2005. Art. 2º, III). Em dezembro de 2024, o total de valores inscritos, sem atualização, somava 4.3 bilhões de reais, com ajuste de perdas estimado em 2 bilhões de reais conforme Relatório do Balanço Geral do Estado de 2024 (Piauí, 2025). A metodologia para aferição destes valores, entretanto, não foi ainda oficialmente estabelecida. Recentemente, por meio da Portaria PGE-PI nº 90/2026, que se propôs a regulamentar a Transação Tributária, instituída pela Lei Complementar nº 297/2024, foram fixados critérios objetivos para a classificação (*rating*) dos créditos inscritos em Dívida Ativa no Estado do Piauí (Piauí, 2026). Percebe-se, portanto, que as ações inovadoras introduzidas pela PGFN dentro do contexto da gestão da Dívida Ativa também geraram impactos positivos no comportamento da PGE-PI.

A cobrança da Dívida Ativa constitui um dos principais desafios da gestão fiscal contemporânea. O elevado volume de créditos inscritos, a heterogeneidade dos devedores e a limitação dos recursos administrativos e judiciais tornam insuficiente a cobrança uniforme e massificada. Nesse cenário, a classificação dos créditos segundo o grau de recuperabilidade passa a exercer função estratégica, permitindo priorizar medidas de cobrança, modular benefícios em programas de transação tributária e aprimorar a mensuração contábil do valor realizável da carteira.

No Estado do Piauí, a referida Portaria PGE-PI nº 90/2026 regulamentou critérios objetivos para a classificação dos créditos inscritos em Dívida Ativa, adotando uma fórmula de *média final ponderada* baseada em variáveis como volume de negociações, histórico de acordos, quantidade de CDAs regularizadas, idade da dívida, grau de endividamento e declarações sem pagamento (os “avisos de débito”). A Portaria classifica os créditos em quatro faixas – A, B, C e D – correspondentes a diferentes graus de recuperabilidade, com impactos diretos sobre garantias, entrada mínima, descontos e condições de transação.

Paralelamente, dentro do Programa de Análise da Dívida Ativa (PANDA) a PGE-PI desenvolveu um modelo de ranqueamento de créditos baseado em aprendizado de máquina

supervisionado,¹ voltado à estimação da probabilidade de regularização de créditos de ICMS. O trabalho que deu origem ao PANDA comparou algoritmos como Regressão Logística, Random Forest, XGBoost e LightGBM, envolvendo etapas de tratamento de dados, engenharia de variáveis, mitigação de viés temporal e validação externa em cenário “out-of-time” (Silva Filho e Gioia, 2026).

A coexistência desses dois modelos suscita algumas questões práticas e teóricas relevantes: (i) um *rating* de créditos públicos deve ser estruturado exclusivamente a partir de regras normativas objetivas, juridicamente transparentes, ou modelos preditivos baseados em inteligência artificial podem melhorar a identificação da recuperabilidade dos créditos? (ii) é imprescindível o uso de aprendizagem de máquinas para a construção de um bom modelo de classificação de créditos? Este artigo propõe-se a investigar, mais especificamente, em que medida o *rating* produzido pelo PANDA altera, complementa ou supera a classificação decorrente do modelo de pontuação instituído pela Portaria PGE-PI nº 90/2026.

A hipótese aqui sustentada é que o modelo normativo da Portaria é indispensável para conferir transparência, previsibilidade e segurança jurídica à classificação dos créditos, mas apresenta limitações próprias de sistemas baseados em regras fixas. O modelo PANDA, por sua vez, agrega capacidade discriminatória ao identificar padrões empíricos de pagamento e de negociação não capturados integralmente por critérios estáticos. Sustenta-se, contudo, que a solução institucional mais adequada não consiste na substituição da Portaria pelo modelo de inteligência artificial, mas na adoção de arquitetura híbrida, em que o PANDA funcione como camada preditiva auxiliar, subordinada a regras jurídico-administrativas auditáveis.

Metodologicamente, o presente estudo desenvolve um comparativo entre as classificações atribuídas pelo modelo normativo e pelo modelo preditivo, com base em matriz de concordância e divergência da distribuição conferida por ambos os modelos entre as faixas A, B, C e D, identificação de créditos subavaliados e superavaliados pelo modelo de regras, e análise do impacto financeiro, Valor Realizável Esperado (VRE) e o reflexo no provisionamento de perdas.

O artigo está estruturado em quatro seções, além das considerações finais. A primeira apresenta o modelo normativo da Portaria PGE-PI nº 90/2026 e o modelo preditivo do PANDA, incluindo conceitos básicos de aprendizado de máquina e as dificuldades práticas de implementação de modelos dessa natureza. A segunda descreve a metodologia comparativa adotada. A terceira apresenta os resultados da comparação entre os *ratings*. A quarta discute as vantagens e limitações de cada abordagem e propõe um modelo híbrido de classificação da recuperabilidade da Dívida Ativa.

1 Essa modalidade de “machine learning”, segundo James *et al.* (2023, p. 25) pressupõe a existência de uma base histórica em que, para cada observação, existem tanto variáveis explicativas quanto uma resposta já conhecida. No contexto da dívida ativa, as variáveis explicativas são atributos do crédito e do contribuinte; a resposta conhecida pode ser a ocorrência ou não de regularização em determinado período.

2 DOIS MODELOS DE *RATING* DA DÍVIDA ATIVA: PORTARIA PGE-PI Nº 90/2026 E PANDA

A classificação dos créditos inscritos em dívida ativa segundo o grau de recuperabilidade constitui instrumento central para a modernização da cobrança pública. Em carteiras extensas, heterogêneas e compostas por créditos com diferentes idades, valores, perfis de devedores e históricos de pagamento, a atuação uniforme tende a produzir baixa eficiência administrativa. A classificação por créditos e devedores permite substituir a lógica de cobrança indistinta por uma estratégia segmentada, na qual os créditos são agrupados conforme sua expectativa de recuperação e submetidos a tratamentos administrativos diferenciados, a exemplo do ajuizamento seletivo (Zanatta, 2024).

No Estado do Piauí, dois modelos de classificação da recuperabilidade passaram a conviver no debate institucional. O primeiro é o modelo normativo previsto na Portaria PGE-PI nº 90/2026, que regulamenta a transação tributária e estabelece critérios objetivos para classificação dos créditos inscritos em dívida ativa. Trata-se de um modelo baseado em pontuação, no qual determinadas variáveis jurídico-administrativas recebem pesos previamente definidos e produzem uma média final ponderada. O segundo é o *rating* desenvolvido no âmbito do Programa de Análise da Dívida Ativa (PANDA), construído a partir de técnicas de aprendizado de máquina supervisionado, com o objetivo de estimar a probabilidade de regularização de créditos de ICMS inscritos em dívida ativa.

A comparação entre esses dois modelos é relevante porque eles partem de racionalidades distintas. O *rating* da Portaria opera segundo uma lógica normativa, objetiva e transparente: define previamente quais critérios serão considerados, qual peso cada um terá e quais faixas de pontuação corresponderão aos graus de recuperabilidade. O PANDA, por sua vez, opera segundo uma lógica estatística e preditiva, utilizando dados históricos para identificar padrões de comportamento associados à maior ou menor probabilidade de pagamento, negociação ou regularização do crédito.

Não se trata, portanto, de mera oposição entre um modelo simples e outro sofisticado. O modelo normativo possui vantagens evidentes em termos de segurança jurídica, publicidade, auditabilidade e controle administrativo. Já o modelo preditivo pode ampliar a capacidade de discriminação da carteira, capturando relações não lineares e interações entre variáveis que dificilmente seriam reproduzidas por regras fixas. A questão central debatida nas próximas seções consiste em avaliar se o uso de inteligência artificial agrega capacidade decisória ao modelo normativo e, sobretudo, se essa contribuição pode ser incorporada sem comprometer a transparência e a juridicidade da atuação administrativa.

2.1 *Rating* normativo da Portaria PGE-PI nº 90/2026

A Portaria PGE-PI nº 90/2026 (Piauí, 2026) representa um marco normativo na classificação da recuperabilidade dos créditos inscritos em dívida ativa do Estado do Piauí. Editada

no contexto da regulamentação da transação tributária prevista na Lei Complementar Estadual nº 297/2024, a Portaria disciplina não apenas as condições de celebração de acordos, mas também os critérios para aferição do grau de recuperabilidade dos créditos, com reflexos diretos sobre descontos, prazos, garantias, entrada mínima e demais condições de negociação.

A norma estabelece que a mensuração da recuperabilidade deve observar parâmetros como idade do crédito, tempo de cobrança, suficiência e liquidez das garantias, existência de parcelamentos ativos ou rescindidos, perspectiva de êxito das estratégias administrativas e judiciais, custo da cobrança, histórico de parcelamentos, tempo de suspensão de exigibilidade por decisão judicial, situação econômica do sujeito passivo e situação cadastral perante a inscrição estadual ou o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). Também prevê que o grau de recuperabilidade seja apurado por CPF ou raiz de CNPJ, aplicando-se às dívidas relacionadas a mesma pessoa natural ou jurídica.

A classificação final é estruturada em quatro faixas: créditos tipo A, com alta perspectiva de recuperação; créditos tipo B, com média perspectiva de recuperação; créditos tipo C, considerados de difícil recuperação; e créditos tipo D, considerados irrecuperáveis. Essa classificação não possui função meramente descritiva. Ela condiciona a forma como o crédito poderá ser tratado no âmbito da transação tributária, influenciando o grau de concessão admitido, a necessidade de garantias, a exigência de entrada e a própria estratégia de cobrança.

O núcleo do modelo está no art. 25 da Portaria, que adota uma fórmula de *média final ponderada* para classificação da recuperabilidade. Essa fórmula considera *seis componentes*: (i) volume de negociações, (ii) histórico de cumprimento de acordos, (iii) quantidade de CDAs com pagamento, garantia, suspensão, parcelamento ou anistia, (iv) idade da dívida, (v) grau de endividamento em relação ao capital social e (vi) proporção de avisos de débito (imposto declarado e não pago na data de vencimento). Cada componente recebe um peso específico na composição da média final: *30% para o volume de negociações, 30% para o histórico de acordos, 10% para a quantidade de CDAs regularizadas, 20% para a idade da dívida e 5% para o grau de endividamento e para a proporção de avisos de débito.*

A partir dessa média final, os créditos são enquadrados em faixas objetivas: *rating A* para média superior a 3; *rating B* para média maior ou igual a 2 e menor ou igual a 3; *rating C* para média maior que 1,5 e menor que 2; e *rating D* para média menor ou igual a 1,5. A Portaria também prevê que, na ausência de alguma variável, ela será excluída do cálculo, sem influenciar o resultado final.

Contudo, a natureza normativa do modelo também delimita seu alcance. A fórmula da Portaria traduz uma avaliação institucional sobre quais fatores podem influenciar a recuperabilidade, mas não necessariamente resulta da estimação da probabilidade de pagamento historicamente observável. Em outras palavras, o modelo da Portaria indica, de forma objetiva, como a PGE-PI decidiu classificar os créditos; mas não garante que essa classificação corresponda à melhor previsão estatística de recuperação futura.

2.2 Vantagens e limites dos modelos por regras

Modelos baseados em regras objetivas apresentam vantagens importantes para a Administração Pública. A primeira delas é a *transparência*. Como os critérios são previamente definidos e formalizados, é possível explicar por que determinado crédito recebeu determinada classificação. Essa característica é especialmente relevante em matéria tributária, na qual decisões administrativas podem afetar descontos, exigência de garantias, prazos de pagamento e acesso a modalidades de transação. A previsibilidade do critério contribui para a isonomia entre contribuintes e permite maior controle por parte dos órgãos internos e externos de fiscalização.

A segunda vantagem é a *auditabilidade*. Em um modelo por regras, a classificação pode ser reconstituída a partir dos dados de entrada e da fórmula normativa. Caso um contribuinte questione seu *rating*, a Administração consegue identificar quais variáveis foram utilizadas, quais notas foram atribuídas e como a média final foi calculada. Essa possibilidade de reconstrução do percurso decisório é um atributo relevante para justificar esse método de classificação.

A terceira vantagem é a *simplicidade operacional*. Modelos por regras podem ser implementados com infraestrutura tecnológica relativamente simples, inclusive em bancos de dados relacionais, planilhas estruturadas ou sistemas administrativos já existentes. Diferentemente de modelos de aprendizado de máquina, não exigem necessariamente treinamento algorítmico, validação cruzada, seleção de hiperparâmetros, monitoramento de “drift”² ou reprocessamento periódico da base de treinamento. Essa simplicidade favorece a implantação inicial da política de *rating*, especialmente em órgãos públicos com limitações de pessoal técnico, infraestrutura de dados ou maturidade analítica.

A quarta vantagem é o *controle normativo direto*. No modelo da Portaria, a Administração define explicitamente quais fatores considera relevantes para a política pública. Isso é particularmente importante porque a classificação da recuperabilidade não é um exercício puramente estatístico. Ela envolve escolhas jurídicas, institucionais (quais dados estão disponíveis?) e estratégicas (quais critérios ou pesos entre eles melhor potencializa o escopo dos créditos transacionáveis?). Determinados elementos podem ser relevantes não apenas porque predizem pagamento, mas porque expressam importantes aspectos de análise dos créditos e respectivos devedores, tais como boa-fé, histórico de conformidade, esforço de regularização, situação cadastral, existência de garantias ou tempo de paralisação da cobrança.

2 Corresponde à mudança no comportamento dos dados ao longo do tempo. Em termos de aprendizado supervisionado, o “concept drift” ocorre quando a relação entre as variáveis explicativas e a variável-alvo se altera com o passar do tempo (Gama *et al.*, 2014). Em matéria fiscal, a probabilidade de pagamento pode ser afetada por diversos fatores, entre eles: programas de transação, alterações econômicas, mudanças na política de cobrança, crises setoriais, alterações legislativas ou transformações no perfil dos devedores. Por isso, modelos de *machine learning* precisam ser monitorados, recalibrados e eventualmente retreinados com novos dados de tempos em tempos.

Essas virtudes, contudo, não eliminam os limites dos modelos baseados em regras. O *principal limite é a rigidez*. Uma vez definidos os critérios, pesos e faixas de pontuação, o modelo tende a reproduzir a mesma lógica classificatória até que seja formalmente alterado. Ele não aprende ou evolui automaticamente a partir de mudanças comportamentais dos contribuintes ou com alterações no ambiente econômico. Assim, um critério que inicialmente parecia adequado pode se tornar defasado diante da evolução da carteira e do cenário econômico externo.

Outro limite relevante é a *dificuldade de capturar interações complexas entre variáveis*. Em matéria de recuperabilidade, o efeito de um fator raramente é isolado. A idade da dívida, por exemplo, pode indicar menor probabilidade de recuperação em muitos casos, mas seu impacto pode variar conforme o valor do débito, o histórico de pagamento do contribuinte, a situação cadastral, a existência de protesto, o porte econômico da empresa e o tipo de obrigação tributária. Um modelo por regras tende a tratar essas variáveis de modo mais linear e compartimentado, atribuindo notas e pesos previamente definidos, o que pode reduzir sua capacidade de identificar padrões mais sutis.

Além disso, modelos por regras *podem ser grandes produtores de falsos positivos e falsos negativos*. Falsos positivos ocorrem quando o modelo classifica como recuperáveis créditos que, empiricamente, apresentam baixa probabilidade de pagamento. Falsos negativos ocorrem quando créditos com potencial real de recuperação são classificados como difíceis ou irrecuperáveis. Esses erros têm consequências administrativas distintas: no primeiro caso, podem direcionar esforço de cobrança para créditos pouco promissores; no segundo, podem fazer com que oportunidades relevantes de recuperação permaneçam subexploradas.

No caso da Dívida Ativa, esses limites são particularmente sensíveis porque a carteira é dinâmica. Novos débitos são inscritos, contribuintes regularizam ou rompem acordos, empresas alteram sua situação cadastral, garantias são constituídas ou deixam de ser úteis, decisões judiciais suspendem ou restabelecem a exigibilidade e o ambiente econômico modifica a capacidade de pagamento dos devedores. Um modelo rígido, ainda que transparente, pode não acompanhar adequadamente essa dinâmica.

Portanto, os modelos por regras funcionam bem como instrumentos de padronização, controle e segurança jurídica, mas tendem a apresentar limitações quando utilizados como única fonte de avaliação da recuperabilidade. Sua maior força está em transformar critérios administrativos em parâmetros objetivos. Sua principal fragilidade está em não estimar diretamente, a partir dos dados observados, a probabilidade futura de recuperação. É exatamente nesse ponto que modelos preditivos, como o PANDA, podem desempenhar papel complementar, não substituindo o tratamento normativo, mas testando, calibrando e aperfeiçoando a classificação produzida pelas regras.

2.3 *Rating* preditivo do PANDA

O PANDA parte de uma racionalidade distinta daquela adotada pelo modelo normativo da Portaria PGE-PI nº 90/2026. Enquanto o *rating* normativo classifica os créditos a partir de regras previamente estabelecidas, notas e pesos definidos pela Administração, o PANDA busca estimar, com base em dados históricos, a probabilidade de regularização dos créditos inscritos em dívida ativa. Trata-se, portanto, de um modelo preditivo, orientado por evidências empíricas extraídas do comportamento anterior dos contribuintes e das características dos créditos.

O trabalho que originou o PANDA (Silva Filho; Gioia, 2026) teve como objetivo desenvolver um modelo capaz de classificar a propensão à negociação de débitos de ICMS inscritos em dívida ativa no Estado do Piauí, utilizando técnicas de aprendizado de máquina supervisionado aplicadas a uma base estruturada de pessoas jurídicas. Para tanto, foram comparados algoritmos de Regressão Logística, Random Forest, XGBoost e LightGBM, com destaque para este último, que apresentou melhor estabilidade e eficácia ordinal, fundamentando a criação de um *rating* estratégico de recuperabilidade em quatro faixas de risco.

A lógica do PANDA consiste em transformar a experiência histórica da cobrança em uma estimativa probabilística. Em vez de simplesmente afirmar que determinado crédito é recuperável ou irrecuperável em razão de uma regra fixa, o modelo calcula a probabilidade de que aquele crédito seja regularizado em determinado horizonte temporal. No trabalho original, a variável-alvo foi construída como uma classificação binária baseada em uma janela de desempenho de 365 dias: a classe positiva (“target”) indicou a regularização do crédito, quer por pagamento quer por suspensão de exigibilidade, dentro da janela anual, enquanto a classe negativa incluiu créditos não negociados ou regularizados (Silva Filho; Gioia, 2026).

Essa forma de estruturação converteu o problema da recuperabilidade da dívida ativa num típico problema de classificação supervisionada, no qual o modelo recebe, como dados de entrada, informações sobre os créditos e os contribuintes, e busca aprender padrões associados à ocorrência ou não de regularização. Entre as variáveis selecionadas por Silva Filho e Gioia (2026) destacam-se características temporais, cadastrais, financeiras e comportamentais, tais como idade da dívida, valor atualizado do débito, idade do estabelecimento, existência de protesto, histórico de pagamentos, quantidade de dívidas anteriores, perfil histórico do devedor e regularidade cadastral.

Um aspecto relevante do PANDA está na ênfase conferida à engenharia de variáveis. O modelo construído não se limitou a utilizar os campos administrativos originais da base de dados. Ao contrário, houve um necessário esforço de transformação desses campos em atributos mais informativos para a predição. Foram criadas variáveis como: *idade_estabelecimento_anos*, *idade_protesto*, *saldo_historico*, *taxa_pagamento_historica*, *qtd_dividas*, *qtd_pagamentos*, *perfil_historico*, *cliente_novo*, *nunca_pagou_antes*, *status_cadastral_irregular*, *faixa_idade_divida*, *valor_quartil*, *regime_economico*, *divida_antiga_sem_pagamento*,

natureza_capital_pair e novo_x_valor_baixo. Segundo Silva Filho e Gioia (2026), a construção dessas variáveis buscou capturar dimensões que não apareciam diretamente nos dados brutos, mas que poderiam influenciar significativamente a chance de recuperação do crédito.

Outro ponto metodológico importante do modelo PANDA foi a preocupação com a coerência temporal. Em modelos aplicados à dívida ativa, há risco de vazamento de informação quando o algoritmo utiliza, ainda que indiretamente, dados que só seriam conhecidos após a emissão da CDA ou após o momento em que a decisão administrativa deveria ser tomada. Para evitar esse problema, na estruturação do modelo, os autores buscaram selecionar variáveis comportamentais com base no histórico anterior à emissão do crédito, de modo a preservar a validade preditiva do modelo.

O PANDA também utilizou estratégia de validação externa em cenário “out-of-time”. Isso significa que, além da divisão entre treino e teste, foi reservado um conjunto de dados de período posterior ao treinamento para avaliar se o modelo continuaria funcionando em um contexto temporal diferente. Essa escolha é particularmente relevante em bases fiscais e financeiras, nas quais o comportamento dos contribuintes pode variar com mudanças econômicas, alterações normativas, programas de regularização e transformações nas estratégias de cobrança. No trabalho original, foram separadas CDAs emitidas entre 2024 e janeiro de 2025 para compor o conjunto de validação externa, formado por 10.257 registros (Silva Filho; Gioia, 2026).

Ao final, o PANDA produziu um *rating* estratégico de recuperabilidade que, assim como a Portaria, organiza os créditos em faixas. A diferença é que, no PANDA, essas *faixas decorrem da probabilidade estimada de regularização*, e não diretamente de uma pontuação normativa previamente definida. Por isso, esse modelo preditivo pode ser especialmente útil para identificar créditos subavaliados pelos critérios pré-fixados do modelo de regras, bem como para apontar créditos aparentemente promissores que, empiricamente, apresentam baixa chance de recuperação.

Dessa forma, o PANDA pode ser entendido como uma camada analítica complementar. Sua principal contribuição está em permitir que a Administração deixe de avaliar a recuperabilidade apenas por critérios estáticos e passe a incorporar evidências extraídas do próprio comportamento histórico da cobrança.

A Figura 1 apresenta as principais métricas alcançadas pelo modelo PANDA. As diversas rodadas de ajustes realizadas no modelo, melhoraram a sua precisão,³ de modo a permitir um bom nível de separação entre as classes “1” (perfil negociador) e “0” (perfil não negociador). O “Recall” na Classe 1 (0.7587) denota que o modelo identificou uma boa parte dos pagadores, com uma precisão equivalente. Por outro lado, o modelo teve desempenho

3 A “precision” (precisão) indica, entre os casos classificados como positivos pelo modelo, quantos realmente eram positivos. O “recall” indica, entre todos os casos positivos existentes, quantos foram corretamente identificados. O “F1-score”, por sua vez, combina precisão e recall em uma única medida, sendo útil quando se deseja avaliar o equilíbrio entre ambas (Géron, 2022).

ainda melhor na classe majoritária (0). Para Silva Filho e Gioia (2026), este comportamento estaria justificado em virtude de ter sido verificado um desbalanceamento entre as classes bastante diferente entre a base de treino e de validação.

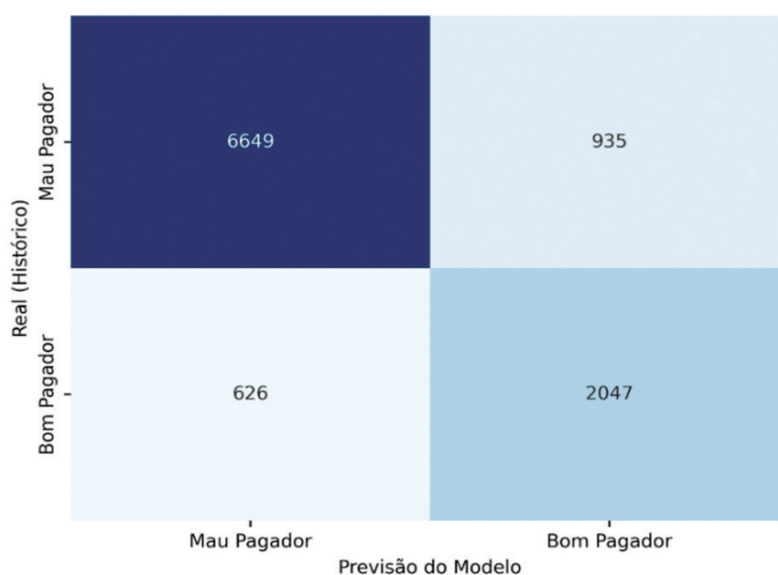
Figura 1 – Resultado da Avaliação final na validação externa

	precision	recall	f1-score	support
0 - Mau Pagador	0.9125	0.8874	0.8998	7584
1 - Bom Pagador	0.7037	0.7587	0.7302	2673
accuracy			0.8539	10257
macro avg	0.8081	0.8230	0.8150	10257
weighted avg	0.8581	0.8539	0.8556	10257

Fonte: Silva Filho e Gioia (2026).

A análise da matriz de confusão (Figura 2) evidenciou certa dificuldade na classificação da classe minoritária (1, com perfil negociador), tal qual indicou o relatório de classificação na base externa analisado acima. Dos 2.673 registros identificados com a classe 1, o algoritmo treinado deixou de identificar cerca de 23,4%, o que ainda exigirá algum esforço extra com a inclusão de novas variáveis preditoras ou uso de melhores técnicas de calibração para reduzir os erros na classe minoritária.

Figura 2 – Matriz de confusão do melhor modelo na base de validação externa



Fonte: Silva Filho e Gioia (2026).

A aplicação do PANDA na validação externa (Figura 3) confirmou também a eficácia de sua calibração.⁴ Observa-se progressão monotônica e expressiva entre as faixas: o *rating* D (Irrecuperável) concentra 3.223 CDAs com taxa real de pagamento de apenas 2,8% (modelo previu próximo de 0% de chance), enquanto o *rating* A (Alta Recuperabilidade) agrupa 3.076 CDAs com taxa de negociações de 67,0% (modelo previu 54% em média). Uma diferença de 24 vezes entre os extremos. Na administração de uma carteira de créditos públicos, a calibração é relevante porque a Administração também pode utilizar as probabilidades não apenas para ranquear créditos, mas também para estimar VRE e provisionamento de perdas.

Figura 3 – *Rating* em 3 categorias formado a partir das previsões do modelo

Rating	Casos	Prob_Min	Prob_Max	Prob_Media	Pagaram	Taxa_Pagamento
D - Irrecuperável	3223	0.0005	0.0050	0.0031	89	0.0276
C - Difícil Recuperação	3958	0.0050	0.1068	0.0229	522	0.1319
A - Alta Recuperabilidade	3076	0.1076	0.9845	0.5413	2062	0.6704

Fonte: Silva Filho e Gioia (2026).

A estratificação dos créditos em escalas de recuperabilidade, descritas na Figura 3, converteu a saída probabilística do modelo em um instrumento operacional direto de gestão fiscal. O *Rating* A pode orientar o acionamento prioritário por meio de esforço humano intensivo, focado em créditos com alta probabilidade de êxito. O *Rating* C sustenta estratégias de cobrança massiva e automatizada de baixo custo, além de fundamentar investigações de redirecionamento de responsabilidade em créditos recentes e de montante expressivo (que passaram, no presente estudo, a integrar a classe B). Por fim, para o *Rating* D, as ações ativas são condicionadas a uma análise rigorosa de custo-benefício, dado que o custo operacional tende a superar o retorno financeiro esperado. Dessa forma, a Administração Pública pode otimizar a alocação de recursos e maximizar a eficiência na recuperação do estoque de dívida ativa a partir de evidências baseadas em dados.

Ainda que os resultados pareçam promissores, com retorno estimado de 67% na classe A, o modelo fundamentado em aprendizado de máquinas está cercado de dificuldades metodológicas e práticas, que podem não recomendar a tentativa de sua adoção. Este é o tema da próxima seção.

4 Um modelo bem calibrado não apenas ordena corretamente os créditos, mas também produz probabilidades compatíveis com a frequência real observada. Por exemplo, se determinado grupo de créditos recebe probabilidade média de recuperação de 40%, espera-se que aproximadamente 40% deles sejam efetivamente regularizados.

2.4 Dificuldades práticas de uso do modelo PANDA

A implementação de um modelo preditivo como o PANDA apresenta dificuldades substancialmente superiores às aquelas associadas a um modelo baseado em regras. Embora os resultados possam oferecer maior capacidade discriminatória, o desenvolvimento de uma solução de aprendizado de máquina exige maturidade institucional, infraestrutura de dados, capacidade técnica e governança permanente. Por isso, a comparação entre a Portaria PGE-PI nº 90/2026 e o PANDA deve considerar não apenas o desempenho classificatório, mas também o custo de implantação e manutenção de cada abordagem.

A primeira dificuldade diz respeito à *obtenção dos dados*. A Dívida Ativa, comumente, é alimentada por informações originadas em diferentes sistemas administrativos, fiscais, cadastrais, judiciais e contábeis. Nem sempre esses sistemas se comunicam adequadamente ou possuem padrões uniformes de preenchimento. Os dados de pessoa física nem sempre são suficientes para alimentar um modelo, além disso, algumas informações relevantes para estimar capacidade de pagamento – tais como faturamento, patrimônio, movimentação econômica e vínculos societários – podem estar em bases externas ou protegidas por regras específicas de sigilo. No trabalho do PANDA, a base estadual foi complementada com dados cadastrais de pessoas jurídicas, especialmente informações da Receita Federal sobre situação cadastral, data de início de atividades, porte, capital social e natureza jurídica.

A segunda dificuldade está na *limpeza e padronização dos dados*. Bases administrativas costumam conter campos vazios, datas em formatos distintos, inconsistências de preenchimento, duplicidades, categorias heterogêneas e registros incompletos. No PANDA, por exemplo, foram identificados valores ausentes em colunas relacionadas a acordos, protestos e situação cadastral, exigindo decisões específicas de tratamento (Silva Filho e Gioia, 2026). Alguns campos foram preenchidos com categorias como “Não Localizado” ou “Sem Registro”, enquanto outros foram preservados como nulos para permitir cálculos posteriores com datas.

A terceira dificuldade é a *definição adequada da variável-alvo*.⁵ Em modelos de recuperabilidade, não basta perguntar se o crédito foi pago em algum momento. É necessário definir qual evento será considerado regularização, em qual janela temporal e com quais efeitos jurídicos. Pagamento integral, parcelamento, anistia, transação, suspensão de exigibilidade, garantia e outras formas de regularização podem ter significados distintos, a depender do Ente Federativo.

A quarta dificuldade envolve a *engenharia de variáveis*. Muitas informações relevantes para o modelo não estão prontas na base original. Elas precisam ser construídas a partir de combinações, agregações e transformações dos dados disponíveis. No PANDA, como já relatado acima, a engenharia de variáveis teve papel central ao criar indicadores de comportamento histórico, maturação da dívida, perfil do contribuinte e interações entre

5 A variável-alvo, também chamada de variável dependente ou “target”, é o resultado que o modelo busca prever. No PANDA, ela foi estruturada como variável binária: classe 1 para créditos regularizados dentro de uma janela de 365 dias e classe 0 para créditos não regularizados ou regularizados tardiamente.

atributos cadastrais e financeiros. Essa etapa é trabalhosa, exige conhecimento técnico e conhecimento de domínio, e influencia diretamente o desempenho do modelo.

A quinta dificuldade é *evitar o vazamento temporal*.⁶ Em bases de dívida ativa, há risco elevado de construir variáveis que incorporam informações posteriores ao momento da decisão. Isso pode fazer com que o modelo apresente desempenho artificialmente alto durante o treinamento, mas falhe quando aplicado a novos créditos. Por essa razão, viu-se que o PANDA priorizou a coerência temporal das variáveis e estruturou métricas de comportamento histórico com base em eventos anteriores à emissão da CDA. Essa cautela é essencial para possibilitar que o modelo seja utilizável em situações reais de classificação.

A sexta dificuldade é o *custo computacional e metodológico do treinamento*.⁷ Ao contrário de um modelo por regras, que pode ser implementado diretamente mediante consultas a banco de dados, um modelo de “machine learning” exige testar diferentes algoritmos, ajustar hiperparâmetros, comparar métricas, construir *pipelines* de pré-processamento, realizar validação cruzada e avaliar desempenho em base externa.

Outra dificuldade tem relação com o procedimento de *validação externa*, dado que um modelo pode funcionar bem em dados próximos ao conjunto de treinamento e, ainda assim, ter desempenho inferior em períodos posteriores que não integraram a base de treino. A validação “out-of-time” adotada no PANDA foi uma escolha metodológica importante porque simulou uma situação mais próxima da aplicação real, testando o modelo em CDAs emitidas em período posterior. Essa é uma etapa indispensável para avaliar a generalização e evitar que o modelo seja apenas uma boa descrição do passado.

Talvez a mais problemática e controvertida limitação do modelo PANDA esteja na *explicabilidade*. Modelos como LightGBM e XGBoost costumam apresentar bom desempenho em dados tabulares, mas são menos intuitivos que uma fórmula normativa. Isso pode gerar resistência em ambientes jurídicos, especialmente quando o *rating* influencia benefícios, garantias, prazos ou estratégias de cobrança. A baixa explicabilidade é uma das principais críticas feitas, por exemplo, ao modelo de classificação de créditos adotado pela PGFN.⁸

Para mitigar essa barreira, a PGE-PI optou por utilizar ferramentas da biblioteca SHAP (“SHapley Additive exPlanations”), proposta por Lundberg e Lee (2017), que permite atribuir a cada variável uma contribuição para a predição realizada pelo modelo. Lundberg *et al.* (2020) demonstraram ainda que explicações locais podem ser agregadas para produzir compreensão global sobre a estrutura decisória do modelo, a partir da análise da contribuição individual de cada variável para o resultado global. Cabe destacar, que a técnica oferece uma camada

6 O vazamento de dados, ou “data leakage”, segundo Kaufman *et al.* (2012), ocorre quando informações relacionadas ao alvo da predição, que não estariam legitimamente disponíveis no momento da decisão, são incorporadas ao processo de modelagem. Esse problema tende a produzir estimativas artificialmente otimistas de desempenho, comprometendo a validade do modelo quando aplicado a dados reais ou futuros.

7 O treinamento é a fase em que o algoritmo identifica padrões nos dados. Nessa etapa, o modelo ajusta seus parâmetros internos para reduzir erros de classificação no conjunto de treinamento (Huyen, 2024).

8 A propósito confira o trabalho de Reis (2026), que trata da opacidade de certos critérios/dados de classificação da CAPAG no âmbito da PGFN.

interpretativa posterior ao modelo, capaz de indicar quais variáveis contribuíram positiva ou negativamente para determinada classificação, mas não transforma o algoritmo em uma regra objetiva simples.

Além disso tudo, a *manutenção contínua* exige um bom nível de maturidade organizacional. Um modelo preditivo não se encerra com sua implantação. É necessário monitorar desempenho, verificar se as probabilidades continuam calibradas, avaliar mudanças no perfil da carteira, identificar “drift”, atualizar bases, reexecutar treinamentos e documentar versões. Essa exigência de governança é uma diferença decisiva em relação ao modelo por regras. Enquanto a Portaria oferece estabilidade normativa, o PANDA exige uma rotina permanente de validação técnica.

Todas essas dificuldades indicam que a adoção de *machine learning* na gestão da Dívida Ativa não deve ser compreendida como solução de simples ou automática escolha institucional. O valor do PANDA está em sua capacidade de extrair informação preditiva de uma carteira complexa, mas essa capacidade depende de um processo técnico cuidadoso e custoso.

3 ESTRATÉGIA METODOLÓGICA DE COMPARAÇÃO ENTRE OS RATINGS

A comparação entre o *rating* normativo instituído pela Portaria PGE-PI nº 90/2026 e o *rating* preditivo produzido pelo PANDA foi estruturada como um estudo aplicado, quantitativo e comparativo, voltado a avaliar em que medida os dois modelos convergem, divergem e produzem consequências distintas para a gestão da carteira de créditos inscritos em dívida ativa. O objetivo da estratégia metodológica não foi apenas verificar qual modelo atribui melhor classificação em termos abstratos, mas identificar os efeitos práticos da adoção de cada abordagem sobre a priorização da cobrança, a identificação de créditos recuperáveis, a mensuração do valor realizável e o cálculo de perdas esperadas.

A unidade básica de análise adotada foi a Certidão de Dívida Ativa (CDA). Para cada observação foram considerados, sempre que disponíveis, o *rating* atribuído pelo modelo baseado em regras, representativo da lógica normativa da Portaria PGE-PI nº 90/2026, e o *rating* atribuído pelo PANDA, derivado da probabilidade estimada de regularização pelo modelo de aprendizado de máquina. A comparação foi realizada a partir do cruzamento dessas duas classificações, ambas organizadas nas já referidas quatro faixas de recuperabilidade.

A *base de comparação* foi obtida por meio do cruzamento entre os *ratings* do *pipeline* PANDA, calculados sobre o estoque de CDAs abertas no momento da análise, e os *ratings* finais da Portaria PGE nº 90/2026. O cruzamento foi realizado por meio de uma junção à esquerda (*left join*) tendo o *pipeline* PANDA como base. O resultado *incluiu 55.692 CDAs com rating disponível em ambos os sistemas*, representando o subconjunto analisável da carteira.

A *concordância* foi definida como a situação em que uma CDA recebeu o mesmo *rating* nos dois modelos, por exemplo A/A, B/B, C/C ou D/D. A *divergência* foi definida

como qualquer situação em que as classificações fossem divergentes. Essa distinção inicial permitiu medir o grau de estabilidade entre os modelos e identificar se o PANDA apenas reproduzia a lógica da Portaria ou se introduzia uma reordenação significativa na carteira.

Além da concordância geral, a metodologia examinou a *direção da divergência*. Para isso, as classificações foram tratadas como uma escala ordinal de recuperabilidade, em que A representa a maior perspectiva de recuperação e D a menor. Quando o modelo normativo atribui *rating* superior ao do PANDA, configura-se um caso em que a Portaria é mais otimista; quando atribui *rating* inferior, a Portaria é mais pessimista. Essa distinção é relevante porque os dois sentidos de divergência têm implicações administrativas opostas. Por exemplo, a Portaria sendo mais pessimista pode sinalizar risco de subestimação de créditos com maior probabilidade empírica de recuperação; sendo mais otimista, sinalizaria risco de alocação de esforço de cobrança sobre créditos que o modelo identifica como de baixíssima probabilidade de regularização.

Os resultados foram analisados em *três planos complementares*. O primeiro, classificatório, mediu concordância, divergência e redistribuição entre faixas por meio de matriz de cruzamento, taxas de concordância por *rating* e análise da direção das reclassificações. O segundo, financeiro, mensurou o valor de face e o VRE, por combinação de *rating*, com destaque para os volumes divergentes de maior relevância arrecadatória. O terceiro, institucional, discutiu as consequências práticas de cada modelo para a atuação da Procuradoria em relação à priorização da cobrança, à seleção de créditos para transação tributária, à transparência metodológica e à governança da estimativa de perdas.

O uso dessa estratégia multivariada evitou a redução da comparação a uma avaliação de sofisticação técnica. O modelo da Portaria oferece previsibilidade normativa, controle jurídico e rastreabilidade administrativa. O PANDA oferece capacidade preditiva, sensibilidade empírica e mensuração probabilística individual da recuperabilidade. A comparação buscou identificar não apenas se os modelos divergem, mas que tipo de informação é produzida por cada um e de que forma essa informação pode ser combinada em uma arquitetura híbrida de decisão que preserve as vantagens de ambas as abordagens. Os principais resultados alcançados serão discutidos a seguir.

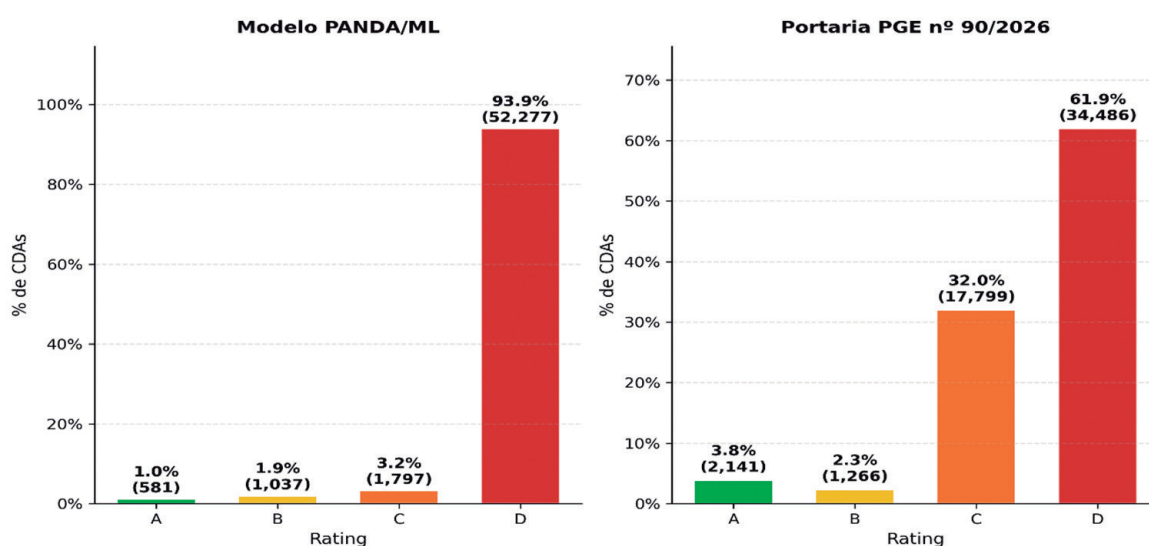
4 RESULTADOS DA COMPARAÇÃO

A comparação entre o *rating* normativo da Portaria PGE-PI nº 90/2026 e o *rating* preditivo do modelo PANDA abrangeu 55.692 Certidões de Dívida Ativa de ICMS com classificação disponível nos dois sistemas. Os resultados são apresentados em quatro dimensões: redistribuição das faixas, concordância e divergência, direção das reclassificações e impacto financeiro sobre o VRE.

4.1 Como cada modelo enxerga a carteira

O primeiro resultado relevante é a forma como os dois sistemas distribuem os créditos entre as faixas de recuperabilidade. Conforme ilustrado na Figura 4, os dois modelos chegam a visões substancialmente distintas sobre o perfil da carteira de ICMS. O modelo PANDA concentra 93,9% das CDAs na faixa D (“Crítico”) e outros 3,2% na faixa C. As faixas A e B somadas representam apenas 2,9% dos créditos segundo o critério preditivo. O critério normativo da Portaria produz distribuição diferente: a faixa D reúne 61,9% das CDAs, a faixa C abrange 32,0%, e as faixas A e B somadas alcançam 6,1%, mais do que o dobro do percentual que o modelo PANDA atribui às mesmas categorias.

Figura 4 – Distribuição das CDAs de ICMS por faixa de *rating* em cada sistema (n = 55.692).
À esquerda, Modelo PANDA/ML; à direita, Portaria PGE nº 90/2026



Fonte: Resultados originados na pesquisa.

A diferença encontrada não é marginal. Ela indica que, em termos práticos, os dois modelos discordam sobre o potencial de recuperação de uma parcela expressiva da carteira. O modelo PANDA é sistematicamente mais pessimista do que o critério normativo: enquanto a Portaria ainda classifica 38,1% das CDAs nas faixas A, B ou C, o PANDA restringe essa avaliação a apenas 6,1% do universo comparado. Essa assimetria tem consequências diretas tanto para a priorização da cobrança quanto para o cálculo de perdas esperadas.

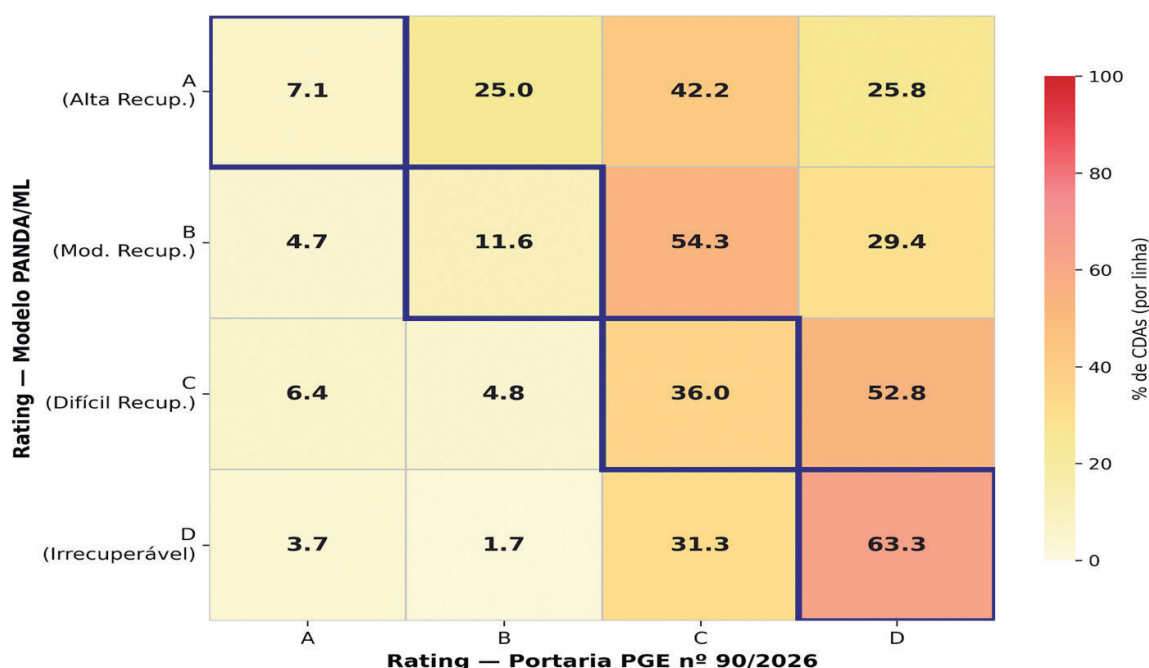
4.2 Concordância e divergência entre os modelos

O cruzamento direto entre os dois *ratings* revelou concordância geral de 60,9%, correspondendo a 33.891 créditos. Os outros 39,1% (21.801 CDAs) receberam classificações distintas nos dois sistemas.

Esse percentual não deve ser lido como indicador de erro de um dos modelos. Ele expressa que os dois sistemas capturam dimensões diferentes da recuperabilidade: a Portaria é sensível ao histórico cadastral documentado do contribuinte (regularizações anteriores, parcelamentos, avisos de débito), enquanto o PANDA combina esse histórico com outros padrões comportamentais identificados em uma base ampla de créditos, produzindo uma estimativa de probabilidade individual de regularização que o modelo por regras não calcula.

A análise da concordância por faixa (Figura 5) revela desempenho assimétrico: o *rating* D apresenta a maior taxa de concordância entre os dois sistemas (63,3%), ao passo que os *ratings* intermediários e superiores registram concordâncias progressivamente menores – 36,0% para o *rating* C, 11,6% para o B e apenas 7,1% para o A. Isso indica que os dois modelos convergem razoavelmente na identificação dos créditos mais problemáticos, mas divergem de forma expressiva na caracterização dos créditos com algum potencial de recuperação.

Figura 5 – Matriz de confusão normalizada – distribuição percentual por linha do *Rating* PANDA.
Células na diagonal (borda escura) representam concordância



Fonte: Resultados originais da pesquisa.

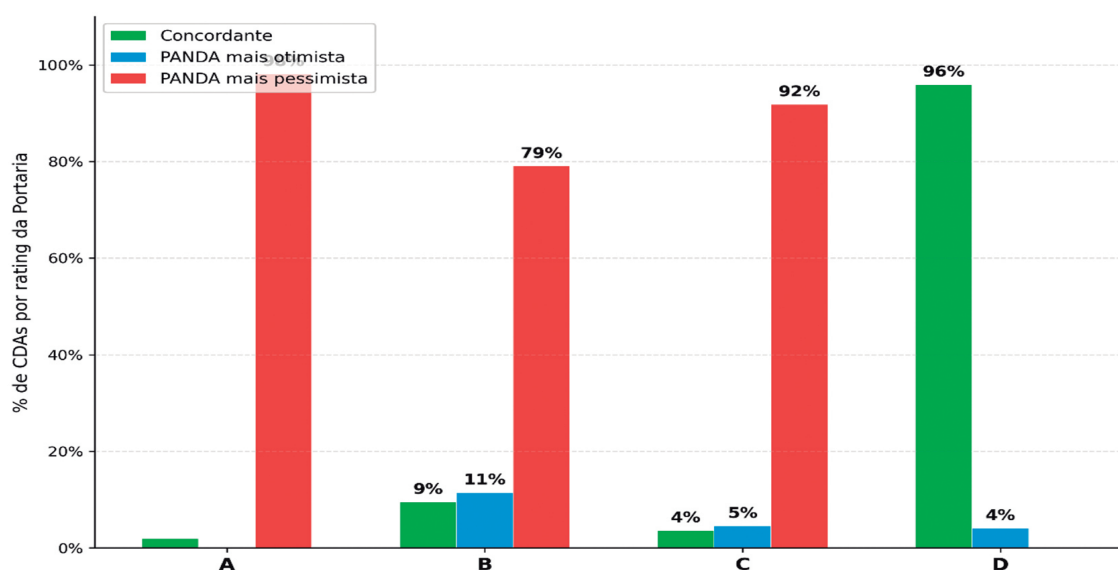
4.3 Direção das divergências: quem é mais pessimista?

Além de medir a frequência das divergências, a análise examinou sua direção, buscando responder à seguinte indagação: quando os dois modelos discordam, qual deles atribui faixa mais alta e qual rebaixa o crédito?

O padrão é assimétrico e consistente. O modelo PANDA é sistematicamente mais pessimista do que o critério normativo da Portaria para os créditos nas faixas intermediárias e superiores do modelo de regras (Figura 6). Dentre os créditos classificados como D pelo PANDA, 63,3% recebem o mesmo *rating* pelos critérios da Portaria; os 36,7% restantes são classificados pela Portaria nas faixas C, B ou A – ou seja, o critério normativo ainda enxerga potencial de recuperação em mais de um terço dos créditos que o modelo preditivo considera irrecuperáveis.

O movimento inverso ocorreu nos *ratings* superiores do modelo da Portaria. Entre os créditos que ela classifica como A, o PANDA os rebaixa para D em 90,4% dos casos (1.936 de 2.141 CDAs). Entre os créditos que a Portaria classifica como B, o PANDA atribui D a 72,3% (914 de 1.266). Para a faixa C da Portaria, 91,8% recebem D no PANDA (16.344 de 17.799). Em todos esses grupos, o modelo preditivo sistematicamente rebaixa o que o critério normativo identifica com algum potencial de recuperação.

Figura 6 – Concordância e direção das divergências por faixa do Modelo da Portaria



Fonte: Resultados originados na pesquisa.

Esse padrão cruzado tem implicação prática imediata para o gerenciamento da carteira. O modelo normativo tende a manter em faixas intermediárias créditos que o PANDA já considera irrecuperáveis. Neste caso, o risco é de alocação de esforço humano de negociação sobre contribuintes para os quais a probabilidade empírica de resposta é mínima. Ao mesmo tempo, para os créditos que o PANDA classifica nas faixas A ou B, a Portaria frequentemente os enquadra em C ou D, o que pode resultar em não acionamento prioritário de créditos que o modelo identifica como genuinamente recuperáveis.

4.4 Impacto financeiro das divergências

A Figura 7 traduz as divergências em termos de volume financeiro associado a cada combinação de *ratings*. As células sombreadas na diagonal representam os casos de concordância; as bolhas fora dela representam as divergências, com tamanho proporcional ao volume envolvido.

Figura 7 – Volume financeiro (R\$) por combinação de *ratings*. Eixo horizontal: Portaria PGE nº 90/2026. Eixo vertical: Modelo PANDA. Células sombreadas = concordância. Tamanho das bolhas proporcional ao valor.



Fonte: Resultados originais da pesquisa.

O valor total das CDAs divergentes alcança R\$1,33 bilhão, representando 13,8% do portfólio total, mas concentrando 29,9% do VRE total. Essa proporção indica que as divergências não são distribuídas aleatoriamente, elas tendem a se concentrar justamente nos créditos de maior relevância para o valor realizável esperado.

Dois grupos de divergências merecem atenção estratégica especial.

O primeiro, formado por 3.052 CDAs com R\$165,98 milhões em valor de face e VRE de R\$7,88 milhões, compreende os créditos classificados como C ou D pelo PANDA mas avaliados como A ou B pela Portaria. São créditos para os quais o critério normativo ainda

reconhece potencial significativo de recuperação, mas que o modelo preditivo já posiciona em faixas de baixa ou nula recuperabilidade.

O segundo grupo, composto por 1.263 CDAs com R\$36,29 milhões em valor de face e VRE potencial de R\$15,04 milhões, corresponde aos créditos classificados como A ou B pelo PANDA mas enquadrados como C ou D pela Portaria. Para esses contribuintes, o modelo preditivo identifica probabilidade real e relevante de regularização, com probabilidades chegando a 0,89 em alguns casos individuais, mas o critério normativo não os prioriza para cobrança ativa nem para acionamento diferenciado. A Tabela 1 a seguir resume os grupos de maior relevância estratégica.

Tabela 1 – Grupos de divergência estratégica entre Pipeline PANDA e Portaria PGE nº 90/2026

Combinação	CDAs	Valor face	VRE	Interpretação
D (PANDA) × A (Portaria)	1.936	R\$102,05 M	R\$2,86 M	PANDA mais pessimista
D (PANDA) × B (Portaria)	914	R\$50,29 M	R\$1,50 M	PANDA mais pessimista
C (PANDA) × A (Portaria)	115	R\$5,82 M	R\$1,63 M	PANDA mais pessimista
C (PANDA) × B (Portaria)	87	R\$7,82 M	R\$1,90 M	PANDA mais pessimista
Subtotal PANDA pessimista	3.052	R\$165,98 M	R\$7,88 M	Portaria subestima irrecuperabilidade
A (PANDA) × D (Portaria)	150	R\$12,73 M	R\$5,09 M	Oportunidade ignorada
A (PANDA) × C (Portaria)	245	R\$5,45 M	R\$3,43 M	Oportunidade parcial
B (PANDA) × D (Portaria)	305	R\$11,62 M	R\$3,17 M	Oportunidade ignorada
B (PANDA) × C (Portaria)	563	R\$6,49 M	R\$3,35 M	Oportunidade parcial
Subtotal PANDA otimista	1.263	R\$36,29 M	R\$15,04 M	Portaria superprovisiona perdas
D (PANDA) × D (Portaria)	33.083	R\$8.263,92 M	R\$149,26 M	Concordância – irrecuperável
C (PANDA) × C (Portaria)	647	R\$23,26 M	R\$6,80 M	Concordância – difícil recup.
B (PANDA) × B (Portaria)	120	R\$8,12 M	R\$3,54 M	Concordância – recuperável
A (PANDA) × A (Portaria)	41	R\$4,22 M	R\$3,21 M	Concordância – alta recup.

Fonte: Resultados originais da pesquisa.

4.5 Valor Realizável Esperado (VRE) e ajuste para perdas da Dívida Ativa

A comparação entre os *ratings* também possui relevância contábil, especialmente para a mensuração do ajuste para perdas da Dívida Ativa. Para esse fim, é necessário distinguir três níveis de informação: o valor bruto inscrito, a classificação de recuperabilidade e a estimativa econômica de recebimento (o VRE). O *valor bruto* representa o saldo nominal atualizado da carteira. O *rating* classifica os créditos em *faixas ordinais de recuperabilidade*. Já o *VRE* busca estimar a parcela da carteira que possui expectativa concreta de realização econômica.

Essa distinção é essencial porque a classificação em *rating*, por si só, não equivale ao cálculo da perda esperada. Um crédito classificado como “A”, “B”, “C” ou “D” está posicionado em uma escala de recuperabilidade, mas essa escala não informa automaticamente quanto será recebido. Para fins de demonstração contábil, o ponto decisivo não é apenas saber se um crédito é mais ou menos recuperável em relação a outro, mas estimar qual parcela do saldo inscrito possui expectativa razoável de ingresso futuro. Por isso, o cálculo do ajuste para perdas exige que o *rating* seja convertido em uma estimativa de recuperação.

O modelo instituído pela Portaria PGE-PI nº 90/2026 cumpre função relevante ao organizar normativamente a carteira e estabelecer critérios objetivos de classificação. Entretanto, trata-se de um modelo de pontuação e enquadramento ordinal, voltado principalmente à aplicação de consequências jurídico-administrativas, como descontos, prazos, garantias e condições de transação. A Portaria não estima diretamente uma probabilidade individual de recebimento para cada CDA. Desse modo, caso se pretenda utilizar exclusivamente o *rating* normativo para fins de cálculo de ajuste de perdas, seria necessário atribuir a cada faixa de *rating* uma taxa empírica de recuperação ou perda, devidamente justificada e periodicamente revisada.

O PANDA acrescenta justamente essa camada probabilística. A partir das características de cada crédito e do histórico de comportamento dos contribuintes, o modelo estima uma probabilidade individual de regularização. Essa probabilidade permite calcular o valor recuperável esperado de cada CDA. Em termos simplificados, o cálculo parte do saldo atualizado do crédito e aplica uma expectativa de recuperação derivada do modelo, ajustada pela antiguidade da dívida. O resultado é uma estimativa econômica individualizada, que pode ser agregada por *rating*, safra, tipo de crédito ou qualquer outro agrupamento relevante para fins gerenciais e contábeis.

A relação entre VRE e ajuste para perdas pode ser expressa de forma direta: o ajuste para perdas corresponde à diferença entre o saldo bruto da Dívida Ativa e o valor que se espera efetivamente recuperar. A análise do saldo contábil bruto das CDAs de ICMS objeto do presente estudo alcançou R\$10,65 bilhões. O ajuste estimado para perdas foi de R\$10,39 bilhões, resultando em ativo líquido realizável de R\$265,26 milhões. Em termos percentuais, isso corresponde a uma taxa global de recuperação esperada de aproximadamente 2,49% e a um percentual de perda estimada de 97,51%. Esse resultado revela que, embora o valor nominal da carteira seja expressivo, a parcela economicamente realizável é significativamente menor, o que reforça a necessidade de mensuração contábil baseada em expectativa efetiva de recebimento.

A abertura por *rating* confirma a utilidade do modelo probabilístico. No *rating* A, o saldo bruto total foi de aproximadamente R\$56,30 milhões, com valor recuperável estimado de R\$26,11 milhões, o que corresponde a uma recuperação esperada média de 46,38%. No *rating* B, o saldo bruto foi de R\$38,00 milhões, com valor recuperável de R\$13,94 milhões, equivalente a 36,68%. No *rating* C, o saldo bruto foi de R\$107,27 milhões, com valor recuperável de R\$22,69 milhões, correspondente a 21,15%. Já no *rating* D, o saldo

bruto alcançou R\$10,45 bilhões, mas o valor recuperável estimado foi de R\$202,52 milhões, equivalente a apenas 1,94%.

Esses resultados evidenciam a progressividade econômica do *rating*. Quanto pior a classificação, maior o percentual de perda estimada e menor a taxa de recuperação esperada. Ao mesmo tempo, demonstram que mesmo o *rating* D não equivale, necessariamente, a valor recuperável igual a zero. Embora a perda esperada nesse grupo seja muito elevada, a existência de valor residual recuperável indica que o modelo não trata a irrecuperabilidade como categoria absoluta, mas como probabilidade econômica muito baixa. Essa nuance é importante para evitar tanto a superavaliação quanto a subavaliação do ativo.

A estratificação por safra acrescenta outra camada de precisão. Créditos mais antigos tendem a apresentar maiores percentuais de perda, mesmo dentro de *ratings* superiores. Por exemplo, no *rating* A, as CDAs com até um ano apresentam perda estimada de 20,19%, enquanto as CDAs com mais de dez anos apresentam perda de 64,89%. Isso demonstra que a classificação de recuperabilidade não deve ser analisada isoladamente, pois a antiguidade do crédito continua sendo fator relevante para a mensuração do valor realizável. O mesmo raciocínio se aplica aos demais *ratings*, nos quais a combinação entre risco estimado e idade da dívida permite diferenciar créditos que, à primeira vista, estariam na mesma faixa classificatória.

Essa abordagem dialoga diretamente com a finalidade do ajuste para perdas. O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (Brasil, 2024) orienta que as perdas esperadas relativas à dívida ativa sejam registradas em conta redutora do ativo, cabendo ao ente responsável pela gestão da dívida ativa escolher a metodologia que melhor represente a expectativa de recebimento dos créditos inscritos. O Manual também destaca que a mensuração deve se basear em estudos especializados capazes de qualificar os créditos, de modo a não superestimar nem subavaliar o patrimônio real do ente público. Nesse sentido, o uso de probabilidades individuais de recuperação, combinadas com faixas de *rating* e safras de antiguidade, oferece metodologia mais aderente à realidade econômica da carteira do que percentuais genéricos ou classificações não probabilísticas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise comparativa desenvolvida neste artigo não conduz à conclusão de que um dos modelos deve substituir o outro. Ela revela que os dois sistemas de classificação de créditos analisados produzem informações administrativas distintas e complementares, cada um com vantagens específicas segundo o propósito para o qual é utilizado. A concordância de 60,9% entre as classificações, concentrada principalmente na faixa D, e o padrão assimétrico das divergências confirmam que os dois modelos capturam dimensões diferentes da recuperabilidade. Integrados, eles oferecem uma visão mais completa da carteira do que qualquer um deles seria capaz de proporcionar isoladamente.

A opção pelo modelo normativo não representa atraso tecnológico. Ela reflete uma escolha metodológica alinhada com a *prática predominante entre os estados brasileiros* – Ceará,⁹ Espírito Santo,¹⁰ Minas Gerais¹¹ e São Paulo¹² entre outros, adotam sistemas de classificação baseados em critérios objetivos e regras fixas. A principal vantagem desse modelo é a explicabilidade, dado que cada CDA recebe uma pontuação decomponível em *critérios objetivos*, e o *rating* final decorre da aplicação de pesos e faixas previamente fixados, permitindo que o devedor verifique, critério a critério, por que seu crédito recebeu determinada classificação. Essa *transparência* é juridicamente relevante e confere à Administração base fundamentada para sustentar suas decisões em sede de impugnação administrativa ou controle externo. Soma-se a isso o custo operacional reduzido, visto que, uma vez definidos os critérios na Portaria, a classificação pode ser calculada por qualquer sistema que acesse os dados cadastrais, sem dependência de infraestrutura analítica de dados.

O modelo PANDA não compete com o modelo normativo, ele o complementa com um tipo diferente de informação, a estimativa probabilística individualizada da recuperabilidade de cada crédito. Essa informação é particularmente valiosa para uso interno da Procuradoria em pelo menos cinco contextos. Na *priorização da cobrança*, o modelo permite delinear listas que combinam probabilidade de recuperação e VRE, orientando a alocação de esforço humano especializado para os créditos de maior retorno potencial. Na *classificação de créditos recém-constituídos*, que são excluídos da transação tributária pela Portaria por considerá-los objetivamente recuperáveis. Desde a emissão da CDA, o PANDA já é capaz de estimar a probabilidade de regularização. Por exemplo, na carteira atual, 3.800 CDAs com até um ano de idade receberam *ratings* A ou B, totalizando R\$124,9 milhões em valor de face. Na *distribuição de execuções fiscais entre equipes*, o modelo possibilita a criação de filas objetivas de trabalho segundo probabilidade de retorno e valor. Na *mensuração da Provisão de Créditos de Liquidação Duvidosa* (PCLD) o PANDA permite adotar metodologia de perdas esperadas aderente às diretrizes do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), que recomenda a estimativa do valor realizável a partir de probabilidades de recebimento ajustadas por fatores temporais; o VRE de R\$265,26 milhões apurado sobre a carteira de ICMS constitui uma estimativa metodologicamente fundamentada e auditável pelo Tribunal de Contas. Por fim, o modelo possibilita a *correção do viés de subestimação do rating normativo* nos casos em que o algoritmo identifica boa probabilidade de recuperação em créditos classificados em faixas baixas pela Portaria. Uma elevação de faixa evita que

9 A Instrução Normativa PGE Nº 5, de 16/08/2024, previu apenas dois critérios objetivos de mensuração do grau de recuperabilidade: existência de garantia e tempo de inscrição (Art. 25).

10 A Resolução PGE Nº 342, de 18/03/2024, em seu art. 25, além das garantias e do tempo de inscrição também acrescentou o histórico de pagamentos na composição final da nota de classificação do grau de recuperabilidade.

11 Bem mais complexo, o sistema de classificação de Minas Gerais encontra-se previsto no anexo único da Resolução Conjunta SEF/AGE Nº 5.942, de 17 de setembro de 2025, cujo art. 3º elegeu cinco critérios para atribuir nota ao Contribuinte e o art. 4º, mais quatro critérios para atribuir nota ao crédito, apurando-se, ao final, a nota conjunta.

12 Em São Paulo, a mensuração do grau de recuperabilidade segue os critérios fixados na Resolução PGE Nº 6 de 06/02/2024, cujo art. 25 lista objetivamente garantias, parcelamentos, histórico de pagamentos e idade da dívida, como critérios escolhidos para atribuir pontuação aos créditos inscritos em dívida.

esses créditos sejam oferecidos em transação com descontos máximos desnecessários, protegendo o erário de concessões não justificadas pela evidência empírica.

A solução mais eficiente não consiste, portanto, na substituição da Portaria pela inteligência artificial, mas na sua integração em uma *arquitetura híbrida de decisão*. Nessa arquitetura, o modelo da Portaria opera como critério público e normativo para fins de transação tributária, comunicação com o devedor e controle externo; o PANDA atua como instrumento interno de inteligência analítica para priorização da cobrança, estimativa do valor realizável e orientação das decisões de alocação de esforço. Essa separação de papéis preserva as vantagens de cada abordagem sem exigir que nenhuma delas assuma funções para as quais não foi desenhada. Assim, enquanto o modelo por regras mantém sua clareza normativa e resistência a questionamentos de opacidade, o PANDA contribui com precisão preditiva e capacidade de identificar oportunidades que o conjunto dos critérios formais não enxerga.

Um aspecto prático frequentemente subestimado é que nenhum dos dois modelos é necessariamente estático em sua calibração operacional, embora os mecanismos de ajuste sejam de natureza distinta. O modelo normativo da Portaria é imutável no cotidiano, mas não é imutável enquanto instrumento de política. A PGE pode, a partir de verificação empírica das respostas observadas na prática de cobrança, *ajustar os pesos* atribuídos a cada critério ou *redefinir os intervalos de corte* entre as faixas. Se a operação constata, por exemplo, que contribuintes classificados no limite inferior da faixa C apresentam taxa de adesão à transação semelhante à dos classificados na faixa D, o ajuste dos cortes pode ser realizado por meio de nova portaria ou portaria de alteração. Trata-se de *adaptabilidade de ciclo longo*, adequada à natureza pública do instrumento.

O PANDA, por outro lado, admite uma forma de *calibração de ciclo curto*: o ajuste do limiar de classificação (“threshold”) sem necessidade de retreinamento do modelo. O “threshold” define o ponto de corte da probabilidade contínua a partir do qual uma CDA é atribuída a cada faixa. Se a estrutura operacional de acionamento de devedores estiver subutilizada, por exemplo, porque poucos créditos foram classificados nas faixas de trabalho ativo, o limiar pode ser rebaixado para ampliar o volume de CDAs elegíveis, sem alterar a arquitetura preditiva subjacente. O inverso também é válido. Ferramentas como o índice de Youden (Silva Filho e Gioia, 2026) e a análise custo-benefício por faixa fornecem critério técnico para essa calibração.

A análise comparativa periódica entre os dois modelos, tal qual realizado neste estudo, não serve apenas como diagnóstico acadêmico, fornecendo o insumo empírico necessário para instruir decisões informadas de calibração em ambos os sistemas.

Os resultados empíricos documentados neste artigo reforçam essa conclusão. A análise das 55.692 CDAs de ICMS com classificação disponível nos dois sistemas revelou dois riscos concretos que a adoção exclusiva de qualquer um dos modelos produz. O primeiro é o risco de alocação ineficiente. Viu-se que R\$165,98 milhões em créditos receberam *ratings* A ou B pela Portaria, mas foram classificados como C ou D pelo PANDA, o que poderia implicar em

potencial desperdício de esforço de cobrança e de concessões em transação tributária sobre contribuintes para os quais a evidência empírica aponta baixa probabilidade de resposta. O segundo é o risco de subexploração, como é o exemplo dos R\$36,29 milhões em valor de face, correspondentes a CDAs que o PANDA classificou como A ou B mas a Portaria enquadrou como C ou D, as quais acabariam sendo excluídas do acionamento prioritário apesar de a evidência empírica apontar probabilidade real de regularização.

Por fim, é importante reconhecer algumas limitações do estudo. A comparação realizada restringiu-se à carteira de dívida ativa de ICMS do Estado do Piauí, razão pela qual a generalização dos resultados deve ser feita com cautela, especialmente para contextos com composição da dívida, perfil dos devedores e histórico de cobrança distintos. Além disso, a análise não examinou a estabilidade temporal dos *ratings*, permanecendo em aberto a avaliação de como as classificações produzidas por ambos os modelos se comportam ao longo de exercícios sucessivos. Também não foram objeto de mensuração os resultados efetivos dos acionamentos prioritários indicados pelo PANDA, o que constitui etapa relevante para aferir seu impacto prático sobre a recuperação de créditos. Pesquisas futuras poderão investigar, por exemplo, a eficácia preditiva do modelo em relação a outros tributos, bem como avaliar o desempenho de arquiteturas híbridas formalmente implementadas, comparando-as à utilização isolada dos modelos normativo e preditivo. Com este trabalho, espera-se ter contribuído para a introdução do tema, fomentando o debate acadêmico e estimulando o desenvolvimento de novas pesquisas nas áreas relacionadas à classificação de créditos, priorização da cobrança e técnicas de mensuração de perdas esperadas no setor público.

REFERÊNCIAS

- BISHOP, C. M. *Pattern Recognition and Machine Learning*. New York: Springer, 2006.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de contabilidade aplicada ao setor público*. 11. ed. Brasília, DF, 2024. Disponível em: <https://cnm.org.br/storage/noticias/2024/Links/MCASP%20-%2011ª%20Edição.pdf>. Acesso em: 18 set. 2025.
- FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P. *Manual de Análise de Dados: Estatística e Modelagem Multivariada com Excel®, SPSS®, Stata®, R® e Pytho®*. 2. Ed [2ª Reimp.]. Rio de Janeiro: LTC, 2025.
- GAMA, J.; ŽLIOBAITĖ, I.; BIFET, A.; PECHENIZKIY, M.; BOUCHACHIA, A. A survey on concept drift adaptation. *ACM Computing Surveys*, New York, v. 46, n. 4, art. 44, p. 1-37, 2014.
- GÉRON, A. *Hands-On Machine Learning with Scikit-Learn, Keras, and TensorFlow: concepts, tools, and techniques to build intelligent systems*. 3. ed. Sebastopol: O'Reilly Media, 2022.
- GUIMARÃES, T. R. *Análise dos fatores que contribuem para a recuperação dos créditos de ICMS inscritos em Dívida ativa no Estado do Rio de Janeiro*. 2023. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Gestão Pública) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023.

HASTIE, T.; TIBSHIRANI, R.; FRIEDMAN, J. *The Elements of Statistical Learning: data mining, inference, and prediction*. 2. ed. New York: Springer, 2009.

HUYEN, C. *Projetando sistemas de Machine Learning: processo iterativo para aplicações prontas para produção*. Rio de Janeiro: Editora Alta Books, 2024. E-book. p.61. ISBN 9788550819648. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788550819648/>. Acesso em: 06 fev. 2026.

JAMES, G.; WITTEN, D.; HASTIE, T.; TIBSHIRANI, R. *An introduction to statistical learning: with applications in Python*. New York: Springer, 2023. (Springer Texts in Statistics). Disponível em: <https://doi.org/10.1007/978-1-0716-8751-1>. Acesso em: 10 set. 2025.

KAUFMAN, S.; ROSSET, S.; PERLICH, C.; STITELMAN, O. Leakage in data mining: formulation, detection, and avoidance. *ACM Transactions on Knowledge Discovery from Data*, New York, v. 6, n. 4, p. 1-21, 2012.

LUNDBERG, S. M.; ERION, G.; CHEN, H.; DEGRAVE, A.; PRUTKIN, J. M.; NAIR, B.; KATZ, R.; HIMMELFARB, J.; BANSAL, N.; LEE, S. From local explanations to global understanding with explainable AI for trees. *Nature Machine Intelligence*, v. 2, p. 56-67, 2020.

LUNDBERG, S. M.; LEE, S. A unified approach to interpreting model predictions. In: *Advances in Neural Information Processing Systems 30 – NeurIPS 2017*. Long Beach: Curran Associates, 2017. p. 4765-4774.

PIAUÍ. *Lei Complementar nº 56, de 1º de novembro de 2005*. Institui a Lei Orgânica da Procuradoria-Geral do Estado do Piauí e dá outras providências. Disponível em: <https://www.pge.pi.gov.br/wp-content/uploads/2025/05/Lei-Complementar-056-2005.pdf>. Acesso em: 18 set. 2025.

PIAUÍ. Procuradoria Geral do Estado. *PORTARIA PGE-PI GAB Nº 90, de 31 de março de 2026*. Regulamenta, na forma do art. 11 da Lei Complementar nº 297, de 29 de maio de 2024, os critérios de classificação de créditos conforme o grau de recuperabilidade e fixa parâmetros e procedimentos administrativos necessários à transação tributária. Disponível em: <https://www.pge.pi.gov.br/wp-content/uploads/2025/05/Lei-Complementar-056-2005.pdf>. Acesso em: 18 set. 2025.

PIAUÍ. Secretaria de Estado da Fazenda. *Relatório do Balanço Geral do Estado do Piauí: exercício de 2024*. Teresina: SEFAZ-PI, 2025. Disponível em: https://webas.sefaz.pi.gov.br/balanco-geral-do-estado/2024/01._Relatorio_Balanco_Geral_2024_OFICIAL.pdf. Acesso em: 18 set. 2025.

REIS, T. A. V. dos. *Governança algorítmica no setor público: algoritmos PGFN do Brasil sob a ótica das armas de destruição matemática*. 16 mar. 2026. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=6431942>. Acesso em: 29 maio 2026.

ROSA, B. B. F. *Créditos inscritos em dívida ativa: uma análise da Recuperabilidade para o caso de Uberlândia (MG)*. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Uberlândia, Pós-graduação em Gestão Organizacional. Uberlândia, 2021. Disponível em: <http://doi.org/10.14393/ufu.di.2020.798>. Acesso em 25 set. 2025.

SILVA FILHO, J. C. B.; GIOIA, H. R. *Classificação de créditos de ICMS inscritos em Dívida Ativa do Estado do Piauí: uma aplicação de Machine Learning*. 2026. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Data Science e Analytics) – Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz, Universidade de São Paulo, Piracicaba, 2026.

XAVIER, D. de S.; ANGELI, C. Recuperação De Créditos Orientada Por Dados: O Laboratório De Ciência De Dados E Inteligência Artificial Da PGFN. In: Congresso Nacional Da Dívida Ativa, 1., 2024, Brasília, DF. *Anais do I Congresso Nacional da Dívida Ativa: consensualidade, cooperação e sustentabilidade fiscal*. Organização de João Henrique Chauffaille Grognet. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2024. P. 38-54.

ZANATTA, T. A Portaria PGFN 33/2018 como meio para aumentar a eficiência da cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa e a busca pela consensualidade. n: Congresso Nacional Da Dívida Ativa, 1., 2024, Brasília, DF. *Anais do I Congresso Nacional da Dívida Ativa: consensualidade, cooperação e sustentabilidade fiscal*. Organização de João Henrique Chauffaille Grognet. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2024. P. 463-476.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

SILVA FILHO, José Carlos Bastos; ALBUQUERQUE, Flávio Coelho de. Regras ou algoritmos? Uma comparação empírica entre modelos de *rating* de créditos inscritos em dívida ativa. *Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa*, Belo Horizonte, ano 3, v. 1, p. 145-171, 2026.

A TRANSFORMAÇÃO DIGITAL DO ATENDIMENTO NA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL: EVOLUÇÃO, DESAFIOS E PERSPECTIVAS DE MODERNIZAÇÃO

Ana Carolina Araújo de Souza

Procuradora da Fazenda Nacional, Gestora do Regularize e do SICAR.

Raquel Ribeiro de Carvalho

Procuradora da Fazenda Nacional, Coordenadora Nacional de Atendimento.

Rochelle Costa de Sousa Lins

Procuradora da Fazenda Nacional, Gestora do Regularize e do SICAR.

Resumo: O presente artigo analisa a evolução e a transformação digital do atendimento ao contribuinte na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). O estudo descreve a transição de um modelo de atendimento analógico e presencial para um ecossistema nativamente digital, consolidado pelo Portal Regularize. O texto examina as inovações tecnológicas e gerenciais implementadas, como a adoção de linguagem simples, a Carta de Serviços, a assistente virtual IZE e o sistema SISPARNET, ferramentas fundamentais para a democratização do acesso e a simplificação da jornada do contribuinte. Discute-se a mudança de paradigma necessária para superar a mera “virtualização da burocracia”, propondo a migração para processos inteligentes e integrados. O trabalho identifica desafios contemporâneos, como a necessidade de uma visão 360 graus do sujeito passivo, o desenvolvimento de interfaces priorizando a experiência em dispositivos móveis e a integração entre fluxos orientativos e decisórios. Conclui-se que o uso estratégico da tecnologia, aliado à análise de dados e à automação, é imperativo para reduzir o “litígio por incompreensão”, fomentar a conformidade fiscal voluntária e garantir a eficiência na recuperação de créditos públicos, posicionando a PGFN como referência em modernização no serviço público brasileiro.

Palavras-chave: Atendimento ao Contribuinte. Transformação Digital. Desafios Futuros.

Sumário: 1 Introdução – 2 O Passado e a Evolução: Do Império do Papel à Virtualização do Balcão – 3 A Jornada do Contribuinte e a Simplificação – 4 Desafios e Futuro do Atendimento – 5 Conclusão

1 INTRODUÇÃO

A administração pública brasileira atravessa um processo de reinvenção contínua, no qual a tecnologia deixa de ser apenas um suporte operacional para se tornar o pilar da eficiência e da democratização do acesso aos direitos.

No âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), esse movimento reflete-se na transição profunda do atendimento ao contribuinte: um salto histórico que partiu de um modelo pautado pelo papel, pelo atendimento presencial e pela burocracia física para a consolidação de um ecossistema digital.

Este artigo analisa essa trajetória de modernização, examinando o papel de inovações estratégicas – como o Portal Regularize, o SISPARNET e o uso de linguagem simples – na construção de uma nova relação entre o Estado e o cidadão. Mais do que descrever a evolução técnica, o texto discute a necessária mudança de paradigma para superar a mera

“virtualização da burocracia”, propondo um modelo de atendimento baseado em processos inteligentes, integrados e voltados à conformidade fiscal voluntária.

2 O PASSADO E A EVOLUÇÃO: DO IMPÉRIO DO PAPEL À VIRTUALIZAÇÃO DO BALCÃO

Para compreender a verdadeira extensão da transformação na jornada do contribuinte na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), é preciso fazer um exercício de memória. É necessário voltar ao tempo em que o atendimento não acontecia em um clique, mas sim na junção física entre o papel, o balcão e a fila. A história revela um cenário que parece distante, mas que foi a realidade da instituição por décadas: uma rotina analógica e intensamente humana.

2.1 A Era do Atendimento Manual

Antes dos sistemas integrados e do surgimento do Portal Regularize, o atendimento na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) era essencialmente manual. O contribuinte que necessitasse regularizar sua situação fiscal, obter uma certidão, solicitar vista de um processo administrativo ou emitir um DARF, precisava deslocar-se fisicamente até o balcão de uma das unidades descentralizadas da instituição (Procuradorias Regionais, Estaduais ou Seccionais). Esse modelo gerava altos custos de deslocamento para o cidadão e demandava uma estrutura presencial robusta e capilarizada, difícil de manter uniformemente em todo o território nacional.

Em dias de grande movimento, grandes unidades – como a Procuradoria Regional da 3ª Região, em São Paulo – chegavam a receber centenas de pessoas diariamente. Para gerenciar esse fluxo, as senhas precisavam ser rigidamente setorizadas entre advogados, idosos e o público em geral. A própria relação com a advocacia era marcada pela presencialidade: para falar com um procurador, o advogado preenchia um formulário físico no balcão e aguardava o membro da carreira descer para atendê-lo.

Para dar vazão a essa enorme demanda, os servidores e servidoras da PGFN se desdobravam para organizar filas, emitir e enviar notificações físicas via Correios, fazer cargas de processos e protocolar manualmente petições iniciais, requerimentos ordinários e recursos. Era um ecossistema operacional com forte dependência do conhecimento prático e da capacidade de organização física de cada equipe.

2.2 Os Primeiros Passos: A Internet e a Integração

O primeiro grande passo para quebrar a barreira física do atendimento foi a criação do Centro de Atendimento Virtual ao Contribuinte (e-CAC) da então Secretaria da Receita

Federal, instituído pela Instrução Normativa SRF nº 580, de 12 de dezembro de 2005. Pela primeira vez, o contribuinte podia realizar, sem sair de casa, alguns serviços básicos fornecidos pelo órgão.

Com a edição da Portaria Conjunta nº 4, de 29 de abril de 2010 surgiu o modelo de “Atendimento Integrado” com a Receita Federal do Brasil (RFB). Como a Receita possuía uma capilaridade física muito maior, firmou-se uma parceria para que os serviços da dívida ativa fossem prestados em suas agências, utilizando os sistemas da Procuradoria.

A evolução dos serviços oferecidos nesse ambiente foi progressiva e refletiu o amadurecimento da gestão digital da instituição. Entre 2010 e 2016, a plataforma deixou de ser apenas um canal de autoatendimento para consultas básicas e emissão de guias para assumir serviços mais complexos, como a solicitação de vistas de processos e alterações cadastrais. Foi também nesse período que a PGFN iniciou a transição dos malotes físicos de papel para o trâmite de documentos digitalizados e, por meio do sistema e-CAC Órgãos Externos, expandiu suas ferramentas de transparência ao integrar consultas para o Poder Judiciário e o Ministério Público. Essa transformação gradual preparou a base para o que viria a ser um atendimento inteiramente focado na autonomia do cidadão.

Mesmo com o portal em operação, o contribuinte frequentemente precisava se deslocar até uma unidade física para apresentar requerimentos e formalizar pedidos. Vale lembrar que, até meados da década de 2010, a transição dos processos administrativos e judiciais para o meio digital ainda caminhava a passos lentos. Esse cenário limitava o alcance do atendimento remoto e mantinha o papel como protagonista do fluxo de trabalho – uma realidade moldada também pela época, já que os *smartphones* só começaram a se popularizar no Brasil a partir de 2012.

Na prática, o e-CAC funcionava como um balcão virtual, útil para consultar débitos e emitir guias. Contudo, apesar de o atendimento ter migrado para o ambiente virtual, não houve uma profunda digitalização dos serviços. A lógica processual permanecia analógica, o que fazia com que o contribuinte ainda dependesse do comparecimento presencial para resolver demandas mais complexas.

Essa estrutura, baseada na recepção digital de demandas que seguiam ritos analógicos, determinou a necessidade de construção de um sistema interno específico para gerenciar o fluxo dessas petições administrativas: nascia assim o SICAR.

2.3 Sistema de Cadastro e Acompanhamento de Requerimentos (SICAR)

Criado no final dos anos 2000, o Sistema de Cadastro e Acompanhamento de Requerimentos (SICAR) nasceu com a missão de registrar e acompanhar os pedidos apresentados fisicamente nos balcões da Receita Federal ou da PGFN.

O SICAR baseava-se em uma lógica própria: o centro da relação jurídica não era o contribuinte em si, mas a inscrição da dívida. Para gerir isso, o sistema trabalhava com dois conceitos fundamentais: o protocolo e o requerimento. O protocolo funcionava como um

envelope, registrando aquele momento de atendimento, enquanto o requerimento era o pedido isolado para cada inscrição em dívida ativa específica.

Na prática, isso gerava uma sobrecarga operacional significativa. Se um contribuinte precisasse, por exemplo, revisar cinco dívidas diferentes, o atendente precisava abrir um único protocolo, mas cadastrar manualmente cinco requerimentos distintos. Essa estrutura multiplicava o esforço burocrático na ponta do atendimento e, ao longo dos anos, moldou a trajetória do sistema por meio de uma evolução gradual.

Em sua fase inicial, entre 2010 e 2011, o SICAR funcionava basicamente como um livro de protocolo eletrônico. A dinâmica ainda era totalmente analógica: o cidadão entregava a petição em papel no balcão, o atendente registrava o recebimento e os documentos seguiam viagem física por trâmite interno ou por malote postal, caso o atendimento ocorresse na Receita Federal. Do outro lado, a única facilidade para o contribuinte era usar o e-CAC para checar se o seu pedido estava em análise ou decidido, poupando-o apenas de ter que voltar ao prédio para saber o resultado.

O passo seguinte buscou eliminar o trânsito desses malotes físicos, e o SICAR passou a receber as imagens dos documentos digitalizados diretamente pelos atendentes na ponta. No entanto, a mentalidade por trás do sistema continuava essencialmente analógica. Em vez de funcionar como um processo eletrônico inteligente, a ferramenta servia apenas como um grande repositório de arquivos escaneados.

Mesmo com a digitalização na entrada, o sistema não era visto como o processo administrativo propriamente dito. Havia diretrizes na época que orientavam os analistas a imprimirem os requerimentos recebidos via SICAR para encartá-los nos Processos Administrativos Fiscais (PAF) físicos, que continuavam detendo o status de arquivo oficial. No fim das contas, a ferramenta funcionava como um espelho eletrônico de uma burocracia que ainda morava no papel.

Esse modelo gerava um sério problema de gestão. Como o protocolo nascia no balcão físico, a escolha do assunto do requerimento dependia inteiramente do atendente, e não do contribuinte ou de uma automação do próprio sistema. Como consequência, a classificação das demandas permaneceu imprecisa até 2018.

Como o contribuinte entregava a petição em papel e não interagia com o sistema, cabia ao funcionário interpretar o pedido e escolher uma categoria na tela. Diante da pressa do balcão ou da complexidade de certas petições, o uso do termo genérico “Outros” virou uma prática massiva, o que acabava ocultando a real natureza do que estava sendo solicitado. Sem dados confiáveis, tornava-se impossível realizar uma triagem inteligente ou traçar um planejamento estratégico, já que o sistema simplesmente não refletia a realidade do passivo administrativo.

Foi justamente a constatação do esgotamento desse modelo que abriu caminho para uma ruptura definitiva. Essa mudança foi impulsionada por duas grandes necessidades: a urgência em reduzir o fluxo de pessoas nas unidades físicas e a obrigação de qualificar as informações que entravam no sistema para viabilizar uma gestão eficiente da dívida ativa.

Estava desenhado o cenário para que o antigo e-CAC PGFN e o SICAR dessem lugar a uma solução nativamente digital: o Portal Regularize.

2.4 O Portal Regularize

Lançado em 13 de agosto de 2018, o Portal Regularize nasceu com o propósito de substituir o antigo e-CAC PGFN por uma plataforma construída sob a ótica da experiência do usuário (*Design Thinking*). No entanto, em seus primeiros meses, embora trouxesse um visual moderno e adaptável para telas de celulares, o portal funcionava de forma tímida, apenas replicando os mesmos serviços de consulta e emissão de guias de seu antecessor.

A verdadeira virada de chave aconteceu em novembro daquele mesmo ano. Foi nesse momento que a PGFN implementou os primeiros serviços de protocolo totalmente digitais da instituição: o Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI) e a Oferta Antecipada de Garantia. Esse passo histórico rompeu de vez o cordão umbilical com o balcão físico e o papel. A partir dali, o contribuinte não precisava mais enfrentar deslocamentos e filas para entregar uma petição; ele passava a resolver suas pendências diretamente de casa ou do escritório.

Essa mudança alterou completamente o papel da tecnologia na instituição. O sistema deixou de ser um mero painel de consultas para se transformar em um verdadeiro Portal de Serviços, projetado para abrigar todas as interações possíveis entre o cidadão e a Procuradoria. Passo a passo, o Regularize consolidou a independência tecnológica da PGFN frente à antiga dependência estrutural que se tinha da Receita Federal, permitindo que as estratégias de regularização fiscal passassem a acontecer de forma direta entre a instituição e o devedor.

Essa jornada rumo à simplificação ganhou um reforço histórico no campo das negociações de dívidas. No antigo e-CAC, o contribuinte estava limitado a parcelamentos simples e engessados: o sistema oferecia opções prontas e o cidadão apenas aderiria, sem qualquer margem para simulações ou ajustes às suas reais condições financeiras.

Com a chegada da Lei de Transação Fiscal (Lei nº 13.988/2020), o diálogo e o consenso ganharam protagonismo na recuperação dos créditos públicos. Diante de novas regras que passaram a considerar a Capacidade de Pagamento (CAPAG) do contribuinte para oferecer descontos variáveis e prazos personalizados, a PGFN desenvolveu o SISPARNET – um ambiente de negociação moderno e autônomo, acessível diretamente pelo Portal Regularize.

A grande virada deste novo sistema foi transformar o antigo modelo de “adesão” em uma experiência de “simulação”. No passado, para descobrir o valor de uma nova proposta de parcelamento, o contribuinte muitas vezes era obrigado a desistir do acordo que já tinha ativo, assumindo um enorme risco financeiro apenas para “ver” as parcelas de outra modalidade. O SISPARNET acabou com esse problema: hoje, cidadãos, contadores e advogados podem simular múltiplos cenários sem qualquer compromisso ou necessidade de cancelamento prévio, trazendo total segurança jurídica e previsibilidade para a tomada de decisão.

Além disso, o sistema unificou a jornada de pessoas físicas e jurídicas em um único painel, calculando automaticamente os descontos e prazos aplicáveis ao perfil de cada

devedor. Ao fechar o acordo, o sistema gera o plano de pagamento e envia o recibo, o termo de adesão e a primeira guia de arrecadação direto para a caixa postal do usuário no Regularize. Esse ciclo completo de atendimento automatizado, consolidado em 2025, eliminou erros de cálculo e burocracias desnecessárias, tornando o ato de regularizar uma dívida com a União algo tão simples e transparente quanto qualquer operação bancária moderna.

Percebe-se que com o tempo, o portal alcançou maturidade técnica e gerencial, tornando-se mais ágil e flexível. Uma de suas grandes inovações foi a capacidade de criar e disponibilizar novos serviços rapidamente no menu de atendimento. Essa agilidade permite que a PGFN responda prontamente a demandas emergenciais ou sazonais – como novos programas de parcelamento ou transações fiscais –, sem que o usuário precise esperar meses por atualizações no sistema.

Ao se consolidar como um ambiente interativo, fácil de navegar e com sua interface principal adaptada para o uso em *smartphones* – aparelho que hoje representa o principal meio de acesso à internet para a maioria dos brasileiros –, o Portal Regularize promoveu uma verdadeira democratização da justiça fiscal. Embora ferramentas altamente complexas, como o sistema de negociações e a individualização do FGTS, ainda demandem o uso de computadores para uma experiência completa, a facilidade de acesso à porta de entrada do portal simplificou drasticamente a jornada diária de cidadãos, advogados e contadores. Esse salto de qualidade não apenas otimizou a rotina dos usuários, mas também colocou a PGFN em uma posição de vanguarda e autonomia tecnológica, servindo de modelo para a transformação digital em todo o serviço público brasileiro.

3 A JORNADA DO CONTRIBUINTE E A SIMPLIFICAÇÃO

Conforme exposto acima, em 2018 foram implementados os primeiros serviços totalmente digitais (o Pedido de Revisão de Dívida Inscrita – PRDI e a Oferta Antecipada de Garantia) e, impulsionada pela necessidade de isolamento social durante a pandemia, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acelerou a migração dos últimos serviços que ainda possuíam resquícios analógicos e, com isso, a totalidade dos serviços foram migrados para o Regularize, podendo-se falar neste momento em digitalização dos serviços.

Tal mudança consolidou a transição da PGFN para o modelo digital, superando a dependência histórica de atendimentos presenciais e estabelecendo um novo paradigma de interação com o contribuinte. Se antes o contribuinte precisava se dirigir ao balcão de atendimento para protocolar um requerimento, agora o peticionamento passou a ser possível diretamente da sua casa, prescindindo de deslocamento físico, o que representou a democratização do acesso aos serviços e conferiu maior agilidade na relação da Administração Tributária e o Contribuinte.

O Regularize tornou-se um verdadeiro portal de serviços, passando a abrigar a totalidade das interações entre a PGFN e o contribuinte.

A evolução constante do Regularize é voltada para a autonomia do usuário. Assim, reconhecendo que a complexidade da legislação e dos procedimentos pode representar na prática uma barreira de acesso, o Portal Regularize passou a integrar não apenas o protocolo, mas também a orientação do contribuinte.

Isso porque essa migração sistêmica (da “virtualização da burocracia” para a digitalização dos serviços) seria incompleta e ineficiente sem uma mudança estrutural na forma como a instituição se comunica.

A ruptura do balcão de atendimento presencial impôs um novo desafio: se antes o atendente funcionava como um tradutor da norma no atendimento presencial, o portal de serviços digitais exige que a própria interface seja o orientador.

É nesse cenário que a linguagem simples assume papel de verdadeiro vetor da eficiência arrecadatória e da justiça fiscal. Ao utilizar a linguagem simples nas orientações do Regularize, a PGFN busca promover a autonomia do contribuinte na compreensão e resolução de sua situação fiscal.

Sobre o viés orientativo do Regularize, merecem destaque dois instrumentos: a Carta de Serviços e o Chatbot IZE.

A Carta de Serviços, integrada ao portal gov.br, é um conjunto estruturado de guias operacionais que detalha, de forma clara e acessível, os requisitos, as finalidades, o passo a passo e o fundamento legal para a utilização de cada serviço disponibilizado no Portal Regularize. Ela atua como um manual de instruções da dívida ativa, desmistificando procedimentos complexos e assegurando que o contribuinte possua o conhecimento necessário para gerir sua situação fiscal sem depender de intermediação humana.

Se a transformação digital afastou a dependência do atendimento presencial, a Carta de Serviços busca preencher esse espaço ao fornecer as instruções necessárias para que o contribuinte navegue pelo sistema com autonomia.

Além da Carta de Serviços, o Chatbot IZE, lançado em outubro de 2021, merece destaque nessa função orientativa como assistente virtual. Ao automatizar o esclarecimento de dúvidas frequentes – como questões sobre guias, negociações e protestos –, a IZE atua como um filtro qualificado na porta de entrada do portal. Utilizando a árvore de decisão, ela reduz o volume de peticionamentos e atendimentos humanos desnecessários, orientando o contribuinte para o autosserviço.

A perspectiva é que a ferramenta evolua para garantir maior confiabilidade. A interface, acessível no Portal Regularize – seja de forma logada ou não –, permite uma interação rápida e intuitiva. Caso as orientações automatizadas não sejam suficientes para a demanda do cidadão, a IZE aponta o caminho de qual serviço deve ser utilizado pelo contribuinte, com objetivo de desonerar a estrutura do atendimento e conferir agilidade ao suporte.

Consolidando essa transformação, a Portaria PGFN nº 838/2023 estabelece que os serviços da Procuradoria sejam preferencialmente digitais, resguardando o direito ao atendimento presencial quando necessário (art. 2º).

Ao institucionalizar o conceito de “autoatendimento orientado”, o normativo parte da premissa de que o contribuinte é capaz de gerir sua situação fiscal, desde que o Estado forneça informações inteligíveis e acessíveis. Com isso, a Portaria atua como um estímulo à conformidade fiscal voluntária, permitindo que os cidadãos resolvam suas demandas de forma simples e resolutiva.

Nesse contexto, o atendimento ao público se reinventa: o foco deixa de ser o “fazer pelo cidadão” – típico de um modelo assistencialista e ineficiente, em que o servidor se limitava a preencher formulários – para priorizar a capacitação do contribuinte, garantindo-lhe autonomia e segurança jurídica.

Neste cenário, a clareza na prestação das informações por meio da utilização de linguagem simples e recursos orientadores de navegação atua como um verdadeiro redutor de conflitos. Isso porque muitas vezes a excessividade de linguagem jurídica técnica gera o “litígio por incompreensão”. Tal fenômeno ocorre quando contribuintes – como o microempreendedor individual e o pequeno empresário – deixam de cumprir obrigações simplesmente por não compreenderem os termos de uma notificação ou os critérios para a obtenção de benefícios fiscais.

Em outras palavras, a litigância muitas vezes nasce do desconhecimento, pois o contribuinte não compreende suas obrigações ou a gratuidade de um serviço, abrindo espaço para intermediários desnecessários e para a judicialização de demandas que poderiam ser resolvidas no âmbito administrativo. Ao resolver questões de forma célere na esfera administrativa, a instituição evita que demandas migrem para o Poder Judiciário.

Ao tornar a linguagem inteligível e o portal intuitivo, a PGFN não apenas entrega um serviço, mas confere ao cidadão a segurança necessária para agir com autonomia. Assim, o atendimento acessível deixa de ser um mero suporte técnico para se tornar um instrumento estratégico de conformidade, esvaziando a litigância que se alimenta apenas da dúvida e da falta de clareza.

Dessa forma, a democratização da linguagem consolida-se como uma escolha estratégica que produz um duplo impacto positivo. Sob a perspectiva do cidadão, ao substituir a barreira do tecnicismo pela clareza, devolve-se a dignidade e o controle sobre sua própria vida civil e econômica. Sob a ótica do Estado, essa transição reduz drasticamente o volume de erros operacionais, esvazia as filas de suporte por dúvidas primárias e eleva a eficiência das negociações. Em última análise, a linguagem simples prova que o consentimento e a cooperação voluntária são caminhos muito mais eficazes para o interesse público do que a coerção de uma estrutura burocrática incompreensível.

4 DESAFIOS E FUTURO DO ATENDIMENTO

Conforme exposto, a virtualização do atendimento na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), impulsionada em grande medida pelas restrições e necessidades impostas pelo cenário pandêmico, representou um marco histórico inegável. Contudo, a

mera transposição de procedimentos analógicos para o ambiente digital, embora tenha respondido com eficácia à emergência da época, mostra-se insuficiente para acompanhar o dinamismo e as exigências da sociedade contemporânea. Pensar digitalmente exige ir além de simplesmente copiar, em outro ambiente, as estruturas analógicas; é preciso adotar uma postura digital nativa e inteligente.

Atualmente, a inteligência artificial e a automação de dados moldam as interações humanas mais elementares, personalizando experiências e antecipando necessidades com base em comandos simples. Se a sociedade já experimenta essa fluidez e facilidade em sua rotina diária e nas relações de consumo, resta descompassado conceber a evolução da Administração Pública à margem dessas ferramentas. A tecnologia de ponta deixou de ser um diferencial acessório para se converter no próprio alicerce de sustentabilidade e eficiência das instituições.

Diante de um horizonte tão vasto de possibilidades tecnológicas, impõe-se a questão: para onde a Instituição deve direcionar seus esforços estratégicos?

A maturidade alcançada pela PGFN na última década, marcada, dentre outros, pelo sucesso do Portal Regularize e resiliência do sistema SICAR, revelou que o próximo salto evolutivo não reside na criação de mais serviços, mas no aprimoramento contínuo da jornada e na unificação da inteligência sistêmica. O desafio, portanto, é transpor a barreira da oferta de um sem número de serviços para construir um ecossistema de relacionamento centrado no problema do devedor e na eficiência da análise jurídica.

Mais do que virtualizar, faz-se imperioso avançar a um formato digital de forma nativa e inteligente. Nesse cenário, a reformulação das ferramentas sistêmicas torna-se uma premissa inescapável, que deve ser operada em duas frentes simultâneas: na camada de apresentação voltada à pessoa usuária externa, que demanda os mais diversos serviços da instituição, e no ambiente de trabalho do usuário interno, responsável por processar e responder às múltiplas interações inauguradas.

Mas antes de passar a tratar dos desafios na evolução das ferramentas tecnológicas, propriamente ditas, impõe-se trazer um esclarecimento sobre a natureza das interações que a Procuradoria realiza com o usuário externo, dividida, em linhas gerais, entre aquelas de cunho eminentemente *orientativo* e as de caráter efetivamente *decisório*.

A vertente orientativa possui núcleo informativo, de modo que seu propósito central não é alterar a situação jurídica do débito, mas, sim, traduzir a complexidade fiscal e fornecer à pessoa usuária os meios instrumentais para o exercício de direitos ou para o cumprimento voluntário de obrigações.

Sob essa ótica, não se pretende promover qualquer modificação na situação jurídica do débito inscrito em dívida ativa, mas, sim, munir o usuário com os meios e orientações indispensáveis para o exercício de seus direitos ou o cumprimento de suas obrigações fiscais. Trata-se de uma interface comunicativa essencial para traduzir a complexidade técnica da dívida ativa da União e do FGTS em uma linguagem acessível, eliminando barreiras e fomentando a conformidade fiscal por meio do consenso.

Nesse sentido, ainda quando o atendimento se destina a um público especializado, como é o caso dos advogados e contadores, a interação não se revestirá de papel constitutivo ou declaratório de direito.

Diferentemente da atividade orientativa, que se exaure na facilitação do diálogo e na prestação de informações, o ato decisório carrega a força imperativa do Estado, consubstanciado a manifestação de juízo de valor sobre a situação jurídica do contribuinte. Nesse cenário, a atuação do órgão ultrapassa a mera interface de comunicação: ela ingressa na esfera do controle de legalidade e da justiça fiscal, onde cada manifestação possui o condão de alterar, extinguir, suspender ou consolidar relações jurídicas e obrigações tributárias.

Embora ambas as vertentes caminhem em estreita complementaridade, a separação clara desses conceitos na arquitetura dos sistemas eletrônicos é indispensável para otimizar o fluxo de trabalho, mitigar a incidência de pronunciamentos imprecisos e garantir que a tecnologia desonere o contencioso administrativo. Ou seja, sob a perspectiva da transformação digital, essa distinção de natureza exige uma abordagem tecnológica igualmente diferenciada.

Sob a ótica do público externo, o Regularize, a despeito de pontuais limitações, consolidou-se como o canal oficial e amplamente exitoso de relacionamento com a Procuradoria. É por meio dessa plataforma que o usuário se conecta à instituição para demandar qualquer serviço, e essa centralização confere previsibilidade e segurança jurídica ao contribuinte, que reconhece o portal como o ponto focal para a satisfação de suas demandas operacionais e decisórias.

O cenário se mostra distinto, contudo, quando o que se pretende é um atendimento de cunho eminentemente orientativo. Diante da impossibilidade do comparecimento presencial, ou nos casos em que o suporte inicial do autoatendimento orientado não se mostre suficiente – exigindo a internalização da dúvida para a prestação de informações mais complexas –, o cidadão frequentemente precisa recorrer ao envio de e-mails para os setores das unidades regionais. A grande fragilidade desse modelo reside na ausência de integração: o histórico dessa interação consultiva permanece isolado, sem conexão com os demais fluxos sistêmicos. Como resultado, se a orientação recebida culminar na necessidade de um peticionamento formal, o servidor que analisa o requerimento no Regularize não tem a visibilidade do caminho – muitas vezes longo e tortuoso – trilhado pelo contribuinte até ali. E desconhecer o contexto pode, sim, limitar a compreensão da interação e gerar respostas inadequadas.

Eis que se delineia, portanto, o primeiro grande desafio para o horizonte de desenvolvimento de sistemas da Procuradoria: acolher, de forma inteligente e integrada, não apenas as demandas de cunho decisório, mas também os mais diversos fluxos de natureza orientativa. Trazer essa dimensão da atividade institucional para o ecossistema de uma plataforma unificada conferirá fluidez à navegação do usuário externo – que terá as interações orientativas e decisórias num só lugar –, mas também permitirá, à Procuradoria, mapear a jornada completa do contribuinte. Mais do que fornecer dados precisos para a

mensuração e a gestão do fluxo, será possível interferir e reescrever as jornadas a partir daquilo que chega à Instituição como dúvida. Realizar essa integração sistêmica, portanto, elevará qualitativamente o padrão do atendimento prestado pela PGFN.

Outro desafio que a edificação dos sistemas precisará enfrentar é o fato de que o usuário externo, ao se debruçar por uma infinidade de serviços disponíveis, não raro seleciona opções inadequadas. Assim, vislumbra-se o futuro do Regularize como uma plataforma cuja interface seja dinamicamente modelada com base no perfil do contribuinte que busca a interação. Essa customização permitirá que se calibre não apenas a linguagem apresentada, como também as opções dos próprios serviços que são disponibilizadas, tornando a experiência não só mais fluida, como o produto da navegação, mais eficiente.

Ao passar a identificar o perfil de quem interage, o Regularize – cuja força da marca já é chancelada por milhões de usuários – também poderá funcionar como um parceiro ativo da regularidade fiscal do contribuinte, ofertando alertas proativos sobre prazos iminentes para impugnações ou para pagamento tempestivo de parcelas de uma negociação, por exemplo.

Essa transformação permitirá desenhar uma jornada orientada pelas diretrizes estratégicas da própria PGFN, estruturando uma verdadeira arquitetura de escolha voltada à consensualidade e à desjudicialização. Nesse modelo, caminhos resolutivos como o pagamento integral e os acordos de transação ou parcelamento, hoje colocados no mesmo cesto de possibilidades que qualquer outro serviço, podem se tornar as opções primárias estimuladas pelo sistema na jornada guiada, ao passo que a contenda administrativa seja reposicionada como uma via residual e secundária.

Ainda, a construção de formulários inteligentes, capazes de validar informações, eliminando imprecisões, evitará que requerimentos impertinentes sejam inaugurados, otimizando não só a experiência do usuário externo, como o fluxo de trabalho do usuário interno, que receberá a interação para análise.

Essa otimização de fluxo pode ser ainda mais impulsionada com a incorporação de mecanismos de reconhecimento óptico de caracteres (OCR) e leitura semântica, que atuam como um rigoroso filtro tecnológico na instrução das demandas. O sistema assume o controle da juntada documental, exigindo arquivos específicos para cada requisito essencial e utilizando a tecnologia para extrair, de forma automatizada, dados cruciais, necessários à análise.

Essa antecipação do conteúdo não apenas subsidiará o trabalho do analista interno com informações previamente detalhadas, mas também servirá para blindar a instituição contra protocolos impertinentes. Caso a ferramenta identifique que os documentos anexados não guardam relação com a hipótese legal selecionada, o sistema poderá bloquear a conclusão do requerimento na origem, emitindo uma notificação clara ao usuário e impedindo que provocações manifestamente desconexas cheguem a sobrecarregar a força de trabalho da Procuradoria.

Outro importante desafio para o desenvolvimento de sistemas que tocam o fluxo do atendimento é a acessibilidade, assim entendida no seu sentido mais amplo. Embora o

Regularize atual apresenta características de responsividade, o horizonte de modernização da interface pública da PGFN exige um salto qualitativo muito mais ambicioso. Considerando que a esmagadora maioria dos cidadãos e microempreendedores individuais utiliza o telefone celular como principal – e muitas vezes única – ponte de acesso aos serviços digitais, a nova versão da plataforma não pode tratar a experiência em dispositivos móveis como uma mera adaptação do sistema concebido para computadores convencionais. O desenvolvimento deve ser estruturado a partir da priorização absoluta do cenário móvel desde a sua concepção fundamental.

Nesse novo panorama arquitetônico, o conceito tradicional de responsividade é ressignificado: já não basta apenas encolher tabelas ou realocar botões para que caibam em uma tela menor. A verdadeira adequação exige conformidade funcional e ergonômica total às particularidades dos telefones celulares. Na prática, isso significa projetar a interface de forma orientada ao toque do polegar, posicionando todos os elementos de interação prioritários, botões de comando e campos de escolha dentro da área de alcance natural do dedo do usuário. Ao redesenhar o sistema sob essa ótica de acessibilidade física, a Procuradoria não apenas reduz o esforço cognitivo e o cansaço motor do cidadão, mas promove uma inclusão digital autêntica, sintonizada com a realidade da população brasileira.

Mas a necessidade de aprimoramento de ferramentas não se limita ao Regularize, sistema dedicado ao usuário externo. A outra face da mesma moeda, voltada para o usuário interno da PGFN, merece redefinições ainda mais significativas, emergindo a necessidade de uma verdadeira reengenharia.

Nesse cenário de evolução tecnológica, o atual Sistema de Cadastro e Acompanhamento de Requerimentos (SICAR) revela uma limitação estrutural, uma vez que possui o “requerimento” como sua unidade fundamental de trabalho. Para que a Procuradoria consiga abarcar a atividade orientativa e compreender o contribuinte em sua completude, faz-se necessária uma mudança profunda de perspectiva.

É nesse contexto de ruptura paradigmática que está sendo gestado um novo sistema para gerir as interações da Procuradoria com o contribuinte, cuja lógica de trabalho desloca o eixo central do protocolo para a figura do devedor, alinhando-se diretamente à atividade-fim de recuperação do crédito público. Ao deixar para trás a passividade de um mero repositório de requerimentos, o novo sistema pretende assumir o papel de uma plataforma de relacionamento ativo, transformando a interação com o cidadão em uma ferramenta estratégica e integrada.

Ademais, a nova solução tecnológica precisa superar de vez a lógica de segmentação que caracteriza os sistemas atuais, desenvolvidos sob paradigmas arquitetônicos já defasados. Não se justifica mais que o analista precise navegar por telas, abas e sistemas dispersos para tentar reconstruir o cenário real do devedor, gerando um esforço ineficiente mesmo diante das integrações existentes. O cerne desse problema reside na compartimentação do trabalho por requerimento, uma estrutura que induz a uma perspectiva estrita e limitada, isolando a

tarefa do contexto global e impedindo a percepção de padrões de comportamento – como pleitos meramente protelatórios – ou de dados estratégicos, a exemplo de garantias já mapeadas ou investigações de fraude em curso.

Para romper com esse isolamento, a premissa de análise deve migrar do protocolo individualizado para a visão integral do sujeito passivo. Embora o requerimento, ou o pedido de orientação, possa ser o gatilho do fluxo de trabalho, eles devem funcionar apenas como a porta de entrada para uma visão em 360 graus do devedor. É imprescindível dispor de um painel unificado que antecipe o perfil completo do contribuinte perante a instituição, revelando o histórico de cobrança, os atos de constrição ou negociação em andamento e as estratégias de recuperação planejadas, além do registro de todas as suas interações pregressas. No modelo de organização moderno, a necessária especialização das equipes não pode resultar no isolamento de informações; a tecnologia deve atuar justamente como o elo que conecta essas diferentes áreas, garantindo que o exame de um requerimento administrativo seja subsidiado e reflita, em tempo real, a inteligência do contencioso judicial e as diretrizes globais da PGFN.

Além disso, em um cenário com tantos recursos tecnológicos, com motores baseados em inteligência artificial, ou em árvore de decisões, não se pode deixar de desejar, como uma realidade palpável, uma ferramenta que realize análise preditiva, mas não só isso. Vislumbra-se uma plataforma digital que traga embarcadas ferramentas que transcendam a análise preditiva de requerimentos, alcançando também a orientação customizada do usuário a partir da situação-problema por ele relatada e acolhendo cada vez mais a linguagem natural do usuário como deflagrador das interações.

5 CONCLUSÃO

A reconstituição histórica da jornada do contribuinte na PGFN revela uma profunda metamorfose estrutural e cultural, marcada pela transição do “império do papel” para a vanguarda da virtualização. Como demonstrado, a instituição superou uma era inicial de atendimento analógico, caracterizada por balcões físicos sobrecarregados, custos geográficos e gargalos operacionais, culminando no disruptivo lançamento do Portal Regularize, em 2018.

Ao consolidar ferramentas moldadas pela experiência do usuário, a PGFN não apenas conquistou sua independência tecnológica, mas transformou a burocracia fiscal em um ecossistema acessível, ágil e democrático, consolidando-se como um modelo de transformação digital no serviço público brasileiro.

Mas ainda há muito o que se fazer. Os horizontes desenhados para o ecossistema de relacionamento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional revelam que a gestão da cobrança impõe desafios complexos no cenário das interações com o público. Reduzir a fragmentação das tarefas internas, integrar as portas de acesso e customizar a experiência de navegação do cidadão são barreiras que exigem uma profunda mudança de mentalidade na cultura

do órgão. Contudo, a modelagem conceitual do novo sistema que gerirá essas interações e a transição para uma nova geração do Portal Regularize demonstram que as inovações tecnológicas de ponta – quando desenhadas de forma nativa para o ambiente virtual – são aliadas indispensáveis na superação desses obstáculos. Muito além de apenas acelerar rotinas mecânicas, as soluções automatizadas e os mecanismos de análise inteligente devolvem o tempo das equipes para a atividade jurídica estratégica, prevenindo litígios desnecessários. Diante de uma demanda que atinge patamares inéditos, o sucesso da instituição repousa na capacidade de transformar recursos tecnológicos em pontes de diálogo, convertendo o atendimento em um espaço voltado à pacificação fiscal, à cooperação e à eficácia na recuperação dos créditos públicos.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

SOUZA, Ana Carolina Araújo de; CARVALHO, Raquel Ribeiro de; LINS, Rochelle Costa de Sousa. A transformação digital do atendimento na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional: evolução, desafios e perspectivas de modernização. *Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa*, Belo Horizonte, ano 3, v. 1, p. 173-186, 2026.

DÍVIDA ATIVA E DIREITO À INFORMAÇÃO: OS DESAFIOS ENFRENTADOS PELA EQUIPE DE TRATAMENTO DE SOLICITAÇÃO DA LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Melissa Muniz Severino

Especialista em Direito Tributário pelo Centro Universitário Maurício de Nassau. Estagiária de Pós-Graduação da Coordenação-Geral da Dívida Ativa da União e do FGTS.

Rodrigo Rodrigues de Oliveira

Especialista em Advocacia Pública pela UNIMAIS. Procurador da Fazenda Nacional.

Resumo: O presente artigo analisa a relação entre o direito fundamental de acesso à informação e a gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS, com foco na atuação da Equipe de Tratamento de Solicitações da Lei de Acesso à Informação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, denominada CDA-SELAI. Partindo da Constituição Federal de 1988, da Lei de Acesso à Informação (LAI), do Código Tributário Nacional (CTN) e da Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD), o estudo examina a tensão existente entre a transparência administrativa, que constitui regra no Estado Democrático de Direito, e as diversas hipóteses de sigilo legal, que funcionam como exceções previstas no ordenamento jurídico. A pesquisa evidencia que a divulgação de informações relativas à Dívida Ativa exige análise individualizada dos pedidos, a fim de compatibilizar o acesso público com a proteção de dados fiscais, pessoais e estratégicos. Nesse contexto, a CDA-SELAI desempenha função essencial ao filtrar, fundamentar e responder às solicitações com observância dos princípios da publicidade, da eficiência, da razoabilidade e da segurança jurídica. Conclui-se que a atuação da unidade não restringe o direito à informação, mas o concretiza de forma qualificada, promovendo o equilíbrio entre transparência administrativa e tutela de informações legalmente protegidas.

Palavras-chave: Dívida Ativa. Lei de Acesso à Informação. Transparência.

Sumário: 1 Introdução – 2 Dívida ativa – 3 O dever de transparência e a Lei de Acesso à Informação – 4 As limitações legais ao acesso à informação – 5 Caminhos para o equilíbrio entre publicidade e proteção de dados – 6 Conclusão – Referências

1 INTRODUÇÃO

O direito de acesso à informação constitui um dos pilares do Estado Democrático de Direito, na medida em que possibilita o controle social da atuação estatal e fortalece os princípios da transparência, da publicidade e da participação cidadã. No ordenamento jurídico brasileiro, esse direito encontra fundamento no artigo 5º, inciso XXXIII, da Constituição Federal de 1988, que assegura a todos o acesso a informações de interesse particular, coletivo ou geral, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas em lei.

Sob essa perspectiva, a transparência administrativa passou a ocupar posição de destaque na gestão pública contemporânea, funcionando como instrumento essencial para a promoção da accountability, da eficiência administrativa e da legitimidade das instituições públicas. Ao mesmo tempo, a ampliação do acesso à informação impõe à Administração Pública o desafio de compatibilizar a divulgação de dados de interesse público com a proteção de informações submetidas a sigilo.

Com o objetivo de concretizar esse direito fundamental, foi editada a Lei nº 12.527/2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação (LAI), posteriormente regulamentada pelo Decreto nº 7.724/2012. A norma estabeleceu procedimentos, prazos e diretrizes destinados à efetivação do acesso à informação e ao fortalecimento dos mecanismos de controle social sobre a atuação estatal.

Não obstante, a aplicação da LAI nem sempre se apresenta de forma simples, especialmente em áreas da Administração Pública que lidam com informações protegidas por sigilo fiscal, bancário, profissional e dados pessoais, como é o caso da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Nessas situações, o dever de transparência deve ser harmonizado com a observância das restrições legalmente impostas à divulgação de determinadas informações.

É nesse cenário que se insere a atuação da Equipe de Tratamento de Solicitações da Lei de Acesso à Informação (CDA-SELAI) da PGFN. A unidade é responsável pela análise de pedidos de acesso à informação, na sua grande maioria relacionados à dívida ativa da União e do FGTS, matérias que frequentemente envolvem dados sensíveis, documentos protegidos por sigilo profissional e informações estratégicas para a recuperação de créditos públicos.

No contexto institucional da PGFN, a atuação da CDA-SELAI exige constante ponderação entre a máxima divulgação das informações públicas e a necessidade de preservação de informações legalmente protegidas. Muitas das solicitações recebidas dizem respeito a devedores inscritos em dívida ativa que, em razão de sua relevância econômica ou de envolvimento em casos de ampla repercussão pública, tornam-se objeto de intenso interesse social e midiático.

Em outras situações, os pedidos têm por objeto documentos produzidos no exercício das funções institucionais da PGFN, tais como pareceres, notas técnicas, memorandos e manifestações jurídicas, cuja divulgação demanda análise criteriosa em razão da incidência de sigilo profissional ou de outras restrições legalmente previstas. Além disso, a atividade de tratamento das solicitações de acesso à informação frequentemente envolve a avaliação de dados cuja divulgação pode impactar estratégias de cobrança, recuperação de créditos públicos ou medidas administrativas e judiciais em curso.

Nesse contexto, a definição dos limites entre a transparência e o sigilo não se apresenta como mera aplicação da lei, mas como exercício de ponderação que exige a análise das circunstâncias específicas de cada caso concreto, à luz dos princípios constitucionais da publicidade, da eficiência, da proteção de dados e da segurança jurídica.

Em razão dessa realidade, a atuação da CDA-SELAI assume especial relevância para a concretização do direito fundamental de acesso à informação e da proteção de interesses públicos e privados juridicamente tutelados. A experiência prática da unidade evidencia que a efetivação da transparência administrativa demanda não apenas a observância das normas da Lei de Acesso à Informação, mas também a adequada compreensão dos diversos sigilos incidentes sobre as atividades desenvolvidas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Diante desse cenário, o presente artigo tem por objetivo analisar a relação entre o direito fundamental de acesso à informação e os limites decorrentes dos sigilos legalmente aplicáveis à dívida ativa da União e do FGTS, com enfoque na atuação da Equipe de Tratamento de Solicitações da Lei de Acesso à Informação (CDA-SELAI) da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

A metodologia adotada possui natureza qualitativa e fundamenta-se em pesquisa bibliográfica e legislativa, aliada à análise da experiência institucional desenvolvida no âmbito da unidade estudada, cujo objetivo é identificar os principais desafios, critérios e fundamentos jurídicos envolvidos na compatibilização entre transparência pública e proteção de informações legalmente resguardadas.

2 DÍVIDA ATIVA

2.1 Conceito de dívida ativa

Para a compreensão da dívida ativa, é imprescindível analisar a sua natureza sob o prisma da Lei nº 4.320/1964, que estatui normas gerais de Direito Financeiro. Em termos amplos, representa o conjunto de créditos em favor da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, que não foram satisfeitos no prazo legal e que, por essa razão, foram devidamente inscritos em registro próprio, após o controle de legalidade, gozando de certeza, liquidez e exigibilidade.

Nesse sentido, a Lei nº 4.320/1964, em seu art. 39, §2º, estabelece a distinção fundamental entre as espécies de créditos:

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.735, de 1979) [...]

§2º – Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multas de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmos, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. (Brasil, 1979, art. 39)

Complementando a definição sob a ótica tributária, o CTN reforça o caráter de presunção de certeza, liquidez e exigibilidade do crédito inscrito. Segundo o art. 201 do referido diploma:

Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito. (Brasil, 1966, art. 201)

A formalização desse crédito ocorre por meio da Certidão de Dívida Ativa (CDA), que constitui o título executivo extrajudicial apto a subsidiar o ajuizamento da execução fiscal. Para que goze da presunção de legitimidade, a inscrição deve observar os requisitos constantes no art. 202 do CTN e art. 2º da Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execução Fiscal – LEF), que consolidam o conceito e as exigências formais do termo de inscrição:

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

- I – o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;
- II – a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;
- III – a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;
- IV – a data em que foi inscrita;
- V – sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição. (Brasil, 1966, art. 202)

Art. 2º Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. [...]

§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. (Brasil, 1980, art. 2º)

Dessa forma, a dívida ativa não é apenas um registro contábil, mas um ato administrativo vinculado que confere ao Estado um privilégio processual fundamentado na execução de seus créditos investidos de presunção de certeza, liquidez e exigibilidade.

A observância estrita desses requisitos legais é o que garante ao contribuinte o exercício do contraditório, permitindo identificar a origem e o montante exato da exação avaliada pela Fazenda Pública.

2.2 A dívida ativa e o princípio da publicidade: o diálogo entre o CTN e a LAI

No âmbito da administração tributária, ao tratar de informações produzidas ou custodiadas pelos órgãos e entidades públicas, a regra é a preservação do sigilo fiscal, conforme estabelece o CTN.

Com efeito, busca-se impedir a divulgação irrestrita de informações relativas à situação econômica ou financeira do contribuinte ou de terceiros, bem como à natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

Sobre o tema, dispõe o CTN, em seus artigos 198 e 199, que:

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

§1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

[...]

§3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a: (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) (grifou-se)

I – representações fiscais para fins penais; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) (grifou-se)

III – parcelamento ou moratória; e (Redação dada pela Lei Complementar nº 187, de 2021)

IV – incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica. (Brasil, 1966, art. 198) [...]

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. (Brasil, 1966, art. 199)

Em suma, a análise dos dispositivos transcritos revela que o dever de sigilo fiscal não ostenta caráter absoluto, cedendo espaço para exceções.

Dessa forma, é imperioso destacar que, antes mesmo do advento da LAI, a Constituição Federal de 1988 já consagrava o acesso à informação pública como direito fundamental, consolidando como princípio norteador da Administração a transparência e o sigilo como exceção.

Sob essa constitucionalização do Direito Administrativo e Tributário, a redação conferida ao CTN pela Lei Complementar nº 104/2001 buscou harmonizar a proteção do sigilo fiscal de informações do contribuinte com o princípio da publicidade e transparência.

Assim, as exceções previstas nos parágrafos 1º e 3º do art. 198 e no art. 199 do CTN, com destaque para a divulgação de informações relativas a inscrições em dívida ativa, descaracterizam a natureza sigilosa desses dados, conferindo-lhes o status de informações de interesse coletivo, essenciais para o controle social da arrecadação e da inadimplência do crédito público.

3 O DEVER DE TRANSPARÊNCIA E A LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO

3.1 Transparência ativa

O princípio da publicidade, consagrado no caput do art. 37, *caput*, da Constituição Federal, constitui um dos pilares da atividade administrativa. Sua essência reside no dever de transparência, assegurando que os atos praticados pelo Poder Público sejam acessíveis a toda a coletividade.

Em um Estado Democrático de Direito, nos assuntos que envolvem a gestão da coisa pública, por serem de interesse comum, a regra é a publicidade, sendo o sigilo exceção. A abrangência desse princípio ultrapassa a simples publicação em sítios oficiais dos órgãos e entidades públicas, ela fundamenta a viabilidade do controle social e a fiscalização da conduta dos agentes públicos.

Pensando nisso, para dar efetividade a esse preceito, o constituinte estabeleceu garantias fundamentais, como o direito à informação, a via processual do *habeas data* como remédio para a proteção de dados personalíssimos e a prerrogativa de obtenção de certidões em repartições públicas. Tais instrumentos formam o arcabouço normativo necessário para que o cidadão exerça seu papel de vigilante da legalidade e da moralidade administrativa.

Nessa linha, visando conferir aplicabilidade prática a esses preceitos constitucionais, sobreveio a Lei nº 12.527/2011 (LAI). De acordo com o disposto nos arts. 1º e 2º da referida norma, o dever de publicidade deve ser observado pelos seguintes órgãos e entidades:

Art. 1º Esta Lei dispõe sobre os procedimentos a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, com o fim de garantir o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do §3º do art. 37 e no §2º do art. 216 da Constituição Federal.

Parágrafo único. Subordinam-se ao regime desta Lei:

I – os órgãos públicos integrantes da administração direta dos Poderes Executivo, Legislativo, incluindo as Cortes de Contas, e Judiciário e do Ministério Público;

II – as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. (Brasil, 2011, art. 1)

Art. 2º Aplicam-se as disposições desta Lei, no que couber, às entidades privadas sem fins lucrativos que recebam, para realização de ações de interesse público, recursos públicos diretamente do orçamento ou mediante subvenções sociais, contrato de gestão, termo de parceria, convênios, acordo, ajustes ou outros instrumentos congêneres.

Parágrafo único. A publicidade a que estão submetidas as entidades citadas no caput refere-se à parcela dos recursos públicos recebidos e à sua destinação, sem prejuízo das prestações de contas a que estejam legalmente obrigadas. (Brasil, 2011, art. 2)

Ademais, em seu art. 5º, estabelece que é dever do Estado garantir o direito de acesso à informação, que será franqueada, mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão.

É nesse cenário democrático que a PGFN atua de forma a concretizar os mandamentos constitucionais e os ditames da LAI. Sendo, por meio da chamada transparência ativa, que o órgão disponibiliza em suas plataformas digitais dados sobre as inscrições em dívida ativa que, por possuírem relevância pública e estarem fora do alcance do sigilo fiscal, devem ser acessíveis a qualquer cidadão.

Além disso, em cumprimento às diretrizes de dados abertos e seguindo recomendações de controle, como o Acórdão nº 2497/2018 do TCU, a PGFN realiza as atualizações da base integral de créditos da União e do FGTS.

Essa divulgação é abrangente, englobando inclusive débitos suspensos judicialmente ou objeto de negociação, desde que devidamente sinalizados. Vale ressaltar que, em respeito à Lei nº 13.709/2018 (LGPD), as informações sensíveis de pessoas físicas, como o CPF, são parcialmente preservadas para conciliar a publicidade do débito com a privacidade do cidadão.

A transparência se estende também ao campo das negociações fiscais. Por meio de um painel interativo, denominado “Painel de Negociações”, qualquer interessado pode monitorar o andamento de parcelamentos e transações celebradas no âmbito da Dívida Ativa da União (DAU).

Esta medida observa estritamente o princípio da transparência previsto no art. 1º, §3º, da Lei nº 13.988/2020, que impõe a 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.

Complementando esse ecossistema de dados, o órgão também disponibiliza a “Lista de Devedores”, ferramenta que permite a consulta nominal de devedores principais e corresponsáveis com débitos em situação irregular, excluindo-se aqueles com exigibilidade suspensa ou garantidos. Essa distinção é fundamental para que o cidadão identifique com precisão os créditos que estão em fase de cobrança efetiva pelo Estado.

Por fim, a modernização desse acesso à informação se reflete no aplicativo “Dívida Aberta” e na publicação anual “PGFN em Números”. Enquanto o primeiro facilita a consulta móvel sobre a inadimplência fiscal, o segundo consolida o balanço das atividades do órgão, reafirmando o compromisso com a transparência e permitindo que a coletividade

avale, de forma clara e quantitativa, o desempenho da Administração na recuperação dos ativos públicos.

3.2 A transparência passiva e o papel estratégico da CDA-SELAI

Não obstante os robustos instrumentos de divulgação ativa, a transparência na Administração Pública não se esgota na publicação proativa de informações de interesse coletivo ou geral, produzidas ou custodiadas por órgãos e entidades.

Subsiste uma parcela de informações que, embora públicas, necessitam da provocação direta do cidadão para serem acessadas. É nesse cenário de transparência passiva que a Equipe de Tratamento de Solicitação da Lei de Acesso à Informação da PGFN (CDA-SELAI) assume uma função essencial como instância de equilíbrio e concretização democrática.

A atuação da SELAI, conforme anteriormente destacado, transcende o mero atendimento administrativo, ela demanda uma complexa interpretação sistemática do ordenamento.

A equipe enfrenta o desafio cotidiano de compatibilizar o direito fundamental de acesso à informação com as restrições impostas pelo sigilo, pela proteção de dados pessoais, pelas prerrogativas de eficiência na recuperação do crédito público, dentre outras hipóteses de restrição previstas na legislação.

Não se trata de uma atividade automatizada, mas de um exercício constante de ponderação de valores, em que a publicidade administrativa deve ser harmonizada com o interesse estratégico do Estado na cobrança dos créditos públicos.

A equipe precisa aferir o que constitui dado público e o que está sob reserva legal, avaliando se a informação solicitada envolve estratégias de arrecadação ou documentos internos protegidos. Essa avaliação casuística é o que garante que a transparência não se converta em prejuízo à atuação estatal ou em violação à privacidade do contribuinte.

Assim, para viabilizar o acesso sem comprometer o sigilo, são adotadas medidas de proteção como a anonimização de dados e o fornecimento de extratos parciais, soluções que preservam o núcleo informativo enquanto protegem informações sensíveis.

O cotidiano da unidade é marcado, ainda, por desafios operacionais que impactam na efetividade da LAI. A complexidade técnica para extrair determinados dados de sistemas institucionais, muitas vezes fragmentados, exige que a equipe observe o princípio da razoabilidade, equilibrando o esforço administrativo com o direito do requerente dentro dos estritos prazos legais.

Além disso, casos de alta exposição midiática de devedores demandam fundamentações ainda mais robustas, visando evitar que a discricionariedade técnica seja confundida com arbitrariedade.

Em última análise, a CDA-SELAI atua como um filtro qualificado que viabiliza o controle social previsto na Constituição de 1988. Ao fundamentar suas decisões em critérios objetivos e técnicas de mitigação de riscos, a equipe não apenas entrega dados, mas protege a higidez do sistema tributário e os direitos individuais.

Essa função estratégica demonstra que a gestão da dívida ativa, sob a égide da LAI, exige uma infraestrutura informacional moderna e uma capacitação técnica capaz de navegar pela complexidade normativa que define o Estado Democrático de Direito contemporâneo.

4 AS LIMITAÇÕES LEGAIS AO ACESSO À INFORMAÇÃO

Nesse contexto, passa-se ao exame das três principais limitações legais à publicidade dos dados contidos na gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS, bem como da exceção prevista no Decreto Federal que regulamenta a LAI, objetivando-se explicitar alguns dos critérios que orientam a correta delimitação entre transparência e resguardo informacional.

O primeiro e mais evidente limite à publicidade está na disciplina do sigilo fiscal, estatuído no art. 198, *caput*, do CTN, bem como no art. 10, *caput*, da LC nº 105/2001. Os dispositivos vedam a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros.

Embora a inscrição em dívida ativa represente um momento posterior ao lançamento, a documentação que instrui o processo administrativo até a inscrição da CDA, como declarações de rendimentos, livros fiscais ou informações bancárias utilizadas para aferir a capacidade contributiva ou a ocorrência de fraude, permanecem revestidas da proteção legal, sendo sua exibição a terceiros expressamente vedada e até mesmo tipificada como infração penal.

O segundo limite à publicidade dos dados está atrelado às hipóteses de sigilo profissional que incidem sobre documentos estratégicos. Não raro, os requerimentos endereçados solicitam o acesso a informações referentes a pareceres jurídicos, estratégias processuais ou dados sensíveis estratégicos para a administração tributária e sua atuação repressiva.

Essas informações, longe de figurarem como mero ato de gestão administrativa, são protegidas pela inviolabilidade profissional do advogado, nos termos do artigo 7º, inciso II, da Lei nº 8.906/1994 (Estatuto da Advocacia), não podendo ser franqueadas ao público em geral, sob pena de vulneração do direito de defesa do ente público e da própria lisura do processo de recuperação de ativos.

Especificamente quanto às notas e pareceres técnicos de controle interno elaborados no âmbito da PGFN, a restrição de acesso não decorre apenas do sigilo profissional, mas também da necessidade de preservação da eficácia da atuação estatal, cuja violação possui previsão expressa de pena de demissão, prevista no art. 132, IX, da Lei nº 8.112/1990 (Estatuto dos Servidores Públicos Federais).

Isso ocorre porque os citados documentos frequentemente contêm análises pormenorizadas com opinião jurídica não integralmente acolhida em projetos de lei, estratégias e linhas investigativas que geraram a identificação de indícios de fraude fiscal estruturada, a avaliação de riscos de prescrição e decadência, entre outras matérias sensíveis à estruturação da melhor defesa jurídica e da própria gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS.

Refere-se a um acervo intelectual estratégico que, se exposto, poderia comprometer a efetividade da cobrança dos débitos fiscais e facilitar condutas evasivas por parte de devedores contumazes. A divulgação dessas fundamentações internas configura, portanto, uma clara violação ao dever de sigilo funcional e à prerrogativa de autorregulação técnica conferida ao órgão de representação judicial da Fazenda Nacional.

Outrossim, também é importante elencarmos algumas das restrições destacadas na própria Lei nº 12.527/2011 (LAI). Ainda que haja uma clara diretriz no sentido da ampla divulgação de informações, o artigo 23 da LAI¹ prevê hipóteses taxativas, que autorizam a restrição ao acesso público, classificando a informação como imprescindível à segurança da sociedade ou do Estado.

As hipóteses de classificação incluem informações que possam colocar em risco a defesa e a soberania nacional ou a integridade do território nacional, bem como aquelas capazes de prejudicar a condução de negociações ou as relações internacionais do país, incluindo as fornecidas em caráter sigiloso por outros Estados e organismos internacionais.

Ainda nesse rol, acrescentam-se a proteção da vida, segurança ou saúde da população, o oferecimento de elevado risco à estabilidade financeira, econômica ou monetária, e o prejuízo ou risco a planos ou operações estratégicas das forças armadas.

Finalmente, a norma resguarda projetos de pesquisa e desenvolvimento científico ou tecnológico de interesse estratégico nacional, a segurança de instituições ou altas autoridades, bem como as atividades de inteligência, investigação ou fiscalização em andamento relacionadas à prevenção ou repressão de infrações, hipótese a qual se amoldam diversos casos tratados como sigilosos no âmbito da PGFN.

Adicionalmente, prevê o art. 25 da LAI que o Estado tem o dever de controlar o acesso e a divulgação das informações sigilosas por ele produzidas, assegurando a sua devida proteção. Para tanto, o acesso a essas informações fica restrito a pessoas que demonstrem necessidade de conhecê-las e que sejam credenciadas na forma da regulamentação específica, estabelecendo uma obrigação de resguardo do sigilo por parte daqueles que obtiverem o acesso.

A norma determina, ainda, que a proteção se estenda contra a perda, a alteração indevida, o acesso, a transmissão e a divulgação não autorizadas, sendo dever das autoridades públicas assegurar o conhecimento e a observância dessas medidas por todo o pessoal a elas subordinado.

1 “Art. 23. São consideradas imprescindíveis à segurança da sociedade ou do Estado e, portanto, passíveis de classificação as informações cuja divulgação ou acesso irrestrito possam: I – por em risco a defesa e a soberania nacionais ou a integridade do território nacional; II – prejudicar ou pôr em risco a condução de negociações ou as relações internacionais do País, ou as que tenham sido fornecidas em caráter sigiloso por outros Estados e organismos internacionais; III – por em risco a vida, a segurança ou a saúde da população; IV – oferecer elevado risco à estabilidade financeira, econômica ou monetária do País; V – prejudicar ou causar risco a planos ou operações estratégicas das Forças Armadas; VI – prejudicar ou causar risco a projetos de pesquisa e desenvolvimento científico ou tecnológico, assim como a sistemas, bens, instalações ou áreas de interesse estratégico nacional; VII – por em risco a segurança de instituições ou de altas autoridades nacionais ou estrangeiras e seus familiares; ou VIII – comprometer atividades de inteligência, bem como de investigação ou fiscalização em andamento, relacionadas com a prevenção ou repressão de infrações. [...]”.

Outro ponto de relevo e que merece atenção é a impossibilidade de atendimento do pedido de acesso à informação, quando a informação requerida não se encontra devidamente estruturada nos sistemas do órgão público.

Apesar de não figurar propriamente como uma limitação legal ao princípio da publicidade, essa ressalva se mostra condizente com as limitações de recursos do próprio setor público.

Afinal, não se mostra razoável mobilizar a força de trabalho de uma equipe de servidores públicos, custeada pelo erário, para atender a requerimentos que exorbitam a proporcionalidade. Este inclusive é o entendimento já consolidado e aplicado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), que também normatizou essa hipótese de escusa no art. 12 da Portaria-TCU nº 76/2018.²

Nessa linha, em sessão de julgamento realizada em 29/04/2026, proferiu o acórdão TCU nº 1087/2026 entendendo que:

[...] 8. No que tange ao mérito, a decisão recorrida deve ser mantida por seus próprios fundamentos. Conforme as manifestações técnicas precedentes, a pretensão do interessado esbarra na inexistência de base de dados pronta que contemple o extenso universo de agentes a serem alcançados.

9. O direito de acesso à informação, nos moldes previstos na Lei 12.527/2011, deve incidir sobre registros já existentes. O art. 13, II e III, do Decreto 7.724/2011 – que regulamenta a referida lei – e o art. 12 da Portaria-TCU 76/2018 preveem expressamente o não atendimento a pedidos que sejam desproporcionais ou que exijam trabalhos adicionais de análise, tratamento, interpretação ou consolidação de dados.

10. A alegação de que os dados estariam “semiestruturados” nos sistemas de precedentes não modifica a natureza da solicitação. A necessidade de extrair, sanear e agrupar quantidade vasta de dados de diferentes origens para criação de planilha “sob medida” configura serviço de produção de informação.

11. A criação da base de dados pleiteada exigiria a compilação de informações pulverizadas em diversos sistemas internos e, até mesmo, em bases externas, uma vez que o TCU não detém a gestão direta sobre nomeações, exonerações ou a totalidade dos acordos firmados por todas as unidades jurisdicionadas.

12. O direito à transparência, embora pilar do Estado Democrático de Direito, não se confunde com o dever de a Administração Pública atuar como assessoria de pesquisa ou central de processamento de dados para atender a interesses individuais, por mais nobres que sejam as intenções de controle social manifestadas.

13. Desse modo, o acolhimento do pedido geraria ônus operacional desarrazoado, desviando recursos humanos e tecnológicos das funções finalísticas do TCU para atendimento de demanda de interesse particular.

14. Portanto, não tendo o recorrente apresentado argumentos capazes de infirmar a fundamentação da decisão exarada pela Presidência, nego provimento ao recurso. (BRASIL, 2026)

2 “Art. 12. Não serão atendidos pedidos de acesso à informação: I – genéricos; II – desproporcionais ou desarrazoados; ou III – que exijam trabalhos adicionais de análise, interpretação ou consolidação de dados e informações, ou serviço de produção ou tratamento de dados que não seja de competência do Tribunal. Parágrafo único. Na hipótese do inciso III do caput, a Ouvidoria indicará o local onde se encontram as informações a partir das quais o requerente poderá realizar a interpretação, consolidação ou tratamento de dados”.

Como se observa, o tribunal ressaltou que o atendimento a pedidos desproporcionais, especialmente quando os dados não se encontram devidamente estruturados em uma base sistêmica própria, resultaria no desvio de recursos humanos e tecnológicos das funções finalísticas do órgão.

Esse é precisamente um dos casos mais recorrentes endereçados à CDA-SELAI. Quando o requerimento apresenta caráter desproporcional, ou quando as informações estruturadas nos sistemas da PGFN se mostram insuficientes para o seu atendimento, impõe-se a negativa do pedido, sob pena de comprometimento da própria continuidade da análise e do atendimento das demandas formuladas pelos demais requerentes.

Sendo assim, observa-se que a transparência inerente à informação contida na dívida ativa representa a regra geral do sistema. Entretanto, a correta aplicação da legislação de regência exige da equipe da CDA-SELAI um olhar cuidadoso e tecnicamente fundamentado sobre a natureza da informação solicitada, especialmente quando o requerimento adentra o mérito de documentos sigilosos sob a tutela da PGFN.

A atuação cotidiana do setor, portanto, não contradiz o princípio da publicidade. Em verdade, vem buscando assegurar que o direito de acesso à informação conviva harmonicamente com a proteção de dados restritos, com as garantias legais do sigilo e a preservação da estratégia de defesa do crédito público.

5 CAMINHOS PARA O EQUILÍBRIO ENTRE PUBLICIDADE E PROTEÇÃO DE DADOS

Como ressaltado ao longo deste trabalho, a busca de um caminho de conciliação entre o princípio da publicidade e as restrições legais de acesso à informação exige uma análise cuidadosa que considere a natureza específica de cada caso. A necessidade de ponderação casuística surge justamente da impossibilidade de se aplicar regras genéricas a situações que envolvam graus distintos de sensibilidade e impacto.

Cada requerimento deve ser analisado individualmente, ponderando-se a finalidade do pedido, a natureza da informação solicitada e os direitos eventualmente afetados pela sua divulgação. Essa abordagem garante que o direito à informação não seja suprimido indevidamente, nem seja exercido de forma a violar a proteção de dados sigilosos.

É sob este prisma que o presente estudo defende que é plenamente possível compatibilizar os vetores da publicidade administrativa e da proteção de dados, desde que a Administração Pública adote critérios objetivos, fluxos internos padronizados e mecanismos de filtragem adequados ao grau de sensibilidade de cada informação.

No âmbito da PGFN e da Advocacia-Geral da União (AGU), essa harmonização se mostra ainda mais relevante quando o pedido de acesso à informação parte de membros da própria instituição, pois, nesses casos, a finalidade institucional do requerimento costuma se revelar de maneira mais nítida, permitindo a adoção de procedimentos internos mais eficientes e juridicamente seguros.

Em termos práticos, a colisão entre publicidade e proteção de dados não exige a supremacia absoluta de um princípio sobre o outro, mas a construção de soluções procedimentais capazes de preservar a transparência sem comprometer informações estratégicas, sigilosas ou de circulação restrita.

Dois exemplos são particularmente ilustrativos no cotidiano da CDA-SELAI. O primeiro diz respeito ao pedido de acesso a documentos sigilosos para fins de pesquisa científica. Nessa hipótese, o requerimento frequentemente não se orienta por uma pretensão de publicidade ampla, mas pela necessidade de uso acadêmico ou institucional de informações que, por sua natureza, não podem ser tornadas públicas em sua integralidade.

O segundo exemplo se refere ao pedido de informação relativo a numeração e a disponibilização do conteúdo de pareceres ou notas que são de conhecimento apenas de setores específicos dentro da PGFN, a partir de informações divulgadas apenas internamente para os membros da carreira.

Aqui, o objeto da solicitação não é simplesmente um documento administrativo comum, mas um produto técnico-jurídico cuja divulgação indiscriminada pode comprometer a estratégia institucional, expor linhas de atuação interna e revelar dados que ainda se encontram sob acesso integralmente restrito.

Não apenas isso, ocorre um aparente uso indevido de informações divulgadas apenas internamente que acaba por possibilitar a tentativa de externalização de documentos sigilosos, ainda que parcialmente.

É justamente neste ponto que a atuação da Procuradoria-Geral Adjunta de Governança (PGAGOV) assume papel central. Ao trabalhar no aprimoramento da definição dos procedimentos corretos para os diversos tipos de requerimento, a adjuntoria especializada vem contribuindo diretamente para reduzir inseguranças interpretativas e evitar soluções casuísticas, que muitas vezes conduzem tanto ao excesso de transparência quanto à restrição indevida de informações legítimas.

O esforço institucional de uniformização é imprescindível porque é possível verificar que os problemas podem surgir não apenas em razão da divulgação do conteúdo dos documentos objeto de requerimento, mas também pela forma como é encaminhado e processado internamente pela procuradoria.

No caso específico de pedidos de acesso a documentos sigilosos para embasamento de pesquisa científica realizados por membros da AGU, mostra-se inadequado recorrer diretamente à via da LAI como mecanismo ordinário de solicitação.

Isso porque, ao se submeter o pedido ao regime da LAI, o processo passa a ser integralmente público, com potencial de exposição de trâmite, identificação do requerente, registro formal do objeto e de acesso por qualquer cidadão.

Por essa razão, revela-se mais consentâneo com a lógica institucional que o requerimento seja formulado por via interna, com fundamentação que ateste que a pesquisa ocorreu no interesse da própria PGFN ou da AGU, permitindo-se o acesso ao documento sem a necessária divulgação ao público externo.

Nessa perspectiva, o pedido deixa de ser tratado como mera demanda externa de acesso e passa a ser compreendido como providência voltada à produção de conhecimento, ao aperfeiçoamento da atuação administrativa, ao desenvolvimento de pesquisa institucional ou ao apoio técnico a atividades desempenhadas no âmbito da advocacia pública.

Essa solução, contudo, exige contrapartidas por parte do requerente. O acesso a informações sensíveis deve ser acompanhado do compromisso formal de não divulgação de eventuais dados estratégicos, sigilosos ou protegidos por reserva legal.

Este compromisso reforça não apenas a boa-fé do solicitante, como também fortalece a segurança institucional da administração, permitindo que a informação seja compartilhada para fins legítimos sem que isso implique na perda de controle sobre sua circulação.

Da mesma forma, entende-se que deve ser feito o pedido relativo a fornecimento de numeração ou conteúdo de documentos sigilosos de divulgação interna. Afinal, mesmo membros da carreira precisam motivar seu acesso a conteúdo estratégico institucional, especialmente quando não se referem a suas atribuições naturais, devendo haver o compromisso formal de não divulgação e prévia aprovação de acesso por parte da unidade responsável.

Assim, ressalta-se que a uniformização dos procedimentos internos contribui para a isonomia no tratamento dos requerimentos. Quando há critérios previamente definidos para pedidos formulados por membros da AGU, evita-se que situações semelhantes recebam respostas divergentes, o que compromete a segurança jurídica e a coerência administrativa.

Além disso, a existência de uma rotina padronizada facilita a identificação de documentos que podem ser integralmente fornecidos, daqueles que exigem tarja parcial ou cujo conteúdo deve permanecer integralmente restrito.

Dessa forma, entende-se que há plena compatibilidade entre o princípio da publicidade e as restrições de acesso à informação, desde que a atuação administrativa seja orientada por criteriosa ponderação e pelo estrito respeito às limitações legalmente impostas.

6 CONCLUSÃO

A evolução promovida pela LAI e pela LGPD representou um marco decisivo na consolidação de uma cultura administrativa mais aberta, ao estabelecer a publicidade como regra e o sigilo como exceção.

Ao positivar mecanismos próprios para viabilizar o exercício do direito de acesso à informação, como a definição de procedimentos, prazos e formas de resposta, fortaleceu-se a relação entre o cidadão e a Administração Pública, ampliando-se a possibilidade de controle social e de fiscalização da atuação estatal.

Somado a isso, impulsionou-se uma verdadeira transformação na lógica institucional da publicidade administrativa, ao exigir dos órgãos públicos não apenas a disponibilização de informações, mas também a organização de fluxos internos capazes de dar efetividade a esse dever.

Desse modo, mais do que ampliar o acesso formal aos dados públicos, a lei contribuiu para consolidar práticas de governança informacional, transparência ativa e responsabilidade decisória, tornando o acesso à informação um instrumento concreto de fortalecimento do Estado Democrático de Direito.

E no atual paradigma administrativo, destaca-se que a CDA-SELAI ocupa posição central na efetivação do direito de acesso à informação, devendo responder, com o maior grau possível de transparência, a todos os pedidos apresentados pela via da Lei de Acesso à Informação.

Ainda assim, essa atuação não deve ser compreendida como uma deferência irrestrita aos pedidos encaminhados pelos requerentes, pois deve respeitar as limitações legais de sigilo, as limitações tecnológicas e de equipe, bem como resguardar o interesse institucional da própria PGFN.

Nesse contexto, o respeito ao princípio da publicidade administrativa não se confunde com a divulgação indiscriminada de informações, documentos ou manifestações técnicas. O compromisso verdadeiro com a transparência exige, ao contrário, a capacidade de distinguir com precisão aquilo que pode ser disponibilizado livremente daquilo que, por imposição legal, limitação técnica ou por necessidade de proteção institucional, não pode.

Portanto, a atuação da CDA-SELAI não se contrapõe ao princípio da publicidade, mas o concretiza de maneira qualificada, conciliando o dever de informar com o dever de preservar informações protegidas, respeitando o interesse público.

A análise empreendida também evidencia que a publicidade e as restrições de acesso à informação podem ser harmonizadas, sobretudo quando há padronização dos procedimentos internos para o enfrentamento de situações sensíveis, a exemplo do pedido de acesso a dados estratégicos que possam comprometer os interesses do respectivo órgão público.

Essa organização procedimental ganha especial relevância nos casos de pedidos formulados por membros da carreira da AGU, inclusive aqueles que envolvem acesso a informações sigilosas para fins de pesquisa ou acesso a documentos de circulação interna, quando a finalidade institucional do requerimento recomenda tratamento específico, mais adequado à natureza do conteúdo solicitado e aos interesses da Administração Pública.

Sob essa ótica, o amadurecimento institucional da CDA-SELAI e da própria PGFN depende, em grande medida, do aperfeiçoamento contínuo desses mecanismos de análise, classificação e resposta.

Quanto mais uniformes, claros e tecnicamente fundamentados forem os procedimentos adotados, maior será a capacidade da unidade de conciliar transparência, segurança jurídica e proteção do interesse público.

Em última análise, configura-se como um necessário processo de contínuo aprimoramento, indispensável para consolidar uma Administração Pública mais eficiente, responsável e comprometida com a boa governança da informação.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. 18. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024. p. 677-681.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 maio 2026.

BRASIL. *Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012*. Regulamenta a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, que dispõe sobre o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do caput do art. 5º, no inciso II do §3º do art. 37 e no §2º do art. 216 da Constituição Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/decreto/d7724.htm. Acesso em: 19 maio 2026.

BRASIL. *Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001*. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp105.htm. Acesso em: 13 maio 2026.

BRASIL. *Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011*. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do §3º do art. 37 e no §2º do art. 216 da Constituição Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em: 14 maio 2026.

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. Disponível em: 15 junho 2026.

BRASIL. *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320compilado.htm. Acesso em: 20 maio 2026.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 14 maio 2026.

BRASIL. *Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980*. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 20 maio 2026.

BRASIL. *Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990*. Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8112cons.htm. Acesso em: 14 maio 2026.

BRASIL. *Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994*. Dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8906.htm. Acesso em: 14 maio 2026.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Sigilo fiscal e suas exceções de acordo com o Código Tributário Nacional*. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/sigilo-fiscal/sigilo-fiscal-excecoes-de-acordo-com-CTN>. Acesso em: 22 maio 2026.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 2764/2025*. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo//KEY:ACORDAO-COMPLETO-2764245/NUMACORDAOINT%20asc/0>. Acesso em: 21 maio 2026.

BUCCI, Eduardo Sadalla. *O acesso à informação pública como direito fundamental à cidadania*. Âmbito Jurídico, 31 jul. 2009. Disponível em: https://ambitojuridico.com.br/o-acesso-a-informacao-publica-como-direito-fundamental-a-cidadania/#_ftn28. Acesso em: 26 maio 2026.

CARVALHO, Matheus. *Manual de Direito Administrativo*. 12. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024. p. 79-83.

COELHO, Flávia Palmeira de Moura; PEDROSA, Pablo Galas; CAMPOS, Rogério (coord.). *Microsistema de recuperação do crédito fiscal: comentários às Leis de Execução Fiscal e Medida Cautelar*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 38-69.

CRUZ, Bruna Angélica Barbosa. Lei de acesso à informação como mecanismo de controle social sobre políticas públicas e combate à corrupção. *Cadernos Técnicos da CGU*, v. 2, 2022. Disponível em: https://revista.cgu.gov.br/Cadernos_CGU/article/view/471/297. Acesso em: 26 maio 2026.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A Fazenda Pública em Juízo*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 400-402.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *Lista de Devedores*. Disponível em: <https://www.listadevedores.pgfn.gov.br/>. Acesso em: 5 junho 2026.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *Painel das negociações*. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/bem-vindo-ao-painel-dos-parcelamentos>. Acesso em: 5 junho 2026.

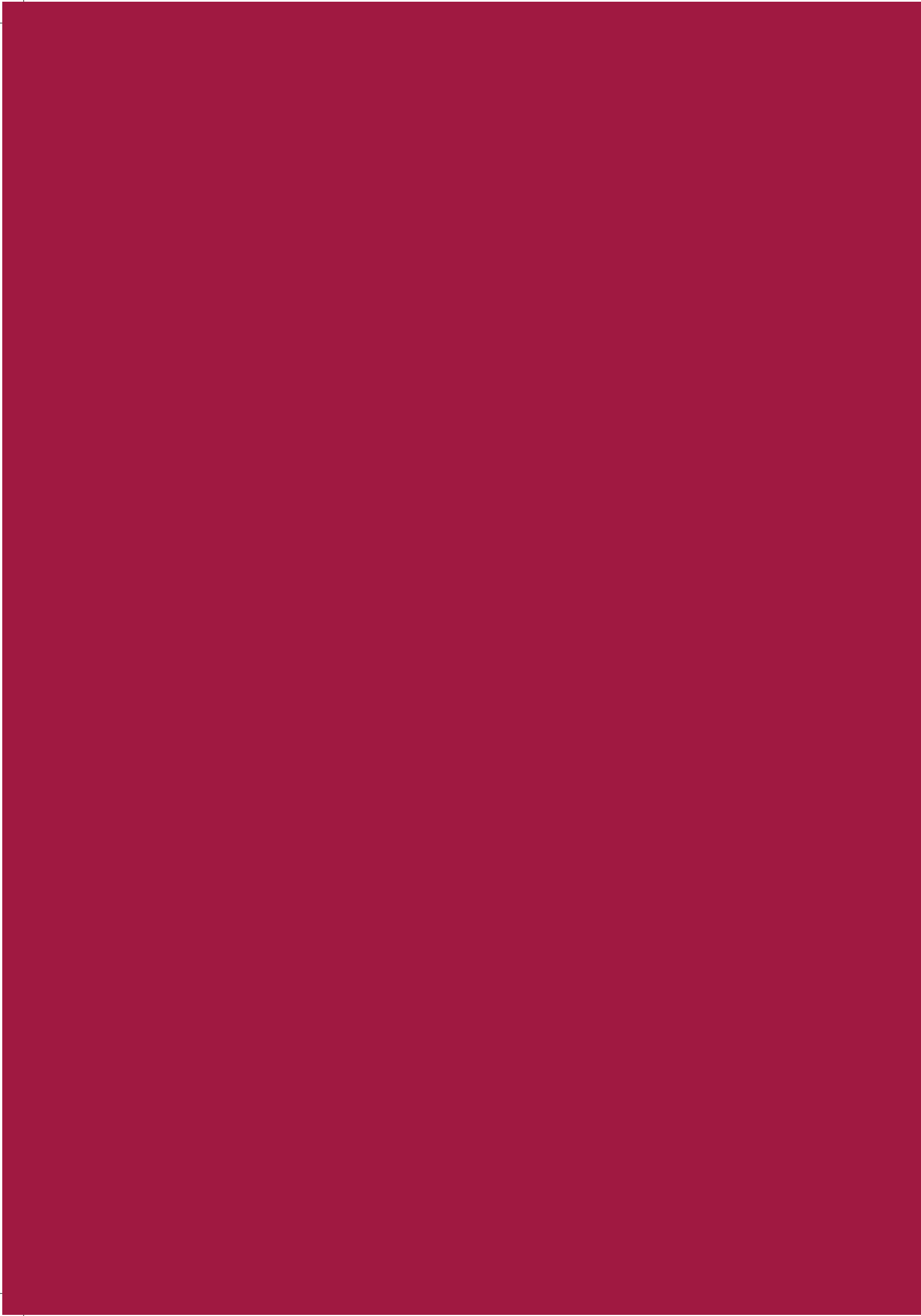
TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Portaria TCU nº 76, de 2018*. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/norma//KEY%253ANORMA-19730/DATANORMAORDENACAO%2520desc/0>. Acesso em: 21 maio 2026.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

SEVERINO, Melissa Muniz; OLIVEIRA, Rodrigo Rodrigues de. Dívida ativa e direito à informação: os desafios enfrentados pela equipe de tratamento de solicitação da Lei de Acesso à Informação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa*, Belo Horizonte, ano 3, v. 1, p. 187-203, 2026.

Eixo II

MEIOS ALTERNATIVOS DE COBRANÇA E ESTRATÉGIAS DE RECUPERAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA



A COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ENTRE O PASSADO E O FUTURO: INEFICIÊNCIAS ESTRUTURAIS, TRANSFORMAÇÕES INSTITUCIONAIS E O CAMINHO PARA UM MODELO COOPERATIVO, TECNOLÓGICO E EFICIENTE

Natália Faria de Souza

Procuradora do Estado do Rio de Janeiro, doutoranda em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento na Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Mestre em Direito e Políticas Públicas pela Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (Unirio). Especialista em Direito do Estado e Regulação pela FGV/RJ. Especializada em Desenvolvimento Econômico pela Harvard Kennedy School.

Resumo: O presente artigo propõe-se a uma reflexão crítica sobre o ciclo de cobrança do crédito tributário no Brasil, examinando suas ineficiências estruturais a partir das transformações que se impõem diante de novas demandas econômicas, sociais e tecnológicas. A análise, orientada por uma perspectiva funcional, identifica as principais patologias que comprometem a efetividade da cobrança: a ausência de transparência e de cooperação na fase administrativa, a animosidade crônica entre Fisco e contribuinte e a sobrecarga do Poder Judiciário com função que, em sentido estrito, não é jurisdicional; e sustenta, como caminho viável, a adoção de um modelo de execução extrajudicial protagonizado pelas procuradorias da Fazenda. A experiência recente com a transação tributária, que permitiu à PGFN alcançar recorde histórico de recuperação de créditos em 2025, demonstra que a mudança de paradigma já se encontra em curso e que pode, e deve, ser aprofundada. As recentes alterações legislativas, como a Lei nº 14.711/2023 e o Código de Defesa do Contribuinte (LC nº 225/2026), compõem o pano de fundo normativo dessa transformação, a qual pressupõe, antes de qualquer inovação técnica, a substituição de uma cultura de litigiosidade estrutural por uma cultura de cooperação.

Palavras-chave: Dívida Ativa. Cobrança. Execução.

Sumário: 1 Introdução – 2 O ciclo da cobrança do crédito tributário – 3 Patologias da fase administrativa: opacidade, animosidade e ausência de padrões – 4 O processo administrativo e a urgência de uma nova cultura: cooperação, transparência e tecnologia – 5 O Código de Defesa do Contribuinte e a virada para a consensualidade – 6 A ineficiência da cobrança judicial e o papel atípico do Judiciário – 7 O direito comparado como espelho: por um modelo extrajudicial de cobrança – 8 As procuradorias como protagonistas: distanciamento, expertise e função constitucional – 9 A PGFN como prova de conceito: transação, recuperação e mudança de paradigma – 10 Conclusão – Referências

1 INTRODUÇÃO

A cobrança do crédito tributário no Brasil é, há muito, um processo marcado por contradições que resistem ao tempo e, por vezes, ao próprio bom senso. De um lado, o Estado carece de recursos para o cumprimento de suas funções constitucionais e enfrenta uma inadimplência tributária que, somada ao contencioso administrativo e judicial pendente de julgamento, alcança cifras estratosféricas. De outro, um sistema de cobrança que se revela cronicamente ineficiente, custoso e incapaz de recuperar, em tempo razoável, parcela significativa do que lhe é devido. A contradição, portanto, não é acidental, mas estrutural e, nessa medida, há que ser enfrentada com a honestidade intelectual que o tema reclama.

Os dados são conhecidos e continuam constrangedores. Segundo o CNJ, as execuções fiscais representam aproximadamente 26% do total de casos pendentes no Poder Judiciário

e 52% das execuções em tramitação, com taxa de congestionamento de 73,8% (CNJ, 2025). O Tribunal de Contas da União registrou, no mesmo sentido, dois riscos críticos na gestão do contencioso tributário: a morosidade da execução fiscal e o desempenho financeiro do contencioso administrativo, em que apenas 2,94% do valor julgado pelo CARF se converte em arrecadação efetiva (Brasil, 2024). Para um sistema cuja finalidade declarada é arrecadar, o número fala por si.

A questão central, contudo, raramente é colocada com a franqueza que merece: se o Judiciário, como agente principal da cobrança tributária, produz resultados tão negativos, a quem caberia, em termos de eficiência e economicidade, o exercício dessa função? A resposta aqui defendida não é a de atribuir poderes executivos diretos à Receita Federal, que já concentra as competências de fiscalização e lançamento do crédito. Reunir, em uma mesma instituição, as funções de lançamento e de cobrança forçada significaria suprimir um grau necessário de distanciamento institucional, essencial ao contraditório e à ampla defesa. A proposta, inspirada no modelo português¹ e em evidências empíricas do próprio sistema brasileiro, é a de que esse papel caiba às procuradorias da Fazenda, instituições com função constitucional de representação judicial e extrajudicial da Administração, dotadas do distanciamento e da expertise que o modelo requer.

O cenário, no entanto, não é estático. A Emenda Constitucional nº 132/2023 (Reforma Tributária do Consumo), a Lei Complementar nº 225/2026 (Código de Defesa do Contribuinte) e os resultados concretos da PGFN, que em 2025 alcançou recorde histórico de R\$66,1 bilhões recuperados em créditos inscritos em dívida ativa (PGFN, 2026), mais da metade por meio de transações tributárias, delineiam um horizonte de mudanças que não demanda apenas inovação técnica, mas uma transformação cultural proporcional àquela que, por exemplo, admitiu a efetiva utilização da transação tributária no ordenamento brasileiro – utilização que, vale lembrar, foi por muito tempo considerada juridicamente inviável por boa parte da doutrina mais conservadora.

Para tanto, o artigo adota abordagem metodológica plural e integrada. A análise doutrinária constitui o eixo estruturante, sendo os argumentos construídos a partir do diálogo crítico com a literatura especializada em direito tributário, direito administrativo e teoria do processo, com atenção particular às contribuições que tratam da relação entre litigiosidade estrutural, eficiência administrativa e consensualidade fiscal. A esse eixo somam-se duas perspectivas complementares: a do direito comparado, utilizado como espelho crítico e não como catálogo de soluções prontas; e a da análise empírica, centrada nos dados produzidos pelo CNJ, pelo IPEA, pelo TCU e pela própria PGFN sobre o desempenho comparado dos modelos de cobrança judicial e extrajudicial.

1 Código de Procedimento e de Processo Tributário português. Disponível em: <https://info.portaldasfinancas.gov.pt>.

2 O CICLO DA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Compreender as ineficiências da cobrança fiscal exige, antes de tudo, uma visão sistêmica do percurso que o crédito tributário percorre desde o momento em que é constituído – ou impugnado – até o instante em que é efetivamente satisfeito, prescrito ou declarado irrecuperável. Tal ciclo é composto por duas grandes fases, a administrativa e a judicial, as quais merecem, cada qual, um exame específico.

A fase administrativa pode ter início em dois momentos distintos. O primeiro é o da impugnação do lançamento pelo contribuinte, a qual inaugura o processo administrativo tributário (PAT); o segundo se dá quando ocorre o simples inadimplemento: não havendo pagamento nem impugnação, o crédito é inscrito em dívida ativa. Em tese, o processo administrativo deveria funcionar como mecanismo de revisão interna da legalidade dos atos fiscais; tal função, contudo, raramente se verifica nas esferas federal, estadual e municipal.

Encerrada a fase administrativa, o crédito inscrito em dívida ativa, corporificado por meio da Certidão de Dívida Ativa (CDA), passa a servir de título executivo extrajudicial para o ajuizamento da execução fiscal, regida pela Lei nº 6.830/1980. Esse desenho, aparentemente racional, encobre uma realidade marcada por graves disfunções em ambas as fases: na administrativa, a opacidade, a ausência de cooperação e de controle; na judicial, a morosidade estrutural e o custo social de um Judiciário sobrecarregado com função que, em sentido estrito, não é propriamente jurisdicional.²

3 PATOLOGIAS DA FASE ADMINISTRATIVA: OPACIDADE, ANIMOSIDADE E AUSÊNCIA DE PADRÕES

A disfunção do processo administrativo tributário brasileiro não é fenômeno novo e tampouco pode ser atribuída a uma única causa. Trata-se de problema estrutural, cujas raízes remontam à própria concepção da Administração Tributária como adversária do contribuinte, postura essa que já não se sustenta normativamente diante do atual quadro constitucional e que se revela, ademais, economicamente irracional, na medida em que o alto custo do conflito é suportado por ambos os lados, sem que nenhum deles obtenha, na prática, os resultados que almeja (ABJ, 2022, p. 232).

Um dos problemas mais relevantes, e talvez o mais sintomático, é a ausência de transparência quanto às regras e procedimentos que orientam a atuação do Fisco. O contribuinte, muitas vezes, desconhece os critérios utilizados para julgar sua impugnação, os prazos médios de análise e os índices de provimento de cada órgão julgador. Essa opacidade alimenta a

2 A função jurisdicional, em sentido próprio, identifica-se com a atividade cognitiva do juiz – o ato de conhecer, valorar e decidir sobre o direito controvertido (Watanabe, 2012). Os atos meramente satisfativos – citação, penhora, leilão –, embora tradicionalmente desempenhados sob a presidência do juiz, não pressupõem juízo sobre o direito material e, nessa medida, não integram, em sentido estrito, a função jurisdicional. A genealogia histórica dessa distinção, a demonstrar que *executio* e *iurisdictio* não se confundiam originalmente, foi traçada por Silva (1997).

desconfiança e inviabiliza o planejamento racional, dado que o contribuinte que não sabe como será julgado tenderia, por precaução (ou seria por instinto?), a litigar (Maciel *apud* Revista ETCO, 2020).³

A isso se soma a ausência de mecanismos efetivos de controle sobre a atuação dos agentes fiscais. Como observa Rocha (2011), o processo administrativo tributário tende a assumir viés confirmatório, operando como instância de validação das autuações e não como espaço de revisão genuína de sua legalidade. Autuações equivocadas, em regra, não geram consequências para quem as lavrou, configurando-se um incentivo funcional às avessas.⁴

O Diagnóstico sobre o Contencioso Tributário no Poder Judiciário Brasileiro, elaborado pelo CNJ em parceria com o Insper (CNJ; Insper, 2022), identificou, entre as causas estruturais da litigiosidade tributária, a falta de cooperação entre Fisco e contribuinte e os custos processuais desproporcionais ao valor cobrado. Tal estudo verificou, ainda, que grande parte das ações exacionais busca valores inferiores ao custo do próprio processo, de modo que o Estado, em muitos casos, gasta mais para cobrar do que efetivamente recupera. O resultado, em última análise, contraria, em suas próprias premissas, o princípio constitucional da eficiência administrativa.

O uso crescente de ferramentas tecnológicas – como algoritmos de seleção de contribuintes e plataformas de análise automatizada –, na ausência de padrões claros de atuação e de mecanismos de controle, agrava ainda mais esse quadro (ABJ, 2022). A informatização do processo fiscal, sem a correspondente estruturação de garantias, não representa modernização; representa a automação da opacidade. O risco associado ao emprego de sistemas automatizados em um ambiente carente de governança é o de que a aceleração de resultados possa vir acompanhada de uma aceleração proporcional de autuações equivocadas, com consequente efeito prejudicial sobre a segurança jurídica do contribuinte.

4 O PROCESSO ADMINISTRATIVO E A URGÊNCIA DE UMA NOVA CULTURA: COOPERAÇÃO, TRANSPARÊNCIA E TECNOLOGIA

A superação das patologias identificadas não se resolverá pela simples introdução de ferramentas tecnológicas ou pela edição de novas normas procedimentais. A tecnologia, afinal, mostra-se tão boa ou tão ruim quanto a cultura e os padrões que a orientam. Sistemas

3 Ainda existe a tradição de programas de parcelamento especial com redução de multa e juros, os quais, pelo menos no âmbito federal, cessaram com o advento da transação tributária.

4 A crítica de Diogo de Figueiredo Moreira Neto à postura administrativa expressa no brocardo “dorme tranquilo quem nega”, segundo a qual o agente público se sente mais seguro indeferindo do que decidindo, é hoje testemunha de um modelo em superação; o direito administrativo brasileiro, há pelo menos três décadas, vem abandonando a lógica unilateral e impositiva em favor de uma administração consensual, orientada por resultados e pela eficiência na concretização das políticas públicas (Moreira Neto, 2007; 2008). No direito tributário, conservador por vocação dogmática, ainda apegado à legalidade estrita e ao dogma da indisponibilidade do crédito tributário, e com partes dotadas de desconfiança recíproca, a incorporação de uma lógica de eficiência vem sendo realizada com sensível atraso e, ainda hoje, recebe com reserva instrumentos que o direito administrativo já naturalizou (Rocha, 2011).

de inteligência artificial alimentados por dados produzidos em um ambiente de opacidade e viés confirmatório tendem a reproduzir e, potencialmente, amplificar os problemas do modelo que buscam modernizar. A automação aplicada sobre processos defeituosos acaba por produzir consequências danosas, por ampliar a escala de atuação, cuja consequência pode ser pior do que a do problema original.

Nesse sentido, a contribuição de Abraham e Catarino (2019) é esclarecedora: ao analisarem o uso da inteligência artificial na cobrança de créditos tributários no Brasil e em Portugal, os autores demonstram que as ferramentas disponíveis possuem enorme potencial para elevar a eficiência da Administração Tributária. Alertam, entretanto, que o aproveitamento desse potencial exige, como condição prévia, a existência de dados confiáveis, de padrões claros de atuação e de mecanismos de governança que garantam a transparência e a auditabilidade dos sistemas. Sem tais pressupostos, o que se obtém é a substituição da ineficiência humana por uma ineficiência algorítmica, a qual se mostra ainda mais difícil de questionar.

Algumas experiências concretas já demonstram esse potencial transformador. A 12ª Vara de Fazenda Pública do Rio de Janeiro utilizou sistemas automatizados para acionar mecanismos como o Bacenjud, o Renajud e o Infojud em mais de seis mil execuções fiscais, obtendo penhora integral em mais de mil e quinhentos processos.⁵ O TJ-PE, por meio do sistema Elis, analisou mais de cinco mil processos fiscais em quinze dias, identificando prescrições, erros cadastrais e incompetências – trabalho que, por meios humanos, demandaria dezoito meses (Silva; Luckwu, 2022). A Receita Federal, por sua vez, já utiliza inteligência artificial para analisar processos administrativos e redigir minutas de decisão.⁶

Nestes termos, diante da ampliação do uso de tais ferramentas, alguns eixos de transformação mostram-se indispensáveis, tais como a criação de padrões claros de atuação e controle; a incorporação responsável de tecnologia, com governança adequada e respeito aos direitos dos contribuintes; e, sobretudo, a mudança de cultura institucional, capaz de reposicionar o processo administrativo tributário como espaço de diálogo e não de combate. O contribuinte tem direito a saber como e por que foi selecionado para fiscalização e de que forma sistemas automatizados influenciaram as decisões que o afetam. Esse dever de transparência algorítmica não é concessão, mas expressão dos princípios da boa-fé objetiva, da cooperação e da segurança jurídica – princípios que, vale ressaltar, vinculam a Administração tanto quanto o contribuinte.

5 Notícia publicada no portal Consultor Jurídico, sob o título “OAB-RJ pede suspensão de penhora em 7 mil execuções fiscais”. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jul-20/oab-rj-suspensao-penhora-mil-execucoes-fiscais/>. Acesso em: 28 maio 2026.

6 Conforme notícia publicada pelo portal institucional do Serpro (2025) acerca da Semana de IA, a Receita Federal tem buscado transicionar de uma atuação punitiva para uma abordagem colaborativa baseada na autorregularização. Disponível em: <https://www.serpro.gov.br/menu/noticias/noticias-2025/ia-na-rfb>. Acesso em: 28 maio 2026.

5 O CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE E A VIRADA PARA A CONSENSUALIDADE

É nesse contexto que a Lei Complementar nº 225/2026, o Código de Defesa do Contribuinte, representa avanço normativo significativo. Ao positivar um conjunto de direitos e garantias dos contribuintes em face da Administração Tributária, a lei não se limita a catalogar proteções preexistentes: inaugura, em verdade, nova perspectiva para a relação tributária, na qual a cooperação deixa de ser princípio⁷ para se tornar valor e método. O contribuinte deixa de ser visto exclusivamente como destinatário passivo dos atos do Fisco e passa a ser reconhecido como partícipe de uma relação que, ao menos em tese, deve ser orientada pela boa-fé de ambos os lados.

A arquitetura normativa da LC nº 225/2026 é dual e complementar. De um lado, caracteriza o devedor contumaz – aquele que transforma o inadimplemento em estratégia deliberada de capitalização, introduzindo no mercado distorção competitiva análoga ao que a teoria econômica denomina seleção adversa – e o submete a regime especial por meio de critérios objetivos; de outro, reconhece e premia o contribuinte colaborativo, transformando a conformidade em ativo estratégico, com benefícios mensuráveis. A simetria, portanto, é deliberada: o sistema deixa de tratar todos os devedores como iguais para passar a diferenciá-los segundo o comportamento que efetivamente assumem.

A doutrina, há décadas, sustenta que o dever de pagar tributos é um dever fundamental ancorado na solidariedade social (Tipke; Lang, 2008), perspectiva que dialoga com a leitura constitucional dos valores e princípios tributários proposta por Torres (2014), para quem a capacidade contributiva, a justiça fiscal e a segurança jurídica formam um arranjo que pressupõe correspondente responsabilidade administrativa na cobrança. Em sentido convergente, argumenta-se que o Fisco deve atuar como fiduciário da comunidade solidária, garantindo que todos cumpram seus deveres tributários sem arbitrariedades e pautados pela legalidade (Rocha, 2011). O Código de Defesa do Contribuinte traduz esses princípios em normas jurídicas concretas: o art. 5º, inciso II, ao exigir que o contribuinte atue com boa-fé, honestidade e cooperação, e o art. 6º, ao impor à Administração a busca prioritária pela resolução cooperativa, constroem, conjuntamente, a estrutura normativa de uma relação tributária bilateral – uma relação em que deveres e responsabilidades não recaem apenas sobre um dos lados, como por vezes parecia sugerir certa leitura tradicional.

Entre as inovações mais relevantes está o reforço dos institutos de diálogo progressivamente incorporados ao ordenamento tributário. O negócio jurídico processual, a transação tributária (Lei nº 13.988/2020) e os programas de conformidade fiscal são exemplos de instrumentos que privilegiam a colaboração e o consenso em detrimento do litígio. A incorporação desses instrumentos exige releitura da legalidade tributária estrita:

7 Conforme art. 145, §3º, da CF/88.

a legalidade não se confunde com tipicidade fechada e admite, sem sacrifício do princípio, modalidades consensuais de aplicação do direito tributário (Greco, 2008). A LC nº 225/2026 consolida esse movimento ao prever que a resolução cooperativa pode ocorrer de forma preventiva ou a qualquer momento durante a tramitação do processo administrativo ou judicial. A lógica é a de que, sendo a solução negociada usualmente mais célere e menos custosa do que o contencioso, sua adoção tende a beneficiar ambos os polos da relação tributária. A maior dificuldade na implementação dessa lógica não é somente técnica, mas, também, de cultura.

A transformação cultural, portanto, é condição de eficácia das transformações normativas.⁸ Uma lei que assegura direitos ao contribuinte será letra morta se os agentes fiscais continuarem a agir como se ela não existisse. O Código de Defesa do Contribuinte é o começo, não o fim, dessa transformação.

6 A INEFICIÊNCIA DA COBRANÇA JUDICIAL E O PAPEL ATÍPICO DO JUDICIÁRIO

Se a fase administrativa da cobrança tributária apresenta graves disfunções, a fase judicial não é menos problemática e, talvez, seja inclusive mais reveladora, por expor com clareza o custo social de um modelo a ser superado. A execução fiscal, tal como estruturada pela Lei nº 6.830/1980, confere ao Poder Judiciário um papel que é, em essência, atípico: o de via de cobrança do Estado. Trata-se, em outras palavras, do uso do Judiciário para função que, a rigor, não tem caráter jurisdicional.

Nas execuções fiscais, o juiz não exerce, na maior parte dos casos, qualquer cognição sobre o mérito da dívida. A Certidão de Dívida Ativa goza de presunção de certeza e liquidez, de modo que, salvo nos embargos à execução, o julgador limita-se a conduzir o procedimento de cobrança forçada: citar, penhorar, leiloar. Trata-se de função eminentemente administrativa, desempenhada por uma estrutura que não foi concebida para esse fim. Com o respeito que a instituição merece, as varas de execução fiscal foram transformadas em verdadeiros cartórios de cobrança, cujo resultado é a ineficiência atestada em inúmeros levantamentos.

Os dados, ainda que o cenário de 2024 registre inflexão relevante, seguem sendo insatisfatórios. Segundo o relatório Justiça em Números 2025, do CNJ, as execuções fiscais representam aproximadamente 26% do total de casos pendentes no Poder Judiciário e 52% das execuções em tramitação, com taxa de congestionamento de 73,8%. O tempo médio de tramitação do processo de execução fiscal baixado no Poder Judiciário é de 7 anos e 7 meses, chegando a 12 anos e 2 meses na Justiça Federal. A redução observada em 2024, impulsionada pela Política de Eficiência das Execuções Fiscais do CNJ – política judiciária nacional que, como observam Gomes e Silva (2023), busca enfrentar a alta litigiosidade

8 O instituto da transação tributária ilustra bem a necessidade de transformação cultural: previsto no art. 156, inc. III, do CTN desde a sua edição, somente deixou de ser letra morta com a Lei nº 13.988/2020.

tributária por meio de medidas estruturais de gestão processual –, é bem-vinda, mas não altera o diagnóstico estrutural: persistem 21,3 milhões de execuções fiscais pendentes (CNJ, 2025). Os números de 2024 indicam melhora pontual, sem, contudo, reverter o diagnóstico de fundo.

Essa realidade é consequência direta de um modelo em que o Estado transfere ao Poder Judiciário a responsabilidade pela cobrança de seus próprios créditos, em vez de lhe ser permitido utilizar os poderes de autotutela administrativa que o direito pode lhe conferir. A questão relevante, portanto, não é como melhorar a execução fiscal judicial, e sim se ela, tal como concebida, deve continuar a ser o modelo principal de cobrança do crédito tributário no Brasil. A resposta que o direito comparado e algumas leis mais recentes oferecem, como se verá a seguir, vai se desenhando inequívoca.

7 O DIREITO COMPARADO COMO ESPELHO: POR UM MODELO EXTRAJUDICIAL DE COBRANÇA

A ineficiência da cobrança judicial do crédito tributário no Brasil contrasta com a experiência de países que adotam modelos nos quais a Administração Tributária detém poderes executivos diretos, reservando ao Poder Judiciário o papel que lhe é próprio: a resolução de controvérsias jurídicas genuínas.

No Reino Unido, o *His Majesty's Revenue and Customs* (HMRC) trata os devedores como *clientes*,⁹ opção terminológica e institucional que sinaliza uma reorganização da relação fiscal em bases distintas da brasileira. Nos Estados Unidos, o *Internal Revenue Service* (IRS) opera com agentes de cobrança que dispõem de poderes para penhorar, bloquear e leiloar bens sem recorrer ao Judiciário. Na França, os contadores públicos podem determinar que terceiros depositem diretamente à Administração os valores que devem ao contribuinte devedor. Na Espanha, o *procedimiento de apremio* é mecanismo exclusivamente administrativo de execução forçada, com a *providencia de apremio* dotada da mesma força executiva de uma sentença judicial (Paulsen, 2025, p. 113-173).

Portugal, modelo intermediário de especial relevância para o Brasil, oferece a referência mais calibrada. No sistema português, compete à Administração Tributária a instauração da execução e a prática dos atos de citação, penhora e redirecionamento, cabendo ao Judiciário apenas os incidentes, embargos e oposições – ou seja, as controvérsias jurídicas genuínas. Esse modelo preserva a proteção judicial do contribuinte sem transferir ao Judiciário a atividade rotineira de cobrança. É precisamente essa divisão de papéis que o Brasil ainda não aprendeu a fazer (Paulsen, 2025, p. 167-173).

9 A relação do HMRC com o contribuinte é formalizada no *HMRC Charter*, de base estatutária (*Finance Act 2009*, s. 92, que inseriu a s. 16A no *Commissioners for Revenue and Customs Act 2005*). No vocabulário institucional do órgão, *customer* designa o contribuinte em sua relação direta com a administração.

Os ordenamentos examinados respondem a duas perguntas distintas, as quais não devem ser confundidas: a primeira é se a constrição patrimonial pode ser realizada por meio de ato administrativo; a segunda é como se preservam, nesse desenho, as garantias do executado. O modelo espanhol oferece a resposta mais nítida à primeira pergunta. O *procedimiento de apremio* é integralmente conduzido pelo órgão de arrecadação, sem intervenção de juiz, e seu pressuposto normativo é decisivo para o argumento aqui sustentado: o art. 167.2 da *Ley General Tributaria* atribui à *providencia de apremio* a mesma força executiva de uma sentença judicial, condicionada a que a dívida seja líquida, vencida e exigível e a que tenha decorrido o período voluntário de pagamento. A lição que daí se extrai não é a de importar o instituto, mas a de se constatar que um ordenamento pertencente à família romano-germânica equiparou, por lei, ato administrativo e título executivo – exatamente o salto normativo que ora se propõe à experiência brasileira.

À segunda pergunta, a que se refere às garantias, responde com clareza a experiência estadunidense, frequentemente invocada apenas como exemplo de um poder fiscal vigoroso. O IRS de fato penhora e expropria sem recorrer ao Judiciário; contudo, esse poder é contrabalançado por um mecanismo instituído em 1998, o *Collection Due Process*: o qual determina que, antes de consumir a constrição, a Administração deve notificar o contribuinte, que dispõe de prazo para requerer audiência perante órgão de apelação independente; o pedido tempestivo, em regra, suspende a cobrança, e da decisão cabe ainda recurso ao Judiciário. O dado relevante para o desenho brasileiro é este: poder executivo administrativo e devido processo não são termos em oposição. Mesmo a constrição sendo administrativa, a contestação deverá ser prévia e suspensiva, e o controle jurisdicional se mantém preservado. Trata-se de arranjo institucional, e não de renúncia à proteção do contribuinte.

É o modelo português, contudo, que articula as duas dimensões no desenho mais próximo daquele que aqui se propõe. No regime do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o órgão de execução fiscal – no caso, a própria Administração Tributária – instaura o processo, cita e penhora; deduzida oposição pelo executado, todavia, o órgão remete os autos ao tribunal tributário competente, a quem cabe decidir sobre a procedência da resistência. Mais do que isso, qualquer decisão do órgão de execução que afete os direitos do executado ou de terceiro é suscetível de reclamação para o tribunal tributário de primeira instância. O que Portugal retira do Poder Judiciário, portanto, não é o julgamento da controvérsia, mas as rotinas cartorárias da cobrança. A distinção encontra respaldo dogmático, dado que a literatura sobre a desjudicialização da execução fiscal sustenta que os atos executivos em sentido estrito – penhora, apreensão e venda de bens – são destituídos de conteúdo jurisdicional e, por isso, podem ser conferidos a órgãos não jurisdicionais, sem ofensa à reserva de jurisdição (Cavalcante, 2007). É sobre essa premissa, a de que executar não é julgar, que se assenta a proposta deste artigo.

Seria, todavia, intelectualmente desonesto apresentar a execução fiscal administrativa como ideia inédita no debate brasileiro. Não o é: tramitaram no Congresso, ao longo de

três décadas, sucessivos projetos com esse propósito, dentre eles o PL 2.412/2007, que pretendia converter a execução fiscal em procedimento administrativo, além de outras iniciativas anteriores no Senado e na Câmara – nenhum dos quais, contudo, convertido em lei. É neste ponto que reside a defesa de que a mudança necessária, para além de possuir caráter legislativo, demanda uma transformação cultural.

Afinal, a resistência tem fundamento conhecido e respeitável: a concepção de que a constrição patrimonial estaria sob reserva de jurisdição, de modo que conferir ao Executivo o poder de tornar indisponíveis bens do devedor afrontaria, em tese, o art. 5º, XXXV, da Constituição. Não se trata de objeção trivial, e ignorá-la fragilizaria a proposta. O ponto, no entanto, é que o quadro normativo que sustentava tal premissa se alterou. De um lado, o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a autotutela executiva no âmbito privado, reconheceu a compatibilidade constitucional de procedimentos expropriatórios extrajudiciais, desde que processualizadas as garantias que os legitimam.¹⁰ De outro, a doutrina contemporânea distingue, com nitidez crescente, o ato de execução, destituído de conteúdo decisório, do ato de julgamento, este sim sob reserva de jurisdição¹¹ (Ribeiro, 2022). O que o direito comparado demonstra, lido a essa luz, não é que o modelo estrangeiro deva ser transplantado, mas que a objeção da reserva de jurisdição se dissolve quando a constrição administrativa vem cercada de processualidade, de contestação prévia e de controle jurisdicional posterior. A novidade que distingue o momento atual dos projetos pretéritos não é a ideia em si, mas a maturidade do arcabouço de garantias que hoje pode ampará-la, do qual o Código de Defesa do Contribuinte pode ser lido como expressão.

Cabe, contudo, uma advertência metodológica que a seriedade do argumento exige. O recurso ao direito comparado como fundamento para reformas institucionais não autoriza uma transplantação acrítica de modelos estrangeiros: sistemas jurídicos são inseparáveis das condições constitucionais, culturais e institucionais que os tornaram possíveis. O modelo britânico pressupõe décadas de consolidação de uma cultura de *compliance* fiscal; o IRS estadunidense opera sobre uma estrutura de transparência patrimonial que ainda não tem equivalente pleno no Brasil; enquanto o *procedimiento de apremio* espanhol se apoia em tradições administrativas de autotutela que o constitucionalismo brasileiro, historicamente desconfiado da concentração de poderes na Administração, recepciona com reservas compreensíveis. A comparação, portanto, não serve para importar soluções prontas, mas para demonstrar que o problema está corretamente identificado e que há caminhos viáveis.

10 RE 860.631/SP, leading case do Tema 982 da repercussão geral, relatoria do Min. Luiz Fux, julgado pelo Plenário do STF em 26 de outubro de 2023. Por maioria, o Tribunal concluiu que a execução extrajudicial nos contratos com alienação fiduciária de imóvel, prevista na Lei nº 9.514/1997, não viola os princípios do devido processo legal e da ampla defesa. A tese fixada foi: “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”.

11 A distinção entre ato executivo e ato decisório é o pressuposto teórico das propostas contemporâneas de desjudicialização da execução, segundo as quais os atos materiais de satisfação do crédito, por não conterem juízo, podem ser conferidos a órgãos não jurisdicionais sem ofensa à reserva de jurisdição, preservada esta para a apreciação das controvérsias suscitadas pelo executado.

A lição do direito comparado não é de receita, mas sim de diagnóstico confirmado. Em outros sistemas tributários que podem ser considerados mais eficientes, o Poder Judiciário somente é acionado para resolver controvérsias, e não para cobrar créditos. O que falta, no Brasil, não é um diagnóstico, mas a disposição de agir a partir dele, com a coragem institucional necessária à construção de um modelo próprio voltado à obtenção de resultados.

8 AS PROCURADORIAS COMO PROTAGONISTAS: DISTANCIAMENTO, EXPERTISE E FUNÇÃO CONSTITUCIONAL

Identificada a inadequação do modelo atual e o caminho apontado pelo direito comparado, coloca-se, então, a questão que este artigo se propõe a responder: a quem, no Brasil, deveria caber o exercício da execução do crédito tributário após encerrada a cobrança amigável posterior à inscrição em dívida ativa?

A resposta mais simplória seria a de atribuir os poderes executivos diretos à Receita Federal, o que, no entanto, deve ser prontamente afastado por razões estruturais. A Receita Federal concentra, hoje, as competências de fiscalização, lançamento e constituição do crédito tributário. Conferir a esse mesmo órgão os poderes de cobrança forçada significaria suprimir, da estrutura institucional, um grau necessário de distanciamento entre quem lança e quem executa. Seria, em última análise, trocar um problema por outro, concentrando em uma única instituição funções cujo equilíbrio exige, ao contrário, separação.

A proposta que se defende é a de que esse papel pode ser conferido às procuradorias da Fazenda. A opção não é arbitrária: decorre da própria natureza constitucional dessas instituições. As procuradorias fazendárias têm como função precípua, nos termos da Constituição Federal, além da orientação jurídica da Administração Pública, a representação judicial e extrajudicial do Estado. Não são órgãos de arrecadação, mas órgãos de controle de juridicidade da atuação fazendária, atributo que confere à advocacia pública aquilo que Caffaro (2025) descreve como sua essencialidade ético-jurídica: a função de mediar, no interior do próprio Estado, a legalidade da atuação administrativa.

Antes de examinar os fundamentos específicos dessa proposta, contudo, é necessário enfrentar uma resistência mais ampla: a desconfiança estrutural em relação à autotutela executiva. O direito privado brasileiro, no entanto, já começou a superar esse dogma. A Lei nº 14.711/2023, Marco Legal das Garantias, conferiu ao credor fiduciante poderes para alienar extrajudicialmente o bem móvel dado em garantia, sem intervenção judicial. A Associação dos Magistrados Brasileiros (AMB) ajuizou a ADI 7.601 para impugnar dispositivos da lei.¹² O Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Temas 249¹³ e 982¹⁴ de repercussão geral,

12 ADI 7.601, ajuizada pela Associação dos Magistrados Brasileiros (AMB), questionando dispositivos da Lei nº 14.711/2023 (Marco Legal das Garantias).

13 Tese firmada no RE 627.106: “É constitucional, pois foi devidamente recepcionado pela Constituição Federal de 1988, o procedimento de execução extrajudicial, previsto no Decreto-lei nº 70/66”.

14 Tese firmada no RE 860.631: “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”.

já forneceu a chave interpretativa, reconhecendo a adaptabilidade de regras processuais que efetivam garantias constitucionais no âmbito extrajudicial. A constitucionalidade da autotutela executiva, portanto, não depende de sua judicialização, mas da processualização das garantias que a legitimam.

O ponto em comento merece ser explicitado, porque dele decorre uma assimetria que o ordenamento brasileiro vem progressivamente consolidando sem que se lhe extraiam todas as consequências. A trajetória do direito privado, desde a Lei nº 9.514/1997 até o Marco Legal das Garantias (Lei nº 14.711/2023), instituiu, em favor do credor fiduciante, instrumentos de constrição e expropriação extrajudicial de que o credor público, em pleno exercício de função constitucional, simplesmente não dispõe. O Estado, titular do crédito tributário, cuja natureza pública e cuja destinação à satisfação de interesses coletivos seriam, em tese, fundamentos para um regime mais protetivo, e não menos, encontra-se hoje em posição executiva mais frágil do que a do banco comercial titular de garantia fiduciária sobre bem móvel. A inversão em comento justifica revisão sistemática. Como sustentam Catarino e Rossini (2016), o dogma da indisponibilidade dos interesses fazendários, que historicamente respaldou a recusa de instrumentos mais ágeis à Administração, não resiste a uma análise funcional do interesse público: indisponível não é o crédito em si, mas a eficiência de sua satisfação. Essa eficiência, por sua vez, depende de instrumentos que o ordenamento já reconheceu como compatíveis com a Constituição quando o credor é privado.

Convém, ainda, antecipar a objeção mais previsível: a de que conferir poderes executivos diretos à Administração Tributária reproduziria, no plano da cobrança, a lógica do abuso de força que durante décadas marcou a relação Fisco-contribuinte. A objeção pode parecer legítima, contudo, o modelo aqui proposto não pressupõe ampliação de poderes em ambiente de opacidade, mas sua institucionalização em ambiente de garantias. A mitigação do risco de abuso passa por exigências cumulativas: clareza procedimental quanto a prazos, critérios e meios de defesa; notificação prévia obrigatória do devedor em momento que ainda permita contestação suspensiva; controle jurisdicional preservado sobre toda controvérsia de fundo; e transparência ativa quanto aos sistemas automatizados eventualmente empregados na seleção do devedor ou na constrição de bens. A advertência de Hugo de Brito Machado Segundo (2026), de que a retórica da cooperação não pode dispensar a observância estrita das prerrogativas do contribuinte, aplica-se diretamente a este desenho: cooperação não é renúncia a controle, e o poder executivo administrativo não é poder discricionário. A simetria que se busca não é a do Fisco fortalecido sobre o contribuinte fragilizado, mas a do credor público dotado dos mesmos instrumentos que o credor privado, sob garantias proporcionalmente mais rigorosas, porque seu poder também é maior.

Esse referencial é decisivo para o argumento ora apresentado. Se ao credor privado é reconhecida a possibilidade constitucional de exercer autotutela executiva sobre bens do devedor, com ainda maior razão ela deve ser reconhecida ao credor público, quando exercida por órgão que desempenha função constitucional de representação judicial e extrajudicial. Negar às procuradorias da Fazenda o que se concede ao credor fiduciante

privado configuraria incoerência que o sistema jurídico brasileiro, em sua atual configuração, não tem como sustentar.¹⁵

Além disso, as informações que fundamentam a cobrança do crédito tributário – movimentação financeira, patrimônio declarado, histórico de obrigações acessórias – estão sob proteção do sigilo fiscal e integram o acervo de dados da Administração Tributária.¹⁶ O distanciamento institucional da procuradoria em relação à fase de lançamento é, precisamente, o que a habilita a exercer a cobrança com o grau de isenção que o modelo exige. A esse distanciamento soma-se, ainda, a expertise acumulada: as procuradorias fazendárias desenvolveram, ao longo de décadas, capacidade institucional para avaliar a qualidade dos créditos inscritos, negociar soluções consensuais e utilizar ferramentas tecnológicas de análise de risco.

Reconhecer esse papel às procuradorias da Fazenda não significa suprimir controles, mas, ao contrário, institucionalizá-los adequadamente. A execução extrajudicial deve obedecer a procedimento administrativo com contraditório e ampla defesa, com prazo para o devedor apresentar objeções antes de qualquer medida constritiva, e com acesso ao Judiciário garantido para toda controvérsia de natureza jurídica, em consonância com o art. 5º, XXXV, da Constituição Federal. O que se pretende retirar do Judiciário não é a competência para julgar, mas, tão somente, a atribuição de atuar como *longa manus* da Administração Pública na cobrança de seus créditos.

9 A PGFN COMO PROVA DE CONCEITO: TRANSAÇÃO, RECUPERAÇÃO E MUDANÇA DE PARADIGMA

O argumento em favor de um modelo protagonizado pelas procuradorias da Fazenda não se mostra somente teórico. A experiência recente da PGFN oferece evidências empíricas concretas e mensuráveis de que a mudança de paradigma talvez já se encontre em curso e de que seja capaz de produzir resultados que o modelo anterior nunca alcançou.

Importa, antes, precisar o que a experiência da PGFN efetivamente comprova, sob pena de a ela atribuir mais do que ela demonstra. Os resultados da transação tributária não comprovam que a procuradoria praticaria bem os atos de execução; comprovam, sim, que a procuradoria decide bem o que cobrar, como cobrar e de quem cobrar. A prova de conceito, em rigor, diz respeito à capacidade de triagem, e não ao poder coercitivo. A transação pressupõe, a cada caso, uma avaliação objetiva da recuperabilidade do crédito: estima-se o custo de oportunidade do litígio, a duração esperada do processo e o prognóstico de êxito,

15 O STJ reconheceu a possibilidade de a Fazenda Pública requerer falência de contribuinte no caso de não pagamento do crédito tributário no REsp 2.196.073, denotando tendência de paridade de armas em favor da eficiência arrecadatória.

16 Tal proteção, vale registrar, não é obstáculo à atuação da procuradoria, mas, sim, condição de sua legitimidade – afinal, é precisamente o tratamento responsável dessas informações que confere ao modelo a credibilidade necessária para sua sustentação institucional.

e a partir desse juízo decide-se entre negociar, executar ou reconhecer a irrecuperabilidade. É precisamente essa função – a de filtrar, segundo critérios de eficiência e economicidade, o que merece ser cobrado e por qual via – que a proposta deste artigo pretende generalizar e dotar de instrumentos adequados. O poder executivo direto é o meio; a triagem qualificada e a celeridade na atuação são as características que conferem racionalidade ao seu uso.

Esse desenho responde, ademais, a uma lacuna concreta e atual do sistema. A Resolução nº 547/2024 do Conselho Nacional de Justiça, fundada na tese do Tema 1.184 do Supremo Tribunal Federal e alterada pela Resolução nº 617/2025, determinou a extinção das execuções fiscais de baixo valor, em regra inferiores a R\$10.000,00, por ausência de interesse de agir, em nome do princípio constitucional da eficiência administrativa, exigindo, ainda, como condição de ajuizamento, a prévia tentativa de conciliação ou de solução administrativa e o protesto do título. A medida parece corretíssima do ponto de vista do desafogamento judicial – afinal, mais da metade das execuções fiscais sempre se situou nessa faixa de valor –, mas revelou um vazio: ao retirar do Judiciário a cobrança de baixo valor, nada foi colocado em seu lugar. O efeito foi sentido de imediato pelos municípios, cuja arrecadação de IPTU inscrito em dívida ativa recuou na maioria das capitais, conforme levantamento da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (Consultor Jurídico, 2025). A extinção em massa, sem uma via administrativa de cobrança apta a sucedê-la, converte um problema de congestionamento judicial em um problema de inadimplência tolerada, gerando claro desincentivo ao adimplemento. É justamente esse espaço que um modelo de execução extrajudicial protagonizado pelas procuradorias vem preencher: não para reconduzir ao Judiciário o que dele se retirou, mas para que a triagem de eficiência – executar administrativamente, transacionar ou arquivar – passe a ser feita por quem tem efetivo interesse no feito e vocação institucional para tanto.

Existe uma objeção óbvia: nem toda procuradoria dispõe da estrutura, do quadro e das ferramentas tecnológicas da PGFN. A assimetria entre o âmbito federal e a realidade de municípios de pequeno porte é real e não deve ser subestimada. Ela, contudo, não é impedimento ao modelo, e sim parâmetro para a sua implantação gradual. A própria experiência federativa brasileira oferece a saída: a celebração de convênios e o compartilhamento de estruturas, mediante os quais procuradorias menos aparelhadas deleguem a triagem e a cobrança a entes mais estruturados, ou se valham de plataformas comuns. O modelo não exige que cada ente reproduza a PGFN; exige que a função de cobrança qualificada esteja disponível, ainda que exercida de forma cooperativa ou regionalizada. A escala, nesse ponto, se mostra um problema de arranjo administrativo, e não um veto ao desenho institucional proposto.

Os resultados de 2025 confirmam essa leitura ao longo de todo o exercício. Em agosto, a PGFN divulgou que atingira, no primeiro semestre do ano, o maior volume semestral de recuperação de créditos de sua história: R\$29 bilhões, superando em R\$2 bilhões o resultado do mesmo período de 2024, dos quais R\$14,5 bilhões por meio de transações tributárias – modalidade que, ressalte-se, até poucos anos atrás era considerada juridicamente inviável

sob o argumento da indisponibilidade do crédito público. Em outubro, o acumulado de janeiro a setembro já alcançava R\$44,9 bilhões, com mais da metade proveniente de transações tributárias. O balanço anual, divulgado em março de 2026, fechou o ano em R\$66,1 bilhões recuperados em créditos inscritos em dívida ativa – novo recorde histórico, 10,4% acima dos R\$59,9 bilhões de 2024, dos quais R\$30,8 bilhões por transação tributária, distribuídos em mais de 826 mil negociações (PGFN, 2025a, 2025b, 2026).

O que esses números revelam vai além da eficiência arrecadatória. Eles revelam que uma estrutura como a PGFN, juridicamente especializada, institucionalmente distanciada do lançamento, dotada de ferramentas tecnológicas de análise de risco e orientada pela consensualidade, é capaz de recuperar créditos de forma muito mais eficiente do que o modelo tradicional de execução judicial. A eficiência do modelo consensual da PGFN não decorre, vale insistir, de concessões indevidas ao devedor; decorre, sim, de avaliação objetiva da recuperabilidade do crédito, considerando o custo de oportunidade do litígio, a duração esperada do processo e o prognóstico de êxito judicial.

A PGFN, portanto, não é apenas um exemplo de boas práticas. É, em verdade, uma espécie de prova de conceito, já em operação no direito brasileiro, de que uma procuradoria fazendária dispõe da capacidade institucional – jurídica, tecnológica e analítica – para exercer a triagem qualificada do crédito: avaliar a recuperabilidade, escolher a via adequada e tratar de modo diferenciado cada perfil de devedor. O que ela ainda não demonstra, porque a lei não lhe confere, é a capacidade de exercício do poder de execução direto sobre o devedor resistente, e é quanto a esse ponto que o direito comparado, e não a experiência da PGFN, fornece a evidência. Nesses termos, a experiência nacional comprova que a procuradoria sabe decidir o que e como cobrar; a experiência estrangeira comprova que a cobrança coercitiva (execução) pode ser administrativa sem sacrifício das garantias. O que se propõe, portanto, não é criar algo do zero, mas completar o desenho, somando à capacidade de triagem que a PGFN já exerce os poderes executivos que tornam essa triagem eficaz também diante de quem se recusa a cooperar. O próximo passo é normativo; a vocação institucional, os dados sugerem, já existe.

10 CONCLUSÃO

A cobrança do crédito tributário no Brasil apresenta-se, no atual momento, como um sistema em tensão: entre o modelo que persiste e as transformações que se impõem; entre a cultura adversarial arraigada e a cooperação que se anuncia; entre um Judiciário sobrecarregado com função que não é sua e um modelo extrajudicial de execução que o direito comparado e a própria experiência brasileira já demonstraram ser viável e eficiente. O diagnóstico, há muito, encontra-se feito. Resta saber, contudo, em que medida o ordenamento se disporá a extrair dele as consequências institucionais correspondentes.

Este artigo propôs que essa tensão não resolvida seja respondida pela atribuição do referido papel às procuradorias da Fazenda, com destaque para a PGFN no âmbito federal.

A proposta, em abstrato, não é nova: trata-se da sistematização de uma tendência que já se manifesta nas alterações legislativas, chanceladas pelos tribunais superiores, e na prática da PGFN por meio da transação tributária, cujos resultados, em 2025, demonstraram a superioridade do modelo cooperativo sobre o contencioso. A diferença entre o que a PGFN já faz e o que aqui se propõe é, essencialmente, de poderes formais e não de capacidade institucional.

A concretização desse desenho depende, em primeiro lugar, de uma lei complementar que confira às procuradorias fazendárias os poderes executivos diretos hoje ausentes do ordenamento: a prática dos atos de citação, penhora e leilão e a expedição de ordens de acesso a cadastros patrimoniais e financeiros, sempre sob procedimento administrativo dotado de contraditório, ampla defesa e janela de contestação prévia à constrição. A esse núcleo normativo soma-se uma exigência funcional, qual seja, a institucionalização, como etapa obrigatória, de uma triagem de eficiência destinada a orientar, segundo critérios objetivos de recuperabilidade e economicidade, a escolha entre cobrar, transacionar ou arquivar cada crédito, reservando ao Judiciário, em paralelo, as controvérsias jurídicas genuínas. O modelo somente alcança escala nacional, contudo, se acompanhado de previsão expressa de convênios e de compartilhamento de estruturas entre procuradorias, de modo que a entes menos aparelhados seja permitido delegar a cobrança a entes mais estruturados ou recorrer a plataformas comuns. Por fim, em qualquer cenário, é indispensável que mecanismos de governança tecnológica sejam erigidos em condição de legitimidade do sistema, de modo a impedir que a automação se converta em opacidade e a assegurar a proteção dos direitos do contribuinte ao longo de todo o procedimento.

Mais do que um arranjo de meios, o que se sustenta, convém deixar claro, é uma correção de assimetria. O ordenamento brasileiro vem admitindo, ao longo das últimas décadas, um regime executivo extrajudicial em favor do credor privado – sobretudo o credor fiduciante, beneficiado pela Lei nº 9.514/1997 e pela Lei nº 14.711/2023 –, que confere ao banco comercial titular de garantia real instrumentos de constrição mais ágeis do que aqueles disponíveis ao próprio Estado para a satisfação do crédito tributário. Essa inversão, por si só, contradiz a lógica do interesse público que historicamente fundamentou a prerrogativa fazendária e impõe revisão sistemática. Não se trata, portanto, de ampliar poderes do Fisco em desfavor do contribuinte, mas de restituir ao credor público as ferramentas que o ordenamento já reconheceu como compatíveis com a Constituição em mãos privadas. A objeção de que esse reequilíbrio reabriria espaço para o abuso de força encontra resposta no próprio desenho proposto: o poder executivo administrativo, quando exercido sob exigências cumulativas de notificação prévia, contestação suspensiva, controle jurisdicional preservado e transparência quanto a sistemas automatizados, deixa de configurar prerrogativa unilateral e passa a operar como instrumento sujeito a parâmetros de legalidade verificáveis pelo contribuinte e por terceiros interessados.

Subjacente a todos esses elementos está uma transformação que não se reduz à dimensão normativa. A incorporação da transação tributária ao ordenamento brasileiro

exigiu, antes da norma, a superação do dogma da indisponibilidade do crédito público em sua versão estrita; do mesmo modo, a generalização do modelo aqui sustentado pressupõe que a cultura institucional acompanhe a inovação legislativa. Sem essa correspondência, normas que conferem direitos ao contribuinte e prerrogativas à Administração tendem a operar como letra distante da prática, replicando, sob novo nome, as patologias que pretendiam corrigir. O Código de Defesa do Contribuinte oferece, nesse ponto, a moldura normativa adequada; a PGFN oferece a evidência empírica de que a mudança é possível. Ao ordenamento cabe, agora, completar o percurso.

Uma última observação. As propostas aqui sustentadas não se confundem com a defesa de um Fisco mais forte, distinção que deve ser feita com clareza. O que se sustenta é o desenho de um sistema mais coerente: mais coerente com a função constitucional da advocacia pública, mais coerente com as garantias que o próprio ordenamento já conferiu ao credor privado e, sobretudo, mais coerente com a expectativa legítima de que o Estado recupere, em tempo razoável e a custo razoável, aquilo que lhe é devido por força de lei, a bem de toda a sociedade. A medida do êxito desse desenho não estará, contudo, somente no volume arrecadado, mas também na qualidade da relação que ele venha a estabelecer entre Administração e contribuinte: uma relação em que a cobrança eficiente conviva, sem contradição, com a previsibilidade do procedimento e com a proteção efetiva de direitos.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus; CATARINO, João Ricardo. O uso da inteligência artificial na aplicação do direito público: o caso especial da cobrança dos créditos tributários – um estudo objetivado nos casos brasileiro e português. *e-Pública*, v. 6, n. 2, p. 188-219, dez. 2019.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE JURIMETRIA. *Diagnóstico do contencioso tributário administrativo*: relatório final de pesquisa. São Paulo: ABJ, 2022.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em Números 2025*. Brasília: CNJ, 2025.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Resolução nº 547, de 22 de fevereiro de 2024*. Institui medidas de tratamento racional e eficiência na tramitação das execuções fiscais pendentes no Poder Judiciário (com as alterações da Resolução nº 617, de 12 de março de 2025). Brasília: CNJ, 2024.

BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Comunicado do IPEA*, n. 127, 2012.

BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. *Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal*: relatório final da pesquisa. Brasília: IPEA, 2011.

BRASIL. *Lei Complementar nº 225, de 18 de março de 2026*. Institui o Código de Defesa do Contribuinte. Brasília, DF, 2026.

BRASIL. *Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020*. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica. Brasília, DF, 2020.

BRASIL. *Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980*. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública. Brasília, DF, 1980.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 1.355.208/SC (Tema 1.184 da repercussão geral)*. Rel. Min. Cármen Lúcia. Tribunal Pleno. Julgado em 19 dez. 2023; publicado no DJe em 2 abr. 2024. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao>. Acesso em: 25 maio 2026.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Lista de alto risco da administração pública federal 2024*. 2. ed. Brasília: TCU, 2024. Disponível em: <https://sites.tcu.gov.br/listadealtorisco>. Acesso em: 2 fev. 2026.

CAFFARO, Leonardo de Mello. A função constitucional e democrática da advocacia pública e sua essencialidade ético-jurídica: uma breve síntese. *Migalhas*, 18 abr. 2025. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/430103/a-funcao-constitucional-e-democratica-da-advocacia-publica>. Acesso em: 2 fev. 2026.

CATARINO, João Ricardo; ROSSINI, Guilherme de Mello. A transação tributária e o mito da (in)disponibilidade dos interesses fazendários. *Revista da AGU*, Brasília, v. 15, n. 2, p. 155-186, abr./jun. 2016.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Execução fiscal administrativa e devido processo legal. *Revista Nomos – Edição Comemorativa dos 30 anos de mestrado em Direito/UFC*, 2007.

CNJ; INSPER. *Diagnóstico sobre o Contencioso Tributário no Poder Judiciário Brasileiro*. Brasília: CNJ, 2022.

CONSULTOR JURÍDICO. Para capitais, norma do CNJ estimula inadimplência de IPTU. *Consultor Jurídico*, 3 set. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-set-03/para-capitais-extincao-de-execucoes-fiscais-derruba-arrecadacao-de-iptu/>. Acesso em: 25 maio 2026.

GOMES, Marcus Lívio; SILVA, Eduardo. Política judiciária nacional contra a alta litigiosidade tributária. *Revista Eletrônica de Direito Processual – REDP*, Rio de Janeiro, ano 17, v. 24, n. 1, p. 363-380, jan./abr. 2023.

GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 101-110.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações do Direito Administrativo*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Quatro paradigmas do direito administrativo pós-moderno: legitimidade, finalidade, eficiência, resultado*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

PAULSEN, Leandro. *Execução fiscal administrativa: fundamentos da autotutela administrativa e requisitos do devido processo legal*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2025.

PGFN. *PGFN bate recorde e recupera R\$66,1 bilhões em créditos da dívida ativa em 2025*. Brasília: PGFN, 10 mar. 2026. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias>. Acesso em: 25 maio 2026.

PGFN. *PGFN recupera R\$44,9 bilhões de janeiro a setembro*. Brasília: PGFN, 30 out. 2025b. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2025/pgfn-recupera-r-44-9-bilhoes-de-janeiro-a-setembro>. Acesso em: 25 maio 2026.

PGFN. *PGFN registra recorde em recuperação de créditos no 1º semestre*. Brasília: PGFN, 14 ago. 2025a. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2025/pgfn-registra-recorde-em-recuperacao-de-creditos-no-1o-semester>. Acesso em: 25 maio 2026.

REVISTA ETCO. *Como reduzir o contencioso tributário brasileiro?* São Paulo: Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial, n. 25, ano 17, ago. 2020. Edição especial.

RIBEIRO, Flávia Pereira. *Desjudicialização da execução civil*. 3. ed. rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2022.

ROCHA, Sérgio André. *Ética da Administração Fazendária e o processo administrativo fiscal*. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 25, p. 147-176, 2011.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Paz, carinho e cooperação: o fisco na aula de religião. *Consultor Jurídico*, 28 jan. 2026. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2026-jan-28/paz-carinho-e-cooperacao-o-fisco-na-aula-de-religiao/>. Acesso em: 13 fev. 2026.

SILVA, Artur Stamford da; LUCKWU, Myllena. Algoritmos de inteligência artificial e decisão jurídica: o caso da Elis do Tribunal de Justiça de Pernambuco. *Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região*, Brasília, ano 34, n. 3, p. 27-42, 2022.

SILVA, Ovídio A. Baptista da. *Jurisdição e execução na tradição romano-canônica*. 2. ed. rev. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. v. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

WATANABE, Kazuo. *Da cognição no processo civil*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

SOUZA, Natália Faria de. A cobrança do crédito tributário entre o passado e o futuro: ineficiências estruturais, transformações institucionais e o caminho para um modelo cooperativo, tecnológico e eficiente. *Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa*, Belo Horizonte, ano 3, v. 1, p. 207-225, 2026.

DESJUDICIALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: A PGFN COMO AGENTE DA POLÍTICA PÚBLICA DE REDUÇÃO DA LITIGIOSIDADE

Matheus Gustavo Segatti Wolff

Procurador da Fazenda Nacional, mestrando em Direito pela UFSC, foi Procurador-chefe da DIAFI/SC, atualmente ocupa o cargo de Subprocurador-chefe da Fazenda Nacional em Santa Catarina.

Resumo: O presente artigo analisa a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) como protagonista de uma política pública estrutural de desjudicialização do contencioso tributário brasileiro. Partindo do diagnóstico empírico fornecido pelo Painel de Grandes Litigantes do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) – segundo o qual a Fazenda Nacional lidera o polo ativo da litigância nacional com 2.436.654 processos pendentes (referência: 31/01/2026) –, o trabalho demonstra que a atuação da PGFN transcende a função de representação judicial defensiva, alcançando a condição de agente ativo na construção de um sistema de Justiça mais eficiente. Examina-se o conjunto de instrumentos normativos que operacionalizam essa política: a Portaria PGFN nº 502/2016 e o Parecer PGFN/CRJ nº 789/2016; o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC), instituído pela Portaria PGFN nº 396/2016; a Portaria Conjunta CJF-CNJ-PGFN-AGU nº 7/2023 e o Painel de Monitoramento das Ações Judiciais da Fazenda Nacional; e a Resolução CNJ nº 547/2024, responsável pela extinção de mais de 12 milhões de execuções fiscais. Analisa-se, ainda, em perspectiva comparada, as recomendações da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) sobre gestão da dívida tributária. Os estudos do IPEA sobre o custo unitário das execuções fiscais e a Portaria MF nº 75/2012 fornecem o substrato econômico que fundamenta a racionalidade do modelo. Conclui-se que a PGFN, ao adotar postura de litigância racional e estratégica, realiza simultaneamente os princípios constitucionais da eficiência (art. 37, caput, CF) e da duração razoável do processo (art. 5º, LXXVIII, CF), configurando a desjudicialização tributária como imperativo constitucional.

Palavras-chave: Desjudicialização. PGFN. Contencioso Tributário.

Sumário: 1 Introdução – 2 A litigiosidade tributária no Brasil: diagnóstico, custos e o fundamento econômico da racionalização – 3 Desjudicialização como política pública: fundamentos constitucionais e doutrinários – 4 A PGFN como função essencial à justiça: de litigante reativo a agente de racionalização – 5 Os instrumentos normativos da desjudicialização fazendária – 6 A perspectiva comparada: as recomendações da OCDE sobre gestão da dívida tributária – 7 A evidência empírica: resultados e impactos mensuráveis – 8 Desafios e perspectivas: os limites do modelo e o que ainda está por construir – 9 Conclusão – Referências

1 INTRODUÇÃO

Há uma cena que todo Procurador da Fazenda Nacional conhece de cor: o massivo número de intimações que chegam ao sistema SAJ da PGFN nas primeiras horas da manhã, cada uma delas abrindo um prazo, cada prazo pedindo uma manifestação, cada manifestação consumindo horas de trabalho de um profissional que, no dia seguinte, encontrará o mesmo cenário. Essa cena é a expressão cotidiana de um problema estrutural que o relatório “Justiça em Números 2025”, do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), documentou. Ao final de 2024, tramitavam no Poder Judiciário brasileiro 80,6 milhões de processos, exigindo de 18.748 magistrados uma produtividade de 11 decisões por dia útil, carga de trabalho que, nas palavras do Ministro Luís Roberto Barroso, configura uma verdadeira “epidemia de litigiosidade” (CNJ, 2025).

O contencioso tributário ocupa posição central nesse diagnóstico. As execuções fiscais são, historicamente, responsáveis por mais de 30% de todo o acervo do Judiciário, e, de acordo com os estudos do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), cada processo custa mais do que frequentemente se recupera, dura quase uma década e tem probabilidade de êxito integral inferior a um terço.¹ Nesse universo, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) destaca-se pela escala. Conforme o Painel de Grandes Litigantes do CNJ, com data de referência 31/01/2026, o Ministério da Fazenda liderava o polo ativo da litigância nacional com 2.436.654 processos pendentes, tendo ajuizado 329.306 novos casos nos doze meses anteriores.

Esses números, porém, contam apenas metade da história. A outra metade é a da transformação institucional que a PGFN vem promovendo desde 2010, quando a Portaria PGFN 294/2010 inaugurou publicamente a ideia de que há teses que a Fazenda “não mais sustentará em juízo”, e que se consolidou com dois instrumentos normativos publicados em 2016, a Portaria nº 502, voltada à racionalização da litigância judicial em causas com precedente vinculante desfavorável, e a Portaria nº 396, que instituiu o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC), voltado à racionalização da própria cobrança executiva em função da recuperabilidade do crédito inscrito.

O argumento central deste artigo é o seguinte: a PGFN deixou de ser apenas um litigante público de grande escala para se tornar um agente ativo de uma política pública de desjudicialização tributária. Essa transição é constitucionalmente imposta pelo princípio da eficiência (art. 37, *caput*, CF/1988) e pela garantia da duração razoável do processo (art. 5º, LXXVIII, CF/1988). Ainda, encontra respaldo, em perspectiva internacional, nas recomendações da OCDE, que desde 2004 preconiza uma abordagem baseada em risco para a administração fiscal, convergente com o modelo que a PGFN foi construindo no período 2010-2026.

2 A LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL: DIAGNÓSTICO, CUSTOS E O FUNDAMENTO ECONÔMICO DA RACIONALIZAÇÃO

O relatório “Justiça em Números 2025” (CNJ, 2025a), com dados do ano-base 2024, registra que o Poder Judiciário brasileiro encerrou o ano com 80,6 milhões de processos pendentes, queda de 3,5 milhões em relação a 2023, a maior redução histórica. Foram

1 A constatação empírica do IPEA dialoga diretamente com a tese central de Holmes e Sunstein: todo direito legalmente exigível é custoso porque a sua tutela depende de aparato público sustentado por receita tributária. A formulação inverte o senso comum liberal segundo o qual existem direitos negativos gratuitos: até a propriedade privada, frequentemente apresentada como direito de não interferência, exige o investimento público que mantém o judiciário, a polícia e os registros que tornam a propriedade exigível. Daí decorre uma consequência prática raramente explicitada: como os recursos para enforcement são finitos, a alocação racional desses recursos é, em si mesma, exigência constitucional. Cf. HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. New York: W. W. Norton, 1999. Tradução brasileira: *O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

julgados 44,6 milhões de processos (+28% em relação ao ano anterior), mas ingressaram 39,4 milhões de casos novos. A taxa de congestionamento caiu para 64,3%, o menor índice em 16 anos. As execuções fiscais são o maior componente individual desse acervo. Antes dos efeitos plenos da Resolução CNJ nº 547/2024, havia 21,3 milhões pendentes, 18 milhões na Justiça Estadual e 3,3 milhões na Justiça Federal, com tempo médio de tramitação de seis anos e nove meses.

O Painel de Grandes Litigantes do CNJ (2026), com data de referência 31/01/2026, evidencia a concentração da litigiosidade pública. No polo passivo, os dez maiores entes públicos somam 6,84 milhões de ações, 8,5% de todo o acervo do Judiciário. O INSS lidera com 4.285.395 processos pendentes, o Ministério da Fazenda aparece na sexta posição, com 391.962 ações, e entre os maiores em casos novos recebidos nos últimos doze meses, com 213.693 novas demandas. No polo ativo, o Ministério da Fazenda lidera com 2.436.654 processos pendentes e 329.306 casos novos em doze meses.

A racionalidade econômica por trás de toda a política de desjudicialização tributária aqui analisada tem um ponto de partida com os estudos do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) sobre o custo unitário do processo de execução fiscal, realizados em parceria com o CNJ entre 2009 e 2012.

O Comunicado IPEA nº 83 (2011), pioneiro no cálculo do custo do processo judicial no Brasil, apurou que o custo médio de uma execução fiscal na Justiça Federal era de R\$4.368,00, podendo chegar a R\$4.685,39 considerando recursos e embargos. O estudo verificou que o tempo médio de tramitação era de 2.989 dias, oito anos, dois meses e nove dias, e que somente 33,9% das execuções terminavam em pagamento total da dívida (IPEA, 2011). Na ocasião, o pesquisador Alexandre Cunha, do IPEA, destacou que, somando a tramitação administrativa prévia (em média cinco anos na via administrativa) ao tempo judiciário, o contribuinte poderia aguardar treze anos até a conclusão de uma execução fiscal.

O Comunicado IPEA nº 127 (2012), que analisou especificamente a atuação da PGFN, indicou que o custo unitário médio total de uma execução promovida pela PGFN era de R\$5.606,67, o tempo médio de tramitação chegava a nove anos, nove meses e dezesseis dias e a probabilidade de obter-se a recuperação integral do crédito era de apenas 25,8%, o menor índice entre todos os exequentes analisados na pesquisa. O valor médio cobrado nas ações movidas pela PGFN era de R\$26.303,25. O estudo recomendou expressamente a fixação de um valor mínimo economicamente justificável para o ajuizamento de execuções fiscais (IPEA, 2012).

Assim, um processo que custa R\$5.606,67 ao erário e tem apenas 25,8% de probabilidade de resultar em recuperação integral jamais poderia justificar-se para cobrar um crédito de R\$8.000,00.

Essa recomendação foi atendida pela Portaria MF nº 75, de 22 de março de 2012, que determinou o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$20.000,00 (art. 1º, II), a não inscrição na Dívida Ativa da União (DAU) de débitos de valor consolidado igual ou inferior a R\$1.000,00 (art.

1º, I) e o arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções já ajuizadas dentro desse patamar (art. 2º). A Portaria revogou a Portaria MF nº 49/2004, que vigorava com limite de R\$10.000,00, elevando ao dobro o piso de ajuizamento. Trata-se da tradução normativa direta dos estudos do IPEA: o limite de R\$20.000,00 foi construído a partir do cálculo de que, abaixo desse valor, o custo do processo judicial supera com frequência o benefício esperado para o erário.²

A Portaria MF nº 75/2012 foi, portanto, o primeiro instrumento normativo a traduzir em limite legal o raciocínio de custo-benefício que o Parecer PGFN/CRJ nº 789/2016 consolidaria quatro anos depois como princípio geral da litigância fazendária, e que a Resolução CNJ nº 547/2024 projetaria, em 2024, para a escala de doze milhões de execuções extintas.

Em perspectiva histórica, os casos pendentes da PGFN no polo ativo caíram de aproximadamente quatro milhões, em 2020, para 2.436.654, em 31/01/2026, redução de cerca de 39% em seis anos. Essa trajetória de queda, contemporânea à consolidação das Portarias 396/2016 e 502/2016 e das parcerias institucionais com o CNJ, é o dado empírico central do presente estudo.

3 DESJUDICIALIZAÇÃO COMO POLÍTICA PÚBLICA: FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS E DOUTRINÁRIOS

A desjudicialização pode ser definida, em sentido amplo, como o conjunto de mecanismos, normativos, institucionais e comportamentais, que visam a reduzir o volume de conflitos submetidos à resolução judicial, seja pela prevenção do litígio, seja pela sua resolução em instâncias extrajudiciais, seja pela racionalização da atuação processual das partes que já se encontram em juízo. A desjudicialização tributária tem características próprias que a distinguem de outras modalidades, já que o crédito tributário é indisponível por determinação constitucional. Aqui, a desjudicialização não se dá primariamente pela via da autocomposição de mérito, mas pela gestão racional da litigância, identificando quais causas são estrategicamente sustentáveis e quais créditos têm real perspectiva de recuperação.³

A compreensão da gestão racional da litigância não está apenas no princípio da eficiência, mas também na teoria da vinculação administrativa. Oliveira (2018) distingue duas

2 A constatação empírica do IPEA encontra respaldo na Análise Econômica do Direito (Law and Economics). Conforme a teoria da dissuasão e a análise do custo do sistema legal desenvolvidas por Steven Shavell (Foundations of Economic Analysis of Law, Harvard University Press, 2004), o Estado deve calibrar o enforcement legal até o ponto em que o custo marginal da intervenção se iguale ao benefício marginal da recuperação e da dissuasão de novos ilícitos. A litigância mecânica estatal em valores irrisórios configura, sob a lente econômica, uma externalidade negativa imposta à sociedade, alocando recursos judiciais escassos de forma ineficiente.

3 Nesse sentido, a transição de postura da PGFN dialoga diretamente com a teoria da Responsive Regulation (Regulação Responsiva), originalmente concebida por Ian Ayres e John Braithwaite (Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate, Oxford University Press, 1992). A insistência em sanções e execuções judiciais de baixa materialidade opera na contramão da pirâmide regulatória, que pressupõe respostas baseadas na cooperação como primeiro degrau.

espécies de vinculação conforme a origem: a heterovinculação, que decorre de atos externos à Administração, Constituição, leis e decisões judiciais, e a autovinculação (*Selbstbindung*), que decorre dos próprios atos, normas e práticas da Administração Pública. A primeira é indisponível ao administrador; a segunda nasce da exigência de que o Estado, tanto quanto o particular, não atue de forma contraditória e incoerente. Concebida na Alemanha do século XIX a partir do princípio da igualdade no controle da discricionariedade, e mais tarde reconduzida também à proteção da confiança legítima, a autovinculação encontra fundamento, no Estado Democrático de Direito, nos princípios da segurança jurídica, da boa-fé e da isonomia (Oliveira, 2018).

Sob essa lente, os instrumentos examinados neste artigo deixam de ser providências gerenciais avulsas e revelam sua natureza dogmática própria. A dispensa de contestação e de recursos diante de jurisprudência consolidada (Portaria PGFN nº 502/2016) é exercício de heterovinculação: a Fazenda curva-se ao precedente fixado pelo Judiciário. Já o sistema de classificação de créditos por recuperabilidade e os procedimentos do RDCC (Portaria PGFN nº 396/2016) configuram autovinculação em sentido próprio – a PGFN constrói critérios objetivos e a eles se submete em casos análogos, em nome da coerência e da previsibilidade. Oliveira (2018) arrola entre os benefícios da autovinculação para a própria Administração a celeridade na resposta às demandas repetitivas, a diminuição das incertezas e dos custos das relações jurídico-administrativas e, de modo expresso, a redução da litigiosidade. A desjudicialização fazendária não é, portanto, mera política de eficiência, é, também, a forma que a autovinculação administrativa assume no contencioso tributário. Resta o registro de que essa vinculação é relativa, e não absoluta – admite superação motivada, com eficácia prospectiva, sempre que razões supervenientes a justifiquem (Oliveira, 2018).

O princípio da eficiência, introduzido expressamente no art. 37, *caput*, da Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº 19/1998, é considerado o mais moderno princípio da função administrativa. Ele impõe à Administração Pública e aos seus agentes o dever de atuar com presteza, buscando resultados positivos para o serviço público e o atendimento satisfatório das necessidades da coletividade.

Segundo a doutrina de Di Pietro (2019, p. 103), a eficiência apresenta dois aspectos principais, que são em relação ao modo de atuação do agente público, quando se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições para lograr os melhores resultados. Em relação ao modo de organizar a Administração, que se refere à estruturação e disciplina do aparelho estatal, visando a racionalização de procedimentos e a melhoria dos sistemas institucionais para alcançar resultados efetivos na prestação do serviço.

Embora frequentemente usados como sinônimos, a eficiência se desdobra em dimensões distintas que devem caminhar simultaneamente:

- a) **Economicidade:** focada na relação custo-benefício, exige a redução de desperdícios do dinheiro público e a otimização dos recursos disponíveis para atingir os fins legais.
- b) **Eficácia:** relaciona-se aos meios e instrumentos empregados, buscando a idoneidade técnica para assegurar o resultado pretendido pela norma.

c) Efetividade: voltada para os resultados reais e o impacto positivo das ações administrativas sobre a sociedade, satisfazendo as necessidades da população.

De acordo com a doutrina de Bandeira de Mello (2010, p. 67), a indisponibilidade do interesse público não autoriza o Estado a manter teses jurídicas que foram definitivamente rechaçadas pelo Poder Judiciário. Pelo contrário, a persistência em litígios fadados ao insucesso é considerada fruto de uma falsa compreensão do dever administrativo ou resultado de ignorância jurídica.

Bandeira de Mello (2010, p. 65-67) diferencia o interesse público primário (o bem da coletividade como um todo, a justiça e a observância da ordem jurídica) do interesse público secundário (interesses patrimoniais ou administrativos do aparato estatal como pessoa jurídica).

O interesse primário é o único verdadeiramente público e é indisponível.

O interesse secundário (como o desejo do Estado de não pagar uma indenização devida ou manter uma tese para evitar gastos) só é legítimo quando coincide com o primário.

Manter teses rejeitadas atende apenas ao interesse secundário da máquina estatal, ferindo o interesse primário de preservação da ordem jurídica.

Os poderes conferidos à Administração não são “regalias”, mas sim “deveres-poderes”. O administrador tem o dever de curar o interesse público na estrita conformidade da lei. Quando o Judiciário fixa a interpretação do Direito, a insistência em teses contrárias ignora que o maior interesse público é, precisamente, a observância da ordem jurídica estabelecida.⁴

4 A PGFN COMO FUNÇÃO ESSENCIAL À JUSTIÇA: DE LITIGANTE REATIVO A AGENTE DE RACIONALIZAÇÃO

A Constituição Federal de 1988, ao inserir a advocacia pública no Capítulo IV do Título IV, “Das Funções Essenciais à Justiça”, realizou uma escolha topológica carregada de consequências dogmáticas. A PGFN não foi posicionada como órgão subalterno do Poder Executivo, mas como função indispensável ao funcionamento do sistema de Justiça ao lado do Ministério Público, da Defensoria Pública e da advocacia privada.

De acordo com Moreira Neto (2005, p. 37-38), a Constituição de 1988 desmembrou a antiga Procuratura Pública e definiu a Advocacia de Estado como uma função constitucionalmente autônoma e “inconfundível com todas as demais funções cometidas aos órgãos dos tradicionais Poderes do Estado”. O autor sustenta que, enquanto governantes são transitórios, a Advocacia de Estado é uma projeção institucional permanente da sociedade, não devendo ser confundida com uma “advocacia de governos”.

4 Neste ponto, é imperativo atualizar a leitura do interesse público sob as lentes do pragmatismo jurídico positivado pela Lei nº 13.655/2018 (Nova LINDB). Ao exigir que o administrador considere as consequências práticas de suas decisões (art. 20) e os obstáculos reais do gestor (art. 22), a LINDB sepultou a “legalidade de resultados desastrosos”.

A função da Advocacia Pública vai além da mera representação judicial; ela exerce o controle interno de juridicidade da Administração Pública. Di Pietro (2019, p. 463) ressalta que as atividades de consultoria jurídica são privativas desses órgãos e exigem condições de independência dentro da estrutura estatal para que o controle preventivo da legalidade não seja contaminado por pressões políticas.

Conforme observa Medauar (2018, p. 60), embora órgãos como as Procuradorias-Gerais se vinculem estruturalmente ao Chefe do Executivo (como o Governador, no caso estadual), elas gozam de independência no exercício de suas funções institucionais.

Moraes (2023, p. 1084) sistematiza a Advocacia Pública como uma das instituições às quais a Constituição confiou parcela da autoridade soberana do Estado para a defesa da ordem jurídica e do regime democrático.

Sob o aspecto estrutural e administrativo, a Advocacia Pública não é plenamente autônoma em relação ao Poder Executivo. Diferentemente do Ministério Público e da Defensoria Pública, aos quais a Constituição assegurou expressamente autonomia funcional, administrativa, financeira e orçamentária, a Advocacia de Estado sofreu uma “injustificada omissão constitucional” e não foi contemplada com essa mesma independência orgânica (Moreira Neto, 2005, p. 64).⁵

Os membros da Advocacia Pública são considerados agentes político-institucionais que possuem o dever especial de manter a higidez e o aperfeiçoamento da ordem jurídica. Como profissionais do Direito, eles têm o dever funcional de se opor a atos que considerem atentatórios à lei, independentemente da hierarquia administrativa.

Em suma, embora a Advocacia Pública represente e oriente juridicamente o Poder Executivo, ela possui um status constitucional próprio que a coloca como uma instituição de zeladoria do Direito, dotada de independência técnico-funcional.

Assim, a atuação do Advogado de Estado deve ser pautada pelo controle de juridicidade. Como ressaltado na literatura que segue a linha de Bandeira de Mello (2010, p. 65-67), o Advogado Público deve recusar-se a recorrer sistematicamente contra jurisprudência pacificada ou atuar apenas com intenções protelatórias, pois o interesse do aparelho de Estado deve ceder ante os interesses constitucionalmente supraordenados (interesse primário). Não basta ao Procurador da Fazenda contestar porque lhe foi distribuída uma ação ou executar porque há um crédito inscrito na DAU, é preciso avaliar se a contestação ou a execução contribui para a realização da ordem jurídica ou apenas para o seu congestionamento.

A PGFN exerce, além da função representativa, uma função gestora de relevância estratégica, é responsável pela inscrição e cobrança da Dívida Ativa da União, o maior componente individual do contencioso tributário nacional. Essa dualidade – representação judicial e gestão do crédito público – impõe uma visão sistêmica que vai além da vitória processual isolada. Como observam Lamy e Schmitz (2012), a função nomofilática dos Tribunais Superiores só cumpre seu papel se for observada pelos litigantes em posição de fazê-lo.

5 Tramita na Câmara de Deputados a PEC 17/2024, de autoria do Deputado Carlos Sampaio, que confere autonomia orçamentária às Procuradorias Estaduais e à Advocacia-Geral da União.

A transformação do papel institucional da PGFN foi produto de uma evolução normativa que se iniciou com a Lei Complementar nº 73/1993 (Lei Orgânica da AGU), passou pela Lei nº 9.469/1997 e pelo Decreto nº 2.346/1997, que vinculou a Administração Federal às decisões definitivas do STF, alcançou patamar mais estruturado com o art. 19 da Lei nº 10.522/2002 e com as Portarias 396/2016 e 502/2016, e se aprofundou com a série de parcerias institucionais com o CNJ a partir de 2022. A cada etapa dessa evolução, a PGFN foi ampliando seu papel de agente de racionalização.

Essa releitura encontra apoio direto na doutrina mais recente da advocacia de Estado. Cyrino (2017) sublinha que o advogado público não apenas representa, mas apresenta o próprio Estado, integrando organicamente a instituição em nome da qual atua – o que afasta a leitura do procurador como postulante externo e o reconduz à condição de partícipe da realização do interesse público primário. Daí o autor extrair um dever positivo: cabe ao advogado de Estado, reconhecidos os limites da juridicidade, opinar pela confissão, pela desistência de ações, pela transação e pela uniformização de entendimentos administrativos que, em suas palavras, “abreviem esses litígios e contribuam para a redução da plethora de demandas” que sobrecarrega o Judiciário, decisões que, “preferencialmente, deverão ser vinculantes” (Cyrino, 2017). A formulação, ainda que concebida para a advocacia consultiva de Estado em sentido amplo, transpõe-se com naturalidade ao contencioso fiscal: a postura da PGFN aqui descrita é a concretização, no campo tributário, do duplo compromisso que Cyrino, na esteira de Binbenbojm, atribui ao advogado público – o compromisso democrático de viabilizar políticas legítimas e o compromisso jurídico de submetê-las às balizas do ordenamento. A racionalização da litigância fazendária não é, sob essa ótica, renúncia ao dever de defesa, e sim seu exercício qualificado.

5 OS INSTRUMENTOS NORMATIVOS DA DESJUDICIALIZAÇÃO FAZENDÁRIA

5.1 A Portaria PGFN nº 502/2016 e o Parecer PGFN/CRJ nº 789/2016

A Portaria PGFN nº 502/2016 estabeleceu um modelo de dispensa seletiva de atos processuais que alterou estruturalmente a racionalidade decisória do procurador. O documento fundador que a justifica é o Parecer PGFN/CRJ nº 789/2016, que impôs tratamento uniforme de contestação e recurso, definição objetiva de jurisprudência consolidada, releitura do interesse recursal com base em custo-benefício, e inversão do regime das notas-justificativas.

O art. 19 da Lei nº 10.522/2002 autoriza a PGFN a não contestar, não interpor recursos e desistir dos já interpostos. O §2º desse dispositivo tem relevância prática especialmente significativa: a dispensa de contestação afasta o cabimento da remessa necessária, abreviando o tempo de resolução do litígio.

O alcance da dispensa não se esgota, contudo, no processo judicial. Ela repercute sobre o próprio contencioso administrativo fiscal, em movimento que reforça a coerência

sistêmica do modelo. O art. 26-A, *caput* e §6º, do Decreto nº 70.235/1972, na redação da Lei nº 11.941/2009, veda aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação de lei ou decreto, ressalvadas hipóteses taxativas, dentre as quais a de o crédito tributário fundar-se em dispensa legal de constituição ou em ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522/2002, em súmula da AGU (art. 43 da LC nº 73/1993) ou em parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República (art. 40 da LC nº 73/1993). Como observa Oliveira (2018), o respeito à jurisprudência consolidada e às orientações da advocacia pública já era exigido no processo administrativo antes mesmo do CPC/2015. A consequência, para o argumento aqui desenvolvido, é relevante: a dispensa de contestação opera a montante do litígio judicial, vinculando o julgamento administrativo e evitando que a discussão chegue ao Judiciário. A triagem da litigância, nesse ponto, antecede o próprio ajuizamento.

5.2 O Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC) – Portaria PGFN nº 396/2016

A Portaria PGFN nº 396/2016 instituiu o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC). Enquanto a Portaria 502 racionaliza a litigância em função da viabilidade jurídica da tese, o RDCC racionaliza a cobrança em função da recuperabilidade econômica do crédito.

O RDCC é definido como o “conjunto de medidas, administrativas ou judiciais, voltadas à otimização dos processos de trabalho relativos à cobrança da Dívida Ativa da União e do FGTS, observados critérios de economicidade e racionalidade, visando outorgar maior eficiência à recuperação do crédito inscrito” (art. 1º, *caput*, na redação dada pela Portaria PGFN nº 422/2019). Seu núcleo operacional é composto por quatro procedimentos especiais.

O Procedimento Especial de Diligenciamento Patrimonial (PEDP) consiste em consulta sistemática e periódica às bases de dados patrimoniais dos devedores, com vistas à localização de bens e direitos passíveis de expropriação judicial ou à identificação de eventuais hipóteses de responsabilidade tributária. Permite à PGFN identificar, antes de propor ou prosseguir na execução, se há efetiva perspectiva de satisfação do crédito, realizando, na prática, o que os estudos do IPEA recomendavam: a triagem econômica prévia ao ajuizamento.

O Procedimento de Protesto Extrajudicial da CDA (PECDA) permite o encaminhamento das Certidões de Dívida Ativa dos devedores incluídos no RDCC para protesto extrajudicial por falta de pagamento. O protesto da CDA funciona como mecanismo extrajudicial de pressão ao pagamento que, em muitos casos, torna desnecessário o próprio ajuizamento da execução fiscal.

O Procedimento Especial de Acompanhamento de Negociações (PEAN), originalmente denominado PEAP (Acompanhamento de Parcelamentos) e renomeado pela Portaria PGFN/MF nº 51/2024 para incorporar também o acompanhamento das transações tributárias, consiste em rotina sistemática de verificação da regularidade das negociações do devedor,

com vistas ao acompanhamento das mutações patrimoniais e à identificação de eventuais fraudes que ponham em risco a satisfação do crédito negociado.

O Procedimento de Acompanhamento de Execuções Garantidas (PAEG) cuida do monitoramento das execuções fiscais com garantia, depósito integral, carta de fiança, seguro garantia ou penhora e das execuções suspensas por decisão judicial, assegurando que a PGFN possa agir imediatamente no momento em que a garantia se torne exequível.

O elemento mais transformador do RDCC para a desjudicialização é o art. 20 da Portaria 396/2016. Esse dispositivo autoriza a PGFN a requerer a suspensão, nos termos do art. 40, *caput*, da Lei de Execuções Fiscais, das execuções fiscais com valor consolidado igual ou inferior a R\$1.000.000,00, desde que não constem dos autos informações sobre bens e direitos úteis à satisfação do crédito e que os débitos sejam classificados como irrecuperáveis ou de baixa perspectiva de recuperação. A lógica é exatamente a que os estudos do IPEA recomendavam, se não há perspectiva de satisfação do crédito em juízo, manter a execução ativa é desperdício de recursos.

Para implementar essa lógica, a PGFN desenvolveu um sistema de classificação de créditos por grau de recuperabilidade em categorias que vão dos créditos com alta perspectiva de recuperação aos classificados como irrecuperáveis. Esse sistema de *rating* do crédito tributário é a aplicação ao direito público do que a OCDE denomina “abordagem baseada em risco” para a administração fiscal.

Os resultados foram expressivos já nos primeiros anos: foram arquivadas mais de 1,3 milhão de execuções fiscais no primeiro ano de implementação, com simultâneo aumento da arrecadação proveniente de cobranças redirecionadas aos corresponsáveis e de outros mecanismos extrajudiciais de recuperação de crédito. O RDCC antecipou, portanto, em quase oito anos, a lógica que a Resolução CNJ nº 547/2024 formalizaria em escala ainda maior.

5.3 A Portaria Conjunta CJF-CNJ-PGFN-AGU nº 7/2023 e o Painel de Monitoramento

A Portaria Conjunta nº 7/2023, assinada pelo CJF, CNJ, pela PGFN, pela AGU e pelos seis Tribunais Regionais Federais, estabeleceu procedimentos, iniciativas e estratégias para racionalizar o fluxo das execuções fiscais federais, incluindo a regulamentação da extinção em bloco por meio do cruzamento de dados entre as bases do CNJ e da Fazenda Nacional. O instrumento representa algo inédito: a confluência formal entre o órgão de fiscalização do Judiciário e os principais órgãos de representação judicial da União em torno de um objetivo compartilhado de redução da litigiosidade.

No âmbito dessa parceria, o CNJ desenvolveu o Painel de Monitoramento das Ações Judiciais da Fazenda Nacional, ferramenta de inteligência analítica alimentada mensalmente pela Base Nacional de Dados do Poder Judiciário (DataJud), que permite acompanhar em tempo real a movimentação processual da PGFN e mensurar o impacto das políticas de racionalização da litigância.

5.4 A Resolução CNJ nº 547/2024 e a extinção em escala das execuções fiscais

A Resolução CNJ nº 547/2024 autorizou a extinção em bloco de execuções fiscais⁶ que preenchessem dois critérios cumulativos: valor do débito inferior a R\$10.000,00 e ausência de movimentação processual útil por período superior a um ano. Os resultados foram expressivos, com a extinção de 12 milhões de processos e redução adicional de 37% no número de novas execuções ajuizadas.

A leitura desses números, contudo, exige uma distinção essencial quando se trata da Fazenda Nacional. Desde a Portaria MF nº 75/2012, a PGFN já não ajuizava execuções fiscais de débitos consolidados iguais ou inferiores a R\$20.000,00. A mesma Portaria determinou, no art. 2º, o arquivamento sem baixa na distribuição das execuções já ajuizadas dentro desse patamar. Em consequência, a faixa atingida pela Resolução 547/2024 era, no acervo da Fazenda Nacional, residual: composta sobretudo por execuções históricas anteriores à elevação do piso em 2012 e por créditos que, na arquitetura do RDCC, já haviam sido classificados como irrecuperáveis ou de baixa perspectiva de recuperação e mantidos em arquivamento provisório. O principal destinatário operacional da Resolução não foi, portanto, a PGFN, mas os demais grandes litigantes do polo ativo do contencioso fiscal, procuradorias estaduais, procuradorias municipais e conselhos de fiscalização profissional, que mantinham, e em alguma medida ainda mantêm, prática de ajuizamento massivo de execuções de baixo valor, com frequência inferior ao salário mínimo.

A contribuição da PGFN à implementação da norma operou, então, em registro distinto: forneceu o substrato metodológico que viabilizou operacionalmente a extinção em massa também para os demais litigantes públicos. Assim, a Resolução 547/2024, concebida como medida geral de eficiência judiciária, traduz, no plano nacional, o reconhecimento jurisdicional, em escala, de uma triagem econômica que a PGFN praticava administrativamente havia mais de uma década.

6 A Resolução decorre do Tema 1.184 da Repercussão Geral do STF (RE 1.355.208/SC), em que a Corte fixou tese dúplice: “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”. A constitucionalidade da própria Resolução CNJ nº 547/2024 foi posteriormente confirmada pelo STF no ARE 1.553.607 (Tema 1.428), julgado em 19/09/2025, no qual o Tribunal registrou que, “como decorrência do Tema 1.184/RG e da Resolução CNJ nº 547/2024, no âmbito da ‘Política Judiciária de Eficiência das Execuções Fiscais’, mais de 12 milhões de execuções fiscais foram extintas, no período de outubro de 2023 a julho de 2025”. Antes do Tema 1.184, a Súmula 452 do STJ determinava: “a extinção das ações de pequeno valor é faculdade da Administração, vedada a atuação judicial de ofício”. Com a nova tese e a Resolução CNJ nº 547/2024, a súmula foi superada, o juiz pode (e, à luz da Resolução, deve) extinguir de ofício as execuções que se enquadrem nos critérios objetivos.

6 A PERSPECTIVA COMPARADA: AS RECOMENDAÇÕES DA OCDE SOBRE GESTÃO DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), por meio do seu Fórum sobre Administração Tributária (Forum on Tax Administration – FTA), tem produzido, ao longo de duas décadas, um corpo de recomendações sobre as melhores práticas de administração fiscal cujas orientações convergem com o caminho que a PGFN foi construindo no mesmo período.

O documento fundador dessa agenda comum é o guia *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*, publicado pelo FTA em 2004 e reafirmado em edições sucessivas da série *Tax Administration* (OCDE, 2004). O guia preconiza que as administrações tributárias não podem tratar todos os casos com a mesma intensidade de *enforcement*: os recursos são escassos, e a alocação racional exige uma abordagem baseada em risco, com segmentação dos devedores por probabilidade de pagamento e por impacto sobre a receita.

A edição de 2025 da série *Tax Administration* (OCDE, 2025a), a mais recente, reafirma que cerca de 85% das administrações tributárias pesquisadas reportam ter estratégia formal de gestão do risco de conformidade, com quase todas dispondo de abordagens dedicadas para identificar, avaliar e priorizar os principais riscos. O dado situa o Brasil em um contexto global: a abordagem baseada em risco é, hoje, o padrão das administrações tributárias mais eficazes do mundo.

O *Tax Debt Management Maturity Model* (TDMM), por sua vez, foi elaborado pelo FTA e publicado originalmente em 2019, com revisão em 2025 (OCDE, 2025b). É, portanto, posterior em três anos à edição da Portaria PGFN 396/2016. Esse dado cronológico permite a aferição do grau de maturidade do modelo brasileiro à luz de uma escala internacional desenvolvida independentemente. O modelo propõe uma estrutura analítica organizada em torno de quatro subáreas: prevenção da inadimplência; maximização da cobrança antes de medidas de *enforcement*; uso eficaz de instrumentos de *enforcement*; e tomada de decisão sobre a recuperabilidade do crédito. Cotejando o RDCC com o TDMM, identifica-se convergência em três pontos.

Primeiro, na segmentação de devedores por recuperabilidade. O TDMM recomenda que as administrações tributárias desenvolvam critérios objetivos para classificar os créditos por probabilidade de recuperação. O sistema de *rating* da PGFN, que classifica créditos em categorias graduadas de recuperabilidade e orienta as decisões de suspensão de execuções com base nessa classificação, satisfaz essa recomendação.

Em seguida, na maximização da cobrança pré-judicial. O TDMM enfatiza que as melhores práticas internacionais consistem em esgotar as possibilidades de recuperação administrativa antes de recorrer às medidas judiciais de *enforcement*. O protesto extrajudicial da CDA e o acompanhamento de negociações são, na arquitetura do RDCC, instrumentos de cobrança pré-judicial utilizados como alternativa ou pré-condição ao ajuizamento ou prosseguimento de execuções fiscais.

Por fim, no uso de dados e inteligência patrimonial. A OCDE recomenda a análise avançada de dados para identificar riscos de inadimplência, localizar patrimônio de devedores e determinar a viabilidade de cobrança (OCDE, 2025a). O procedimento especial de diligenciamento patrimonial é a expressão normativa, no direito interno, de função análoga.

Da leitura dessas convergências constatamos que há uma racionalidade comum, escassez de recursos públicos para enforcement, custo unitário elevado da via judicial, finitude da capacidade institucional do Judiciário, que conduz, em diferentes jurisdições, a soluções estruturalmente semelhantes. O Brasil chegou a essas soluções por caminho próprio, sustentado pelo diagnóstico do IPEA e pela leitura constitucional do princípio da eficiência. Esse percurso autônomo é, do ponto de vista da legitimação institucional do modelo, mais valioso do que seria a derivação: a desjudicialização tributária promovida pela PGFN não é mera réplica nacional de prescrição externa, mas construção doméstica que, a posteriori, encontra-se em consonância com o padrão global de maturidade.

Há, contudo, uma diferença estrutural importante que o modelo brasileiro precisa reconhecer. As recomendações da OCDE são concebidas primariamente para as receitas administrativas, os serviços que arrecadam e também cobram os tributos. No Brasil, a arrecadação compete à Receita Federal do Brasil (RFB), enquanto a cobrança judicial da Dívida Ativa compete à PGFN. Essa divisão institucional, ausente na maioria dos países analisados pela OCDE, cria pontos de fricção entre a fase de lançamento e a fase de cobrança, tornando ainda mais necessária a coordenação entre RFB e PGFN, como se examinará na seção 8.

7 A EVIDÊNCIA EMPÍRICA: RESULTADOS E IMPACTOS MENSURÁVEIS

Segundo o CNJ (2025b), os casos pendentes caíram de aproximadamente quatro milhões, em 2020, para 2.436.654, em 31/01/2026, redução de cerca de 39% em seis anos. Essa queda é especialmente relevante porque ocorreu em um período em que o volume total de processos no Judiciário manteve, em geral, trajetória de crescimento até 2023, revertida apenas em 2024.

O RDCC produziu resultados expressivos no período inicial de vigência. Segundo pesquisa publicada no sítio Conjur (2017), foram arquivadas mais de 1,3 milhão de execuções fiscais no primeiro ano de implementação, com aumento concomitante da arrecadação proveniente de cobranças redirecionadas aos corresponsáveis e de instrumentos extrajudiciais. A lógica é contraintuitiva à primeira vista, menos execuções ativas resulta em mais arrecadação, mas ela se explica: a concentração de esforços nos créditos com real perspectiva de satisfação produz retorno superior ao modelo de ajuizamento massivo e indiferenciado, exatamente o que os dados do IPEA já indicavam desde 2012.

8 DESAFIOS E PERSPECTIVAS: OS LIMITES DO MODELO E O QUE AINDA ESTÁ POR CONSTRUIR

A política de desjudicialização tributária promovida pela PGFN é um avanço institucional significativo, mas enfrenta desafios que precisam ser apontados.

O primeiro desafio é o da mecanização acrítica. Schmitz (2013) identificou a “cultura de ementas” como risco simétrico nos dois sentidos: a dispensa mecânica, não contestar sem verificar se o precedente paradigma realmente se aplica ao caso concreto, é tão problemática quanto a litigância mecânica, recorrer sem avaliar custo-benefício. O mesmo risco existe no RDCC: classificar um crédito como irrecuperável sem uma análise patrimonial efetiva pode resultar em extinção de execuções sobre devedores com patrimônio não localizado pelos sistemas automáticos.

Outro desafio é o da fragmentação normativa. O marco regulatório da desjudicialização fazendária é composto por ao menos quatro instrumentos estruturantes: Portarias 396 e 502, Portaria Conjunta 7/2023 e Resolução CNJ 547/2024, além das sucessivas atualizações e orientações internas. Essa camada de normas sobrepostas cria desafios de interpretação para os procuradores e de transparência para os contribuintes.

O terceiro e talvez mais sistemicamente negligenciado desafio é a inobservância crônica do prazo legal de inscrição em Dívida Ativa pela Receita Federal do Brasil.

O art. 22 do Decreto-Lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967, estabelece que as repartições públicas competentes são obrigadas a encaminhar à Procuradoria da Fazenda Nacional, dentro de noventa dias da data em que se tornarem findos os expedientes administrativos, os débitos de natureza tributária ou não tributária para fins de inscrição em Dívida Ativa da União e cobrança amigável ou judicial. A Portaria MF nº 447, de 25 de outubro de 2018, regulamentou e reafirmou essa obrigação, prevendo expressamente, em seu art. 2º, que os débitos devem ser encaminhados pela RFB à PGFN no prazo de noventa dias da data em que se tornarem exigíveis. O prazo existe, portanto, há mais de cinco décadas e foi recentemente reafirmado. O que não existe é o seu cumprimento sistemático.

A RFB, invocando recorrentemente dificuldades operacionais e limitações de sistemas, retém débitos exigíveis por meses, e muitas vezes por anos, antes de encaminhá-los à PGFN para inscrição em DAU. Durante esse período de retenção ilegal, o prazo prescricional continua correndo sem que a Fazenda tenha tomado qualquer medida judicial; o devedor pode transferir, gravar ou esvaziar seu patrimônio antes de ser citado em qualquer execução, e a própria PGFN recebe créditos que já chegam comprometidos em sua recuperabilidade, irrecuperáveis por inércia administrativa anterior, não por insolvência genuína do devedor.

O fenômeno mais revelador desse problema estrutural é a sua consequência paradoxal. Contribuintes que desejam regularizar, garantir seus débitos ou aderir aos programas de transação tributária da PGFN são impedidos de fazê-lo precisamente pela demora da RFB em cumprir o prazo legal. O resultado é que contribuintes de boa-fé têm sido obrigados a impetrar mandado de segurança para forçar a inscrição de seus próprios débitos em Dívida Ativa.

Do ponto de vista da política de desjudicialização, a ironia é perfeita e perversa. A RFB, ao reter débitos fora do prazo legal, não apenas compromete a recuperabilidade do crédito e a efetividade do RDCC, ela gera um litígio adicional que a desjudicialização pretendia evitar. O contribuinte que deseja pagar acaba tendo que processar a Fazenda para conseguir um título que lhe permita pagar. Em termos do modelo de maturidade da OCDE, esse é exatamente o tipo de ineficiência sistêmica classificado como falha no ciclo de gestão da dívida tributária, uma patologia que ocorre não no *enforcement*, mas na própria fase de constituição e formalização do crédito cobrável. A solução exige integração sistêmica entre os sistemas da RFB e o da PGFN, com transmissão automática e tempestiva dos débitos ao completar-se o prazo do art. 22 do Decreto-Lei nº 147/1967.

O quarto ponto no horizonte de desafios toca num tema que emergiu com força no início de 2026: a Lei Complementar nº 225/2026, o chamado Código de Defesa do Contribuinte, que incorpora as regras sobre o devedor contumaz. Sancionada pelo Presidente Lula em janeiro de 2026, a lei foi acompanhada de cinco vetos parciais que merecem atenção na perspectiva da desjudicialização tributária.

Os vetos incidiram sobre dispositivos do Programa Sintonia que previam benefícios de magnitude incompatível com a Lei de Responsabilidade Fiscal, desconto de até 70% em multas e juros moratórios para empresas com bom histórico de pagamento que momentaneamente não consigam cumprir suas obrigações, uso de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL para quitação de até 30% do saldo devedor, e prazo de até 120 meses para quitação de tributos, muito superior ao limite de 60 meses previsto na LRF. A justificativa presidencial foi precisa: “a proposição legislativa contraria o interesse público, ao instituir benefícios que ampliariam o gasto tributário da União” (Brasil, 2026).

Do ponto de vista da desjudicialização tributária, esses vetos foram uma decisão de política fiscal tecnicamente acertada. A incorporação de descontos lineares e prazos excessivamente dilatados criaria dois problemas sistêmicos. Primeiro, um incentivo perverso à inadimplência estratégica, pois empresas com real capacidade de pagamento poderiam deliberadamente postergar o cumprimento de obrigações tributárias na expectativa de beneficiar-se futuramente dos descontos legalmente previstos, o que é precisamente o comportamento que a tipificação do devedor contumaz pretende coibir. Segundo, a renúncia fiscal associada seria de magnitude incalculável e de difícil controle.

A desjudicialização tributária sustentável, como este artigo busca demonstrar, não se faz pela concessão irrestrita de benefícios que esvaziem a perspectiva de recuperação do crédito, mas pela racionalização dos mecanismos de cobrança. O RDCC, a Portaria 502/2016 e a transação tributária, regulamentada pela Lei nº 13.988/2020, fornecem os instrumentos adequados para isso. Os vetos parciais à LC 225/2026 preservaram a coerência desse sistema, mantendo os incentivos corretos para a conformidade tributária sem comprometer o equilíbrio fiscal que a própria desjudicialização pretende defender.

O último desafio é o da inteligência artificial aplicada à gestão do contencioso. O CNJ e a PGFN já utilizam sistemas de processamento automatizado de dados processuais para

triagem e identificação de padrões. A automação assistida da análise de enquadramento na Portaria 502/2016 e da classificação de recuperabilidade do RDCC também já é realidade na PGFN. Os desafios jurídicos envolvidos ainda carecem de resposta normativa e doutrinária: quem responde funcionalmente pela decisão gerada ou assistida por algoritmo? Qual o padrão de revisão humana exigível?

9 CONCLUSÃO

A desjudicialização tributária é uma exigência constitucional. Quando 80,6 milhões de processos tramitam no Judiciário brasileiro, quando o Ministério da Fazenda lidera o polo ativo da litigância nacional com mais de 2,4 milhões de processos, e quando os estudos do IPEA demonstram que cada execução fiscal promovida pela PGFN custa em média R\$5.606,67 ao erário e tem apenas 25,8% de probabilidade de resultar em recuperação integral, a racionalidade da litigância estatal deixa de ser uma opção gerencial para se tornar um imperativo fundado nos princípios da eficiência (art. 37, *caput*, CF) e da duração razoável do processo (art. 5º, LXXVIII, CF/1988).

A PGFN respondeu a esse imperativo com um conjunto articulado de instrumentos: a Portaria MF nº 75/2012, que traduziu os dados do IPEA em um limite legal de ajuizamento, a Portaria nº 396/2016, que instituiu o RDCC e racionalizou a cobrança executiva em função da recuperabilidade econômica do crédito, a Portaria nº 502/2016, que racionalizou a litigância judicial em função da viabilidade jurídica da tese, e a Portaria Conjunta CJP-CNJ-PGFN-AGU nº 7/2023, que institucionalizou a parceria cooperativa com o CNJ.

As recomendações da OCDE, em especial o *Tax Debt Management Maturity Model* (2025) e o guia de *Compliance Risk Management* (2004), confirmam que o modelo brasileiro converge com as melhores práticas internacionais de administração fiscal baseada em risco. Ao mesmo tempo, o diagnóstico da seção 8 aponta para os desafios ainda não resolvidos: a inobservância crônica do prazo de noventa dias do art. 22 do Decreto-Lei nº 147/1967 pela RFB, que gera créditos irrecuperáveis por inércia administrativa e força contribuintes de boa-fé a judicializar a própria inscrição em dívida ativa, precisa ser enfrentada com integração sistêmica.

Os resultados empíricos – redução de 39% no polo ativo da PGFN em seis anos, mais de 1,3 milhão de execuções arquivadas no primeiro ano do RDCC e 12 milhões de processos extintos pela Resolução 547/2024 – são a prova de que a desjudicialização tributária é possível quando há comprometimento institucional genuíno com a mudança de paradigma.

REFERÊNCIAS

AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. *Responsive regulation: transcending the deregulation debate*. Oxford: Oxford University Press, 1992.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Decreto-Lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967. Organiza a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Diário Oficial da União*, Brasília, 7 fev. 1967.

BRASIL. Lei Complementar nº 225, de 9 de janeiro de 2026. Institui o Código de Defesa do Contribuinte. *Diário Oficial da União*, Brasília, 9 jan. 2026.

BRASIL. Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. Lei Orgânica da AGU. *Diário Oficial da União*, Brasília, 11 fev. 1993.

BRASIL. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. *Diário Oficial da União*, Brasília, 22 jul. 2002.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. *Diário Oficial da União*, Brasília, 17 mar. 2015.

BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Transação tributária federal. *Diário Oficial da União*, Brasília, 15 abr. 2020.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Lei de Execuções Fiscais. *Diário Oficial da União*, Brasília, 24 set. 1980.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 447, de 25 de outubro de 2018. Disciplina o encaminhamento de débitos pela RFB à PGFN. *Diário Oficial da União*, Brasília, 29 out. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 75, de 22 de março de 2012. Dispõe sobre o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional de valor igual ou inferior a R\$20.000,00. *Diário Oficial da União*, Brasília, 26 mar. 2012.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CRJ nº 789, de 2016. *Revista da PGFN*, p. 439-494. Brasília, DF: PGFN, 2016.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria nº 396, de 20 de abril de 2016. Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos – RDCC. *Diário Oficial da União*, Brasília, 22 abr. 2016.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria nº 502, de 12 de maio de 2016. *Diário Oficial da União*, Brasília, 12 maio. 2016.

CONJUR. Regime diferenciado de cobrança de créditos (RDCC): causa e efeito. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/re/regime-diferenciado-cobranca-creditos.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2026.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). Com política de eficiência, 12 milhões de execuções fiscais foram extintas. Brasília, DF: CNJ, 2025c. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/com-politica-de-eficiencia-12-milhoes-de-execucoes-fiscais-foram-extintas/>. Acesso em: 6 abr. 2026.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). *Justiça em Números 2025*: ano-base 2024. Brasília, DF: CNJ, 2025a. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2025/09/justica-em-numeros-2025.pdf>. Acesso em: 6 abr. 2026.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). *Painel de Grandes Litigantes*. Brasília, DF: CNJ, 2026. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/paineis-cnj/>. Acesso em: 6 abr. 2026.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). *Painel de Monitoramento das Ações Judiciais da Fazenda Nacional*. Brasília, DF: CNJ, 2025b. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/painel-reune-dados-sobre-acoes-da-fazenda-nacional/>. Acesso em: 6 abr. 2026.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ); PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN); ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO (AGU). Portaria Conjunta nº 7/2023. Brasília, DF: CNJ, 2023.

CUNHA, Alexandre dos Santos; KLIN, Isabela do Valle; GOMES, Olívia Alves. Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). *Comunicados do Ipea*, n. 127. Brasília: IPEA, 2012. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/4460/1/Comunicados_n127_Custo.pdf. Acesso em: 6 abr. 2026.

CYRINO, André Rodrigues. Advocacia Pública. In: *Enciclopédia Jurídica da PUCSP*. Tomo Direito Administrativo e Constitucional. 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbetes/advocacia-publica/>. Acesso em: 21 maio 2026.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes. New York: W. W. Norton, 1999. Tradução brasileira: *O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). *Comunicados do Ipea* nº 83. Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal. Brasília: IPEA, 31 mar. 2011. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/server/api/core/bitstreams/fe159dcf-6ed9-4053-871b-2cc634155569/content> Acesso em: 6 abr. 2026.

LAMY, Eduardo de Avelar; SCHMITZ, Leonard Ziesemer. A Administração Pública Federal e os Precedentes do STF. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 214, p. 199-222, dez. 2012.

MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 21. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 39. ed. Barueri: Atlas, 2023.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Advocacia de Estado Revisitada: Essencialidade ao Estado Democrático de Direito. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Espírito Santo*, Vitória, v. 4, n. 4, p. 21-64, 2. sem. 2005. Disponível em: https://pge.es.gov.br/Media/pge/Publica%C3%A7%C3%B5es/Revista%20PGE/PGE_04_editado.pdf Acesso em: 18 maio 2026.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Precedentes no Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OCDE). *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*. Paris: OECD Forum on Tax Administration, 2004. Disponível em: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-administration/compliance-risk-management-managing-and-improving-tax-compliance.pdf> Acesso em: 6 abr. 2026.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OCDE). *Tax Administration 2025: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*. 13. ed. Paris: OECD Publishing, 2025a. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-2025_cc015ce8-en.html Acesso em: 6 abr. 2026.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OCDE). *Tax Debt Management Maturity Model*. 2. ed. rev. Paris: OECD Forum on Tax Administration, 2025b. Disponível em: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-administration/tax-debt-management-maturity-model-2025-edition.pdf> Acesso em: 6 abr. 2026.

SCHMITZ, Leonard Ziesemer. Compreendendo os “precedentes” no Brasil: fundamentação de decisões com base em outras decisões. São Paulo, v. 226, p. 349-384, dez. 2013.

SHAVELL, Steven. *Foundations of Economic Analysis of Law*. Cambridge: Harvard University Press, 2004.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

WOLFF, Matheus Gustavo Segatti. Desjudicialização tributária: a PGFN como agente da política pública de redução da litigiosidade. *Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa*, Belo Horizonte, ano 3, v. 1, p. 227-245, 2026.

A EXTRAJUDICIALIZAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA NO PL 2488/2022: UMA ANÁLISE CRÍTICA SOBRE A TRANSFERÊNCIA DE PRERROGATIVAS PÚBLICAS AOS SERVIÇOS NOTARIAIS DE REGISTRO

Carmen Sabrina Cochrane Santiago Viana

Procuradora do Estado de São Paulo. Mestre em International Tax pela King's College London.
Mestranda em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas.

Resumo: O presente trabalho analisa a constitucionalidade e a conveniência do modelo de execução fiscal extrajudicial proposto pelo substitutivo ao Projeto de Lei nº 2.488/2022, que transfere aos Tabelionatos de Protesto a condução da cobrança dos créditos de pequeno valor, em substituição à proposta original, que a atribuía à própria Advocacia Pública. Demonstra-se que, embora a alteração tenha buscado alinhar-se à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – que veda a indisponibilização unilateral de bens pelo Poder Executivo, o desenho cartorário incorre em vícios próprios: delega a serviço privado atividade estatal essencial e transfere ao contribuinte de menor capacidade contributiva, frequentemente hipossuficiente, os custos da cobrança por meio de emolumentos. Argumenta-se que a evolução legislativa e jurisprudencial posterior a 2018 – notadamente a introdução do Pedido de Revisão de Dívida Inscrita e a consolidação do papel da Fazenda Pública como primeira juíza do crédito tributário – reforça a legitimidade e a autonomia da Advocacia Pública no controle de legalidade e na recuperação direta dos créditos inscritos. Os resultados expressivos da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a institucionalização, em São Paulo, de estruturas de inteligência de dados como o DATAPRO-CTF evidenciam que a própria Administração detém capacidade técnica para promover a cobrança eficiente, com economicidade e sem onerar o devedor. Conclui-se pela desnecessidade e inadequação de instituir novo rito executivo autônomo intermediado por agente privado.

Palavras-chave: Dívida ativa. Execução fiscal extrajudicial. Crédito de pequeno valor.

Sumário: 1 Introdução – 2 Problemática histórico-normativa – 3 Da legitimidade da advocacia pública para condução da cobrança extrajudicial de créditos de pequeno valor – 4 Do risco de repasse dos custos de cobrança aos serviços notariais – 5 Conclusão – Referências

1 INTRODUÇÃO

O Projeto de Lei nº 2.488/2022 (nova Lei de Execução Fiscal), que pretende instituir nova disciplina para a cobrança da Dívida Ativa da Fazenda Pública, surgiu como resposta legislativa ao elevado estoque de execuções fiscais no Poder Judiciário brasileiro – diagnóstico amplamente documentado pelos relatórios do Conselho Nacional de Justiça (Conselho Nacional de Justiça, 2025). Em sua redação original, a proposta elegeu como um de seus eixos centrais a execução extrajudicial dos créditos de “pequeno valor”, conferindo à própria Fazenda Pública a prerrogativa de conduzir a cobrança da dívida inscrita.

Historicamente, o fortalecimento da Advocacia Pública tem permitido a adoção de critérios de economicidade, materializados na fixação de pisos para o ajuizamento de execuções fiscais. Parte-se da premissa de que a persecução judicial de créditos de valor ínfimo é antieconômica, pois o custo do procedimento de recuperação frequentemente supera o próprio montante do ativo perseguido.

No Estado de São Paulo, essa racionalização foi consolidada pelo Decreto Estadual nº 61.141/2015 (São Paulo, 2015), que autorizou a Procuradoria-Geral do Estado (PGE-SP) a estabelecer critérios de dispensa de ajuizamento. Após sucessivas atualizações, a Resolução PGE nº 9/2024 fixou o piso de cobrança em R\$46.104,00, equivalente a 1.200 UFESPs (São Paulo, 2024), e os valores abaixo desse piso são considerados “pequeno valor” na esfera paulista.

A eficácia dessa estratégia de desjudicialização é mensurável: a adoção de tais parâmetros reduziu significativamente o volume de novas demandas, como se observou em 2017, primeiro ano em que o piso de ajuizamento foi alterado de 600 para 1200 UFESPs, e o ajuizamento de execuções fiscais caiu aproximadamente 39,04% em relação ao ano anterior¹.

Consolidado esse modelo de desjudicialização, emerge o questionamento acerca dos limites da atuação da Advocacia Pública na recuperação dos créditos não ajuizados de pequeno valor: para além dos métodos tradicionais de cobrança administrativa – como o protesto extrajudicial e a inscrição em cadastros de inadimplentes –, quais instrumentos são legítimos e eficazes para estimular a regularidade fiscal?

A busca por respostas tem sido liderada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Desde 2018, o órgão implementou medidas indutoras de conformidade, com destaque para a averbação pré-executória e o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR).

A averbação pré-executória, em especial, revelou natureza multifuncional: serve de mecanismo de publicidade sobre a existência de débitos inscritos, protege terceiros de boa-fé, funciona como estímulo indireto à conformidade fiscal, mediante a anotação da Certidão de Dívida Ativa (CDA) nos registros patrimoniais e, a princípio, conferia indisponibilidade aos bens do devedor.

Ocorre que o art. 20-B da Lei nº 13.606/2018 (Brasil, 2018), que previu a averbação pré-executória, foi objeto de seis ações diretas de inconstitucionalidade – ADI 5881/DF, ADI 5886/DF, ADI 5890/DF, ADI 5925/DF, ADI 5931/DF e ADI 5932/DF. Ao julgá-las, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade do uso do instituto como meio de comunicação e publicidade da dívida inscrita, mas declarou inconstitucional o dispositivo que autorizava a Fazenda Nacional a tornar indisponíveis os bens objeto da averbação, por afronta ao direito de propriedade, sujeitando a matéria à reserva de jurisdição (Brasil, 2020).

Em outras palavras, embora à Fazenda Pública seja legítimo adotar medidas alternativas de cobrança do crédito inscrito para além do protesto e do CADIN, ainda deve, eventualmente, ajuizar execução fiscal caso necessite realizar atos constritivos ao patrimônio do devedor.

1 Números obtidos no DashBoard - Estoque Ajuizamento e Execuções Fiscais - NV - SRD - AT04052026 da Procuradoria da Dívida Ativa.

2 PROBLEMATIZAÇÃO HISTÓRICO-NORMATIVA

Dentro desse contexto, surge a proposta inicial do PL 2488/2022, concedendo à Fazenda Pública o efetivo protagonismo na cobrança dos créditos de pequeno valor (Brasil, 2022), o que, inicialmente, correspondia à dívida consolidada inferior a 60 salários-mínimos no caso da União e 40 salários-mínimos no caso dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

A cobrança extrajudicial da dívida ativa de pequeno valor seria conduzida pela Advocacia Pública ou, no caso de entidades alheias à administração pública (como os conselhos profissionais), por advogados regularmente inscritos na OAB.

O procedimento teria início com a instauração de processo administrativo específico, no qual a própria credora encaminharia, diretamente aos órgãos de registro patrimonial, solicitações de bloqueio extrajudicial de bens e valores. Averbado o bloqueio, o devedor seria notificado para integrar o processo, podendo apresentar impugnação administrativa ou embargos judiciais. Não havendo embargos – ou não lhes sendo atribuído efeito suspensivo –, a expropriação patrimonial ocorreria de forma direta, ficando a credora autorizada a promover a alienação dos bens bloqueados independentemente de autorização judicial (Brasil, 2022).

Tal desenho atenderia à economicidade, à eficiência e ao resguardo das prerrogativas da Administração, realizando as metas de desjudicialização e reservando a jurisdição aos casos que efetivamente demandassem a intervenção do Poder Judiciário.

Ocorre que, em 2024, foi apresentado substitutivo à proposta inicial, com alteração relevante: a criação de um modelo de execução fiscal extrajudicial conduzido pelos Tabelionatos de Protesto, e não mais pela Fazenda Pública (Brasil, 2024).

O procedimento tramitaria de forma inteiramente digital, em plataforma eletrônica extrajudicial única e nacional, mantida e custeada pelos próprios cartórios de protesto. A execução se inicia quando o ente credor apresenta ao tabelião o requerimento instruído com a Certidão de Dívida Ativa previamente protestada. A principal inovação processual do modelo é que o tabelião promove a tentativa de constrição e penhora de bens – por exemplo, inserindo restrições à transferência de veículos em sistemas eletrônicos – antes mesmo da notificação inicial do devedor (Brasil, 2024).

Essa alteração central foi concebida para alinhar o projeto à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que reputa inconstitucional a indisponibilização de bens do devedor por ato próprio e unilateral do Poder Público (Brasil, 2020).

Ocorre que tal modificação incorre, ela própria, em inconstitucionalidade, ao delegar a serviço privado atividade eminentemente pública e ao transferir aos contribuintes os elevados custos do exercício da cobrança extrajudicial, como se passa a demonstrar.

3 DA LEGITIMIDADE DA ADVOCACIA PÚBLICA PARA CONDUÇÃO DA COBRANÇA EXTRAJUDICIAL DE CRÉDITOS DE PEQUENO VALOR

É certo que o Poder Judiciário decidiu, ainda em 2018, pela inconstitucionalidade da indisponibilidade de bens do contribuinte determinada de ofício, por ato próprio e unilateral do Poder Executivo, por entender se tratar de matéria reservada à jurisdição. Desde então, contudo, houve expressiva transformação do contexto legislativo e jurisprudencial relativo aos deveres da Administração Pública na condição de titular dos créditos públicos a recuperar.

Em primeiro lugar, destaca-se a introdução, pela PGFN, do Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI). Disciplinado pela Portaria PGFN nº 33/2018 – que regulamentou os arts. 20-B e 20-C da Lei nº 10.522/2002, na redação dada pela Lei nº 13.606/2018 –, o procedimento foi importante para evidenciar o real papel da Fazenda Pública: o de primeira juíza do crédito tributário (Bucci, 2025). O PRDI constitui um dos principais exemplos da autonomia da Fazenda Pública no zelo do crédito inscrito, pois lhe assegura atuação independente da autoridade lançadora e viabiliza o controle de legalidade sobre débitos que possam vir a ser declarados inexigíveis.

Como observa Conrado (2021), o incremento dos instrumentos de cobrança só ostenta legitimidade sistêmica quando associado à preservação das garantias do contribuinte, numa relação de complementaridade; nesse contexto, o PRDI reescreve o próprio controle de legalidade do crédito, que, de unilateral, passa a assumir feição dialética.

Nas palavras de Eduardo Sadalla Bucci (2025):

Neste papel, a Advocacia Pública funciona como a primeira e mais importante garantia do cidadão. Antes que o poder coercitivo do Estado seja acionado, antes que o patrimônio do devedor seja alcançado, há uma instância jurídica, dotada de autonomia técnica, que avalia a higidez da cobrança. A decisão de recusar a inscrição de um crédito por vício de legalidade não é, portanto, uma derrota para o Estado; é uma vitória para o Estado de Direito. É a demonstração de que o sistema possui mecanismos internos de autocorreção, capazes de filtrar pretensões indevidas e de proteger o cidadão contra o exercício arbitrário do poder.

A relevância desse instrumento reside não apenas na garantia conferida ao contribuinte de contestar a exigibilidade do crédito público tão logo inscrito em Dívida Ativa, mas também na garantia assegurada aos advogados públicos de realizar o controle de legalidade – e de juridicidade – dos atos da Administração. Atuando de modo independente das autoridades administrativas lançadoras, a Advocacia Pública procede aos atos de cobrança somente em relação àquilo que repute juridicamente legítimo.

E isso é feito com o objetivo de resguardar o interesse público, função precípua da Fazenda Pública, nas palavras de Leonardo Carneiro da Cunha (2024, p. 28):

A Fazenda Pública revela-se como fautor do interesse público, devendo atender à finalidade da ordem jurídica de consecução do bem comum. Não que a Fazenda Pública seja titular do interesse público, mas se apresenta como o ente destinado a preservá-lo. Diferentemente das pessoas jurídicas de direito privado, a Fazenda Pública não consiste num mero aglomerado de pessoas, com personalidade jurídica

própria; é algo a mais do que isso, tendo a difícil incumbência de bem administrar a coisa pública. Daí ter se tornado jargão próprio a afirmativa de que o Estado são todos, e não um ente destacado com vida própria.

Finalmente, nas palavras de Juliana Furtado Costa Araujo (2021):

[...] independente da forma como será feita (automatizada ou manual), o que é relevante é a presença do controle de legalidade dentro do processo de cobrança e com o reforço de ser considerado um direito do contribuinte. Isto garante a exatidão do crédito a ser submetido à execução forçada, maximizando a celeridade na cobrança e, ao mesmo tempo, a abreviação de ônus, à medida que se evita futura condenação em verba honorária caso o título executivo seja ajuizado com algum vício.

Por essas razões, o PRDI foi contemplado tanto na proposta inicial do PL 2.488/2022 quanto em seu substitutivo. O instituto deveria servir, portanto, de argumento para legitimar os atos de cobrança conduzidos pelas procuradorias, uma vez que essas somente promoveriam medidas constritivas quanto a créditos hígidos após sua primeira análise.

Em segundo lugar, cumpre observar que a cobrança do crédito inscrito em Dívida Ativa constitui atividade finalística estatal essencial, vinculada à representação judicial e extrajudicial dos entes políticos e à defesa qualificada do interesse fazendário. Embora a Constituição Federal, em seus artigos 131 e 132, reserve expressamente aos procuradores apenas a representação judicial e a consultoria jurídica das respectivas pessoas políticas, sustenta-se que a competência para a prática de atos constritivos decorre de uma reserva institucional mínima quanto à condução estratégica da exigibilidade dos créditos públicos inscritos.

Em terceiro lugar, há de se destacar que a própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal evoluiu para impor – e não apenas autorizar – o protagonismo administrativo na recuperação dos créditos públicos. Se, em 2018, a Corte censurou a indisponibilidade unilateral de bens por afronta ao direito de propriedade, em 2023, no julgamento do Tema 1.184 (RE 1.355.208/SC), passou a condicionar o próprio ajuizamento das execuções fiscais de pequeno valor à prévia adoção de medidas administrativas de cobrança, sob pena de extinção por ausência de interesse de agir (Brasil, 2023). O Conselho Nacional de Justiça, ao editar a Resolução nº 547/2024, encampou essa diretriz e detalhou os procedimentos extrajudiciais que devem anteceder a execução (Conselho Nacional de Justiça, 2024). Há, portanto, um aparente paradoxo a ser equacionado: a mesma ordem jurídica que veda a constrição unilateral exige, agora, que a Fazenda Pública atue de forma efetiva fora do processo judicial antes de a ele recorrer.

A solução desse paradoxo não está em transferir a um agente privado a tarefa de constrição patrimonial, mas em reconhecer que o dever de cobrança administrativa pressupõe, necessariamente, a existência de instrumentos legítimos e eficazes à disposição da própria Administração. Não se pode impor à Fazenda Pública o ônus de esgotar a via extrajudicial e, simultaneamente, privá-la dos meios para fazê-lo.

É nesse vazio que se inserem, de forma constitucionalmente adequada, os mecanismos de inteligência fiscal e de busca patrimonial conduzidos pelas próprias procuradorias. O modelo cartorário proposto pelo substitutivo, ao contrário, não preenche esse vazio: apenas interpõe um terceiro estranho à relação jurídico-tributária, sem agregar a legitimidade institucional que caracteriza a atuação da Advocacia Pública.

4 DO RISCO DE REPASSE DOS CUSTOS DE COBRANÇA AOS SERVIÇOS NOTARIAIS

De início, convém esclarecer que não se pretende afastar o reconhecimento da relevância do protesto realizado pelos serviços notariais como estratégia eficiente de cobrança extrajudicial do crédito tributário.

Após o julgamento do Tema 1.184 pelo Supremo Tribunal Federal e a publicação da Resolução CNJ nº 547/2024, o Conselho Nacional de Justiça promoveu estudo sobre o impacto da extinção das execuções fiscais de pequeno valor, no qual se constatou que, implementadas as novas diretrizes, o protesto extrajudicial de Certidões de Dívida Ativa (CDAs) registrou salto expressivo, consolidando-se como mecanismo de alta eficiência. Entre março de 2024 e junho de 2025, foram apresentados 24,4 milhões de títulos pelas procuradorias da União, dos estados e dos municípios, com taxa média de recuperação de 25%. As soluções negociadas, impulsionadas pelo receio de restrições imediatas ao nome e ao crédito dos devedores, geraram receitas que compensaram amplamente a retirada das execuções fiscais de baixo valor do Poder Judiciário (Conselho Nacional de Justiça, 2025).

Ocorre que, embora o envio de débitos a protesto seja gratuito para muitas procuradorias, o serviço de notificação e negativação prestado pelos cartórios tem custo, repassado por meio da cobrança de emolumentos. Com efeito, o serviço notarial e de registro é exercido em caráter privado, por delegação do Poder Público, e remunerado mediante esses emolumentos, na forma do art. 236 da Constituição Federal. É nesses termos que o substitutivo ao PL 2.488/2022 prevê, expressamente, a exigência de custas para o procedimento de execução fiscal extrajudicial:

Art. 20. O Conselho Nacional de Justiça regulamentará os emolumentos devidos em razão do procedimento de execução fiscal extrajudicial. Parágrafo único. Estendem-se à execução fiscal extrajudicial as regras de gratuidade de justiça previstas na legislação processual.

Art. 21. O pagamento dos emolumentos, inclusive os relativos ao protesto, será realizado somente após o recebimento do crédito executado.

A própria justificativa do substitutivo reconhece a necessidade de remunerar os tabelionatos de protesto pelos atos gratuitos que passariam a praticar, sob o argumento de preservar a saúde financeira da estrutura e do quadro de pessoal indispensáveis ao serviço. Essa contrapartida, todavia, não proviria do orçamento público, mas de um fundo de compensação de atos gratuitos, nos moldes do já existente para os atos do Registro Civil

das Pessoas Naturais, previsto no art. 8º da Lei nº 10.169/2000 (Lei de Emolumentos). Como caberia a cada Estado e ao Distrito Federal definir a forma de implementação, a proposta sugere o acréscimo de §3º ao art. 1º para autorizar a instituição desse fundo de custeio (Brasil, 2024).

Tais dispositivos não encontram correspondência no projeto original, que atribuía à Advocacia Pública a competência para a realização direta dos atos expropriatórios. Cria-se, assim, uma nova cadeia de custos que repercute no valor final da dívida ativa, onerando, em especial, o contribuinte de menor capacidade contributiva.

Não bastasse a transferência de custos, a redação final do substitutivo amplia o protagonismo do agente privado também na esfera da constrição patrimonial. O art. 22 determina que os entes públicos disponibilizem aos tabeliães de protesto, mediante convênio, o acesso a sistemas destinados à localização do devedor e de seu patrimônio, bem como à realização de atos de constrição patrimonial, incluindo o bloqueio de ativos financeiros em contas bancárias e a restrição de veículos, reservado esse acesso ao próprio tabelião ou a seu substituto (Brasil, 2024). Confere-se, assim, a um delegatário de serviço privado o manejo de instrumentos de constrição que envolvem conhecimento de dados sensíveis dos contribuintes, que deveria ficar restrito ao Poder Público.

Esse vício constitucional avulta quando confrontado com a orientação consolidada do Supremo Tribunal Federal acerca da titularidade dos serviços auxiliares da função jurisdicional. Ao conferir plena aplicabilidade ao art. 31 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a Corte assentou que as serventias do foro judicial – os cartórios judiciais incumbidos dos atos de protocolo, autuação e tramitação dos feitos – devem ser obrigatoriamente estatizadas e exercidas por servidores públicos, reputando-se inconstitucional, a partir de 5 de outubro de 1988, o provimento de particulares para a respectiva titularidade. Firmou-se, ademais, a autoaplicabilidade do dispositivo e o dever de estatização dessas serventias à medida que se tornem vagas, por se tratar de atividade que a ordem constitucional não admite permanença, em caráter definitivo, nas mãos da iniciativa privada (Brasil, 2019).

Ora, se a própria Constituição impõe que mesmo os atos meramente auxiliares à jurisdição – destituídos de qualquer carga constritiva – sejam confiados a servidores públicos, com mais razão não se pode delegar a serventuário extrajudicial, cuja atuação se funda em delegação de serviço privado (art. 236 da Constituição Federal), o exercício de atos de constrição e expropriação patrimonial, que constituem o núcleo da atividade executiva e se inserem no campo reservado à função estatal. O substitutivo, ao atribuir ao tabelião de protesto o manejo de instrumentos de penhora e bloqueio de bens, inverte essa lógica constitucional: transfere a um delegatário privado atribuição de índole materialmente jurisdicional que a Constituição reserva, no âmbito da estrutura judiciária, a servidores públicos investidos em cargo – reforçando, sob outro ângulo, a inadequação de repassar a execução aos serviços notariais.

Soma-se a isso a particular natureza do universo de devedores atingidos por esse rito. No âmbito estadual paulista, a carteira de créditos de pequeno valor – composta sobretudo

por tributos como o IPVA – é formada, em sua maior parte, por contribuintes de baixa renda, frequentemente hipossuficientes, para os quais o próprio bem onerado constitui instrumento de trabalho (Viana, 2025). Transferir a esses devedores, por via de emolumentos cartorários, o custo de um aparato de cobrança extrajudicial equivale a sobrecarregar economicamente justamente a parcela menos apta a suportá-lo, em descompasso com a finalidade de justiça fiscal que orienta a recuperação consensual desses créditos.

Por outro lado, a atuação direta das Procuradorias revela-se significativamente mais eficiente e menos onerosa para o tecido social. O corpo técnico das Procuradorias é qualificado para realizar o cruzamento de dados, a inteligência fiscal e o ajuizamento seletivo de forma centralizada e em escala, sem custos adicionais para os cidadãos. Os números da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional confirmam essa superioridade: em 2025, o órgão alcançou o recorde de R\$66,1 bilhões recuperados da dívida ativa da União – montante 10% superior ao de 2024 –, enquanto o Grau de Realização da Dívida, indicador que mede a conversão do estoque economicamente viável em receita efetiva, atingiu o patamar inédito de 28,5% (Brasil, 2026).

Essa efetividade resulta da estratégia de inteligência e segmentação inaugurada em 2016 pelo Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC), que substituiu o esforço processual massificado e inócuo pela priorização dos créditos com real perspectiva de recuperação – modelo reconhecido, em 2025, com o Prêmio Eficiência Tributária do Conselho Nacional de Justiça (Brasil, 2026). No mesmo sentido, o uso de mineração de dados e de inteligência fiscal sustentou, em cinco anos, 289 operações de combate à fraude estruturada, envolvendo dívidas da ordem de R\$52 bilhões, além da recuperação de R\$30,8 bilhões por meio da transação tributária somente em 2025 (Brasil, 2026). Trata-se de resultados obtidos pela própria estrutura pública, sem a intermediação onerosa de terceiros nem a transferência de custos ao contribuinte.

De sua parte, o Estado de São Paulo tem institucionalizado a estrutura técnica que viabiliza essa atuação inteligente e centralizada. A Portaria SubG-CTF nº 2, de 20 de fevereiro de 2026, instituiu o DATAPRO-CTF – assessoria de Ciência de Dados, Estatística e Gestão de Projetos vinculada ao gabinete da Subprocuradoria Geral do Contencioso Tributário-Fiscal –, com competência para desenvolver metodologias de análise estatística e ciência de dados voltadas ao aperfeiçoamento da atuação judicial e administrativa, promover a integração e o uso qualificado de bases de dados (observados o sigilo fiscal e a proteção de dados pessoais) e produzir indicadores estratégicos que subsidiem a priorização de demandas e a mitigação de riscos fiscais (São Paulo, 2026).

Sua composição revela a internalização dessa capacidade no próprio quadro público: o órgão é integrado por servidores das áreas de tecnologia da informação, estatística e ciência de dados, por servidores de gestão de projetos e inovação e, ainda, por residentes jurídicos e estagiários (São Paulo, 2026). Demonstra-se, assim, que a recuperação eficiente dos créditos de pequeno valor pode ser alcançada pela inteligência fiscal da própria Administração, sem a transferência de custos ao contribuinte que caracteriza o modelo de delegação aos tabelionatos de protesto.

Conforme demonstrado ao longo desta exposição, a Administração Pública vem aperfeiçoando suas funções de cobrança para adequar-se aos comandos de desjudicialização firmados pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 1.184 e pelo Conselho Nacional de Justiça na Resolução nº 547/2024, valendo-se de mecanismos modernos de inteligência de dados e de busca patrimonial que lhe permitem resolver, na maior medida possível, o crédito inscrito ainda na esfera extrajudicial. Os resultados expressivos da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a institucionalização, no Estado de São Paulo, de estruturas técnicas como o DATAPRO-CTF confirmam que a própria Advocacia Pública detém – e tem ampliado – a capacidade de promover a recuperação eficiente dos créditos de pequeno valor, com economicidade e sem transferir custos ao contribuinte.

Diante desse cenário, não se afigura lógico nem necessário instituir um novo rito executivo autônomo, com a intervenção de um terceiro agente privado, para viabilizar a recuperação de créditos que a Administração já se mostra apta a recuperar por seus próprios meios – solução que, além de redundante, onera o devedor hipossuficiente.

5 CONCLUSÃO

A análise desenvolvida ao longo deste trabalho permite concluir que o modelo de execução fiscal extrajudicial introduzido pelo substitutivo ao Projeto de Lei nº 2.488/2022, ao deslocar a condução da cobrança dos créditos de pequeno valor para os Tabelionatos de Protesto, não constitui a solução mais adequada – nem do ponto de vista constitucional, nem sob a ótica da eficiência e da justiça fiscal.

Embora a alteração tenha sido concebida para harmonizar a proposta com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que veda a indisponibilização de bens por ato unilateral do Poder Executivo, a transferência da atividade a um agente privado revela vício de origem diverso: delega a serviço notarial atribuição estatal essencial, vinculada à representação e à defesa qualificada do interesse fazendário, e onera o contribuinte de menor capacidade contributiva, frequentemente hipossuficiente. Substitui-se, assim, um problema de constitucionalidade por outro, sem que se agregue legitimidade institucional ao procedimento.

Demonstrou-se, em sentido contrário, que a evolução legislativa e jurisprudencial posterior a 2018 fortaleceu a posição da Advocacia Pública como instância autônoma de controle de legalidade do crédito inscrito. O Pedido de Revisão de Dívida Inscrita consagrou o papel da Fazenda Pública como primeira juíza do crédito tributário, e o próprio Supremo Tribunal Federal, no Tema 1.184, passou a exigir a atuação administrativa prévia ao ajuizamento das execuções de pequeno valor. Esse arranjo normativo pressupõe – e não dispensa – a existência de instrumentos eficazes à disposição da própria Administração.

Os resultados expressivos da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a institucionalização, no Estado de São Paulo, de estruturas de inteligência de dados como o DATAPRO-CTF comprovam que a recuperação eficiente dos créditos de pequeno valor já é

alcançável pela própria estrutura pública, com economicidade, mediante cruzamento de dados, inteligência fiscal e ajuizamento seletivo, e sem transferir custos ao devedor.

Diante de todo o exposto, conclui-se que a criação de um novo rito executivo autônomo, intermediado por terceiro estranho à relação jurídico-tributária, mostra-se desnecessária e inadequada. A via constitucionalmente mais coerente e socialmente menos onerosa não está na delegação da cobrança a serviços notariais, mas no aprimoramento e na valorização das prerrogativas da Advocacia Pública, a quem a ordem jurídica já confiou a missão de zelar pela higidez e pela recuperação dos créditos públicos inscritos em Dívida Ativa.

REFERÊNCIAS

ARAUJO, Juliana Furtado Costa. A efetividade da cobrança do crédito tributário federal como fundamento legitimador da Portaria PGFN 33/18. In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coord.). *Inovações na cobrança do crédito tributário*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 11-25.

BRASIL. Lei nº 10.169, de 29 de dezembro de 2000. Regula o §2º do art. 236 da Constituição Federal, mediante o estabelecimento de normas gerais para a fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro. Brasília, DF: Presidência da República, 2000.

BRASIL. Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Incluiu os arts. 20-B e 20-C na Lei nº 10.522/2002, instituindo a averbação pré-executória.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. PGFN em números 2026: dados 2025. Brasília, DF: PGFN, 2026. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros>. Acesso em: 29 maio 2026.

BRASIL. Senado Federal. Parecer (SF) nº 11, de 2024, da Comissão Temporária para Exame de Projetos de Reforma dos Processos Administrativo e Tributário Nacional, sobre o Projeto de Lei nº 2.488, de 2022 (substitutivo). Relator: Senador Efraim Filho. Brasília, DF: Senado Federal, 2024.

BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei nº 2.488, de 2022. 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. Autoria: Senador Rodrigo Pacheco. Brasília, DF: Senado Federal, 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.881/DF (e ADI 5.886, 5.890, 5.925, 5.931 e 5.932). Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, DF, j. 9 dez. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança nº 29.323/DF; Mandado de Segurança nº 29.970/DF; Mandado de Segurança nº 30.267/DF; Mandado de Segurança nº 30.268/DF. Rel. orig. Min. Marco Aurélio, red. p/ o acórdão Min. Alexandre de Moraes. Brasília, DF: 1ª Turma, j. 12 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 1.355.208/SC (Tema 1.184 da Repercussão Geral). Relatora: Min. Cármen Lúcia. Brasília, DF, j. 19 dez. 2023.

BUCCI, Eduardo Sadalla. A advocacia pública como guardião do interesse público: o controle de legalidade para a inscrição em dívida ativa. In: CONGRESSO NACIONAL DA DÍVIDA ATIVA, 2., 2025, Brasília. *Revista do II Congresso Nacional da Dívida Ativa*. Organização: João Henrique Chauffaille Grognet. Brasília, DF: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; Gráfica e Editora Qualytá, 2025.

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 (coord.). *Inovações na cobrança do crédito tributário*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 25-36.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Eficiência judicial: os impactos das extinções de execuções fiscais de baixo valor. Brasília: CNJ, 2025.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Resolução nº 547, de 22 de fevereiro de 2024. Institui diretrizes e procedimentos para o tratamento das execuções fiscais pendentes no Poder Judiciário. Brasília: CNJ, 2024.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A Fazenda Pública em juízo*. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024.

SÃO PAULO (Estado). Decreto nº 61.141, de 16 de fevereiro de 2015. São Paulo, 2015.

SÃO PAULO (Estado). Lei nº 17.843, de 7 de novembro de 2023. São Paulo, 2023.

SÃO PAULO (Estado). Procuradoria Geral do Estado. Resolução PGE nº 9, de 16 de fevereiro de 2024. Disciplina a Lei nº 17.843/2023, na parte em que trata da cobrança da dívida ativa. São Paulo: PGE-SP, 2024.

SÃO PAULO (Estado). Procuradoria Geral do Estado. Subprocuradoria Geral do Contencioso Tributário-Fiscal. Portaria SubG-CTF nº 2, de 20 de fevereiro de 2026. Institui e disciplina o DATAPRO-CTF – Assessoria de Ciência de Dados, Estatística e Gestão de Projetos vinculada ao gabinete da Subprocuradoria Geral do Contencioso Tributário-Fiscal. Diário Oficial do Estado de São Paulo, São Paulo, Caderno Executivo, Seção Atos Normativos, 20 fev. 2026.

VIANA, Carmen Sabrina Cochrane Santiago. A transação como mecanismo de solução administrativa e o uso de nudges: perspectivas na recuperação do crédito tributário de pequeno valor. In: *CONGRESSO NACIONAL DOS PROCURADORES DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL*, 51., 2025, Fortaleza. Anais [...]. Fortaleza: ANAPE, 2025. Disponível em: https://anape.org.br/media/com_submissoes/files/Artigo-Contencioso-de-pequeno-valor-e-nudges-20250714-172856.pdf. Acesso em: 29 maio 2026.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

VIANA, Carmen Sabrina Cochrane Santiago. A extrajudicialização da dívida ativa no PL 2488/2022: uma análise crítica sobre a transferência de prerrogativas públicas aos serviços notariais de registro. *Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa*, Belo Horizonte, ano 3, v. 1, p. 247-257, 2026.

O DIREITO FUNDAMENTAL DE PETIÇÃO E O CONTROLE DE LEGALIDADE DA DÍVIDA ATIVA

Eduardo Sadalla Bucci

Procurador-Geral Adjunto da Dívida Ativa da União e do FGTS Substituto. Procurador da Fazenda Nacional. Doutor 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). Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4917721831244669>.

Resumo: O presente artigo analisa o controle de legalidade da dívida ativa sob a perspectiva do direito fundamental de petição. O estudo contrapõe-se à visão tradicional que encerra a dogmática tributária na mera constituição formal do crédito, alertando para a necessidade de materializar o valor em recursos para a consecução de políticas públicas. Diante dos paradigmas de simplificação e cooperação trazidos pela reforma tributária, o trabalho demonstra a urgência de superar a cobrança isolada e mecânica dos entes federativos, que atualmente resulta em alta judicialização e ineficiência estatal. Por meio de uma análise teórica e da observação empírica dos resultados do Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI) implementado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), constata-se que a procedimentalização do direito de petição viabiliza uma racionalidade dialógica e cooperativa entre Fisco e contribuinte. Conclui-se que confiar à Advocacia Pública um escrutínio material de juridicidade, amparado em um rito administrativo claro, é essencial para consolidar a Governança Nacional da Dívida Ativa, expurgar créditos nulos e otimizar a recuperação de ativos verdadeiramente hígidos.

Palavras-chave: Dívida ativa. Controle de legalidade. Direito fundamental de petição.

Sumário: 1 Introdução – 2 Paradigmas da reforma tributária para a dívida ativa – 3 A dialogicidade no controle de legalidade e juridicidade – 4 A judicialização como efeito da ausência de regulamentação do direito de petição – 5 A experiência da PGFN com o pedido de revisão de dívida inscrita (PRDI) – 6 Conclusão – Referências

1 INTRODUÇÃO

O estudioso que se debruça sobre as bases do direito tributário investiga com afincos o percurso desde o fato gerador até a constituição do crédito. Sob a alegada cientificidade fundamentada em um recorte dogmático cartesiano, a preocupação com a finalidade da existência do direito tributário perde-se na vertente de que a mera transformação da obrigação inadimplida em crédito basta para o encerramento do fenômeno jurídico.

Contudo, a existência formal do crédito não se revela suficiente caso o valor correspondente não seja materialmente transformado em dinheiro disponível para a consecução de políticas públicas e para a preservação da própria existência do Estado.

É aqui que se verifica que a pacificação doutrinária sobre a constituição do crédito pelo lançamento contrasta com a ausência de exploração científica acerca de toda a atividade estatal de cobrança subsequente, faltando estudos robustos capazes de embasar a produção de legislações e a tomada de decisões administrativas e judiciais. O resultado dessa lacuna materializa-se em respostas jurisprudenciais pontuais para os conflitos surgidos na execução do crédito público, somada à falta de sistematização na atuação persecutória do Estado, o que obscurece o exato momento de início da cobrança e a definição do órgão titular.

Esse cenário desenvolve-se em um campo ideológico no qual a doutrina e a jurisprudência operam baseadas em uma falsa dicotomia cartesiana entre o tributo e o patrimônio privado, trazendo soluções equivocadas, quando compreendidas a partir de um entendimento sistemático e teleológico.

O Estado, identidade que sublima o político ao aparentar atuar de forma apartada da economia, é instrumento necessário à manutenção da sociabilidade capitalista, garantindo a segurança jurídica indispensável à exploração das atividades econômicas pelos particulares. Esse aparato institucional, em última instância, possibilita o respeito aos contratos e a consequente produção e distribuição do lucro, conforme esclarecem com precisão teórica os autores Joachim Hirsch (2010) e Ellen Wood (2010).

É a partir dessa compreensão científica, que toma o Estado a partir de sua forma política, que é possível entender o tributo como um elemento estrutural fundamental para o funcionamento não da máquina pública, mas sim da própria sociabilidade humana nos moldes contemporâneos. O aprofundamento da análise do modo de produção revela o tributo como uma parcela da riqueza socialmente produzida correspondente à destinação de parte do valor excedente do trabalho, a qual, em vez de sofrer a apropriação pelos proprietários das atividades econômicas, acaba direcionada à manutenção do Estado, aparelho capaz de viabilizar a reprodução de todo o sistema.

Nesse sentido, o desenvolvimento teórico acerca da indispensabilidade do tributo culminou na formulação do dever fundamental de pagar impostos pelo jurista José Casalta Nabais (1998), cuja tese encontrou ampla guarida nos tribunais superiores brasileiros, embora permaneça restrita à interpretação dogmática da regra matriz de incidência tributária. Os momentos posteriores à constituição do crédito, cuja regra é a extinção por pagamento, não são abarcados pela compreensão da extensão do dever fundamental, o que impacta, em última instância, na própria preservação da sociabilidade pretendida pela arrecadação.

Ao mesmo tempo, uma atuação mecânica do próprio Estado pode provocar uma profunda erosão na confiabilidade de seus atos ao consolidar práticas concretas totalmente descasadas das prescrições normativas vigentes, especialmente num momento evidenciado pelo esgotamento do clássico argumento de autoridade como um fim em si mesmo, insuficiente para dar vazão às demandas das relações sociais contemporâneas. A legitimidade estatal, após a redemocratização do país, exige a superação dessa visão arcaica em favor da autoridade do argumento, instituindo uma racionalidade dialética e dialógica indispensável ao exercício da força quando o cidadão se apropria de parte do patrimônio público e o privatiza, ao não realizar o pagamento de suas obrigações.

Torna-se evidente, então, que a cobrança do crédito público, baseada exclusivamente na presunção de sua certeza e liquidez, já não atende aos anseios de uma sociedade complexa, exigente de transparência e do cumprimento das leis pelo próprio poder público. Se a inscrição em dívida ativa pressupõe o esgotamento do contraditório e da ampla defesa na fase de constituição definitiva do crédito, desde que não confessado pelo sujeito passivo, o inexorável transcurso do tempo traz novos acontecimentos ou perspectivas fáticas capazes

de alterar a substância da obrigação, exigindo uma assimilação dinâmica desses elementos pela Administração Pública, sob pena de fulminar a credibilidade do próprio poder estatal.

Sob essa compreensão, o nosso primeiro trabalho estabeleceu a necessidade de separação estrutural de competência entre os órgãos da Administração Tributária responsáveis pela constituição do crédito e os entes encarregados de sua cobrança, consolidando esta última atividade como uma atribuição indelegável e exclusiva da Advocacia Pública (Bucci; Pinho, 2024).

O segundo trabalho aprofundou essa premissa para demonstrar o controle de legalidade não como uma atividade contábil puramente formal, mas sim como um profundo escrutínio de juridicidade, sendo este controle prévio indispensável para a realização de uma cobrança adequada e escoreita. A Advocacia Pública, então, resguarda a exata aplicabilidade do ordenamento jurídico ao mesmo tempo em que protege o cidadão contra as ilegalidades e inconstitucionalidades no momento da fiscalização, concretizando os ditames do Estado Democrático de Direito e materializando a eficiência na Administração Pública (Bucci, 2025).

E agora, este terceiro artigo foca na compreensão do direito fundamental de petição como o instrumento adequado para sofisticar o controle de legalidade da dívida ativa, considerando a dependência da dialética dialógica em relação à existência de ritos administrativos claros para a efetivação da justiça fiscal e da segurança jurídica.

Além disso, o atual contexto de uma reforma tributária focada fundamentalmente em conferir uniformidade, previsibilidade e simplificação ao sistema de tributos incidentes sobre o consumo obriga a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a assumirem um papel ativo incontornável no atingimento dos resultados fiscais esperados. E, como seria de prever, a nova legislação repete o erro histórico de ignorar os desafios práticos da cobrança, replicando de forma acrítica, o mesmo problema de vácuo investigativo observado na doutrina tributária tradicional.

Logo, a ausência de um pensamento científico sistematizado e a inexistência de uma legislação nacional padronizadora impõem a necessidade de nos debruçarmos atentamente sobre a dívida ativa, a fim de investigar a urgência de um rito de procedimentalização do direito de petição, capaz de sofisticar o controle de legalidade e auxiliar na construção de uma verdadeira Governança Nacional da Dívida Ativa.

2 PARADIGMAS DA REFORMA TRIBUTÁRIA PARA A DÍVIDA ATIVA

A Constituição Federal de 1988, preocupada com a sistematização e uniformidade do financiamento estatal, adotou a teoria tricotômica da lei complementar em matéria tributária, atribuindo-lhe o papel basilar de dispor sobre conflitos de competência, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais, conforme seu artigo 146.

Ao longo do tempo, a dogmática brasileira, bem como a práxis das Administrações Tributárias, interpretam as “normas gerais” direcionadas aos aspectos da regra matriz de

incidência, teoria criada por Paulo de Barros Carvalho (2021), como se as alíneas do inciso III do art. 146 da Constituição Federal fosse taxativa, desconsiderando o “especialmente sobre”, cuja função sintática é de tornar obrigatórias as hipóteses trazidas, mas não restringir a elas.

Então, como parte desta interpretação fracionada, a etapa da constituição e da cobrança do respectivo crédito definitivamente constituído e inscrito em dívida ativa, permaneceu relegada ao procedimento de cada ente federativo, cuja consequência é uma profunda assimetria de atuações, bem como uma imposição de dificuldades ao contribuinte, que se vê numa miríade de procedimentos difusos e, muitas vezes, contraditórios, quando observados sob a perspectiva macro.

Contemporaneamente, o advento da reforma tributária, iniciada pela área de consumo, materializada na Emenda Constitucional nº 132/2023 e procedimentalizada pelas LC nº 214/2025 e da LC nº 227/2026, reacende a necessidade de uma uniformização nacional em aspectos para além do fato gerador, tanto no momento em que realiza a unificação de diversos tributos, como na criação de um Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CG-IBS), atestando que a equidade, a neutralidade e a simplicidade dependem de atuações racionais e concatenadas.

Diante desse vetor axiológico, que aprofunda o paradigma de que os entes políticos não existem em si, mas para a vida em sociedade, e que a figura do contribuinte, num mundo cada vez menos territorializado, deve ter menor ônus no cumprimento de suas obrigações, a manutenção de um isolamento intrafederativo atenta contra o próprio princípio do federalismo de cooperação. Como bem advertem Grognet e Dias (2024, p. 13):

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.

Logo, na economia contemporânea, caracterizada pela digitalização e pela fluidez das relações comerciais, as fronteiras territoriais dos entes são ultrapassadas rapidamente. E se a exação passa a ser coordenada, é um contrassenso continuar com soluções difusas para os litígios, especialmente de modo assimétrico.

É nesse exato cenário de necessidade integradora que a Governança Nacional da Dívida Ativa passa a ser uma imperiosa prática para a estruturação de uma atuação coordenada, respeitando o espírito que move a reforma tributária, conferindo racionalidade e simplicidade para o exercício das atividades econômicas no Brasil. E como muito bem lembram Grognet e Dias (2024, p. 13): “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”.

Contudo, para que essa Governança Nacional da Dívida Ativa seja um norte, a sua materialização exige um desafio de coordenação, desde a infraestrutura até a própria

regulamentação da atuação de cada ente federado, cujo compartilhamento de tecnologia parece ser indispensável para a sua efetivação, permitindo-se um controle de legalidade materialmente robusto e uniforme em todo o território nacional, garantindo que nenhum crédito maculado por vícios seja imposto coercitivamente ao cidadão.

Se o tempo demonstrou que a uniformidade, simplificação e previsibilidade no âmbito do direito tributário material são necessidades incontornáveis, este paradigma que repudia o isolamento federativo exige que União, Estados, Distrito Federal e Municípios atuem como um corpo coeso também na relação com o sujeito passivo em situação de inadimplência. Superar o fracionamento é, portanto, passo inicial para trazer credibilidade à dívida ativa, expurgando a litigiosidade inútil, que demanda uma atuação judicial desnecessária, cuja finalidade é abrir espaço para uma atuação sofisticada e uniforme das Fazendas Públicas na persecução do crédito necessário à existência da própria sociedade.

3 A DIALOGICIDADE NO CONTROLE DE LEGALIDADE E JURIDICIDADE

Historicamente, a dívida ativa foi tomada como um ato eminentemente contábil, em que conferia uma formalidade ao crédito definitivamente constituído, para dotá-lo de exequibilidade ao formar o título executivo extrajudicial, conferindo a presunção de certeza e liquidez, com efeito de prova pré-constituída, tal como disposto no art. 204 do Código Tributário Nacional, e, posteriormente, repetida no art. 3º da Lei de Execução Fiscal.

Como resultado disso, a descredibilização da própria dívida ativa desaguou na Súmula 393 do Superior Tribunal de Justiça, que chancelou o manejo da exceção de pré-executividade, voltada para permitir a discussão de “matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”, visto que a presunção de certeza e liquidez não era suficiente para legitimar a cobrança. A consolidação dessa via de defesa atípica pelo Judiciário foi, em essência, o reconhecimento de que a certeza alardeada era, muitas vezes, uma ficção, exigindo a intervenção judicial antes mesmo da constrição patrimonial do devedor.

Para resgatar a legitimidade material dessa presunção de certeza, liquidez e exigibilidade, ela não pode continuar operando a partir de uma formalidade, que se mostrou inócua. Pelo contrário, a força do título executivo deve ser o corolário de um procedimento dialógico e de uma verificação profunda e isenta, para conferir credibilidade à atuação estatal.

Como diagnosticam Bucci e Pinho (2024), a constituição do crédito e a sua posterior inscrição em dívida ativa são atividades de naturezas fundamentalmente distintas, que exigem, por imperativo republicano e de eficiência, a segregação de funções institucionais entre o órgão que constitui o crédito e o que realiza a respectiva cobrança.

Relembrando o artigo citado, os órgãos que fiscalizam e constituem o crédito são voltados para a identificação de fatos ocorridos no mundo fenomênico, cotejados com as normas vigentes, de modo cogente, baseados numa necessária e rígida burocracia para que o lançamento seja realizado. Exatamente por isso, não podem realizar a cobrança, haja vista que o sistema jurídico pátrio determinou, como medida de segurança, a necessidade

de realizar o controle de legalidade, de modo externo, técnico, isento e realizado por órgão dotado de capacidade de interpretação do ordenamento jurídico em sua última instância na esfera administrativa, para conferir exequibilidade ao crédito.

É exatamente nesse ponto que a Advocacia Pública é erigida como revisora das atividades de lançamento, e não como uma mera canceladora dos atos de constituição. A inscrição em dívida ativa, conforme leciona Bucci (2025, p. 131), “não é um ato cartorário; é um ato de império, privativo do Estado, que altera fundamentalmente a natureza do crédito e a própria relação jurídica entre o Fisco e o cidadão”.

Logo, ao transmutar um crédito inadimplido em um título executivo extrajudicial, capaz de expropriar patrimônios e restringir a liberdade econômica do indivíduo, a Advocacia Pública exerce uma constatação de legalidade que materializa uma dupla garantia, cujas raízes remontam à própria formação do direito público: de um lado, a proteção do Erário, que é poupado de patrocinar demandas judiciais baseadas em créditos viciados; de outro, a proteção do cidadão contra atos arbitrários que afrontem o direito positivo (Bucci, 2025).

Todavia, para que o sintoma diagnosticado pela Súmula 393 do STJ seja efetivamente resolvido, o controle de legalidade deve transcender um controle focado apenas no preenchimento de requisitos textuais previstos no art. 2º, §5º, da Lei nº 6.830/1980, evoluindo para um substantivo “controle material de juridicidade” (Bucci, 2025, p. 136), que exige uma análise axiológica profunda sobre a aderência daquele crédito à totalidade do ordenamento.

Nesta seara, um controle de legalidade contemporâneo inclui a conformidade com os preceitos constitucionais, o respeito aos precedentes vinculantes e teses de repercussão geral firmados pelos Tribunais Superiores, e a depuração de ofício de causas extintivas do crédito, como a decadência e a prescrição. É importante ressaltar que inibir a inscrição de um crédito alicerçado em uma norma já declarada inconstitucional ou reconhecer a prescrição, por exemplo, não configura uma derrota; é, inversamente, o atestado máximo do correto funcionamento do Estado de Direito.

Para que seja possível a concretização desse elevado nível de controle de juridicidade, a dialogicidade é medida que permite alcançar essa sofisticação para a administração da dívida ativa, afastando a atuação unilateral e solitária do Estado, e migrando para uma forma plena e democrática.

Nesse contexto, o direito fundamental de petição, encartado no art. 5º, XXXIV, “a”, da Constituição Federal de 1988, traz importante garantia para permitir a materialização do controle, revisão e conformidade da dívida ativa, franqueando ao contribuinte o direito de provocar a Administração Pública, de modo desjudicializado, para que o Estado garanta a efetividade do disposto no art. 149 do Código Tributário Nacional, que consagra a imperatividade da revisão do lançamento quando eivado de erro de fato ou de direito.

Importante pontuar que essa petição não tem natureza contenciosa, mas, antes, cooperativa, justamente por instar a Administração Pública a realizar o seu dever-poder de autotutela, historicamente reconhecida nas Súmulas 343 e 473, ambas do Supremo Tribunal Federal, que impõem o dever de anular seus próprios atos quando eivados de vícios.

A partir dessa compreensão é que se afigura a possibilidade de administrativização da resolução de conflitos de modo altamente resolutivo, trazendo o contribuinte como um colaborador na depuração do crédito, para que compreenda os vícios alegados e possa resolvê-los, inclusive, fulminando o crédito, prescindindo o aguardar do ajuizamento de uma execução fiscal para a apresentação de exceção de pré-executividade. Essa abertura dialógica evita que o Fisco litigue de forma temerária, poupa recursos públicos escassos e atua como o principal mecanismo de descompressão da sobrecarga dos tribunais.

Em suma, a dialogicidade no controle de juridicidade, exercida com autonomia técnica e imparcialidade pela Advocacia Pública, resgata a legitimidade democrática e confere credibilidade à dívida ativa, assegurando que a força estatal recaia unicamente sobre créditos efetivamente hígidos, justos e submetidos ao escrutínio prévio. O Estado, assim, pode deixar nos museus uma atuação imperial, para assumir uma forma republicana.

Contudo, a omissão em regulamentar essa garantia dialógica e procedimental na vasta maioria dos entes subnacionais tem gerado, como consequência, profunda judicialização, tema que se passa a analisar.

4 A JUDICIALIZAÇÃO COMO EFEITO DA AUSÊNCIA DE REGULAMENTAÇÃO DO DIREITO DE PETIÇÃO

Toda garantia constitucional necessita de regulamentação para que possa ser utilizada concretamente. No que diz respeito à cobrança da dívida ativa, a situação é a mesma. Embora nenhum contribuinte enfrente dificuldades para apresentar uma petição diretamente à repartição pública e obter um carimbo de “recebido” – ou um *e-mail* – a falta de um rito administrativo claro, formalizado e acessível faz com que o desconhecimento seja a norma.

Logo, sem a possibilidade efetiva de provocar a revisão desse ato administrativamente, a consequência é a persistência de conflitos e a sobrecarga do Poder Judiciário na resolução de questões fáticas e de vícios formais que deveriam, e poderiam, ser depurados administrativamente, de modo econômico e eficiente.

Este modelo não prejudica apenas o administrado, que se vê obrigado a contratar advogados para apresentar exceção de pré-executividade, constrição de seu patrimônio ou ações antiexacionais, mas também a própria Fazenda Pública, que desperdiça recursos humanos e financeiros com o ajuizamento e a movimentação de execuções fiscais que não terão propriamente atos de cobrança, podendo sujeitar o Erário a condenações em honorários sucumbenciais. Além disso, a perda da credibilidade da própria dívida ativa deve ser colocada como pressuposto, recaindo numa inversão da presunção, em que muitas varas judiciais, antes da citação da execução fiscal, determinam que a Fazenda Pública comprove que os elementos básicos, tais como a não ocorrência de prescrição e decadência, estão preenchidos. Aquilo que era para ser célere, torna-se burocrático e moroso.

O problema desse modelo pode ser sintetizado pelo caso julgado no Recurso Especial nº 1.133.027/SP, afetado à sistemática dos recursos repetitivos (Tema 375 do STJ), cuja

resistência da Administração Pública em corrigir internamente os seus próprios erros ou os erros materiais cometidos, sem qualquer dolo, pelo administrado, trouxe custo desnecessário a todos os envolvidos.

No caso submetido ao escrutínio da Corte Superior, uma sociedade de advogados cometeu um erro de fato ao preencher a Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) ao incluir erroneamente seus estagiários sob o código de classificação (CBO) de profissionais habilitados (advogados).

Assim, o Município de São Paulo, munido dessa informação, e agindo de forma automatizada, procedeu à lavratura de diversos autos de infração, exigindo o recolhimento do Imposto Sobre Serviços (ISS), calculando o tributo como se aqueles estudantes fossem advogados. Diante da autuação, a sociedade empresária apresentou à municipalidade os documentos comprobatórios laborais demonstrando o evidente erro material.

Contudo, em uma demonstração de ausência de regulamentação do procedimento de revisão, a Administração Tributária Municipal não realizou a retificação da declaração. Por sua vez, premida pela urgência de obter uma certidão de regularidade fiscal, para participar de um processo licitatório, a empresa realizou parcelamento da dívida indevida, cujo pressuposto é a confissão da dívida. Posteriormente, socorreu-se do Poder Judiciário, pleiteando a anulação dos autos de infração e da própria confissão.

Ao decidir a questão e afastar a irretratabilidade da confissão de dívida quando eivada de vício, o voto condutor do Ministro Mauro Campbell Marques reconheceu que a obrigação tributária possui natureza *ex lege* e não contratual; logo, uma confissão de dívida não tem o condão de inventar um fato gerador que não existiu no mundo fenomênico. A Fazenda Pública, concluiu a Corte, falhou em seu dever de autotutela e controle de juridicidade, assentando:

1. A Administração Tributária tem o poder/dever de revisar de ofício o lançamento quando se comprove erro de fato quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória (art. 145, III, c/c art. 149, IV, do CTN).
2. A este poder/dever corresponde o direito do contribuinte de retificar e ver retificada pelo Fisco a informação fornecida com erro de fato, quando dessa retificação resultar a redução do tributo devido.
3. Caso em que a Administração Tributária Municipal, ao invés de corrigir o erro de ofício, ou a pedido do administrado, como era o seu dever, optou pela lavratura de cinco autos de infração eivados de nulidade, o que forçou o contribuinte a confessar o débito e pedir parcelamento diante da necessidade premente de obtenção de certidão negativa. (STJ, REsp 1.133.027/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Rel. p/ Acórdão Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 13/12/2010)

Veja-se que foi preciso movimentar as instâncias ordinárias e especial do Poder Judiciário por anos para afirmar uma tese básica: a de que o erro de fato deve ser revisado, inclusive se houve confissão da dívida. Contudo, a pergunta nuclear que subjaz é: por qual motivo um erro material, provado documentalmente pelo contribuinte, precisou chegar ao Superior Tribunal de Justiça, consumindo anos de recursos públicos essenciais?

A resposta reside na inexistência de um rito claro e objetivo que regule a revisão prevista no art. 149 do Código Tributário Nacional, para procedimentalizá-lo, tanto para que o contribuinte tenha segurança como para que a Advocacia Pública seja por ele balizada. Logo, a inscrição em dívida ativa, que deve ser amparada num controle dinâmico e profundo de juridicidade, petrificou-se no ato do lançamento, tornando-se ineficiente, morosa e inútil.

Essa mesma disfunção, que explica, conforme já mencionado, a origem e consolidação da Súmula 393 do STJ, representa que a via administrativa precisa evoluir para atuar conforme a envergadura e responsabilidade que a Advocacia Pública detém. E mesmo que o sujeito passivo opte por judicializar a questão, sem passar pela esfera administrativa – enquanto não há uma solidificação da jurisprudência de que o Poder Judiciário só pode ser instado se houver uma pretensão resistida –, é dever da Advocacia Pública realizar a revisão de ofício, prescindindo de reconhecimento judicial. Por isso, é importante refletir que cada exceção de pré-executividade acolhida nos tribunais é a prova de que a execução fiscal jamais deveria ter sido ajuizada.

A verdadeira eficiência fiscal, em especial à luz dos novos paradigmas de Governança Nacional, só será atingida quando se utilizar a inteligência jurídica preventivamente ao contencioso, que deve ter um rito uniformizado para acolher o diálogo como meio procedimental de consensualidade, sendo indispensável à modernização da gestão da dívida ativa.

5 A EXPERIÊNCIA DA PGFN COM O PEDIDO DE REVISÃO DE DÍVIDA INSCRITA (PRDI)

A experiência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) traz uma comprovação empírica sobre a importância da normatização clara do direito de petição como medida de sofisticação do controle de juridicidade da dívida ativa.

A primeira regulamentação do direito de petição pela PGFN foi realizada pela Portaria PGFN nº 724, de 31 de agosto de 2005, que aprovou os formulários de emissão de certidão de regularidade fiscal, em atendimento ao art. 9º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 2, de 31 de agosto de 2005, numa época em que todos os procedimentos eram físicos.

Por sua vez, a Portaria PGFN nº 876, de 29 de julho de 2010, aprovou os “formulários de atendimento dos serviços referentes a débitos inscritos em dívida ativa da União”, descrevendo os seguintes serviços em seu art. 1º:

- I – averbação de causa suspensiva/garantia e/ou exclusão do CADIN;
- II – liberação de parcelamento simplificado;
- III – revisão e/ou extinção da dívida;
- IV – vista ou cópia de processos administrativos;
- V – alteração de co-devedor;
- VI – agendamento de audiência com procurador;

VII – restituição de valores pagos indevidamente referente à dívida ativa; e

VIII – substituição ou levantamento de garantia extrajudicial em processo administrado pela PGFN.

Não havia qualquer rito delimitado, mas já se mostrava como uma fagulha sobre a abertura do órgão aos contribuintes, incentivando-os a realizar a apresentação de petições no âmbito administrativo. Neste ano de 2010, foi lançado o portal virtual de atendimento da PGFN, o e-CAC PGFN, que, contudo, não estava apto a receber nenhum formulário de modo virtual. Os contribuintes precisavam protocolar em uma unidade da PGFN seu pedido.

O marco normativo que trouxe uma profunda transformação foi a Portaria PGFN nº 33, de 8 de fevereiro de 2018. Ao regulamentar não apenas o encaminhamento de débitos, a inscrição e o controle de legalidade, também procedimentalizou o direito fundamental de petição por meio do Pedido de Revisão de Dívida Inscrita, o PRDI, no artigo 15 e seguintes. Consigne-se que o e-CAC PGFN foi evoluído para o Portal Regularize em 13 de agosto de 2018, mas apenas em novembro daquele ano houve a implementação dos primeiros serviços de protocolo totalmente digitais: o Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI) e a Oferta Antecipada de Garantia (OAG). Foi neste momento histórico que a PGFN rompeu com a dependência do atendimento presencial e do papel: se antes o contribuinte precisava ir ao balcão para protocolar um pedido que seria digitalizado, agora ele peticionava diretamente de sua casa ou escritório, prescindindo de deslocamento físico.

Procedimentalmente, o PRDI pode ser apresentado a qualquer momento, inclusive se a inscrição em dívida ativa estiver em cobrança judicial (execução fiscal) ou suspensa por decisão judicial em ação antiexacional. Caso o pedido seja apresentado dentro dos 30 primeiros dias após a notificação da inscrição, algumas medidas de cobrança administrativa não serão realizadas enquanto não for analisado o pedido (art. 6º, II, b, c.c. art. 7º da Portaria PGFN nº 33, de 2018). Assim o é em razão de prestigiar o contribuinte diligente que traz ao conhecimento da Advocacia Pública elemento que possa infirmar a inscrição em dívida ativa, com o fito de desjudicializar qualquer oposição.

Ainda no rito do PRDI, a PGFN dispõe do prazo de 30 dias para responder à petição, podendo intimar o sujeito passivo para apresentar informações complementares. Caso a alegação se baseie em fato ocorrido anteriormente à inscrição, é possível instar o órgão de origem que constituiu o crédito para, no prazo de 60 dias, prorrogável por mais 30, analisar o pedido, inclusive reconhecendo a necessidade de retificação ou cancelamento da inscrição, podendo alcançar o próprio crédito. Esta necessidade não abrange, por óbvio, a interpretação jurídica de fatos, que é de atribuição exclusiva da Advocacia Pública, conforme já destacado por Bucci e Pinho (2024).

Também, caso o órgão de origem se furte ao seu dever de ofício, a PGFN, a partir de um juízo de verossimilhança, poderá cancelar a inscrição e retornar o crédito para a instância de constituição, para que realize a adequação do crédito, analisando a pretensão formulada pelo sujeito passivo. É importante lembrar que a responsabilidade pelo não atendimento, com a possível extinção do crédito pela prescrição, é do agente público que se quedou inerte.

No que tange ao próprio pedido, serão tidos por inaptos os que forem protelatórios, tal como aquele que reitera o mesmo objeto já analisado sem trazer novos elementos, ou apresente sem os requisitos mínimos para sua análise ou, ainda, “fundados em questão já decidida na esfera judicial de forma desfavorável ao contribuinte” (art. 17, §3º, da Portaria PGFN nº 33, de 2018). Ressalte-se que não há trânsito em julgado administrativo, mas há a preclusão em relação a objeto já analisado sem que se tragam novos argumentos jurídicos ou comprovação fática.

Por fim, caso o objeto do PRDI seja judicializado, há renúncia ao pedido de revisão, seja por analogia ao parágrafo único do art. 38 da Lei de Execução Fiscal, seja por preclusão lógica, no momento em que o sujeito passivo decide transferir para a instância judicial a análise da questão. Aqui há um ponto controvertido que merece aprofundamento em momento posterior: como o exercício do direito de petição não instaura um procedimento contencioso, a sua judicialização não deveria impedir o prosseguimento da revisão solicitada, que é amparada no art. 149 do Código Tributário Nacional. Deste modo, verificar se há a perda do objeto ou não dependeria do pedido em si, e não apenas da compreensão abstrata do ato de judicializar.

Descrito o procedimento, é possível verificar a importância do rito para previsibilidade, segurança, eficiência e celeridade, prestigiando o direito fundamental de duração razoável do processo, nos termos do inc. LXXVIII do art. 5º da Constituição Federal. A análise será realizada por Procurador da Fazenda Nacional, que profere uma decisão fundamentada, podendo culminar no cancelamento, na retificação ou na manutenção da inscrição. Sobre a envergadura e a natureza desse instrumento:

O Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI) é um exemplo emblemático. Este instrumento permite que o contribuinte, mesmo após a inscrição, apresente à Procuradoria argumentos de fato e de direito que possam infirmar o débito, instaurando um verdadeiro contraditório na esfera administrativa de cobrança. Ao invés de ser forçado a garantir o juízo para poder se defender, o cidadão tem um canal acessível e técnico para que a sua pretensão seja reavaliada pelo ‘primeiro juiz’ da causa, que pode, de ofício, cancelar ou retificar a inscrição caso reconheça a procedência das alegações. (Bucci, 2025, p. 142)

A estruturação do PRDI viabiliza a construção de um sistema pautado pelo diálogo, em que o Estado confere a real possibilidade de reapreciar a higidez de seu próprio ato, no qual a Advocacia Pública pode exercer, na plenitude de suas prerrogativas, o papel indissociável de efetivar o poder-dever de autotutela com celeridade, demonstrando que o sistema republicano não apenas admite, mas também efetiva a correção interna. Assim:

Nesse arranjo, a Advocacia Pública assume o papel de ‘primeiro juiz’ da causa fiscal. Ela é a instância que, de forma definitiva na esfera administrativa, decide se a pretensão do Fisco se converte, ou não, num título executivo. Esta atuação como administração pública imparcial é a principal garantia do cidadão contra a inscrição de créditos viciados. A decisão de recusar a inscrição de um crédito por vício de legalidade não representa uma falha do sistema, mas o seu correto funcionamento. (Bucci, 2025, p. 138-139).

A presunção formal de certeza e liquidez cede espaço, assim, à verdade material e à juridicidade comprovada documentalmente. Para além de uma solução concreta, há o efeito pedagógico sobre os órgãos de origem responsáveis pelo lançamento tributário: ao realizar um controle de legalidade efetivo, devolvendo a inscrição de créditos eivados de vícios, fundados em erros de fato ou embasados em teses jurídicas já fulminadas pela jurisprudência vinculante dos Tribunais Superiores, os órgãos públicos têm a compreensão sobre como devem atuar, logo, também se “estabelece a tese jurídica a ser seguida”, funcionando, na prática, “como um precedente administrativo vinculante para a atividade de lançamento, obrigando o órgão fiscalizador a rever e a corrigir os seus processos para evitar futuras recusas” (Bucci, 2025, p. 143). Estanca-se, com isso, a produção de lançamentos nulos na sua fonte, promovendo um ciclo virtuoso e contínuo de aprimoramento orgânico do Estado.

Para evidenciar a magnitude deste rito, desde 2010, a PGFN já recebeu 1.281.749 de requerimentos, sendo:

Tabela 1 – Requerimentos de revisão de dívida inscrita

Ano	Requerimento
2010	4.905
2011	17.031
2012	14.734
2013	20.242
2014	51.364
2015	46.946
2016	55.724
2017	79.120
2018	77.546
2019	119.423
2020	118.658
2021	169.737
2022	121.237
2023	125.118
2024	125.560
2025	134.404

Dados do SIG-PGFN de 10/06/2026.

Destes, 725.778 foram deferidos ou tidos por prejudicados, quando o pedido realizado já foi deferido, e 503.911 foram indeferidos. Por sua vez, conforme destacou Bucci (2025, p. 144) ao analisar o motivo de extinções de inscrições:

A extinção de créditos por determinação judicial, após um contencioso resistido, despencou. Se em 2017 representava 30% das extinções, em 2024 este percentual caiu para apenas 4%. Isso não significa que o Judiciário deixou de atuar, mas sim que a PGFN deixou de levar a ele créditos viciados, filtrando-os proativamente.

Essa evolução, aliada a outras, trouxe um exponencial aumento da recuperação da dívida ativa da União:

Tabela 2 – Recuperação da dívida ativa da União

Ano	Valor Total Recuperado	Evolução
2021	R\$ 31,2 bilhões	Base de Análise
2022	R\$ 38,5 bilhões	23,3%
2023	R\$ 47,7 bilhões	23,8%
2024	R\$ 59,9 bilhões	25,5%
2025	R\$ 66,1 bilhões	10,4%

PGFN em Números – 2026.

A sofisticação do controle de legalidade, para abarcar um controle de juridicidade, conjuntamente com a regulação de um rito legal claro com efeitos suspensivos, garante a racionalidade dialógica capaz de receber e processar milhares de revisões, expurgando do estoque da dívida ativa os créditos que, se judicializados, trariam insatisfação aos contribuintes e condenações ao erário. O PRDI, atualmente, é uma ferramenta de governança indispensável para a PGFN.

Ouvir o administrado, de modo específico, por meio de um procedimento cooperativo, longe de constituir entrave à recuperação, maximiza-a. Ademais, traz eficiência ao permitir que a força de trabalho existente seja voltada a trabalhar com créditos que são mais do que presumidamente hígidos; são concretamente certos, líquidos e exigíveis.

6 CONCLUSÃO

Se o Estado, em sua forma política contemporânea, necessita da arrecadação tributária para garantir a reprodução da sociabilidade e a preservação do próprio modo de produção, a perseguição desse crédito deve refletir a maturidade de um Estado Democrático de Direito, cuja atuação isolada entre os entes federativos mostra o seu esgotamento ao impactar na própria confiabilidade da sociedade em relação aos atos realizados.

O recente marco axiológico inaugurado pela procedimentalização da reforma tributária do consumo estabelece um norte a ser perseguido modernamente, no qual a guerra fiscal e as exigências para o cumprimento das obrigações, de modo difuso e díspar entre os entes, imputam um encargo de difícil cumprimento ao contribuinte, que cada vez mais atua de modo desterritorializado.

Neste cenário, o diagnóstico do contencioso fiscal brasileiro, com o aumento da judicialização e da taxa de congestionamento, comprova que as presunções, em relação ao crédito público inadimplido, não são mais suficientes. A mera existência da necessidade da exceção de pré-executividade, e, ainda mais, a sua procedência, atestam a deficiência da Administração Pública do dever de autotutela, justamente pela recusa do Estado em ouvir o cidadão para corrigir os vícios do crédito, criados pelo contribuinte ou pelo próprio Estado.

A superação desse estado de coisas, que pode ser tido como inconstitucional, deve se dar pela separação de competência e consolidação da Advocacia Pública como o único órgão dotado de autonomia técnico-jurídica para realizar um isento controle de juridicidade do crédito público, como elemento para inscrição em dívida ativa, transformando a presunção em verdadeira realidade.

Para que esse controle atinja a sua plenitude material, a procedimentalização do direito fundamental de petição desponta como incontornável no âmbito da dívida ativa, cuja natureza é cooperativa, e não contenciosa. A experiência da PGFN, com o Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI), comprova que a disponibilização de um rito administrativo claro, digital e provido de possível efeito suspensivo, inserindo a dialogicidade como parte fundamental do processo, converte o contribuinte em um colaborador na depuração do crédito e irradia efeito pedagógico sobre os órgãos fiscalizadores, estancando a produção de lançamentos nulos na sua origem e otimizando a recuperação dos ativos que são, de fato, legítimos.

Logo, e especialmente no momento em que o Comitê Gestor do IBS está sendo criado, a regulação do direito fundamental de petição transcende a mera conveniência administrativa para assumir a condição de uma necessidade imperiosa, consubstanciando a mais alta expressão do Federalismo de Cooperação em todos os entes da federação.

Compreender que a moderna administração da dívida ativa resgata a função da Advocacia Pública como o baluarte da legalidade é imprescindível para abarcar o modelo de um Estado Responsivo. A implementação de uma governança amparada no diálogo e na revisão administrativa, em pareceria com o contribuinte, evidencia que a força coercitiva da máquina pública não é um fim em si mesma, mas um instrumento subordinado à justiça fiscal. A cobrança estatal adquire a sua verdadeira legitimidade apenas quando o próprio Estado se curva à mesma lei que impõe aos administrados, substituindo o obsoleto e anacrônico argumento de autoridade pela autoridade do argumento.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *PGFN em Números 2026*. [S.l.: s.n., s.d.]. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros>. Acesso em: 14 jun. 2026.

BUCCI, Eduardo Sadalla; PINHO, Mariana Corrêa de Andrade. A advocacia pública como guardião do interesse público: o controle de legalidade para a inscrição em dívida ativa. In: II CONGRESSO NACIONAL DA DÍVIDA ATIVA, 2., 2025, Brasília, DF. *Anais do II Congresso Nacional da Dívida Ativa: estratégia, diálogo e transformação*. [Brasília]: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2025, p. 127-154.

BUCCI, Eduardo Sadalla; PINHO, Mariana Corrêa de Andrade. Crédito público inscrito e os desafios contemporâneos: controle de legalidade, cessão de recebíveis e a advocacia pública. In: CONGRESSO NACIONAL DA DÍVIDA ATIVA, 1., 2024, Brasília, DF. *Anais do I Congresso*

Nacional da Dívida Ativa: consensualidade, cooperação e sustentabilidade fiscal. [Brasília]: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2024, p. 228-247.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Regra-Matriz de incidência tributária: da teoria à prática.* São Paulo: Noeses, 2021.

GROGNET, João Henrique Chauffaille; DIAS, Theo Lucas Borges de Lima Dias. Uma proposta de governação da dívida ativa. In: CONGRESSO NACIONAL DA DÍVIDA ATIVA, 1., 2024, Brasília, DF. *Anais do I Congresso Nacional da Dívida Ativa: consensualidade, cooperação e sustentabilidade fiscal.* [Brasília]: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2024, p. 11-21.

HIRSCH, Joachim. *Teoria materialista do Estado.* Tradução Luciano Cavini Martorano. São Paulo: Revan, 2010.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos.* Coimbra: Almedina, 1998.

WOOD, Ellen Meiksins. *Democracia contra o Capitalismo: a renovação do materialismo histórico.* Tradução Paulo Cezar Castanheira. São Paulo: Boitempo, 2010.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

BUCCI, Eduardo Sadalla. O direito fundamental de petição e o controle de legalidade da dívida ativa. *Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa*, Belo Horizonte, ano 3, v. 1, p. 259-273, 2026.

DE CREDORA PROCESSUAL À GESTORA ESTRATÉGICA: A REDEFINIÇÃO DO PAPEL DA FAZENDA NACIONAL POR MEIO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS PROCESSUAIS

Helga Letícia da Silva Fernandes

Procuradora da Fazenda Nacional. Possui formação em Governança Institucional e Geração de Valor pelo IBGC. MBA em BI & Data Science pelo IBMEC. Pós-Graduada em Direito Constitucional pela Universidade do Sul de Santa Catarina. Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Maranhão e atualmente é Coordenadora da Divisão de Governança, Risco e Conformidade na PRFN 1ª R.

Resumo: O estudo, baseado na análise de 106 (cento e seis) Negócios Jurídicos Processuais (NJP) firmados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), conclui que o NJP ampliou os espaços de atuação da Fazenda Nacional e transformou o seu papel de mera credora processual em agente de gestão estratégica da cobrança. O instituto, introduzido pelo CPC/2015 e regulamentado pela Portaria PGFN nº 742/2018, promoveu uma mudança de paradigma, estimulando o diálogo entre o fisco e o contribuinte, a cooperação e a conformidade fiscal. A nova postura de cobrança cooperativa é reforçada pelo Código de Defesa do Contribuinte (LC nº 225/2026). Essa redefinição de papel se manifesta em algumas frentes de atuação estratégica. Na frente da gestão temporal e econômica, há priorização da continuidade empresarial, com a utilização de planos de amortização personalizados e com prazos flexibilizados, podendo até ultrapassar 120 meses, porém, são proibidos descontos. Sobre a gestão patrimonial, o foco é na liquidez, com aceitação de garantias diversificadas e implementando a substituição gradual desses bens menos líquidos por depósitos em dinheiro. Sob a perspectiva da desjudicialização de litígios, permite-se a suspensão tática de atos executórios e dos prazos de defesa. O NJP assume, assim, a dupla função de instrumento de consensualidade processual e de ferramenta de cooperação e governança da cobrança pública. O desafio futuro reside na sua utilização preventivamente, na expansão institucional, com investimentos em tecnologia, monitoramento e no quadro de procuradores, para consolidar essa cultura e ampliar a sua utilização.

Palavras-chave: Negócio jurídico processual. Cooperação. Gestão estratégica da cobrança.

Sumário: 1 Introdução – 2 O NJP na execução fiscal: da mudança de paradigma à utilização pós-transação – 3 O Código de Defesa do Contribuinte e a positivação da cobrança cooperativa – 4 Efeitos jurídicos e processuais do NJP – 5 A PGFN como gestora estratégica da cobrança – 6 Aplicação do NJP como instrumento de cobrança inteligente – 7 Limites da expansão negocial e desafios futuros – 8 Conclusão – Referências

1 INTRODUÇÃO

A execução fiscal no Brasil sempre foi sinônimo de um embate desgastante: um modelo tradicional marcado pela rigidez processual, pela constrição patrimonial imediata seguida de tentativas muitas vezes infrutíferas de alienação através de leilões e por uma profunda desconfiança mútua. Neste cenário de elevada litigiosidade e pouca eficiência na conversão de bens em receita pública, clamava-se por uma transformação no relacionamento fisco-contribuinte.

Porém, a resistência a acordos processuais em processos com entes públicos era significativa. Por muito tempo, a própria doutrina não cogitava a possibilidade de negócios processuais, pois a expressão “negócio jurídico” era vista como algo inerente ao direito privado e incompatível com a natureza estatal da jurisdição e o protagonismo do juiz (Cunha, 2014).

Essa rigidez histórica foi confrontada pela inovação do Código de Processo Civil de 2015 (CPC/15), que previu, no seu art. 190, o Negócio Jurídico Processual (NJP). Sua aplicação pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) foi formalizada pelas Portarias PGFN nº 360/2018 e nº 742/2018, bem como pelo §13º, do art. 19, da Lei nº 10.522, incluído pela Lei nº 13.874/2019.

Mais recentemente, com a publicação da Lei Complementar nº 225/2026 (Código de Defesa do Contribuinte) em 9 de janeiro de 2026, a resolução cooperativa restou consolidada e deverá ser priorizada em qualquer momento processual (art. 6º, §1º), fortalecendo a utilização do NJP como um instrumento essencial dessa nova cultura de consensualidade.

Diante deste novo paradigma, a presente pesquisa busca responder à seguinte questão central: a prática do negócio jurídico processual na execução fiscal ampliou os espaços de atuação da Fazenda Nacional e transformou seu papel tradicional de mera credora processual em agente de gestão estratégica da cobrança?

Para responder a este questionamento, o estudo tem como objeto de análise 106 (cento e seis) NJPs celebrados pela PGFN no âmbito de execuções fiscais, no período de 2019 a 2026, e divulgados como dados abertos, em respeito ao princípio da transparência. A utilidade do estudo reside em demonstrar, a partir da experiência, que a Fazenda Nacional redefiniu seu papel, ampliando a sua participação na construção de soluções negociadas, em conjunto com os executados, visando a maior eficiência do processo.

Para tal escopo, inicialmente, será analisada a mudança de paradigma que o NJP representou na execução fiscal e a sua utilização em complementaridade à Transação Tributária.

Em seguida, será explorado o reforço normativo que a nova postura de cobrança cooperativa recebeu com a entrada em vigor do Código de Defesa do Contribuinte.

O estudo então se aprofundará nos efeitos jurídicos e processuais do NJP, como a suspensão tática dos atos executórios e o impacto da confissão de dívida.

O capítulo seguinte detalhará a redefinição do papel da PGFN para agente estratégica da cobrança, por meio da análise de algumas frentes, tais como: gestão temporal e econômica (planos de amortização customizados), gestão patrimonial (aceitação e substituição estratégica de garantias) e controle antiesvaziamento.

Finalmente, o trabalho demonstrará a aplicação do NJP como instrumento de cobrança inteligente, focado na liquidez e na conformidade fiscal, e discutirá os limites e desafios futuros para a expansão institucional dessa cultura consensual.

2 O NJP NA EXECUÇÃO FISCAL: DA MUDANÇA DE PARADIGMA À UTILIZAÇÃO PÓS-TRANSAÇÃO

2.1 A mudança de paradigma e a gestão consensual do processo

A introdução do NJP na execução fiscal, a partir da previsão do art. 190 do Código de Processo Civil (CPC/2015), representou uma mudança de paradigma na cobrança da dívida ativa da União.

No modelo tradicional, construído sob a égide da rigidez da Lei nº 6.830/80, à Fazenda Pública incumbia primariamente a função de credora processual, com foco no dever de provocar o Judiciário e impulsionar os atos executórios até a satisfação do crédito.

Nesse cenário, a Fazenda Nacional era percebida como uma credora distante e arredia a soluções negociadas e focada na localização, constrição e expropriação imediata de bens; e o devedor, como um litigante que busca postergar indefinidamente a cobrança.

A superação dessa barreira à consensualidade e ao autorregramento da vontade foi possibilitada no âmbito da PGFN, por meio da edição da Portaria PGFN nº 742/2018 que disciplina a celebração de NJP em sede de execução fiscal.

O NJP então passou a ser um instrumento legítimo que confere às partes a gestão consensual do processo, permitindo a pactuação de prazos, garantias, atos de constrição e planos de amortização. A convenção sobre as medidas executivas é defendida por Didier Jr. e Cabral (2018, p. 14), que argumentam que “a execução é pautada pelo interesse do credor, é evidente que ele mesmo pode, voluntariamente, decidir estabelecer limites a ela”.

Na prática, o instituto transcendeu a mera função de flexibilização procedimental. Embora o objeto negocial mais comum seja o equacionamento de dívidas por meio de um calendário de pagamentos prolongado, o NJP também demonstrou foco estratégico de ampliação dos espaços de atuação da Procuradoria, transformando-a de mera requerente de providências jurisdicionais para uma agente de gestão estratégica da cobrança.

Nos acordos analisados, é possível encontrar cláusulas de desbloqueio de patrimônio constricto e a aceitação de ativos diversificados, como precatórios, faturamento e recebíveis, como garantia, permitindo o fluxo de caixa do contribuinte.

Desse modo, o NJP fomenta a cooperação mútua para a solução não litigiosa, estimulando a eficiência da cobrança e a conformidade fiscal. E se o negócio firmado não for declarado nulo, há vinculação às partes e ao magistrado.

Para Cabral (2012, p. 272), a força vinculante dos contratos processuais representa uma “adesão voluntária a uma consequência jurídica”. Logo, a obrigatoriedade do negócio não provém “diretamente de um ato de poder estatal”, como uma homologação clássica, mas sim da “sujeição aos mecanismos de estabilização previstos pela ordem jurídica”, o que impede as partes e o juiz de contrariarem o ato validamente estabelecido.

2.2 Requisitos e utilização pós-2020: a complementaridade em face da transação

A aceitação do NJP pela Fazenda Nacional está condicionada ao atendimento de requisitos específicos definidos na Portaria PGFN nº 742/2018.

É imperativa a demonstração do interesse público, avaliado pela vinculação da proposta à situação econômico-financeira do contribuinte e às peculiaridades do caso concreto (art. 2º).

Além disso, a licitude do objeto do negócio processual exige o respeito aos limites da autonomia da vontade. Como adverte Cunha (2014, p. 30), esses acordos obrigatoriamente

“devem situar-se no espaço de disponibilidade outorgado pelo legislador”, sendo inadmissível qualquer negociação “que se destine a afastar regra de proteção a direito indisponível”.

E, crucialmente, o NJP possui dois limites inegociáveis, previstos no art. 1º, §1º, da aludida Portaria, que refletem o imperativo legal: a vedação à renúncia de garantias e privilégios do crédito tributário e a vedação à redução do valor da dívida, diferentemente da Transação, pois essa última, por expressa previsão legal (Lei nº 13.988/2020) admite concessão de descontos em função da capacidade de pagamento do devedor.

A Portaria PGFN nº 742/2018 permite que o NJP seja amplamente utilizado para a obtenção de planos de amortização alongados, usualmente em até 120 (cento e vinte) meses. Esse benefício despertou o interesse de vários devedores interessados na sua regularização fiscal logo após a edição da Portaria acima e a sua utilização foi crescente entre 2019 e o primeiro trimestre de 2020, na ausência de legislação que permitisse descontos, e com a limitação dos parcelamentos ordinários a 60 (sessenta) prestações mensais.

Contudo, a partir da publicação da Lei nº 13.988/2020 (Lei do Contribuinte Legal) em abril de 2020, que instituiu a Transação Tributária e possibilitou descontos de até 70% sobre juros e multas, houve uma redução do volume de NJPs firmados com o objetivo primário de plano de amortização, dada a maior vantagem econômica da Transação.

Apesar da mudança no cenário normativo, o NJP mantém seu interesse e consolidação na PGFN. Sua relevância reside na possibilidade de customização dos meios de pagamento e das garantias processuais, além de subsistir em situações específicas onde a Transação Tributária não é aplicável ou suficiente, tais como:

- a) equalização de débitos remanescentes não incluídos em acordo de Transação por adesão ou individual;
- b) casos de bloqueio de Transação Tributária, decorrente de rescisão anterior, que perdura por 2 (dois) anos, conforme o art. 4º, §4º, da Lei nº 13.988/2020 e a Portaria PGFN Nº 6757/2022;
- c) necessidade de prolongamento do pagamento de dívida previdenciária por prazo superior a 60 (sessenta) meses, limite imposto à Transação Tributária para este tipo de débito;
- d) planos de amortização destinados à regularização do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS).

3 O CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE E A POSITIVAÇÃO DA COBRANÇA COOPERATIVA

A postura de cobrança cooperativa e gestão estratégica, em contraposição ao papel tradicional de mera credora processual, ganhou reforço normativo com o Código de Defesa do Contribuinte, estabelecido pela Lei Complementar nº 225/2026.

Este diploma legal positiva a gestão estratégica da cobrança, validando instrumentos cooperativos como é o caso do NJP.

Referido código exige que a administração tributária priorize o princípio cooperativo, sendo a consensualidade administrativa o método para realizar o interesse público e reduzir a litigiosidade (art. 3º, II).

Além disso, o art. 6º obriga a priorização da “resolução cooperativa e, quando possível, coletiva das controvérsias”. Seu §1º reforça essa gestão, prevendo a “resolução cooperativa” a qualquer momento da tramitação processual ou administrativa.

Há também fundamento no referido código para a gestão orientada por resultados, pois ao priorizar a resolução cooperativa, o art. 6º estabelece que a administração deve considerar a capacidade econômica do contribuinte (inciso II), a recuperabilidade do crédito (inciso IV), a redução do risco de litígios (inciso VI) e a melhoria do ambiente de negócios (inciso VII).

E esse aspecto cooperativo da cobrança deverá ser recíproco. A LC nº 225/2026 estabelece expressamente, como deveres do contribuinte, agir com diligência, boa-fé e, sobretudo, cooperação na relação com a administração tributária (art. 5º, I e II). Essa conduta é incentivada pelo próprio código, que prevê o acesso a canais de atendimento simplificados para aqueles contribuintes identificados como bons pagadores e cooperativos (art. 8º, I).

4 EFEITOS JURÍDICOS E PROCESSUAIS DO NJP

4.1 Suspensão de atos executórios e impactos prescricionais

O NJP, na prática, pode suspender os leilões, as constrições e bloqueios da ação de execução fiscal, mas a sua assinatura por si só não suspende a exigibilidade dos débitos negociados.

Isso porque a suspensão de exigibilidade possui previsão taxativa no art. 151 do CTN, em razão dos principais efeitos que são o impedimento de inscrição em dívida ativa e de ajuizamento, a suspensão do prazo de prescrição, a suspensão do Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal (CADIN) e a obtenção de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa (CPEN).

A própria norma regulamentadora (art. 3º, §4º, da Portaria PGFN nº 742/2018) é taxativa ao determinar que a celebração de um plano de amortização via NJP não suspende a exigibilidade da dívida. Isso reforça que o instituto possui natureza procedimental, focado em calendarização e garantias e somente reflexos indiretos sobre o direito material do crédito público.

O efeito processual que decorre do NJP e verdadeiramente constatado foi a suspensão da execução fiscal. Durante a vigência do NJP e desde que não haja descumprimento, a Procuradoria da Fazenda Nacional se compromete a não adotar novas medidas executivas, como bloqueios e penhoras, e concorda com a paralisação da cobrança judicial. Para formalizar essa suspensão, as partes apresentam o termo do NJP firmado aos juízes das execuções fiscais requerendo a suspensão do processo, fundamentado no art. 313, inciso II, do Código de Processo Civil.

Além da suspensão do processo, foram verificados nos NJPs analisados diversos ajustes no sentido de que enquanto suspensas as execuções fiscais, não correrão quaisquer prazos para o oferecimento de defesas, recursos, manifestações ou afins, permanecendo suspenso o prazo prescricional desses atos, para que não haja decurso de prazo em prejuízo das partes.

No tocante à interrupção da prescrição, a previsão no instrumento de cláusula de confissão irrevogável e irretroatável dos débitos inseridos no NJP, cláusula essa obrigatória nos casos de estabelecimento de plano de amortização (art. 3º, I, da Portaria), gera interrupção do prazo prescricional logo após a assinatura do respectivo termo pelas partes, independentemente da homologação judicial. E, nesses casos, essa prescrição será interrompida continuamente, renovada a cada pagamento periódico.

4.2 Confissão de dívida e repercussões sobre o contencioso

Além dos efeitos prescricionais listados acima, se prevista a cláusula da confissão de dívida dos débitos negociados, outro efeito decorrente dela será a necessidade expressa de que o(s) devedor(es) expressamente desista(m) das impugnações ou dos recursos administrativos e das ações judiciais que tenham por objeto os débitos relacionados no respectivo termo.

Ademais, também deverá renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem referidas impugnações e recursos ou ações judiciais, não se opondo, no caso de ações judiciais, à extinção do processo com resolução do mérito, nos termos da alínea “c” do inciso III do caput do art. 487 do Código de Processo Civil.

4.3 Os requisitos para obtenção de Certidão Positiva com Efeito de Negativa (CPEN)

A mera assinatura do NJP não suspende a exigibilidade das dívidas negociadas, consequentemente, a obtenção da Certidão Positiva com Efeito de Negativa não é efeito automático do acordo e fica condicionada ao cumprimento dos requisitos previstos no artigo 206 do Código Tributário Nacional.

Dentre esses requisitos, há permissão para emissão da CPEN de dívidas em curso de cobrança executiva e que tenha sido efetivada a penhora suficiente para cobrir o débito.

Na prática, a empresa precisa oferecer e ter aceitos no NJP garantias que cubram integralmente o valor da dívida em aberto. E como a mera assinatura do termo não libera a certidão, sendo necessária a penhora, o devedor tem urgência na sua obtenção e assume os ônus para solicitá-la em juízo bem como os custos de registrá-la. Contudo, se, por qualquer motivo, não for aperfeiçoada a penhora no processo, a aceitação será desfeita e cancelados os seus efeitos.

Outra forma de liberação de certidão se dá com a averbação nas inscrições objeto do termo da situação específica de “Garantia – NJP” nos casos em que a garantia é integral.

Se a garantia for parcial, como ocorre na penhora de faturamento ou nos depósitos parciais mês a mês, em caso de plano de amortização, não deve ser averbada essa condição nas inscrições. Ou seja, somente com bens e depósitos suficientes para garantir a totalidade da execução em juízo, é que é utilizada essa anotação específica.

Sobre os casos em que o NJP atua em sinergia com a Transação Tributária e que todo o débito em aberto foi transacionado, a certidão é liberada assim que refletida a transação nos sistemas, pela anotação nas inscrições do próprio status decorrente do sistema SISPAR (Sistema de Parcelamento).

É relevante destacar, porém, que a CPEN é expedida em conjunto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Portanto, para obtê-la, é necessário que o contribuinte não possua pendências perante esses dois órgãos.

5 A PGFN COMO GESTORA ESTRATÉGICA DA COBRANÇA

5.1 Reação à cobrança estatal: o NJP como “válvula de escape”

Embora o Negócio Jurídico Processual (NJP) seja legalmente fundamentado na premissa da cooperação, a análise prática dos acordos revela uma dinâmica distinta: o instituto funciona, na esmagadora maioria dos casos, como uma “válvula de escape” ou ferramenta de reestruturação patrimonial para contribuintes que já se encontram com bens constritos.

Em regra, o primeiro ato de gestão estratégica da PGFN é a coerção com pedidos de BACENJUD, averbações pré-executórias, cautelares fiscais, redirecionamento nas execuções fiscais para provocar uma reação no contribuinte.

Ou seja, o devedor, na maioria dos NJPs analisados, não busca a PGFN de forma preventiva para calendarizar a dívida, mas sim após sofrer um revés processual grave, o que demonstra que a busca pelo diálogo vem como uma reação a atos estatais coercitivos.

Os exemplos reais extraídos dos NJPs comprovam essa dinâmica de reação à constrição.

A reação pode ser ao ajuizamento de medida cautelar fiscal e ao bloqueio de bens imóveis. No caso do Grupo Facta (Brasil, 2023a), o termo descreveu como objeto central a liberação de indisponibilidades no bojo da cautelar fiscal. Da mesma forma, a negociação com a empresa Deseret Comércio e Serviços Ltda. (Brasil, 2022a) foi motivada pelo objetivo de viabilizar a alienação de um imóvel e o levantamento da penhora e das indisponibilidades decorrentes da execução fiscal e das ações cautelares fiscais. Para o Grupo Tenório (BRASIL, 2026b), o acordo foi selado em decorrência direta de uma Ação Cautelar Fiscal, visando formalizar a desistência dos pedidos de redirecionamento/corresponsabilização contra pessoas físicas e empresas coligadas.

Outra reação observada foi a penhoras de faturamento pré-existentes ou a penhoras sobre imóveis de grande valor. A título de exemplo, a empresa Santa Clara Incorporação e Administração (BRASIL, 2022d) buscou o NJP porque sua execução fiscal estava garantida

por uma penhora de 5% (cinco por cento) de um imóvel avaliado judicialmente por R\$4.500.000,00 (quatro milhões e quinhentos mil) e utilizou o acordo para substituir essa garantia pelo depósito judicial do valor referente ao percentual penhorado, confirmando que o ato de constrição foi o evento gerador da negociação.

Também foram encontrados exemplos de reação em situações de risco máximo que ameaçam a própria existência jurídica, como acusações de fraude à execução e decretação de falência. No caso do Fundo Pearl (Laginha), o NJP foi firmado no curso de um processo falimentar com a finalidade expressa de encerrar e prevenir todo e qualquer litígio entre Fazenda Nacional, Fundo Pearl e PCG-Brasil relacionado à alegação de fraude à execução (Brasil, 2022b).

Além disso, alguns NJPs foram firmados como reação à iminência de perda definitiva de bens em leilões ou arrematações judiciais. O acordo com os Supermercados Comper (Brasil, 2019h) exemplifica uma negociação como último recurso do devedor, tendo como cláusula primeira a anuência da União com o desfazimento da arrematação celebrada em 23 de abril de 2003, aceitando, em troca, manter penhoras ativas e parcelamento da dívida nos termos da Lei nº 11.941/09.

5.2 Estratégias de continuidade empresarial e condições negociais

A recuperação sustentável é um dos principais pilares do Negócio Jurídico Processual (NJP), cujo objetivo primordial é propiciar a continuidade da atividade empresarial.

Portanto, na dimensão temporal e econômica, o foco desloca-se da simples maximização imediata da arrecadação. Observa-se, assim, cronograma de pagamento às condições concretas do devedor, calendarização de atos, suspensões temporárias e ajustes negociais que favoreçam a recuperação efetiva do crédito sem descontos e preservando a sustentabilidade da atividade da empresa e, nesse tempo prolongado, o crédito segue sendo atualizado pela SELIC até a sua completa quitação.

Em vez de insistir com sucessivos pedidos de penhora e indisponibilidade do patrimônio – medidas que poderiam precipitar a recuperação judicial ou a falência da empresa –, a PGFN, ao ser chamada para a mesa de negociação, adota uma abordagem cooperativa: ela analisa a capacidade de pagamento do devedor e suas projeções de resultados para construir um plano de amortização compatível com o seu fluxo de caixa.

Essa metodologia revela que a PGFN já considerava, desde a regulamentação do NJP (Portaria PGFN nº 742/2018), os aspectos que o Código de Defesa do Contribuinte (art. 6º da LC nº 225/2026) posteriormente consagraria como prioridades da resolução cooperativa: a capacidade econômica do contribuinte (inciso II), a recuperabilidade do crédito (inciso IV), a redução de litígios (inciso VI) e a melhoria do ambiente de negócios (inciso VII).

Essa cooperação sustentável se materializa em planos de amortização escalonados e não lineares, nos quais as parcelas mensais variam, começando geralmente menores e progredindo ao longo do tempo, acompanhando a recuperação do fluxo de caixa da

empresa. Exemplos práticos incluem os NJPs celebrados com a Arfrio (Brasil, 2020b) e a Unimed Petrópolis (Brasil, 2020e).

Como consequência dessa estratégia, a PGFN aumenta a quantidade de débitos quitados, pois a continuidade da empresa em atividade e a geração de riquezas configuram a melhor garantia de pagamento. Portanto, o NJP substitui a rigidez do processo executivo por um modelo personalizado, adaptando o cronograma (prestações lineares ou escalonadas) e a calendarização dos atos processuais à realidade econômico-financeira de cada empresa e ao seu histórico de parcelamentos rescindidos.

5.3 Controle antiesvaziamento

A Fazenda Nacional precisa se cercar de garantias para mitigar o risco de que o acordo seja utilizado pelo devedor como uma estratégia para ganhar tempo ou promover o esvaziamento patrimonial. Dessa forma, a PGFN estabelece um conjunto de cláusulas de controle antiesvaziamento. Tais medidas visam blindar a recuperação do crédito e garantir a saúde financeira da empresa.

São, portanto, incluídas diversas cláusulas proibitivas nos acordos, destacando-se: a de constituição de novas empresas e a transferência de operações para outras companhias do grupo, que poderiam reduzir o faturamento do devedor; a proibição de distribuição de lucros ou dividendos aos acionistas em montante superior ao mínimo legal, enquanto a dívida não for integralmente quitada. Adicionalmente, são impostas obrigações de fazer, como a apresentação periódica de balanços contábeis, que permitem à PGFN monitorar continuamente a situação econômico-financeira do contribuinte.

5.4 Condições específicas para o devedor inadimplente crônico

Tratando-se de devedor excluído de qualquer modalidade de parcelamento administrado pela PGFN, o artigo 3º, §1º, da Portaria PGFN nº 742/2018 prevê de forma expressa que o valor mínimo das amortizações mensais não poderá ser inferior à última parcela paga quando ativo o parcelamento, atualizada pelos mesmos índices de correção do débito inscrito.

Essa regra funciona como um piso mínimo contra o devedor inadimplente crônico: se a empresa rompeu ou foi excluída de algum parcelamento anterior administrado pela PGFN, o novo NJP não servirá para baratear o seu custo mensal. O valor da última parcela daquele parcelamento rompido, devidamente corrigido, passa a ser o valor mínimo para as parcelas do novo acordo.

Isso demonstra o rigor da PGFN ao analisar o histórico do contribuinte, impedindo que a ferramenta do Negócio Jurídico Processual seja utilizada de má-fé apenas para reduzir o fluxo de caixa pago à União após o descumprimento de acordos prévios.

5.5 Gestão temporal do crédito e do processo

5.5.1 *Prazo máximo de 120 meses e a flexibilização para prazo superior*

Sobre o prazo da calendarização do plano de pagamento, o artigo 3º, inciso IX, da Portaria PGFN nº 742/2018 prevê que o plano de amortização deve observar um “prazo de vigência não superior a 120 (cento e vinte) meses, salvo autorização expressa da Coordenação-Geral de Estratégias de Recuperação de Créditos”.

A prática revelou que já foram celebrados acordos com prazo superior ao prazo máximo de 120 meses. São exemplos, o termo da empresa Arfrio (Brasil, 2020b), que previu prazo de 130 meses; Papirus Indústria de Papel (Brasil, 2019f), que previu prazo de 174 meses; Unimed Petrópolis (Brasil, 2020e), que previu prazo de 200 meses; Inplac Indústria de Plásticos S.A. que previu prazo de 240 meses (Brasil, 2021c).

Ou seja, o mais comum é a previsão de prazo de vigência não superior a 120 (cento e vinte) meses para o plano de amortização.

Porém, também é possível a realização por prazo superior se houver indicativo da situação econômico-fiscal do contribuinte e das particularidades do caso concreto e, nessa hipótese, a flexibilização para um prazo maior exige além da autorização do Procurador-Chefe da Dívida Ativa da respectiva Regional, a autorização expressa da Coordenação-Geral de Estratégias de Recuperação de Créditos. A autorização desta última também é exigida quando o NJP envolver débitos de valor consolidado igual ou superior a R\$250.000.000,00 (duzentos e cinquenta milhões de reais).

5.5.2 *Calendarização de atos processuais e suspensões temporárias*

Outra possibilidade de calendarização encontrada foram as suspensões temporárias dos processos de execução fiscal ou especificamente do prazo para defesa em juízo, como interposição de embargos, enquanto não concluída a análise definitiva administrativa de Pedidos de Revisão de Débito Inscrito – PRDI, protocolados na forma da Portaria PGFN nº 33/2018. Os termos da Construtora Norberto Odebrecht S/A (Brasil, 2019c) e da Construtora Queiroz Galvão S.A. (Brasil, 2019d) estabeleceram que a Fazenda Nacional somente dará o andamento normal à execução (e abrirá o prazo para os embargos) caso a revisão administrativa seja julgada improcedente.

5.6 Gestão patrimonial dos ativos no processo de execução

Na dimensão patrimonial, nota-se ampliação da atuação estratégica de não apenas acumular patrimônio formalmente constricto para aceitar garantias alternativas com probabilidade real de recuperação do crédito e substituição gradual de ativos, buscando equilíbrio entre a segurança da cobrança e a preservação da atividade econômica.

Portanto, a atuação fazendária passa a ser ativa, com incorporação de elementos típicos de gestão processual.

5.6.1 *A penhora sobre recebíveis, precatórios e faturamento*

A penhora de recebíveis de contratos e a penhora sobre o faturamento ou receita operacional são garantias geralmente parciais, sobre um determinado percentual. A diferença é que a de recebíveis é um percentual das faturas que a empresa tem a receber de terceiros, como no termo da Trail/Tejofran (Brasil, 2024c) enquanto que a outra é sobre um percentual fixo ou escalonável da própria empresa.

A penhora sobre o faturamento bruto ou sobre a receita operacional líquida garante um gotejamento constante na conta da União. Segundo as pesquisas realizadas, o percentual varia significativamente de acordo com a capacidade de pagamento e a Procuradoria cria uma regra inteligente de a cada período de tempo exigir da empresa a apresentação do balanço patrimonial para a sua segurança: se ocorrer a queda do faturamento em valor igual ou superior a 10%, por exemplo, o percentual será obrigatoriamente revisto e aumentado para que a amortização do débito não seja inviabilizada, como pode ser conferido no NJP do grupo Itabom (Brasil, 2022f).

No tocante à penhora sobre precatórios, a PGFN tem aceito a utilização de créditos que a empresa tem a receber de outros entes públicos, como nos termos das Construtoras Queiroz Galvão (Brasil, 2019d) e Norberto Odebrecht (Brasil, 2019c).

5.6.2 *Aceitação de bens de terceiros e intervenientes garantidores*

Da análise dos NJPs, foi constatada a aceitação de penhora sobre bens de terceiros, que passam a figurar como interveniente garantidor. Essa estratégia somente foi utilizada porque o devedor principal não possuía patrimônio próprio suficiente, com liquidez ou desembaraçado.

Porém, por se tratar de terceiro ao processo, é exigida além da expressa anuência da Fazenda Nacional, a formalização da concordância do proprietário do bem ou do interveniente garantidor no próprio termo do NJP.

Na prática, o caso de maior peso institucional encontrado foi o da Companhia de Desenvolvimento de Rondonópolis (Brasil, 2025b), onde o próprio Município de Rondonópolis assinou o NJP assumindo integralmente a dívida em caso de inadimplemento da empresa municipal. Outros patrimônios ou intervenientes garantidores aceitos foram sócios e familiares e empresas do mesmo grupo econômico ou parceiras.

5.6.3 *Estratégia de liquidez: a substituição gradual de bens ilíquidos por depósitos em dinheiro*

Para integralizar a garantia do devedor, a PGFN já demonstrou aceitar temporariamente um bem de menor liquidez (como imóveis ou precatórios), porém, essa aceitação revelou uma condição inegociável: que a empresa substitua gradualmente essa garantia por depósitos judiciais em dinheiro, com prazos e parcelas predefinidas.

Nos NJPs individuais celebrados pelas Construtoras Norberto Odebrecht (Brasil, 2019c) e Queiroz Galvão (Brasil, 2019d), a garantia inicial ofertada e aceita pela PGFN consistia em precatórios estaduais. Contudo, para aceitar os precatórios e suspender as ações de execução fiscal, a Procuradoria impôs na cláusula 3ª, a substituição proporcional dos precatórios, por meio de 60 (sessenta) depósitos mensais. A regra estipulou que a empresa faria os depósitos mês a mês até integralizar o valor da dívida e que tais depósitos seriam suspensos se houvesse a liquidação do precatório em data anterior ao prazo fixado.

Esse exemplo mostra que a PGFN prefere garantias líquidas do devedor. Porém, permite outras desde que haja um cronograma financeiro claro para transformá-las em dinheiro vivo na conta do Tesouro Nacional.

5.6.4 *Vigilância prática: a “regra dos 20%” e a obrigatoriedade de atualização de laudos*

Merece destaque também a forma de vigilância observada nos NJPs analisados, como a obrigação do devedor atualizar laudos a cada 3 anos e a “Regra dos 20%”, descrita como o dever de reforçar a garantia em 30 dias se o bem perder mais de 20% do valor. Ou seja, nesses casos, a PGFN estabelece um sistema de vigilância no qual a inércia do devedor em atualizar os documentos ou comprovar a suficiência dos bens já serve como gatilho para executar a dívida.

Por outro lado, na proporção em que for sendo amortizada a dívida, o(s) devedor(es) poderá(ão), mediante requerimento administrativo dirigido à Unidade da PGFN responsável pelo NJP, solicitar a desoneração das garantias oferecidas ou a sua substituição, ficando seu deferimento condicionado à análise da manutenção da integralidade da garantia e da liquidez dos bens, nos termos do art. 11 da LEF e art. 797 do CPC.

5.6.5 *Liberação de garantias*

Uma dúvida comum é que gera interpretação equivocada é se é vedado à PGFN liberar garantias no NJP, porém, a distinção técnica é clara: o que é expressamente vedado pelo art. 1º, §1º, da Portaria PGFN nº 742/2018 é a renúncia às garantias e privilégios do crédito tributário. Ou seja, a Fazenda Nacional não pode liberar uma garantia, deixando o crédito a descoberto, sem exigir uma contrapartida.

Mas a liberação de garantias é uma possibilidade que está estabelecida de forma direta no parágrafo seguinte da mesma Portaria (art. 1º, §2º, inciso III) ao prever que o NJP poderá versar sobre a “aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias”. No NJP do Grupo Tenório (Brasil, 2026b), por exemplo, foi verificada na prática essa liberação de penhora sobre imóvel para que o devedor pudesse vendê-lo diretamente por alienação particular, desde que o produto da venda seja depositado diretamente para a quitação das dívidas.

Outras liberações permitidas foram: levantamento de bloqueio sobre investimentos financeiros para que os valores fossem imediatamente liquidados e convertidos em depósitos judiciais, como no caso NJP da Isoldi Participações (Brasil, 2019e); liberação porque a empresa ofereceu, em substituição, uma garantia mais líquida ou de igual valor (como seguro-garantia, depósitos ou fiança bancária).

Nos NJPs da JBS S.A. (Brasil, 2020d) e da Eaton (Brasil, 2021b), houve anuência expressa para a liberação, condicionada à substituição por outra garantia idônea. A liberação também foi verificada nos casos de garantia que superou o valor das dívidas, porque o saldo delas diminuiu com o pagamento ao longo dos meses, a exemplo do termo do Fundo Pearl (Brasil, 2022b).

5.7 A alienação por iniciativa particular como alternativa expropriatória

A experiência revelou casos de autorização, no NJP, de liberação de bens para venda direta pelo próprio devedor (alienação por iniciativa particular), tendo em conta a dificuldade de realização de leilões judiciais.

Nos casos acima, são colocadas cláusulas para blindagem antidesvio, como exemplificativamente a exigência de recolhimento diretamente via DARF ou DJE para que o dinheiro da venda não passe pelo caixa do devedor.

Um excelente exemplo é o NJP da Transalvini Transportes e Logística e Locações Ltda. (Brasil, 2019g). Neste acordo, a PGFN anuiu expressamente com a liberação das penhoras sobre veículos, a fim de que a executada realizasse a alienação particular dos mesmos e o produto da alienação deveria ser depositado judicialmente no prazo máximo de 60 dias após a venda.

Os NJPs mais recentes, como o do Grupo Una Energética (Brasil, 2022e), o do Clube de Regatas Flamengo (Brasil, 2024a) e Cosimat Siderúrgica (Brasil, 2024b) previram expressamente a utilização da plataforma COMPREI (sistema de alienação por iniciativa particular desenvolvida e disponibilizada pela própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional) para a venda dos bens dados em garantia, em caso de rescisão do acordo.

6 APLICAÇÃO DO NJP COMO INSTRUMENTO DE COBRANÇA INTELIGENTE

O interesse dos negócios jurídicos processuais na execução fiscal revela alteração no modo como se compreende a eficiência administrativa aplicada à cobrança judicial. Durante

longo período, predominou a lógica quantitativa segundo a qual a efetividade da execução estaria associada ao maior número possível de constrições e atos expropriatórios.

A prática dos NJPs sugere racionalidade distinta, uma cobrança inteligente, através do qual a PGFN age estrategicamente para recuperar o crédito com maior liquidez, menor custo e menor risco de litígio.

A cobrança inteligente já aceitou a desmobilização estratégica de ativos para venda direta ou a sua substituição por depósito. Sobre a venda direta, outro exemplo é o NJP do Clube Atlético Piracicabano (Brasil, 2021a), no qual foi prevista a alienação particular de um imóvel penhorado de 20.000 m², tendo sido avaliado em mais de R\$25 milhões e vendido por R\$8 milhões, com pagamento na guia oferecida pela própria PGFN e que quitou integralmente as dívidas em aberto do clube.

Caso semelhante ocorreu no NJP da Usina Trapiche S.A. (Brasil, 2022c), com autorização para o prévio levantamento das penhoras incidentes sobre os imóveis dos devedores com o único objetivo de liberá-los para a alienação e os valores deveriam ser pagos à vista pela adquirente, mediante depósito em conta judicial, no prazo de 30 dias após o registro em nome da Adquirente perante a Serventia Imobiliária de Sirinhaém, e com a imprescindibilidade da União constar como credora na Escritura Pública de Compra e Venda.

A cobrança inteligente para desmobilização de imóveis, substituindo-os por depósitos judiciais a serem realizados com valores oriundos da alienação também é outro exemplo e está documentada na negociação com a Isoldi Participações (Brasil, 2019e).

Ademais, em vez de protocolar dezenas de petições enquanto se discute a validade de uma dívida, a cobrança inteligente reduz essa movimentação da máquina judiciária, paralisando o processo desde que o processo esteja integralmente garantido.

Nos NJPs das Construtora Queiroz Galvão (Brasil, 2019d) e Norberto Odebrecht (BRASIL, 2019c), as construtoras apresentaram pedidos administrativos de revisão de débito previdenciário inscrito em dívida ativa da União para anular os débitos cobrados. Sem a assinatura dos NJPs, não seria possível a suspensão temporária dos atos constritivos e dos prazos dos embargos enquanto se aguardava a decisão administrativa.

As empresas, portanto, firmaram os acordos, ofereceram precatórios milionários e um cronograma de 60 depósitos mensais como garantia. Em troca, a PGFN suspendeu a execução fiscal e o prazo para apresentação de embargos processuais até que ela própria julgasse definitivamente a revisão administrativa (Brasil, 2019c, 2019d).

Merece destaque que a cobrança inteligente realizada pela PGFN não monitora apenas o acordo assinado mas estimula a conformidade fiscal como um comportamento a ser observado pela empresa, forçando-a a se manter adimplente como um todo.

Como exemplo, no NJP da CHTRANS Carga e Descarga (Brasil, 2019b), a empresa possuía dois parcelamentos, do tipo PERT (Programa Especial de Regularização Tributária) rodando em paralelo. O NJP estipulou que, se a empresa fosse excluída desses parcelamentos, ela teria exatos 30 dias para regularizá-los, sob pena de rescisão automática do próprio NJP e execução imediata das garantias.

O acordo com a empresa Coinvalores Corretora (Brasil, 2020c) teve um objetivo bem específico e peculiar: adiar temporariamente o próprio ajuizamento da execução fiscal em até 60 dias improrrogáveis, dando tempo para a empresa depositar o montante integral das dívidas, no prazo de 45 dias, e evitar impactos operacionais na Bolsa de Valores B3.

A experiência também revelou que grandes grupos já negociaram com a PGFN contrapartidas financeiras vultosas para evitar pedidos de redirecionamento de dívidas para empresas parceiras e sócios, como ocorreu no caso do Grupo Tenório (Brasil, 2026b). De forma semelhante, o NJP do Fundo Pearl (Brasil, 2022b) objetivou encerrar e prevenir todo e qualquer litígio relacionado à alegação de fraude à execução, em troca do compromisso de pagamento da dívida.

Por todos os exemplos narrados, percebe-se que o NJP é um dos instrumentos que transforma a Procuradoria em um credor estratégico que modela a recuperação de acordo com os ativos e a saúde financeira de cada devedor.

E nas análises realizadas, foi verificado que o princípio da legalidade é um valor preservado nos acordos, pois a cobrança inteligente não significa flexibilização indiscriminada da atuação estatal nem redução arbitrária das prerrogativas públicas. Ao contrário, representa utilização seletiva e estratégica dos instrumentos executivos para maximizar a probabilidade de satisfação do crédito.

Assim, os NJPs firmados pela PGFN demonstraram experiência institucional de consensualidade na cobrança, assumindo dupla função: instrumento de consensualidade e de governança da cobrança pública.

Sob essa perspectiva, cláusulas relacionadas à reorganização das garantias, amortização compatível com fluxo financeiro e prevenção do esvaziamento patrimonial deixam de constituir simples concessões procedimentais e passam a integrar modelo de gestão orientada por resultados.

7 LIMITES DA EXPANSÃO NEGOCIAL E DESAFIOS FUTUROS

A ampliação dos espaços de atuação da Fazenda Nacional ocorre com observância dos limites constitucionais e legais. Persistem restrições decorrentes da legalidade, da indisponibilidade do crédito tributário, da segurança jurídica, do devido processo legal e do controle jurisdicional.

Ademais, a transparência é outro fator crucial. A PGFN demonstrou preocupação com a publicização dos contratos firmados, priorizando mecanismos de transparência e controle, mesmo antes de o Código de Defesa do Contribuinte (LC nº 225/2026) exigir a publicização dos atos de prevenção ou resolução cooperativa (art. 6º, §2º), para que toda a comunidade possa ser comunicada dos acordos firmados e auxilie na fiscalização.

E para manter fortalecido o uso do NJP nas execuções fiscais, é necessária uma expansão institucional. Isso inclui forte investimento em tecnologia, no quadro de Procuradores

e na previsão de sistemas de controles gerenciais de monitoramento, permitindo que a PGFN amplie sua utilização com um papel ativo nas negociações, buscando a máxima recuperabilidade do crédito público em benefício de toda a sociedade.

8 CONCLUSÃO

O presente estudo buscou responder se a prática do Negócio Jurídico Processual (NJP) na execução fiscal ampliou os espaços de atuação da Fazenda Nacional e transformou seu papel tradicional de credora processual em agente de gestão estratégica da cobrança. A análise dos 106 (cento e seis) NJPs firmados pela PGFN demonstra que a resposta é inequivocamente afirmativa.

O NJP estabeleceu uma mudança de paradigma, rompendo com a rigidez do modelo executivo tradicional, que se mostrava lento e ineficaz na conversão de bens em receita. Ao regulamentar o NJP, a PGFN não apenas introduziu uma técnica de flexibilização procedimental, mas sim um instrumento de gestão estratégica focado em resultados.

As evidências práticas confirmam essa redefinição de papel, que se manifesta em três grandes frentes: sustentabilidade; gestão temporal e econômica; gestão patrimonial e gestão de controvérsias com foco na redução de litigiosidade e na conformidade fiscal.

Pela sustentabilidade, buscam-se meios para garantir a continuidade das operações empresariais. Na frente da gestão temporal e econômica, a PGFN deixou de focar na expropriação e maximização imediata da arrecadação para reforçar seu compromisso de priorizar a existência e atividade da empresa (art. 6º, LC nº 225/2026). Isso se traduz em planos de amortização personalizados, frequentemente escalonados e não lineares, que se adequam à realidade do fluxo de caixa do contribuinte e garantem a previsibilidade e a recuperação do crédito em um horizonte de tempo expandido (até mesmo acima dos 120 meses regulamentares), sem concessão de descontos sobre o valor da dívida.

Pela frente da gestão patrimonial, o NJP é um dos instrumentos que permitiu à PGFN atuar como um agente de cobrança inteligente, focando na liquidez e no menor custo de litígio. Houve uma ampliação estratégica da aceitação de garantias (incluindo ativos de terceiros, precatórios, faturamento e recebíveis) e a negociação de mecanismos de desmobilização estratégica de ativos, como a alienação por iniciativa particular e a substituição gradual de bens menos líquidos por depósitos em dinheiro, sempre sob rigorosa vigilância, a exemplo da “Regra dos 20%”.

Sob a ótica da frente de resolução de controvérsias em busca de conformidade, o instituto funciona como uma ferramenta eficaz para desjudicializar litígios, permitindo o congelamento tático dos atos processuais e dos prazos de defesa enquanto se aguardam decisões administrativas. Além disso, o NJP estimula a conformidade fiscal integral do devedor e atua preventivamente contra o esvaziamento patrimonial, através de cláusulas de controle e confissão irretratável da dívida.

Essa nova postura de cobrança cooperativa e gestão estratégica encontra seu fundamento normativo mais recente no Código de Defesa do Contribuinte (LC nº 225/2026), que formaliza o dever da administração tributária de considerar a capacidade econômica do contribuinte e a recuperabilidade do crédito, validando, assim, a dupla função assumida pelo NJP: instrumento de consensualidade processual e ferramenta de governança da cobrança pública.

Em suma, a análise demonstrou que o NJP transformou a PGFN de uma executora rígida em uma gestora estratégica, capaz de modelar a recuperação do crédito de maneira eficiente e previsível, alinhando o interesse público na arrecadação com a preservação da fonte produtora.

O desafio para o futuro reside na reciprocidade na relação cooperativa, pois, como visto, o devedor, na maioria dos NJPs analisados, não busca o diálogo com a PGFN de forma preventiva, mas sim após sofrer um revés processual grave ou como uma reação a atos estatais coercitivos.

Outro desafio é pela expansão institucional, que exige investimento contínuo em tecnologia, no quadro de Procuradores e em sistemas de monitoramento gerencial, para que essa cultura de consensualidade possa ser ampliada e fiscalizado o cumprimento das cláusulas permanentemente, garantindo-se a transparência, a estrita observância dos limites constitucionais e legais e a rescisão imediata dos acordos, em caso de descumprimento das regras, com a imediata execução das garantias prestadas.

REFERÊNCIAS

BRASIL. *Lei Complementar nº 225, de 8 de janeiro de 2026a*. Institui o Código de Defesa do Contribuinte. Brasília, DF: Presidência da República, 2026. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp225.htm. Acesso em: 12 maio 2026.

BRASIL. *Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020a*. 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: Presidência da República, 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm#view. Acesso em: 12 maio 2026.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN nº 742, de 21 de dezembro de 2018a*. Disciplina a celebração de negócio jurídico processual – NJP em sede de execução fiscal, para fins de equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 28 dez. 2018. Disponível em: <https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/97757/visao/multivigente>. Acesso em: 12 maio 2026.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Termo de Negócio Jurídico Processual: Arfrio S/A Armazéns Gerais Frigoríficos*. Processo SEI nº 15809.100054/2020-06. Osasco, 2020b. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/>

transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-njp/3a-regiao/termo_de_negocio_juridico_processual_arfrio-x.pdf. Acesso em: 13 maio 2026.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Termo de Negócio Jurídico Processual*: Companhia de Desenvolvimento de Rondonópolis. Rondonópolis, 2025b. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-njp/1a-regiao/njp-coder-assinado_tarjado_pesquisavel.pdf. Acesso em: 12 maio 2026.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Termo de Negócio Jurídico Processual*: CHTRANS Carga e Descarga Ltda. Porto Alegre, 2019b. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-njp/4a-regiao/njp-chtrans-carga-e-descarga-ltda-2019-prfn_4-x.pdf. Acesso em: 12 maio 2026.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Termo de Negócio Jurídico Processual*: Clube Atlético Piracicabano. Piracicaba, 2021a. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-njp/3a-regiao/njp-clube-atletico-piracicabano.pdf>. Acesso em: 12 maio 2026.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Termo de Negócio Jurídico Processual*: Clube de Regatas do Flamengo. Processo SEI nº 19726.009183/2024-57. Rio de Janeiro, 2024a. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-njp/2a-regiao/TermodeNegcioJuridicoProcessualClubedeRegatasFlamengo.pdf>. Acesso em: 12 maio 2026.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Termo de Negócio Jurídico Processual*: Construtora Norberto Odebrecht S/A. Rio de Janeiro, 2019c. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-njp/2a-regiao/njp-construtora-norberto-odebrecht-s_a-2020-prfn_2-rj.pdf. Acesso em: 12 maio 2026.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Termo de Negócio Jurídico Processual*: Coinvalores. São Paulo, 2020c. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-njp/3a-regiao/njp-coinvalores-2019-prfn_3-sp-x.pdf. Acesso em: 12 maio 2026.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Termo de Negócio Jurídico Processual*: Construtora Queiroz Galvão S/A. Rio de Janeiro, 2019d. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-njp/2a-regiao/njp-construtora-queiroz-galvao-s_a-2020-prfn_2-rj.pdf. Acesso em: 12 maio 2026.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Termo de Negócio Jurídico Processual*: Cosimat Siderúrgica de Matozinhos Ltda. (Grupo Gontijo-Cosimat). Processo SEI nº 10695.005053/2024-85. Belo Horizonte, 2024b. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-njp/6a-regiao/TermodeNegcioJuridicoProcessualCosimatSiderrgicadeMatozinhosLTDA.pdf>. Acesso em: 12 maio 2026.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Termo de Negócio Jurídico Processual*: Deseret Comércio e Serviços Ltda. Campinas, 2022a. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-njp/3a-regiao/NJPDeseretComrcioeServiosLTDA2022PRFN3InformaesSigilosasSuprimidas.pdf>. Acesso em: 12 maio 2026.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Termo de Negócio Jurídico Processual*: Eaton Ltda. Processo SEI nº 12971.100012/2021-78. Campinas, 2021b. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-njp/3a-regiao/njp-eaton-tarja-v-2.pdf>. Acesso em: 12 maio 2026.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Termo de Negócio Jurídico Processual*: Facta Intermediação de Negócios Ltda. e Solo Promotora Assessoria e Representação Ltda. Processo SEI nº 10145.100406/2023-03. Porto Alegre, 2023a. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-njp/4a-regiao/TermodeNegcioJuridicoProcessualFACTAIntermediaesdeNegcioeSOLOPromotoraAssessoriaeRepresentaolInformaesSigilosasSuprimidas.pdf>. Acesso em: 12 maio 2026.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Termo de Negócio Jurídico Processual*: Fundo de Investimento em Direitos Creditórios Não Padronizados Pearl e PCG-Brasil Multicarteira. Processo SEI nº 12883.100447/2022-92. Recife, 2022b. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-njp/5a-regiao/TermoNJPFundoPEARLLAGINHA2022PRFN5InformaesSigilosasSuprimidas.pdf>. Acesso em: 12 maio 2026.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Termo de Negócio Jurídico Processual*: Grupo Itabom. São Paulo, 2022f. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-njp/3a-regiao/TermodeTransaoIndividualPolifrigorSAIndstriaeComrciodeAlimentosLTDAItabomComercialeIndustrialLTDASolcasaEmpreendimentosImobiliriosLTDAJajinhaAgropecuariadeltapuLTDAAllfrigorIndstria.pdf>. Acesso em: 12 maio 2026.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Termo de Negócio Jurídico Processual*: Inplac Indústria de Plásticos S.A. Processo SEI nº 13033.470109/2020-27. Florianópolis, 2021c. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-njp/4a-regiao/TermodeNegcioJuridicoProcessualImplacIndstriadePlsticosS.A.pdf>. Acesso em: 12 maio 2026.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Termo de Negócio Jurídico Processual*: Isoldi Participações Ltda. Processo Administrativo nº 10080.004212/0419-39. São Paulo, 2019e. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-njp/3a-regiao/njp-isoldi-participacoes-ltda-2019-prfn_3-sp-x.pdf. Acesso em: 12 maio 2026.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Termo de Negócio Jurídico Processual*: JBS S.A. Processo SEI nº 19839.104296/2020-64. São Paulo, 2020d. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-njp/3a-regiao/NJPBSSATarjado.pdf>. Acesso em: 12 maio 2026.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Termo de Negócio Jurídico Processual*: Papyrus Indústria de Papel S/A. Processo SEI nº 19839.109345/2018-31. Piracicaba, 2019f. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-njp/3a-regiao/njp-papyrus-industria-de-papel-s_a-2019-prfn_3deg-regiao-x.pdf. Acesso em: 13 maio 2026.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Termo de Negócio Jurídico Processual*: Salgado Empreendimentos Imobiliários S/A e Usina Trapiche S/A. Recife, 2022c. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-njp/5a-regiao/NegcioJuridicoProcessualSalgadoEmpreendimentosImobiliriosSATarjado.pdf>. Acesso em: 12 maio 2026.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Termo de Negócio Jurídico Processual*: Santa Clara Incorporação e Administração de Bens Ltda. Piracicaba, 2022d. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-njp/3a-regiao/TermodeNegcioJuridicoProcessualSantaClaraIncorporaoeAdministraodeBensLTDA.pdf>. Acesso em: 12 maio 2026.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Termo de Negócio Jurídico Processual*: Supermercados Comper. Brasília, 2019h. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-njp/4a-regiao/njp-supermercados-comper-ltda-2019-florianopolis_sc-x.pdf. Acesso em: 12 maio 2026.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Termo de Negócio Jurídico Processual*: Tenório Incorporações e Empreendimentos S.A. e outras (Grupo Tenório). Processo SEI nº 10265.442472/2024-64. Recife, 2026b. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-njp/5a-regiao/njp-grupo-tenorio_tarjado_pesquisavel-1.pdf. Acesso em: 12 maio 2026.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Termo de Negócio Jurídico Processual*: Trail/Tejofran. São Paulo, 2024c. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-njp/3a-regiao/NJPTrailTejofranLTDA_Tarjado.pdf. Acesso em: 12 maio 2026.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Termo de Negócio Jurídico Processual*: Transalvini – Transportes Logística e Locações Ltda. – EPP. Petrópolis, 2019g. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-njp/2a-regiao/njp-transalvini-transportes-e-logistica-e-locacoes-ltda-2018-psfn_petropolis-x.pdf. Acesso em: 12 maio 2026.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Termo de Negócio Jurídico Processual*: Unimed Petrópolis Cooperativa de Trabalho Médico. Processo SEI nº 13031.166117/2020-91. Petrópolis, 2020e. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-njp/2a-regiao/njp-unimed-petropolis-cooperativa-de-trabalho-medico-2020-psfn_petropolis-x.pdf. Acesso em: 10 maio 2026.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Termo de Negócio Jurídico Processual: Una Energética Ltda.* Processo SEI nº 12883.101292/2022-10. Recife, 2022e. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-njp/5a-regiao/NJPUnaEnergéticaLTDA2022PRFN5InformaesSigilosasSuprimidas.pdf>. Acesso em: 12 maio 2026.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Termos de Negócio Jurídico Processual. Painel dos Parcelamentos.* Brasília, DF, 2019a. 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: 12 maio 2026.

CABRAL, Antonio do Passo. *Coisa julgada dinâmica: limites objetivos e temporais: entre continuidade, mudança e transição de posições processuais estáveis.* 603 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012. Disponível em: <https://www.bdt.d.uerj.br:8443/bitstream/1/9253/1/Antonio%20Cabral%20Texto%20completo.pdf>. Acesso em: 12 maio 2026.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Negócios jurídicos processuais no processo civil brasileiro.* Apresentado no CONGRESSO PERU-BRASIL DE DIREITO PROCESSUAL, 2014, Lima.

DIDIER JR., Fredie; CABRAL, Antonio do Passo. Negócios Jurídicos Processuais Atípicos e Execução. *Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, nº 67, p. 137-165, jan./mar. 2018. Disponível em: https://www.mprj.mp.br/documents/20184/1245317/Fredie_Didier+Jr_%26_Antonio_do_Passo_Cabral.pdf. Acesso em: 27 maio 2026.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

FERNANDES, Helga Letícia da Silva. De credora processual à gestora estratégica: a redefinição do papel da Fazenda Nacional por meio dos negócios jurídicos processuais. *Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa*, Belo Horizonte, ano 3, v. 1, p. 275-295, 2026.

CRIPTOATIVOS NA EXECUÇÃO FISCAL: DESAFIOS, INSTRUMENTOS E ESTRATÉGIAS PARA A RECUPERAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO

Victor Maurício Dousseau dos Santos

Procurador da Fazenda Nacional. Especialização em Blockchain e Web3 pelo UNIC Institute for the Future, University of Nicosia, Chipre (2025).

Resumo: O presente artigo examina a penhora de criptoativos no âmbito da execução fiscal federal, com enfoque nos instrumentos disponíveis à Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) para a recuperação da Dívida Ativa da União. A pesquisa analisa a evolução normativa brasileira – da Instrução Normativa RFB nº 1.888/2019 ao Marco Legal dos Criptoativos (Lei nº 14.478/2022) e à IN RFB nº 2.291/2025 –, os fundamentos jurídicos que legitimam a constrição desses ativos, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e a análise do funcionamento do sistema CriptoJud. O artigo demonstra que, embora a penhorabilidade dos criptoativos já esteja juridicamente consolidada, sua efetividade prática enfrenta desafios operacionais relevantes, como a custódia em plataformas estrangeiras, a autocustódia em carteiras descentralizadas e a volatilidade dos ativos. Com base nos dados da Receita Federal do Brasil (RFB) e no relatório *Geography of Crypto Report 2025*, da Chainalysis, são propostas estratégias práticas de mapeamento patrimonial digital, protocolos de penhora para diversas situações e aperfeiçoamentos normativos capazes de ampliar significativamente a eficiência da recuperação de créditos públicos.

Palavras-chave: Criptoativos. Execução fiscal. Dívida ativa. Penhora. Recuperação de créditos públicos. *Blockchain*.

Sumário: 1 Introdução – 2 Os criptoativos: base legal, conceitos e tipologia – 3 A penhora de criptoativos: fundamentos e desafios – 4 Estratégias práticas para a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – 5 Considerações finais – Referências

1 INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas, os criptoativos deixaram de ser um fenômeno restrito a entusiastas da tecnologia para se consolidarem como uma classe de ativos de relevância econômica global. Impulsionado pelo desenvolvimento da tecnologia *blockchain*, pela digitalização das relações econômicas e pela busca por alternativas aos sistemas financeiros tradicionais, esse mercado experimentou crescimento exponencial em número de usuários e volume financeiro. Atualmente, ativos como Bitcoin, Ether e *stablecoins* são utilizados não apenas como instrumentos de investimento, mas também como meios de transferência de valor, reserva patrimonial e mecanismos de pagamentos internacionais.

No Brasil, essa expansão mostrou-se igualmente significativa. Com a edição da Instrução Normativa RFB nº 1.888/2019, que instituiu a obrigatoriedade de reporte de operações com criptoativos à Receita Federal do Brasil (RFB), tornou-se possível mensurar a dimensão econômica desse mercado. Dados da administração tributária (Brasil, 2026) revelam que o volume total de operações declaradas entre agosto de 2019 e dezembro de 2025 ultrapassou R\$1,17 trilhão, com o ano de 2025 registrando o maior volume anual da série histórica, de R\$323,9 bilhões – crescimento superior a 2.100% em relação ao primeiro ano de apuração.

Em dezembro de 2025 apenas, mais de 3,5 milhões de Cadastros de Pessoas Físicas (CPF's) únicos e 67 mil Cadastros Nacionais de Pessoa Jurídica (CNPJs) realizaram operações com criptoativos, evidenciando a massificação da utilização desses ativos.

O fenômeno não se restringe ao cenário nacional. Segundo o relatório *Geography of Crypto Report 2025* (Chainalysis, 2025), o Brasil lidera o mercado latino-americano de criptoativos, tendo recebido cerca de US\$318,8 bilhões em transações entre julho de 2024 e junho de 2025 – o equivalente a aproximadamente um terço de toda a atividade regional. O estudo aponta crescimento de 109,9% no período, consolidando o país como principal polo de adoção de criptoativos da América Latina e o posiciona na 5ª colocação do Índice Global de Adoção de Criptoativos, *ranking* que considera tanto atividade de varejo quanto institucional.

Destaca-se, ainda, a crescente utilização de stablecoins – criptoativos, em regra, indexados a moedas fiduciárias. Dados recentes indicam que mais de 90% dos fluxos de criptoativos observados no Brasil estão relacionados a esses ativos, utilizados principalmente em pagamentos e transferências internacionais (Chainalysis, 2025). Tal realidade amplia os desafios enfrentados pelos órgãos de cobrança e fiscalização, ao facilitar a circulação transnacional de valores por meio de plataformas frequentemente sediadas em múltiplas jurisdições.

A crescente inserção dos criptoativos na economia produz reflexos diretos sobre a arrecadação e a cobrança de créditos públicos. Embora esses ativos representem parcela cada vez mais relevante do patrimônio de pessoas físicas e jurídicas, suas características tecnológicas – como a transferência transnacional quase instantânea, o uso de carteiras digitais autônomas, a custódia em plataformas estrangeiras e a descentralização – impõem obstáculos à localização e à constrição patrimonial pelo Poder Judiciário e pelos órgãos responsáveis pela recuperação de créditos públicos.

Nesse contexto, surge o problema central deste estudo: em que medida os criptoativos podem ser efetivamente localizados, bloqueados e submetidos à penhora no âmbito da execução fiscal, e quais instrumentos podem ser utilizados pela PGFN para aumentar a eficiência da recuperação da Dívida Ativa da União? A questão torna-se especialmente relevante diante da crescente utilização desses ativos como instrumentos de investimento, preservação patrimonial e, potencialmente, de ocultação de bens passíveis de constrição judicial.

Embora os criptoativos não possam mais ser considerados ativos invisíveis ao Estado – sobretudo após a implementação de mecanismos de reporte obrigatório e o aperfeiçoamento das técnicas de rastreamento em blockchain –, a efetividade das medidas executivas ainda enfrenta limitações jurídicas e operacionais. A identificação da titularidade dos ativos, a obtenção de informações junto a prestadores de serviços sediados no exterior, a execução de ordens judiciais em ambientes descentralizados e a volatilidade desses bens constituem desafios que demandam respostas institucionais específicas.

A relevância do tema é particularmente evidente para a Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN), responsável pela representação judicial da União em matéria fiscal e pela

cobrança da Dívida Ativa federal. Em um cenário de crescente sofisticação dos mecanismos de ocultação patrimonial e diversificação dos ativos utilizados por devedores, torna-se indispensável compreender as potencialidades e limitações dos instrumentos voltados à localização e constrição de criptoativos.

O presente artigo examina os principais aspectos jurídicos e operacionais da penhora de criptoativos na execução fiscal, abrangendo a evolução normativa do tema, os fundamentos que legitimam a sujeição desses ativos à penhora, os entendimentos jurisprudenciais relevantes e os desafios técnicos de identificação e constrição. O estudo restringe-se à análise dos criptoativos como objetos de medidas executivas voltadas à recuperação da Dívida Ativa da União, sem tratar exaustivamente de temas correlatos – como a tributação dos ganhos, a regulação prudencial dos prestadores de serviços de ativos virtuais (PSAVs) ou as moedas digitais de bancos centrais.

O trabalho estrutura-se em três eixos: (i) conceitos fundamentais, evolução normativa e natureza jurídica dos criptoativos no ordenamento brasileiro; (ii) fundamentos jurídicos da penhora, jurisprudência dos tribunais superiores, origem e finalidade do sistema CriptoJud e desafios operacionais à constrição; e (iii) estratégias práticas para a PGFN aprimorar a identificação e recuperação de ativos digitais, contribuindo para a eficiência da cobrança da Dívida Ativa da União.

2 OS CRIPTOATIVOS: BASE LEGAL, CONCEITOS E TIPOLOGIA

2.1 Histórico do ordenamento jurídico brasileiro no tema

O propósito deste artigo não é elencar e debater as definições e características de todos os tipos de criptoativos existentes, porém a fixação de alguns conceitos é indispensável à compreensão do debate. Para tanto, serão utilizados os conceitos veiculados pela RFB em suas instruções normativas.

A RFB é reconhecida internacionalmente como uma das administrações tributárias mais avançadas no tratamento do tema. Em 2019, editou a Instrução Normativa RFB nº 1.888/2019 (Brasil, 2019), que, além de instituir a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações realizadas com criptoativos, trouxe conceitos jurídicos, delimitou obrigações, deveres e penalidades dos contribuintes e constituiu-se como a primeira norma jurídica brasileira a tratar organicamente do tema. Nos termos dessa instrução normativa, *exchange* de criptoativo é a pessoa jurídica, ainda que não financeira, que oferece serviços referentes a operações realizadas com criptoativos, inclusive intermediação, negociação ou custódia, podendo aceitar quaisquer meios de pagamento, inclusive outros criptoativos.

Com base nessa norma, três conjuntos de declarações passaram a ser exigidos pela RFB: (i) informações entregues pelas *exchanges* domiciliadas no Brasil, independentemente do valor da operação; (ii) informações entregues por pessoas físicas e jurídicas que utilizem *exchanges* estrangeiras, sempre que o valor mensal das operações ultrapassar R\$30 mil; e

(iii) informações entregues por pessoas físicas e jurídicas que transacionem entre si sem a intermediação de *exchange*, também quando o valor mensal superar R\$30 mil.

Ainda que a IN RFB nº 1.888/2019 tenha representado grande avanço, sua robustez jurídica era limitada por ser apenas um ato normativo secundário do Poder Executivo. Assim, em 21 de dezembro de 2022 foi publicada a Lei nº 14.478/2022 (Brasil, 2022a), conhecida como o “Marco Legal dos Criptoativos”, representando o ápice de um longo processo de discussões e projetos legislativos que visavam regulamentar o crescente mercado de ativos virtuais no país. Os principais objetivos dessa lei foram: definir ativos virtuais; regulamentar os PSAVs; prevenir a lavagem de dinheiro, mediante a inclusão no Código Penal do crime de fraude com ativos virtuais (art. 171-A); e proteger o consumidor usuário de serviços de criptoativos.

Em seguida, o Decreto nº 11.563/2023 (Brasil, 2023) designou o Banco Central do Brasil (BCB) como a autoridade supervisora das PSAVs, conferindo substância à atribuição regulatória prevista na Lei nº 14.478/2022.

Por fim, para alinhar o Brasil ao padrão da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) – especificamente ao *Crypto-Asset Reporting Framework* (CARF), mecanismo de troca de informações sobre criptoativos entre mais de 60 países signatários –, em 14 de novembro de 2025 foi publicada a IN RFB nº 2.291/2025 (Brasil, 2025a), que revoga integralmente a IN RFB nº 1.888/2019 a partir de 1º de julho de 2026. Uma inovação relevante dessa norma é a criação de obrigatoriedade de reporte à RFB também para corretoras internacionais que atuam no mercado brasileiro, ampliando o universo de informações disponíveis e reduzindo obstáculos jurídicos decorrentes das diferentes nacionalidades dos sujeitos envolvidos.

Cumpra observar que as instruções normativas mencionadas não tratam da tributação em si dos criptoativos – ou seja, não criam nem modificam obrigações principais da relação jurídico-tributária. Tais previsões regulam obrigações acessórias – como a de reporte – e esclarecem conceitos que antes não existiam na estrutura normativa brasileira.

2.2 Definições e natureza jurídica no ordenamento brasileiro

Sob uma perspectiva macroeconômica, os criptoativos representam uma inovação tecnológica disruptiva, tecnicamente definidos como representações digitais de valor que operam por meio de criptografia e tecnologias de registro distribuído – como o *blockchain* –, garantindo segurança e imutabilidade sem a necessidade de intermediários tradicionais.

As duas principais instruções normativas já referidas trouxeram definições próprias de criptoativos, cuja evolução conceitual é juridicamente relevante, conforme demonstra o Quadro 1 a seguir.

Quadro 1 – Evolução do conceito de criptoativo nas instruções normativas da RFB

Conceito da IN RFB nº 1.888/2019	Conceito da IN RFB nº 2.291/2025
“a representação digital de valor denominada em sua própria unidade de conta, cujo preço pode ser expresso em moeda soberana local ou estrangeira, transacionado eletronicamente com a utilização de criptografia e de tecnologias de registros distribuídos, que pode ser utilizado como forma de investimento, instrumento de transferência de valores ou acesso a serviços, e que não constitui moeda de curso legal”	“a representação digital de um valor ou direito que pode ser transferido e armazenado eletronicamente mediante o uso de criptografia e tecnologia de registro distribuído ou tecnologia semelhante”

Fonte: Brasil (2019; 2025a).

Em primeira análise, verifica-se que a segunda instrução normativa traz um conceito mais amplo, especialmente no que tange à menção expressa de ser uma representação digital de um valor ou direito, abrangendo ainda mais os diversos tipos de criptoativos e acompanhando o desenvolvimento do mercado, que inclui desde criptomoedas transacionais (como o Bitcoin) até tokens representativos de direitos, tokens não fungíveis (NFTs) e instrumentos de finanças descentralizadas (DeFi).

Quanto à natureza jurídica, trata-se de campo em constante evolução, marcado por complexidade que se reflete tanto na doutrina quanto na abordagem dos órgãos reguladores e do Judiciário. A doutrina brasileira ainda não converge para uma única classificação, o que tem implicações relevantes para a tributação, a supervisão financeira e os mecanismos de cobrança.

A principal corrente doutrinária enquadra os criptoativos como bens móveis incorpóreos, uma vez que possuem valor econômico e podem ser transferidos e negociados, mesmo não tendo existência física. Essa perspectiva se alinha ao entendimento de que são ativos patrimoniais, passíveis de apropriação e circulação nos termos do art. 83, inciso III, do Código Civil. Outra vertente os considera ativos financeiros, dada sua capacidade de gerar retornos e serem objeto de investimento, embora não se encaixem perfeitamente nas definições tradicionais. Por fim, parcela da doutrina defende que os criptoativos constituem uma categoria *sui generis*, com características tão singulares que não se amoldam plenamente às categorias existentes, exigindo tratamento jurídico próprio.

Para os fins deste artigo – centrado na penhora em execuções fiscais –, o enquadramento mais relevante é o de bem móvel incorpóreo dotado de valor econômico. Não sendo moeda de curso forçado nem valor mobiliário em regra, os criptoativos se aproximam de outros bens intangíveis tradicionalmente sujeitos à penhora, como quotas societárias, ações, direitos creditórios e aplicações financeiras (Câmara, 2023; Didier Jr. *et al.*, 2023). É essa natureza que fundamenta sua sujeição à responsabilidade patrimonial universal prevista no art. 789 do Código de Processo Civil (CPC).

3 A PENHORA DE CRIPTOATIVOS: FUNDAMENTOS E DESAFIOS

3.1 Admissibilidade jurídica da penhora de criptoativos

A crescente utilização de criptoativos como forma de investimento, reserva de valor e instrumento de transferência patrimonial trouxe novos desafios ao direito processual brasileiro, especialmente no âmbito da execução civil. Diante da inexistência de previsão expressa no CPC sobre a penhora de criptomoedas, surgiu o debate sobre a admissibilidade jurídica da constrição desses ativos para satisfação do crédito exequendo. A evolução da doutrina e da jurisprudência, contudo, consolidou o entendimento de que os criptoativos integram o patrimônio do devedor e, portanto, podem ser objeto de atos executivos.

O principal fundamento normativo para essa conclusão encontra-se no princípio da responsabilidade patrimonial universal, previsto no art. 789 do CPC (Brasil, 2015), segundo o qual o devedor responde com todos os seus bens presentes e futuros para o cumprimento de suas obrigações, salvo as restrições estabelecidas em lei. Como os criptoativos possuem valor econômico, podem ser negociados em mercados organizados e integram o patrimônio de seus titulares, não há fundamento jurídico para excluí-los do alcance da atividade executiva.

A própria evolução tecnológica e financeira da sociedade evidencia a impossibilidade de se interpretar o art. 835 do CPC de forma estritamente literal. O legislador não poderia prever todas as modalidades de ativos que surgiriam ao longo do tempo, especialmente aquelas decorrentes da inovação digital. Assim, a ausência de menção expressa aos criptoativos não representa vedação à sua penhora. Pelo contrário, a interpretação sistemática do ordenamento conduz à conclusão de que qualquer bem economicamente apreciável e integrante do patrimônio do executado pode ser objeto de constrição judicial, observadas as garantias processuais aplicáveis.

Em suma, a admissibilidade jurídica da penhora de criptoativos decorre não de uma autorização legislativa específica, mas da aplicação dos princípios gerais da execução civil. A conjugação do princípio da responsabilidade patrimonial universal com a interpretação não exaustiva do rol constante do art. 835 do CPC permite concluir que os criptoativos constituem bens plenamente suscetíveis de penhora.

3.2 A jurisprudência do STJ

Um salto qualitativo relevante nesse percurso jurisprudencial ocorreu quando o Superior Tribunal de Justiça (STJ) passou a enfrentar a matéria, conferindo-lhe uniformidade e autoridade normativa em âmbito nacional.

O STJ reconheceu a viabilidade da expedição de ofícios a corretoras de criptoativos para a localização e posterior bloqueio de ativos digitais de devedores, equiparando, para fins processuais, essa providência às diligências já consolidadas junto a instituições financeiras por meio do Sistema de Buscas de Ativos do Poder Judiciário (SisbaJud). Essa orientação não apenas consolidou a admissibilidade jurídica da penhora de criptoativos, mas também abriu

caminho institucional para o desenvolvimento do CriptoJud como ferramenta sistêmica de operacionalização dessas ordens – que será analisada adiante em tópico específico.

Em decisão paradigmática, a Terceira Turma do STJ, no Recurso Especial (REsp) nº 2.127.038-SP, admitiu expressamente a possibilidade de envio de ofício às corretoras de criptomoedas para encontrar e penhorar ativos digitais em nome do devedor. Em seu voto, o Ministro Humberto Martins consignou:

Trata-se de um ativo financeiro passível de tributação, cujas operações devem ser declaradas à Receita Federal, sendo, portanto, um bem de valor econômico, suscetível de eventual constrição. Apesar de não serem moeda de curso legal, os criptoativos podem ser usados como forma de pagamento e como reserva de valor. (Brasil, 2025b)

Essa posição judicial é crucial porque, ao permitir a constrição judicial de criptoativos, o STJ implicitamente os classifica como bens patrimoniais com valor econômico, passíveis de satisfazer dívidas, independentemente da classificação teórica adotada. No plano macroeconômico, essa orientação contribui para a segurança jurídica das relações comerciais e financeiras, permitindo que credores – incluindo a Fazenda Pública – recuperem seus créditos junto a devedores que mantêm patrimônio em ativos digitais.

Ademais, em consonância com o exposto, o Conselho da Justiça Federal (CJF, 2023), na III Jornada de Direito Processual Civil, realizada em setembro de 2023, editou enunciado de número 209 que também elucida a matéria. Cita-se: “É cabível pedido de penhora de criptoativos, desde que indicadas pelo requerente as diligências pretendidas, ainda que ausentes indícios de que o executado os tenha”.

3.3 CriptoJud: origem e finalidade

Considerando o entendimento dos tribunais superiores acerca da penhorabilidade dos criptoativos, a questão que se impõe é de ordem operacional: como tornar efetiva essa constrição? A resposta institucional veio com o desenvolvimento do CriptoJud, sistema concebido como uma plataforma de integração direta entre os órgãos jurisdicionais e as empresas que operam com ativos digitais no território nacional, permitindo que ordens judiciais de bloqueio e rastreamento de criptoativos sejam transmitidas, processadas e respondidas de forma automatizada e centralizada.

O CriptoJud foi desenvolvido pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) no âmbito do Programa Justiça 4.0 – agenda ampla de transformação digital do Judiciário brasileiro. Sua arquitetura conceitual foi fortemente inspirada no SisbaJud, ferramenta que permite a magistrados identificar e bloquear saldos em contas bancárias por meio de integração direta com o sistema financeiro, e no Sistema de Restrição Judicial de Veículos Automotores (Renajud), voltado para a constrição judicial de veículos.

A lógica subjacente a todos esses sistemas é a mesma: eliminar a intermediação manual e burocrática entre a ordem judicial e o ativo que se pretende atingir, substituindo o ofício

em papel por uma comunicação eletrônica padronizada, rastreável e auditável. O CriptoJud estende essa lógica ao universo dos ativos digitais, reconhecendo que, se a riqueza migrou para o ambiente virtual, o Judiciário precisa estar presente nesse mesmo ambiente para exercer sua função coercitiva com efetividade. Cumpre destacar que o CriptoJud não é um instrumento jurídico material por si só, mas sim um meio tecnológico que viabiliza o acesso ao bem jurídico pretendido.

3.4 Desafios operacionais e técnicos

Se o Judiciário reconheceu o caráter patrimonial dos criptoativos, pacificou a possibilidade de penhora e criou um sistema procedimental de comunicações diretas às *exchanges*, por que o credor ainda pode não conseguir satisfazer seu crédito quando o patrimônio do devedor está em ativos digitais? A resposta envolve obstáculos de natureza territorial, jurisdicional e tecnológica.

O sistema foi concebido para operar dentro das fronteiras da jurisdição brasileira, alcançando com eficácia as *exchanges* que possuem registro, sede ou representação no país. Entretanto, parcela significativa do mercado opera em jurisdições estrangeiras – muitas delas com regulação financeira permissiva – que não reconhecem automaticamente as ordens emanadas de tribunais brasileiros. Nesses casos, a eficácia do CriptoJud esbarra na ausência de tratados bilaterais de cooperação jurídica que vinculem essas empresas ao cumprimento de decisões judiciais proferidas no Brasil.

Observa-se, nesse contexto, a existência de plataformas denominadas *neobanks* digitais, voltadas à realização de pagamentos internacionais mediante stablecoins, frequentemente sediadas em jurisdições como Hong Kong e Singapura. A empresa *Kast*, por exemplo, com sede em Singapura e atuação forte no mercado brasileiro, divulga em seu site a presença em mais de 170 países e volume de movimentação anualizado acima de US\$5 bilhões. Essas plataformas permitem que o usuário brasileiro deposite valores, realize pagamentos e transfira recursos para qualquer local do mundo em segundos, frequentemente sem qualquer registro no sistema financeiro nacional.

Há ainda uma limitação estrutural decorrente da própria tecnologia blockchain. O CriptoJud pode alcançar com relativa eficiência os criptoativos custodiados por intermediários centralizados, mas encontra maiores dificuldades quando os ativos estão armazenados em carteiras de autocustódia, controladas exclusivamente pelo titular mediante chaves privadas. Nesses casos, não existe um terceiro intermediário capaz de cumprir a ordem judicial, e o devedor sofisticado pode migrar seus ativos para plataformas não cooperantes ou para o ambiente DeFi, neutralizando os efeitos práticos de uma decisão judicial obtida no Brasil.

Os dados da RFB ilustram a dimensão desse desafio: em dezembro de 2025, enquanto as *exchanges* no Brasil movimentaram R\$26 bilhões, as operações *peer-to-peer* – realizadas sem intermediação de *exchange* e, portanto, fora do alcance do CriptoJud – somaram R\$10,1

bilhões adicionais (Brasil, 2026). Esse montante representa exatamente o patrimônio digital mais difícil de alcançar pelas vias tradicionais.

A volatilidade também constitui desafio relevante. Criptoativos como Bitcoin e Ether podem oscilar dezenas de pontos percentuais em questão de horas, o que significa que o intervalo entre a ordem de penhora e sua efetivação pode gerar variações patrimoniais significativas no crédito a ser recuperado.

Em resposta ao problema da não cooperação internacional, o Brasil editou a IN RFB nº 2.291/2025 (Brasil, 2025a), buscando adequar-se ao CARF, no âmbito do qual mais de 60 países signatários compartilham informações sobre criptoativos para combater a evasão fiscal. A nova norma cria obrigatoriedade de reporte à RFB também para corretoras internacionais que atuam no mercado brasileiro, reduzindo progressivamente o diferencial de opacidade entre plataformas nacionais e estrangeiras.

Todos esses desafios não devem ser vistos como obstáculos intransponíveis, mas como aspectos inerentes a uma tecnologia em plena maturação, que demandam do Poder Público respostas adaptativas e institucionais. O CriptoJud representa um marco evolutivo relevante, mas suas limitações – especialmente aquelas decorrentes da não cooperação de empresas internacionais e da descentralização tecnológica – revelam que a efetividade plena da execução judicial sobre criptoativos ainda depende de avanços que transcendem a esfera doméstica.

4 ESTRATÉGIAS PRÁTICAS PARA A PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

O conjunto normativo vigente, somado à jurisprudência consolidada no STJ e à existência do CriptoJud, já confere à PGFN instrumental suficiente para a penhora de criptoativos. O desafio que persiste não é de legalidade, mas de operacionalização: transformar a autorização jurídica em arrecadação efetiva. As estratégias a seguir estruturam essa atuação, abrangendo, inclusive, apurações anteriores à execução fiscal

4.1 Mapeamento patrimonial digital do devedor

A efetividade da penhora de criptoativos começa muito antes do ajuizamento da execução fiscal. A *due diligence* patrimonial digital deve ser incorporada como etapa padrão na análise de viabilidade de cobrança, especialmente nos casos de alto valor ou com indícios de ocultação patrimonial.

4.1.1 Fontes de informação disponíveis à PGFN

A RFB constitui a principal fonte de inteligência patrimonial em matéria de criptoativos. Desde a vigência da IN RFB nº 1.888/2019 (Brasil, 2019), *exchanges* domiciliadas no Brasil

são obrigadas a reportar mensalmente todas as operações realizadas, independentemente de valor. Pessoas físicas e jurídicas que utilizem *exchanges* estrangeiras ou realizem operações *peer-to-peer* devem declarar as transações que, no mês, superem R\$30 mil. Esse repositório, alimentado de forma contínua e progressivamente ampliado pela IN RFB nº 2.291/2025 (Brasil, 2025a), permite identificar se o devedor possui histórico de operações com criptoativos, quais espécies de ativos foram transacionadas e em quais plataformas.

Os dados apurados ao longo da série histórica disponível evidenciam a dimensão do universo patrimonial em questão. Em dezembro de 2025, mais de 3,5 milhões de CPFs únicos e 67 mil CNPJs realizaram operações com criptoativos no Brasil. O número de CNPJs únicos operando com criptoativos atingiu o pico de 116.339 em agosto de 2025 (Brasil, 2026). Esse universo pode incluir devedores inscritos na Dívida Ativa da União, tornando o cruzamento com a base de devedores da PGFN o ponto de partida recomendado.

A análise deve considerar ainda: (i) a existência de transferências relevantes para *exchanges* estrangeiras, que podem indicar tentativa de internacionalização do patrimônio; (ii) a presença de operações *peer-to-peer* de valor expressivo; e (iii) declarações de Imposto de Renda com variações patrimoniais injustificadas na ficha de bens e direitos. O cruzamento com informações do Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF) pode revelar padrões atípicos de movimentação financeira associados a operações com ativos digitais.

4.1.2 Ferramentas de blockchain analytics

Para além das fontes cadastrais, a investigação patrimonial em matéria de criptoativos pode se beneficiar de ferramentas especializadas de análise de blockchain. Plataformas como Arkham Intel e TRM Labs permitem rastrear o fluxo de ativos digitais na cadeia pública de blocos, identificar carteiras associadas a um determinado endereço e detectar tentativas de obscurecimento por meio de *mixers* ou protocolos de privacidade. Essas ferramentas já são utilizadas por autoridades fiscais e agências de cumprimento da lei nos Estados Unidos e no Reino Unido, e sua adoção pela PGFN representaria avanço significativo na capacidade de localização patrimonial.

O conhecimento para se realizar uma busca patrimonial *onchain* (por meio da análise de dados presentes na *blockchain*) é fundamental, considerando que uma das características principais de todo o ecossistema dos criptoativos é a publicidade. Todas as transações realizadas entre carteiras são registradas em livro público imutável e acessível ao público em geral.

E isso é de suma importância pontuar, porque resulta num contrassenso curioso. Por que pessoas utilizam criptoativos para práticas ilegais e até criminosas se todos os registros de suas ações são acessíveis *onchain*? A resposta é clara: conhecimento. Embora a publicidade seja a regra, existem diversos meios e ferramentas utilizados para se esquivar e tentar apagar ao máximo esses registros, o que exige, ainda mais, uma prévia capacitação dos profissionais que atuam nesses casos.

A *due diligence* digital deve integrar formalmente os procedimentos de investigação patrimonial, com criação de protocolo interno que defina os critérios para acionamento da pesquisa de criptoativos em função do valor do débito e do perfil do devedor.

4.2 Protocolo de penhora de criptoativos: passo a passo

A atuação da PGFN na penhora de criptoativos distingue-se, em seus fundamentos e objetivos, da persecução penal de crimes relacionados ao mercado de ativos digitais. Enquanto o Ministério Público Federal (MPF) busca, no âmbito penal, a apuração de ilícitos e a responsabilização de agentes, a PGFN visa exclusivamente à satisfação do crédito inscrito em dívida ativa – o que implica conversão do ativo digital em valor monetário capaz de extinguir a obrigação. A celeridade e a preservação do valor do ativo são, nesse contexto, valores centrais.

Observa-se, apenas, a existência de crimes específicos em que o MPF, além da instauração da persecução penal, também objetiva a restituição de valores às vítimas. Pode ser citado, a título de exemplo, os crimes envolvendo fraudes patrimoniais através de pirâmides financeiras, em que, além do enquadramento no tipo penal, há a necessidade de ressarcimento das pessoas lesadas.

Por fim, vale ressaltar que, desde 2023, o MPF possui um roteiro de atuação para persecução patrimonial de criptoativos. Nele, são listadas providências de ordem teórica, prática e até modelos de pedidos a serem direcionadas ao juízo, servindo como uma base inicial.

O passo a passo abaixo explicado não tem por função detalhar todas as hipóteses e possibilidade específicas, o que exigiria um artigo inteiro para tanto. A abordagem utilizada foi elencar principais ações e algumas variações que podem ser encontradas na prática processual, mas não as esgotando.

4.2.1 Etapa 1 – Identificação da custódia do ativo: por terceiros ou própria

Qual seria a diferença prática para penhora de um criptoativo do devedor autocustodiado por ele próprio e de outro custodiado por uma corretora? Em artigo publicado chamado “Execução sobre Criptoativos no Brasil: Quatro Perguntas e Respostas”, Alexandre Senra e João Felipe Calmon Nogueira da Gama assim explicam:

No primeiro caso, o executado é titular de ativos que controla diretamente e sem intermediários. No segundo, ele é credor de um terceiro, normalmente uma exchange, devedora de um crédito cuja particularidade está apenas em a sua unidade de conta serem criptoativos.

Criptoativos em *exchanges* são, na verdade, créditos contados em criptoativos. E créditos contados em criptoativos são, antes de tudo, créditos do executado.

Penhorá-los depende apenas de ser a *exchange* – devedora desses créditos – intimada a não os pagar ao credor, conforme previsto no artigo 855, inciso I, do Código de Processo Civil. Em outras palavras: a não processar nenhum saque ou transferência solicitados pelo seu cliente, ora executado.

A intimação do executado credor para que não pratique ato de disposição do crédito, tal como previsto no artigo 855, inciso II, do Código de Processo Civil, é no caso desnecessária. Como o crédito por ele possuído é um lançamento num registro centralizado controlado pela *exchange*, mesmo que ele queira, não conseguirá praticar ato algum de disposição. Retirá-lo da sua esfera de disponibilidade depende apenas da ciência e colaboração da *exchange*. (Submetido para publicação, p. 15)

Em casos em que os criptoativos são autocustodiados pelo próprio devedor em carteiras quentes ou frias, não há sentido em expedir ofícios a corretoras, justamente porque o criptoativo não está no poder dela. Nesses casos, existe uma dificuldade a mais, já que para alcançá-los seria necessária a colaboração do executado, sob pena de configurar ato atentatório à dignidade da justiça (art. 774, V, do CPC) e a imposição de medidas coercitivas atípicas (art. 139, IV, do CPC).

Sobre a aplicação de medidas atípicas, vale frisar que o STJ possui entendimento, consolidado no Tema Repetitivo 1.137 de que são possíveis nas execuções cíveis:

Nas execuções cíveis, submetidas exclusivamente ao Código de Processo Civil, a adoção judicial de meios executivos atípicos é cabível desde que, cumulativamente: i) sejam ponderados os princípios da efetividade e da menor onerosidade do executado; ii) seja realizada de modo prioritariamente subsidiário; iii) a decisão contenha fundamentação adequada às especificidades do caso; iv) sejam observados os princípios do contraditório, da proporcionalidade, da razoabilidade, inclusive quanto à sua vigência temporal.

Nessa linha, na mesma Jornada de Direito Processual Civil mencionada no tópico 3.2, o Conselho da Justiça Federal, em seu enunciado 162, também entendeu pela possibilidade de aplicação de medidas indutivas, conforme se depreende: “São cabíveis medidas indutivas, coercitivas e mandamentais visando a compelir o devedor a transferir criptoativos ou saldos em criptoativos que lhe pertençam para endereço público que venha a ser indicado por ordem judicial”.

Ademais, é de suma importância mencionar que o procedimento abaixo detalhado considera a situação específica em que o devedor que possui conta em *exchange* brasileira ou estrangeira que cumpra a ordem judicial emanada de autoridade brasileira, pois, caso contrário, serão necessárias a aplicação de medidas coercitivas e a colaboração do executado, conforme exposto acima.

4.2.2 Etapa 2 – Identificação do ativo e da *exchange* custodiante

A partir das informações obtidas na fase de mapeamento patrimonial, o procurador deve identificar: (i) a espécie do ativo – Bitcoin, Ether, stablecoin, entre outros –, pois isso impacta a avaliação e a estratégia de liquidação; e, (ii) a *exchange* custodiante, distinguindo entre plataformas nacionais e estrangeiras.

Especial atenção deve ser dada à composição do portfólio: os dados da RFB indicam que mais de 90% dos fluxos cripto-brasileiros estão relacionados a *stablecoins*, ativos cujo valor é indexado a alguma moeda e que apresentam volatilidade mínima (Brasil, 2026; Chainalysis, 2025). Em termos de dificuldade de expropriação do criptoativo, as *stablecoins* representam o melhor cenário para o credor, considerando que são projetadas para manter um valor estável e, dessa forma, podem ser facilmente convertidas em moedas oficiais e, conseqüentemente, no real brasileiro.

4.2.3 *Etapas 3 – Deferimento da ordem de penhora e envio de ofício judicial à exchange*

Identificada a *exchange* custodiante, o passo seguinte é a obtenção de ordem judicial determinando o bloqueio e penhora dos ativos. O pedido deve indicar, na medida do possível, o identificador do usuário na plataforma (CPF ou CNPJ vinculado ao cadastro), o valor aproximado a ser bloqueado e a espécie dos ativos. Para *exchanges* nacionais participantes do CriptoJud, o acionamento segue o fluxo operacional do sistema, de forma análoga ao que ocorre com o SisbaJud para contas bancárias. Para *exchanges* estrangeiras com serviços direcionados ao público brasileiro – aferido pela existência de versão do aplicativo em português, suporte no idioma ou emissão de documentos fiscais no país –, há fundamento para argumentar a sujeição à jurisdição brasileira.

Nesse último caso, inclusive, com o advento da IN 2.291/2025 da RFB (DeCripto), essas *exchanges* estrangeiras mencionadas acima estarão, também, obrigadas a reportar suas operações mensais – algo que, de acordo com a antiga instrução normativa, dispensava tal necessidade.

4.2.4 *Etapas 4 – Avaliação e alienação do ativo*

A etapa de expropriação do bem e conversão efetiva em moeda para satisfação do direito do credor é uma fase que possui algumas peculiaridades na penhora de criptoativos quando comparada a uma execução civil com outros bens.

No mesmo artigo referido acima, Alexandre Senra e João Felipe Calmon Nogueira da Gama detalham e justificam a necessidade e praticidade de observar a seguinte ordem: adjudicação ou alienação por iniciativa particular (a ser feita via requerimento de alienação diretamente pela corretora e, após, que seja feito o repasse dos valores à conta judicial vinculada ao processo).

Essa alternativa é a venda via *exchange*. Para compreender por que ela é superior, basta compará-la com o tradicional leilão sob três perspectivas: a do leiloeiro, a do juiz e a do arrematante.

Do lado do leiloeiro. Ao leiloeiro público é garantida uma comissão mínima de 5%, fora o ressarcimento das despesas com a remoção, guarda e conservação dos bens, comprovadamente realizadas (v. Decreto

21.981/1932, art. 24, parágrafo único; CPC, art. 884, parágrafo único; Res. CNJ 236/2016, art. 7º; STJ, RMS 65.084 – SP, j. 27/06/2023)24.

Do lado do juiz. Há a obrigatoriedade de aceitação de lances que não caracterizem preço vil, entendido como o preço inferior a cinquenta por cento do valor da avaliação, na falta de estipulação judicial diversa (CPC, art. 891, a *contrario sensu*).

Do lado do arrematante. Por que participar de um leilão voltado à aquisição de um bem fungível que pode ser adquirido em uma série de outros lugares, como em corretoras de criptoativos? Respondemos: porque o preço talvez seja mais baixo.

Em regra, participantes de leilões judiciais o fazem na expectativa de adquirirem bens por preço abaixo do preço de mercado. É uma expectativa legítima e que frequentemente se concretiza. [...]

Tudo isso confirma a extrema ineficiência do leilão como forma de alienação de criptoativos – pelo menos quando comparado à alienação via *Exchange*. [...]

Isso para não se falar na celeridade. Mesmo volumes grandes poderão ser vendidos em poucas horas, desde que tomadas cautelas visando a preservar o preço de mercado do ativo, como: (i) venda fracionada em lotes e (ii) ampla publicidade, para que o mercado se prepare e dispute janelas de arbitragem que se abram entre o livro de ofertas onde os ativos estarão sendo vendidos e demais livros de ofertas.

4.3 Medidas cautelares e antecipação de tutela

A natureza dos criptoativos – altamente líquidos (nos ativos mais famosos e adeptos do público), transferíveis em segundos para qualquer jurisdição e de difícil rastreamento após a movimentação – confere ao risco de dissipação patrimonial uma urgência incompatível com a tramitação judicial ordinária. Essa característica justifica, e em muitos casos exige, a adoção de medidas cautelares antes mesmo do ajuizamento da execução fiscal.

No contexto dos criptoativos, o *fumus boni iuris* é configurado pela existência de crédito tributário devidamente constituído e pelo conhecimento, via cruzamento de dados da RFB, de que o devedor detém ativos digitais. O *periculum in mora* é inerente à natureza do ativo: a transferência de Bitcoin ou de stablecoins para uma carteira estrangeira pode ser realizada em minutos, tornando o patrimônio praticamente irrecuperável.

A velocidade das transações com criptoativos é o argumento central para a concessão de tutelas de urgência. Enquanto a alienação de um imóvel requer escritura pública, registro e pagamento de Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) – processo que leva semanas –, a transferência de milhões de reais de uma carteira para outra pode levar minutos (ou até segundos, a depender do tipo de ativo e da rede) e pode ser irreversível. Os dados da RFB reforçam o argumento: em dezembro de 2025, as operações *peer-to-peer* somaram R\$10,1 bilhões no mês, evidenciando que o patrimônio digital pode ser dilapidado em prazos incompatíveis com a tramitação judicial ordinária (Brasil, 2026).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O percurso traçado neste artigo permite afirmar, com segurança jurídica, que os criptoativos são bens penhoráveis no âmbito da execução fiscal e que a PGFN já dispõe, hoje, de instrumental normativo e tecnológico para promover sua constrição. O reconhecimento pelo STJ da penhorabilidade dos ativos digitais (Brasil, 2025b), a consolidação do CriptoJud como plataforma de integração entre o Judiciário e as *exchanges*, e a progressiva ampliação dos mecanismos de reporte compulsório à RFB configuram um ecossistema jurídico-institucional que, embora ainda incompleto, é funcional.

A dimensão econômica do fenômeno é inequívoca e crescente. O Brasil acumulou mais de R\$1,17 trilhão em operações com criptoativos declaradas à RFB entre agosto de 2019 e dezembro de 2025, com o maior volume anual registrado em 2025, de R\$323,9 bilhões (Brasil, 2026). O país ocupa a 5ª posição no Índice Global de Adoção de Criptoativos e lidera a América Latina com US\$318,8 bilhões em transações no período de julho de 2024 a junho de 2025 (Chainalysis, 2025). Esse patrimônio digital integra o universo de bens passíveis de constrição judicial – e a PGFN não pode ignorá-lo na gestão da cobrança da Dívida Ativa da União.

Os desafios que persistem são reais, mas não intransponíveis. A não cooperação de plataformas estrangeiras, a autocustódia descentralizada, a volatilidade dos ativos e a ausência de regulamentação sobre custódia judicial são obstáculos que demandam respostas institucionais coordenadas – não recuo da atividade executiva. A edição da IN RFB nº 2.291/2025 (Brasil, 2025a), que amplia o dever de reporte de *exchanges* internacionais e alinha o Brasil ao CARF da OCDE, demonstra que o Estado brasileiro já se move na direção correta.

As estratégias propostas – mapeamento patrimonial digital como etapa padrão da cobrança e protocolo estruturado de penhora – não exigem criação de nova legislação para serem implementadas de imediato. O mapeamento patrimonial via cruzamento de dados da RFB pode ser iniciado com as ferramentas já existentes. O uso de ferramentas de blockchain *analytics* pode ser contratado e institucionalizado. O que se impõe é decisão institucional e capacitação técnica.

A questão de fundo é de isonomia e de efetividade da tutela jurisdicional. O devedor que concentra seu patrimônio em criptoativos não pode estar em posição estruturalmente mais protegida do que aquele cujos bens estão em contas bancárias ou em imóveis. A execução fiscal eficiente é condição de justiça fiscal: sem ela, os ônus do financiamento do Estado recaem desproporcionalmente sobre aqueles que cumprem suas obrigações, enquanto os inadimplentes sofisticados encontram refúgio na opacidade tecnológica.

O presente artigo pretende contribuir para a construção de uma doutrina e de uma prática institucional que coloquem a PGFN na vanguarda do enfrentamento desse desafio. A modernização do sistema de execução fiscal não é apenas uma questão de eficiência arrecadatória – é uma exigência de coerência com o Estado de Direito.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Conselho da Justiça Federal. *Enunciado n. 162*, aprovado na III Jornada de Direito Processual Civil. Brasília: CJF, 2023. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/enunciados/enunciado/2064>. Acesso em: maio 2026.

BRASIL. Conselho da Justiça Federal. *Enunciado n. 209*, aprovado na III Jornada de Direito Processual Civil. Brasília: CJF, 2023. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/enunciados/enunciado/2113>. Acesso em: maio 2026.

BRASIL. Decreto nº 11.563, de 13 de junho de 2023. Designa o Banco Central do Brasil como autoridade supervisora das prestadoras de serviços de ativos virtuais. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 14 jun. 2023. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br>. Acesso em: maio 2026.

BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1.888, de 3 de maio de 2019. Institui e disciplina a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações realizadas com criptoativos à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 7 maio 2019.

BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 2.291, de 14 de novembro de 2025a. Dispõe sobre a prestação de informações relativas às operações realizadas com criptoativos à Receita Federal do Brasil. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 17 nov. 2025.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 17 mar. 2015. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br>. Acesso em: maio 2026.

BRASIL. Lei nº 14.478, de 21 de dezembro de 2022a. Dispõe sobre diretrizes a serem observadas na prestação de serviços de ativos virtuais, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 22 dez. 2022. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br>. Acesso em: maio 2026.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br>. Acesso em: maio 2026.

BRASIL. Lei nº 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, DF, 24 set. 1980. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br>. Acesso em: maio 2026.

BRASIL. Ministério Público Federal. 2ª Câmara de Coordenação e Revisão. *Roteiro de atuação: criptoativos – persecução patrimonial*. Brasília: MPF, 2023. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr2/publicacoes/roteiro-atuacoes>. Acesso em: maio 2026.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Relatório de Dados Abertos e Informações Gerais de Criptoativos*. Brasília: RFB, 2026. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/criptoativos>. Acesso em: maio 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (3. Turma). *Recurso Especial nº 2.127.038-SP*. Penhora de criptoativos: admissibilidade do envio de ofício às corretoras para localização e bloqueio de ativos digitais do devedor. Relator: Ministro Humberto Martins, 4 mar. 2025b. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/2025/03042025-Terceira-Turma-admite-envio-de-oficio-as-corretoras-para-encontrar-e-penhorar-cripto-moedas-do-devedor.aspx>. Acesso em: maio 2026.

CÂMARA, Alexandre Freitas. *O novo processo civil brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2023.

CHAINALYSIS. *The 2025 Geography of Crypto Report: what regional trends reveal about what's next in crypto*. Nova York: Chainalysis, 2025. Disponível em: <https://www.chainalysis.com/reports/2025-geo-crypto-report/>. Acesso em: maio 2026.

DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de direito processual civil: execução*. 8. ed. Salvador: JusPodivm, 2023.

SENRA, Alexandre; GAMA, João Felipe Calmon Nogueira da. *Execução sobre criptoativos no Brasil: quatro perguntas e respostas*. (Submetido para publicação)

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Processo de execução e cumprimento de sentença*. 30. ed. São Paulo: Leud, 2022.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

SANTOS, Victor Maurício Dousseau dos. Criptoativos na execução fiscal: desafios, instrumentos e estratégias para a recuperação da dívida ativa da União. *Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa*, Belo Horizonte, ano 3, v. 1, p. 297-313, 2026.

COGNIÇÃO SUMÁRIA E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NA MEDIDA CAUTELAR FISCAL: A APLICAÇÃO DA TÉCNICA DO *COLLATERAL ESTOPPEL* COMO MECANISMO DE HARMONIZAÇÃO ENTRE OS LIMITES COGNITIVOS PREVISTOS NO ART. 4º, §§1º E 2º, DA LEI Nº 8.397/1992 E SUAS CONSEQUÊNCIAS NO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

Túlio Henriques Araújo Fonseca

Procurador da Fazenda Nacional. Bacharelado em Ciências Jurídicas e Sociais (Direito) pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB). Especialista em Processo Civil e Civil pela Escola Superior da Advocacia da Paraíba (ESA-PB). Ex-Procurador do Estado de Minas Gerais. Ex-Analista de Direito do Ministério Público da União.

Thalles Henrique Rocha Claves

Procurador da Fazenda Nacional. Especialista em Proteção de Dados: LLM em LGPD e GDPR, pela Faculdade de Direito da Fundação Escola Superior do Ministério Público (FMP), em conjunto com a Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (CIDP) e em Divisão de Poderes, Ministério Público e Judicialização, pelo CEAJ/MPMG.

Resumo: O presente artigo investiga a tensão dogmática que se estabelece entre os limites cognitivos da Medida Cautelar Fiscal (Lei nº 8.397/1992), a possibilidade de extensão da constrição patrimonial da indisponibilidade de bens aos sócios, administradores e integrantes de grupo econômico, sobretudo diante das repercussões que tal decisão exerce sobre o subsequente redirecionamento da execução fiscal. Parte-se da premissa de que a cognição sumária inerente à tutela cautelar não se confunde com o juízo definitivo de responsabilidade tributária exigido pelos arts. 124, 134 e 135 do Código Tributário Nacional, mas tampouco pode ser reduzida a mero ato de constrição patrimonial desvinculado do contraditório substancial, embora não exauriente. Examina-se, em diálogo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – em especial o Tema Repetitivo 1.209 do STJ, ainda pendente de julgamento, – a possibilidade de se construir, a partir da técnica do *collateral estoppel* (preclusão de questão), parcialmente recepcionada pelos arts. 503, §1º, e 506 do CPC/2015, um modelo de aproveitamento racional da decisão proferida em sede cautelar fiscal para fins de redirecionamento do feito executivo. Sustenta-se que tal expediente, longe de violar a ampla defesa, harmoniza eficiência arrecadatória, segurança jurídica e devido processo legal substancial.

Palavras-chave: Medida Cautelar Fiscal. *Collateral Estoppel*. Redirecionamento da Execução Fiscal.

Sumário: 1 Introdução – 2 A medida cautelar fiscal – 3 A responsabilidade tributária no âmbito da execução fiscal – 4 O redirecionamento da execução fiscal e o Tema 1.209 do STJ – 5 O *collateral estoppel*: origens dogmáticas e parcial recepção pelo CPC/2015 – 6 A técnica do *collateral estoppel* como racional interpretativo que compatibilize os efeitos da medida cautelar fiscal na execução fiscal – 7 Considerações finais – Referências

1 INTRODUÇÃO

A Medida Cautelar Fiscal é disciplinada pela Lei nº 8.397/1992, constituindo prerrogativa processual conferida à Fazenda Pública para assegurar a efetividade da futura ou incidental execução fiscal. O objetivo do instrumento processual em tela é a decretação da indisponibilidade dos bens do sujeito passivo do crédito tributário ou não tributário.

Cuida-se de instrumento de salvaguarda do direito material substanciado em crédito público, com natureza jurídica cautelar, consubstanciando-se em tutela jurisdicional

instrumental, provisória e de cognição sumária; ou seja, sem aspirar à formação de juízo definitivo sobre a relação jurídica material subjacente.

A despeito de tais traços estruturais, a Lei nº 8.397/1992, em seu art. 4º, §1º, autoriza a extensão da indisponibilidade patrimonial ao acionista controlador e àqueles que, em razão do contrato social ou do estatuto, detenham poderes para fazer a empresa cumprir suas obrigações fiscais ao tempo do fato gerador (lançamento de ofício) ou do inadimplemento (demais hipóteses).

Por sua vez, o §2º da mesma disposição admite a extensão da medida sobre bens adquiridos por qualquer título do requerido ou de quem esteja ou tenha estado na função de administrador, desde que capaz de frustrar a pretensão fazendária. Surge, então, a indagação central deste estudo: como compatibilizar a cognição sumária da cautelar com a aferição da responsabilidade tributária – elemento subjetivo subjacente que, como cediço, demanda demonstração robusta dos pressupostos dos arts. 124, 134 e 135 do Código Tributário Nacional?

A questão ganha contornos ainda mais agudos quando se observa que a decisão proferida em medida cautelar fiscal, ao reconhecer os indícios de responsabilidade e impor constrição patrimonial para responder aos créditos públicos respectivos, costuma servir de base argumentativa para o ulterior redirecionamento da execução fiscal contra o terceiro alcançado pela indisponibilidade.

Numa primeira análise, a consequência acima é lógica. Se determinados bens foram indisponibilizados para fazer frente a determinados créditos públicos, quando tais créditos forem objeto de execução forçada, os seus titulares ostentam legitimidade para serem chamados a responder ao débito em cobrança com o patrimônio indisponibilizado para tanto.

Conquanto pragmaticamente coerente a providência em tela, relevantes questões que entrelaçam aspectos de direito material e processual surgem, especialmente tendo em vista a necessidade de harmonização entre planos cognitivos distintos: o juízo perfunctório do rito cautelar e o juízo de cognição plena exigido para a imputação definitiva de responsabilidade tributária.

A controvérsia se aprofunda diante da divergência jurisprudencial, inclusive no âmbito do Superior Tribunal de Justiça acerca da imprescindibilidade do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) – disciplinado nos arts. 133 a 137 do Código de Processo Civil – para que tal redirecionamento ocorra; matéria, inclusive, submetida ao julgamento sob o rito dos repetitivos no Tema 1.209/STJ, ainda pendente de definição.

É nesse interstício dogmático que se propõe o aproveitamento metodológico da técnica do *collateral estoppel* – doutrina oriunda do *Common Law* que tem semelhanças com a disciplina prevista nos arts. 503, §1º, e 506 do CPC – como instrumento de compatibilização entre os limites cognitivos próprios da medida cautelar fiscal e os efeitos (*quase*) preclusivos que dela podem irradiar para o feito executivo.

A hipótese de trabalho é a de que o reconhecimento, em sede cautelar fiscal, da presença dos pressupostos dos arts. 134, 135 e 124 do CTN, desde que observado

contraditório, inclusive diferido, e cognição vertical suficiente sobre a questão específica da responsabilidade, pode operar como *issue preclusion*, com adaptações ao direito pátrio, vinculando o juízo da execução fiscal quando da ampliação do polo passivo do feito executivo e dispensando, em tais condições, a reabertura integral do contraditório no IDPJ – sem prejuízo que a defesa substancial, inclusive quanto a fatos novos ou questões não enfrentadas no incidente cautelar, possa ocorrer no âmbito do feito executivo, especialmente, por meio dos Embargos do Devedor.

O presente estudo articula-se em sete seções principais, além desta introdução e da conclusão. A segunda seção dedica-se à análise dogmática da medida cautelar fiscal à luz da teoria geral da tutela cautelar e do modelo constitucional do processo civil. A terceira examina os limites subjetivos da indisponibilidade patrimonial e o tratamento jurisprudencial dispensado pelo STJ à extensão da cautelar a terceiros.

Por sua vez, a quarta seção enfrenta a controvérsia do redirecionamento da execução fiscal e o atual estado da arte do Tema 1.209/STJ, em diálogo com o Tema 1.232/STF, inclusive tendo em vista as distinções entre os pressupostos fáticos e jurídicos examinados em cada um dos Temas.

A quinta seção traz breves considerações sobre a técnica do *Collateral Estoppel*, suas origens e sua parcial guarida nas disposições previstas nos arts. 503, §1º, e 506 do CPC. A sexta propõe o desenho operacional da *issue preclusion* adaptada ao ordenamento processual brasileiro e no contexto da medida cautelar fiscal. A conclusão sintetiza os achados e formula proposições prospectivas.

2 A MEDIDA CAUTELAR FISCAL

2.1 A teoria geral da tutela cautelar e a tutela cautelar fiscal

A tutela cautelar, segundo a doutrina processual, presta-se a assegurar a utilidade ou o resultado prático de outra tutela, seja ela cognitiva ou executiva. Trata-se, conforme a precisa lição de Didier Jr., Braga e Oliveira, de tutela que “não tem um fim em si mesma, pois serve a uma outra tutela (cognitiva ou executiva), de modo a garantir-lhe efetividade” (Didier Jr.; Braga; Oliveira, 2016).

Reconduzem-se a tal categoria providências marcadas pela instrumentalidade, pela provisoriedade e pela cognição não exauriente – atributos que denotam a “servilidade” da cautela em relação ao processo principal, conforme sustenta a doutrina processualista brasileira.

No plano fiscal, a Lei nº 8.397/1992 conferiu à Fazenda Pública rito específico para o acautelamento de seus créditos, sejam eles tributários ou não, viabilizando providência hábil a assegurar a utilidade e o resultado prático do processo de execução fiscal. Trata-se de ação exacional própria, ajuizada pela Fazenda Pública com vistas à cobrança de créditos públicos e processada mediante rito especial. Aplicam-se à modalidade, portanto, com as adaptações decorrentes da legislação especial, os princípios estruturantes da tutela cautelar.

É exatamente esse caráter especial que confere à medida cautelar fiscal uma fisionomia normativa diferenciada das demais providências cautelares previstas no CPC/2015. Em primeiro lugar, o *periculum in mora*, na cautelar fiscal, define-se a partir de uma das hipóteses preordenadas no art. 2º da Lei nº 8.397/1992, que abrange situações de dilapidação patrimonial – e que as pratica, evasão, contração de dívidas que comprometam a liquidez do patrimônio, débitos que ultrapassem trinta por cento do patrimônio conhecido, alienação de bens sem comunicação ao Fisco, inscrição como inapta no cadastro de contribuintes, dentre outras.

Em segundo, o *fumus boni iuris*, na forma do art. 3º, inciso I, do referido diploma, traduz-se na “prova literal da constituição do crédito fiscal” – exigência que dispensa, em regra, a constituição definitiva, bastando, conforme jurisprudência consolidada do STJ, a regularidade formal do lançamento (REsp 466.723/RS).

2.2 Os pressupostos cognitivos da decretação de indisponibilidade patrimonial

A técnica eleita pela Lei nº 8.397/1992 para acautelar o crédito público é a indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação (art. 4º, *caput*). Tratando-se de pessoa jurídica, a indisponibilidade recairá, em princípio, sobre os bens integrantes do ativo permanente, podendo, contudo, em situações excepcionais, atingir bens que não constituam o ativo permanente do devedor, conforme entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça (AgRg no REsp 1.536.830/RS).

Conquanto o pedido cautelar fiscal opere sob cognição sumária – não exauriente, portanto –, isso não desonera o magistrado do dever constitucional de fundamentação adequada. A sumariedade respeita à verticalização do exame fático, e não à dispensa do controle argumentativo da decisão. Nas palavras de Fredie Didier Jr. (2022, p. 587):

[...] a cognição poderá ser, portanto, exauriente ou sumária, conforme seja completo (profundo) ou não o exame. Somente decisões fundadas em cognição exauriente podem estabilizar-se pela coisa julgada. Daí poder afirmar-se que a cognição exauriente é a cognição das decisões definitivas.

Ora, conforme se extrai do excerto acima, a questão sobre a definitividade – trânsito em julgado – ou não da tutela jurisdicional proferida em ação cautelar fiscal não é objeto de qualquer controvérsia. A ausência de formação, via de regra, de coisa julgada material decorre de expressa previsão do art. 16 da Lei n. 8.397/92.

Ocorre que essa circunstância não invalida ou reduz a apreciação jurisdicional sobre a responsabilidade tributária como questão antecedente à própria concessão da medida. E é justamente por isso também que o devedor poderá discutir novamente essa responsabilidade no âmbito do feito executivo. Isto é, dizer que a cognição jurisdicional na cautelar fiscal não é exauriente não significa dizer que no instrumento processual em tela não há substancial e robusta cognição jurisdicional.

O caráter excepcional da medida exige, ademais, análise judicial conservadora, comprometida com a preservação dos direitos individuais dos demandados e da própria função social da empresa, quando se tratar de pessoa jurídica. A advertência ressoa pertinente quando se atenta para a natureza extraordinária da providência: a cautelar fiscal substitui, no plano material, o regime ordinário de constituição da garantia executiva pela penhora, antecipando certos efeitos constritivos antes da execução forçada.

3 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO ÂMBITO DA EXECUÇÃO FISCAL

3.1 A extensão subjetiva da decretação de indisponibilidade de bens

A literalidade do art. 4º, §1º, da Lei nº 8.397/1992 sugere amplitude subjetiva considerável: a indisponibilidade poderá recair sobre os bens do acionista controlador e dos que, em razão do contrato social ou estatuto, tenham poderes para fazer a empresa cumprir suas obrigações fiscais ao tempo do fato gerador (nos lançamentos de ofício) ou do inadimplemento da obrigação fiscal (nos demais casos).

O §2º, por seu turno, autoriza a extensão da indisponibilidade a bens adquiridos a qualquer título do requerido ou de quem esteja ou tenha estado na função de administrador, desde que capaz de frustrar a pretensão da Fazenda Pública.

A interpretação meramente gramatical do dispositivo, contudo, jamais prevaleceu na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Já no REsp 722.998/MT, julgado pela Primeira Turma sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, restou consignado que “os requisitos necessários para a imputação da responsabilidade patrimonial secundária na ação principal de execução são também exigidos na ação cautelar fiscal, posto ser acessória por natureza” (Brasil, 2006).

Ou seja, o órgão jurisdicional do Juízo cautelar tem que examinar a presença dos mesmos requisitos para imputação da responsabilidade tributária secundária na execução fiscal como questão antecedente à concessão da medida cautelar de indisponibilidade pleiteada pela Fazenda Pública.

A construção jurisprudencial implica leitura conformada do art. 4º, §1º, da Lei nº 8.397/1992, à luz dos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional. Em outros termos, a possibilidade de indisponibilização do patrimônio de outros sujeitos não decorre do mero exercício de função societária ao tempo do fato gerador ou do inadimplemento, mas pressupõe – ainda que em juízo de cognição sumária – a presença de indícios robustos de prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, na forma disciplinada no CTN, em harmonia com o regime substantivo da responsabilidade tributária.

3.2 A transcendência da medida cautelar fiscal

Importante inflexão dogmática operou-se com o julgamento do REsp 1.656.172/MG, da Primeira Turma do STJ, ocorrido em 11 de junho de 2019, sob a relatoria do Ministro

Gurgel de Faria. Ao apreciar caso envolvendo grupo econômico de fato e criação de pessoas jurídicas fictícias para esvaziamento patrimonial, a Corte reconheceu, com fundamento no poder geral de cautela, a possibilidade de a indisponibilidade decretada em sede cautelar fiscal alcançar todos os créditos tributários gerados pelas pessoas integrantes da situação ilícita, ainda que cobrados em executivos fiscais distintos.

[...] havendo prova da ocorrência de fraude por grupo de pessoas físicas e/ou jurídicas, como a criação de pessoas jurídicas fictícias para oportunizar a sonegação fiscal ou o esvaziamento patrimonial dos reais devedores, o juízo da execução pode redirecionar a execução fiscal às pessoas envolvidas e, por isso, com base no poder geral de cautela e dentro dos limites e condições impostas pela legislação, estender a ordem de indisponibilidade para garantia de todos os débitos tributários gerados pelas pessoas participantes da situação ilícita [...]. (REsp 1.656.172/MG, Primeira Turma, Relator Ministro Gurgel de Faria, julgado em 11.6.2019)

A relevância do precedente é dupla: de um lado, reconhece-se a aptidão da medida cautelar fiscal para operar com força transcendente, alcançando todos os créditos reconhecidos sob a responsabilidade dos sujeitos identificados, não necessariamente os afetos a uma específica execução fiscal.

De outro, reafirma-se a premissa de que “os requisitos necessários para a imputação da responsabilidade patrimonial secundária na ação principal de execução são também exigidos na ação cautelar fiscal, acessória por natureza”. A consequência prática é evidente: o juízo cognitivo formado em sede cautelar projeta efeitos que extravasam o âmbito estritamente acautelatório, irradiando-se sobre o redirecionamento da execução fiscal.

3.3 A delicada conciliação entre cognição sumária e responsabilidade tributária

Surge, todavia, problema dogmático de monta: se a aferição da responsabilidade tributária – categoria substantiva regida por normas de direito material – pressupõe demonstração robusta dos pressupostos no CTN, como conciliar tal exigência com a cognição sumária inerente à tutela cautelar? A resposta reclama distinção metodológica precisa entre dois planos: o da existência da responsabilidade com efeitos declaratórios definitivos e o da probabilidade de sua existência com efeitos integrativos da legitimidade para responder à execução fiscal.

Na medida cautelar fiscal, o magistrado não declara, em definitivo, a existência de responsabilidade tributária do administrador ou da empresa integrante de grupo econômico. Se o fizesse, sequer caberia qualquer discussão ou defesa ulterior pelo respectivo devedor no âmbito da execução fiscal.

Na cognição cautelar, o exame se dá na probabilidade da configuração dos pressupostos de responsabilidade subjetiva previstos no CTN, com apoio em prova documental robusta. Trata-se de juízo sobre o *fumus*, não de juízo definitivo com preclusão temática absoluta. Eis a razão pela qual o STJ tem exigido demonstração dos mesmos requisitos – ou seja, sua aparência qualificada.

Em outras palavras: a cautelar fiscal pode alcançar o patrimônio do terceiro responsável, desde que a Fazenda Pública produza prova documental capaz de evidenciar a verossimilhança das hipóteses de responsabilização tributária.

Indisponibilizado o patrimônio desse terceiro, quais efeitos se irradiam para a respectiva execução fiscal? Em outras palavras, o juízo formado em cognição sumária no rito cautelar pode ou não (e em quais hipóteses) vincular o juízo da execução fiscal quando do exame do redirecionamento? É exatamente esse o ponto de inflexão em que se insere a controvérsia hoje submetida ao Tema Repetitivo 1.209 do STJ, objeto da seção subsequente.

4 O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL E O TEMA 1.209 DO STJ

O advento do Código de Processo Civil de 2015 introduziu o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ), concebido como instrumento de superação do princípio da autonomia patrimonial da sociedade nas hipóteses do art. 50 do Código Civil. A questão da compatibilidade do incidente com o rito da execução fiscal regido pela Lei nº 6.830/1980 cindiu, desde logo, longa e ainda em definição discussão o sobre a aplicabilidade e em qual nível do novel instrumento no âmbito do Microsistema de Cobrança do Crédito Público.

A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça proferiu decisão no seguinte sentido:

o redirecionamento de execução fiscal à pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, mas que não foi identificada no ato de lançamento (nome na CDA) ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, depende da comprovação do abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, tal como consta do art. 50 do Código Civil, daí por que, nesse caso, é necessária a instauração do incidente de desconsideração da personalidade da pessoa jurídica devedora. (AgInt no REsp 1.706.614/RS, Relator Ministro Gurgel de Faria, DJe de 6.10.2020)

Por outro lado, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já decidiu pela desnecessidade do incidente quando o redirecionamento se ampara nas hipóteses de responsabilidade tributária do CTN – em especial nos arts. 124, 134 e 135 –, sob o argumento de que a responsabilidade, em tais casos, decorre diretamente da lei tributária, não se confundindo com a desconsideração da personalidade jurídica do art. 50 do Código Civil.

No plano regional, os Tribunais Regionais Federais têm aprofundado a discussão da matéria e firmado entendimentos divergentes a respeito da (des)necessidade de IDPJ para redirecionamento da Execução Fiscal.

Dentre as posições adotadas pelos Egrégios Tribunais Regionais, colhe-se o entendimento firmado pelo órgão Especial do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, ao julgar o IRDR nº 0017610-97.2016.4.03.0000, nos seguintes termos:

Não cabe instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica nas hipóteses de redirecionamento da execução fiscal desde que fundada, exclusivamente, em responsabilidade tributária nas hipóteses dos artigos 132, 133, I e II e 134 do CTN, sendo o IDPJ indispensável para a comprovação de responsabilidade em decorrência de confusão patrimonial, dissolução irregular, formação de grupo econômico, abuso de direito, excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato ou ao estatuto social (CTN, art. 135, incisos I, II e III); e para a inclusão das pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, desde que não incluídos na CDA, tudo sem prejuízo do regular andamento da Execução Fiscal em face dos demais coobrigados. (IRDR nº 0017610-97.2016.4.03.0000/TRF3, Órgão Especial, Relator Desembargador Federal Batista Pereira, julgado em 10/02/2021)

Os efeitos vinculantes do IRDR sobredito encontram-se, contudo, suspensos até a definição do Tema 1.209, sob a relatoria do Ministro Francisco Falcão, que possui a seguinte delimitação:

Definição acerca da (in)compatibilidade do Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica, previsto no art. 133 e seguintes do Código de Processo Civil, com o rito próprio da Execução Fiscal, disciplinado pela Lei n. 6.830/1980 e, sendo compatível, identificação das hipóteses de imprescindibilidade de sua instauração, considerando o fundamento jurídico do pleito de redirecionamento do feito executório.

No âmbito do tema em questão, ainda pendente de julgamento na data da elaboração do presente artigo, foram selecionados como representativos os REsp 2.039.132/SP, REsp 2.013.920/RJ, REsp 2.035.296/SP, REsp 1.971.965/PE e REsp 1.843.631/PE.

A definição de tese promete trazer relevante uniformização ao tratamento do redirecionamento, com impacto direto em milhares de execuções fiscais sobrestadas em todo o território nacional.

5 O COLLATERAL ESTOPPEL: ORIGENS DOGMÁTICAS E PARCIAL RECEPÇÃO PELO CPC/2015

5.1 A coisa julgada sobre a questão

No sistema do *Common Law*, a doutrina da *res judicata* desdobra-se em duas vertentes: a *claim preclusion* – que descreve a situação em que o julgamento preclui ação fundada na mesma reivindicação – e a *issue preclusion*, também denominada *collateral estoppel*, que opera para impedir a relitigação de questão já decidida em outra ação. Nas precisas palavras de Lais Fernandes Almeida:

Tanto o *collateral estoppel* quanto a coisa julgada atuam como uma garantia ou segurança para o jurisdicionado de que o que foi decidido pelo Estado passa a ser imutável e indiscutível, propiciando a estabilidade das relações jurídicas e a crença no Judiciário. No sistema de *Common Law*, a *res judicata* possui duas dimensões: *claim preclusion* e *issue preclusion* ou *collateral estoppel*. A *claim preclusion* impede a rediscussão de um pedido já julgado, tornando imutável (*preclusion*) a decisão a respeito da

pretensão (claim) formulada pelo autor. A claim é justamente decidida na parte dispositiva da sentença, aproximando-se muito dos critérios de coisa julgada no sistema romano-germânico, adotado pelo Brasil. [...]. A *issue preclusion* (ou *collateral estoppel*) vem a expandir a vinculação a outros julgamentos de matérias discutidas e oportunamente decididas em um processo, mas que não configuram pedido, apresentando-se como fundamentação. Estas questões são apresentadas na causa de pedir e, como tal, compõem posteriormente a motivação da decisão. (Almeida, 2013, p. 371-372)

O Código de Processo Civil de 2015 promoveu sensível atualização no regime da coisa julgada brasileira ao prever, em seu art. 503, §1º, a possibilidade de a coisa julgada material alcançar a resolução da questão prejudicial, decidida expressa e incidentalmente no processo, desde que (i) dessa resolução dependa o julgamento do mérito; (ii) a seu respeito tenha havido contraditório prévio e efetivo, não se aplicando no caso de revelia; e (iii) o juízo tenha competência em razão da matéria e da pessoa para resolvê-la como questão principal.

A aproximação funcional com a doutrina do *collateral estoppel* é evidente, cuja aplicabilidade no direito processual brasileiro já tem rendido frutos, como se observa dos estudos formulados por Algenir Francisco Bueno Marques e Rodrigo Cardinot Novaes Pinto, a respeito da recepção do instituto na jurisprudência do TJSP no interstício 2015–2025.

Os tribunais brasileiros têm invocado o *collateral estoppel* para fundamentar, dar sentido e delimitar o alcance dos novos institutos da coisa julgada sobre a questão prejudicial -art. 503 do Código de Processo Civil (Brasil, 2015) -e da extensão benéfica da coisa julgada a terceiros -art. 506 do Código de Processo Civil (Brasil, 2015). Assiste-se, portanto, a um processo de aclimação doutrinária, no qual um conceito estrangeiro é adaptado para servir aos propósitos e à estrutura dogmática do direito processual pátrio. (Marques; Pinto, 2026)

Não se trata, a rigor, de transplante puro do instituto estadunidense. O CPC/2015 acolheu uma versão temperada da *issue preclusion*, condicionada ao preenchimento dos pressupostos do art. 503, §1º, e circunscrita às questões prejudiciais resolvidas com cognição exauriente e contraditório efetivo. O ponto, contudo, é metodologicamente decisivo: o legislador brasileiro reconheceu a racionalidade da preclusão de questão como instrumento de eficiência processual e de coerência do sistema de precedentes.

Nesse sentido, a característica principal da *issue preclusion* não reside, propriamente, na amplitude da matéria decidida, mas na qualidade da cognição sobre a questão específica e na efetividade do contraditório que sobre ela incidiu.

Daí a relevância do §2º do art. 503, que afasta a coisa julgada quando o procedimento adotado restringir a produção probatória ou impedir a cognição exauriente da questão. Trata-se, em essência, de salvaguarda do devido processo legal somente quando a parte teve oportunidade plena de litigar a questão pode-se cogitar de sua vinculação em processo posterior.

A premissa não conflita com a tutela cautelar fiscal. Embora o rito da Lei nº 8.397/1992 opere, notadamente em sua fase liminar, sob cognição sumária e contraditório diferido, o procedimento prevê – após a citação do requerido – fase de contestação (art. 8º), audiência

de instrução e julgamento, podendo, inclusive, ocorrer produção de prova (art. 9º, parágrafo único) e sentença (art. 17). É, portanto, possível desenvolver, no curso da ação cautelar fiscal, contraditório efetivo e cognição vertical sobre questões específicas – entre as quais, a responsabilidade tributária do terceiro alcançado pela indisponibilidade.

É essa porção específica da decisão cautelar – não toda ela, repise-se – que pode operar como uma espécie adaptada da *issue preclusion* no momento de apreciar o pedido de redirecionamento para ampliação subjetiva da execução fiscal consubstanciada na existência de decisão proferida em ação cautelar fiscal correlata.

6 A TÉCNICA DO *COLLATERAL ESTOPPEL* COMO RACIONAL INTERPRETATIVO QUE COMPATIBILIZE OS EFEITOS DA MEDIDA CAUTELAR FISCAL NA EXECUÇÃO FISCAL

A aplicação do racional do *collateral estoppel* à medida cautelar fiscal demanda, em primeiro lugar, a identificação precisa da questão prejudicial sobre a qual incidirá o efeito preclusivo. No caso, trata-se da responsabilidade tributária do terceiro atingido pela indisponibilidade patrimonial. Tal questão é, simultaneamente, condição lógica do deferimento da extensão subjetiva da medida (art. 4º, §§1º e 2º, da Lei nº 8.397/1992) e elemento nuclear do subsequente redirecionamento da execução fiscal.

Reconhecida a identidade da questão, é não só cabível, como também recomendável que a Fazenda Pública invoque a decisão cautelar que reconheceu a responsabilidade tributária do terceiro como fundamento para o imediato redirecionamento da execução fiscal, dispensando-se a instauração do IDPJ, sem prejuízo do pleno e exauriente exercício da ampla defesa e do contraditório substancial pelo devedor no âmbito da execução fiscal, por meio de exceções e de oposição dos Embargos do Devedor.

Inclusive, para ostentar legitimidade para exercer plenamente o direito de defesa no âmbito da execução fiscal, o devedor que possua bens indisponibilizados justamente para responder àquela cobrança precisa integrar o polo passivo da respectiva demanda executiva, cujo antecedente lógico é o redirecionamento do feito executivo.

Esse raciocínio, inclusive, compatibiliza-se com a previsão do §2º do art. 503 do CPC. Se a decisão proferida na cautelar fiscal operasse preclusão absoluta (aplicação integral da doutrina do *collateral estoppel*), sequer caberia ao terceiro discutir essa responsabilidade no feito executivo.

É justamente a aplicação temperada e como vetor hermenêutico da em tela que permite juízo positivo de redirecionamento do feito executivo consubstanciado em cautelar fiscal relativa e discussão exauriente e definitiva dessa responsabilidade no feito.

6.1 Limites e salvaguardas: o que não preclui

A proposta dogmática aqui formulada não se confunde com a equiparação automática entre cognição cautelar e cognição executiva. Não há, portanto, preclusão automática, tampouco, preclusão absoluta.

Preserva-se, ao contrário, ampla margem de defesa do terceiro responsabilizado, inclusive, quanto a fatos novos não enfrentados na cautelar; questões probatoriamente complexas que demandem dilação não verificada no rito cautelar; matérias de defesa próprias da execução, como prescrição, decadência, pagamento, compensação, transação, remissão e demais hipóteses de extinção do crédito.

Tais defesas permanecem disponíveis ao contribuinte por meio dos embargos à execução fiscal, da exceção de pré-executividade bem como de eventuais ações antiexacionais.

Por outro lado, ao operar como filtro de racionalidade processual, a presente solução atende a três valores constitucionalmente assegurados: primeiro, à duração razoável do processo (art. 5º, LXXVIII, da CRFB/1988), evitando-se a multiplicação de incidentes processuais que visitem e revisitem a mesma matéria.

Segundo, concretiza a garantia fundamental de efetividade da jurisdição (art. 5º, XXXV), ao impedir que a Fazenda Pública seja compelida a reproduzir e o órgão jurisdicional a reexaminar atividade probatória já consolidada;

Terceiro, e principalmente, materializa o devido processo legal (art. 5º, LIV e LV), uma vez que o efeito preclusivo apenas se verifica quando da integração da ampliação subjetiva da demanda por meio do redirecionamento da execução fiscal ao terceiro implicado pela decretação de indisponibilidade de bens – preservando-se o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa do sujeito passivo, agora com legitimidade processual no processo executivo.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme se viu ao longo do presente artigo, a análise empreendida permite formular as seguintes proposições conclusivas: a medida cautelar fiscal, prevista na Lei nº 8.397/1992, constitui prerrogativa processual da Fazenda Pública dotada de natureza instrumental, provisória e baseada em cognição sumária. Sua função sistêmica é assegurar a efetividade da execução fiscal, antecipando a constrição patrimonial sempre que demonstrados os pressupostos exigidos em lei.

No âmbito da ação cautelar em tela, por expressa autorização legal, é possível a extensão da responsabilidade patrimonial a terceiros, culminando com a decretação da indisponibilidade de bens de propriedade de outros sujeitos para além dos devedores principais. A providência, contudo, reclama o exame jurisdicional dos mesmos requisitos necessários para a imputação da responsabilidade patrimonial secundária na ação principal de execução, conforme já decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (v.g. REsp 722.998/MT).

A cognição cautelar sobre a responsabilidade é, assim, sumária no plano vertical, mas não dispensa rigor argumentativo e fundamentação adequada.

A controvérsia sobre a imprescindibilidade do IDPJ para o redirecionamento da execução fiscal – ora submetida ao Tema Repetitivo 1.209/STJ, revela tensão estrutural entre eficiência arrecadatória e garantismo processual. As soluções pendulares e divergentes hoje existentes no âmbito da jurisprudência dos egrégios Tribunais Regionais demonstram a insuficiência das respostas binárias e reclamam uma construção dogmática mais sofisticada.

Nesse âmbito, a técnica do *collateral estoppel*, que encontra semelhanças metodológicas com as disposições da disciplina prevista nos arts. 503, §1º, e 506 do CPC oferece quadro conceitual fecundo para a compatibilização da cognição cautelar com o redirecionamento da execução fiscal, servindo como filtro de racionalidade processual.

Quando a decisão proferida na medida cautelar fiscal tiver enfrentado a questão da responsabilidade tributária do terceiro, é possível que o redirecionamento da execução fiscal dispense a reabertura integral do contraditório no IDPJ, sem prejuízo da defesa do contribuinte no próprio feito executivo.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Laís Fernandes. *A extensão da coisa julgada no novo CPC e a extinção da ação declaratória incidental: uma medida de segurança jurídica*. Revista Eletrônica de Direito Processual – REDP, Rio de Janeiro, v. XII, p. 339-398, 2013. ISSN 1982-7636. Disponível em: <https://www.redp.com.br>. Acesso em: 8 maio 2026.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 30 abr. 2026.

BRASIL. *Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015*. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 30 abr. 2026.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 30 abr. 2026.

BRASIL. *Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980*. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1980. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 30 abr. 2026.

BRASIL. *Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992*. Institui medida cautelar fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1992. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8397.htm. Acesso em: 30 abr. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.656.172/MG*. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Primeira Turma. Julgado em 11 jun. 2019. Disponível em: <https://www.stj.jus.br>. Acesso em: 30 abr. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 466.723/RS*. Relatora: Ministra Denise Arruda. Primeira Turma. Julgado em 6 jun. 2006. DJE, 22 jun. 2006. Disponível em: <https://www.stj.jus.br>. Acesso em: 30 abr. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 722.998/MT*. Relator: Ministro Luiz Fux. Primeira Turma. Julgado em 11 abr. 2006. DJ, 28 abr. 2006. Disponível em: <https://www.stj.jus.br>. Acesso em: 30 abr. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Tema Repetitivo nº 1.209*. Definição acerca da (in) compatibilidade do Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica, previsto no art. 133 e seguintes do Código de Processo Civil, com o rito próprio da Execução Fiscal, disciplinado pela Lei nº 6.830/1980. Recursos paradigmas: REsp 2.039.132, REsp 2.013.920, REsp 2.035.296, REsp 1.971.965 e REsp 1.843.631. Relator: Ministro Francisco Falcão. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos. Acesso em: 30 abr. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Tema nº 1.232 da Repercussão Geral*. Recurso Extraordinário nº 1.387.795. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento finalizado em 10 out. 2025. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br>. Acesso em: 30 abr. 2026.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. *Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas nº 0017610-97.2016.4.03.0000*. Órgão Especial. Relator para acórdão: Desembargador Federal Wilson Zauhy. Julgado em 10 fev. 2021. DJE, 19 maio 2021. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br>. Acesso em: 30 abr. 2026.

DIDIER JR., Fredie. *Curso de Direito Processual Civil: Introdução ao Direito Processual Civil, Parte Geral e Processo de Conhecimento*. 24. ed. São Paulo: JusPodivm, 2022. v. 1. 992 p. ISBN 978-85-442-3559-1.

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de Direito Processual Civil: teoria da prova, direito probatório, decisão, precedente, coisa julgada e tutela provisória*. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2016. v. 2.

MARQUES, Algenir Francisco Bueno; PINTO, Rodrigo Cardinot Novaes. *Coisa julgada sobre questão e collateral estoppel: uma análise empírica da jurisprudência do TJSP*. Revista DCS, v. 23, n. 87, p. 1-27, 2026. ISSN 2224-4131. DOI: 10.54899/dcs.v23i87.3772. Disponível em: <https://doi.org/10.54899/dcs.v23i87.3772>. Acesso em: 8 maio 2026.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

FONSECA, Túlio Henriques Araújo; CLAVES, Thalles Henrique Rocha. Cognição sumária e responsabilidade tributária na medida cautelar fiscal: a aplicação da técnica do *collateral estoppel* como mecanismo de harmonização entre os limites cognitivos previstos no art. 4º, §§1º e 2º, da Lei nº 8.397/1992 e suas consequências no redirecionamento da execução fiscal. *Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa*, Belo Horizonte, ano 3, v. 1, p. 315-327, 2026.

O QUE A SÚMULA Nº 392 DO STJ REALMENTE VEDA EM TERMOS DE ALTERAÇÃO DO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL

Esdras Boccato

Mestre e Doutor em Direito Constitucional pela USP. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Professor da Universidade Anhembi Morumbi. Procurador da Fazenda Nacional alocado na DIAFI/3 Região.

Fernanda Machado Pillar

Mestre em Direito Constitucional e Processual Tributário pela PUC-SP. Especialista em Justiça Administrativa e Fiscal pelo Centro de Estudos de Direito Público e Regulatório da Faculdade de Direito de Coimbra. Especialista em Direito Processual Civil pela Escola Superior da Procuradoria do Estado de São Paulo. Procuradora da Fazenda Nacional alocada na DIAFI/3 Região.

Ricardo Monteiro de Barros Montezano

Mestre em Direito Financeiro e Tributário pela UERJ. Especialista em Direito Tributário pela FGV/SP. Procurador da Fazenda Nacional alocado na DIAFI/3 Região.

Resumo: A Súmula nº 392 do Superior Tribunal de Justiça, ao admitir a substituição da certidão de dívida ativa até a prolação da sentença de embargos para a correção de erro material ou formal, veda, em sua parte final, a modificação do sujeito passivo da execução fiscal. Tal enunciado, contudo, vem sendo aplicado pelas instâncias ordinárias de forma indiscriminada, como óbice absoluto a qualquer alteração subjetiva do feito executivo. Diante desse cenário, o presente artigo tem por objetivo delimitar o efetivo alcance dessa vedação à luz do entendimento jurisprudencial do próprio Superior Tribunal de Justiça. Para tanto, adota-se abordagem qualitativa, mediante revisão bibliográfica e análise dos precedentes oficialmente indicados pelo tribunal como fundamentadores do enunciado, bem como da jurisprudência atual sobre a matéria. Os resultados revelam que a proibição se restringe às hipóteses em que a substituição da CDA importaria a correção de vício substancial originário do próprio lançamento – notadamente a errônea identificação do contribuinte –, não alcançando as modificações do polo passivo que independem de nova atividade de lançamento, tais como as decorrentes de sucessão empresarial, da dissincronia na definitividade do crédito tributário e do reconhecimento administrativo de responsabilidade de terceiros, inclusive por meio do Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR). Conclui-se que a leitura meramente literal do verbete subverte a sua própria razão de ser, impondo-se a sua interpretação à luz dos precedentes que lhe deram origem.

Palavras-chave: Súmula nº 392 do STJ. Substituição da certidão de dívida ativa. Responsabilidade tributária.

Sumário: 1 Introdução – 2 Os precedentes que embasaram a Súmula nº 392 do STJ – 3 As modificações no polo passivo da execução fiscal vedadas pela Súmula nº 392 do STJ – 4 As modificações no polo passivo da execução fiscal autorizadas pela Súmula nº 392 do STJ – 5 Conclusão – Referências

1 INTRODUÇÃO

Em 2009, o Superior Tribunal de Justiça publicou o enunciado nº 392 da Súmula de jurisprudência dominante do tribunal, segundo o qual “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” (Brasil, STJ, 2009). Tal Súmula decorreu da consolidação da jurisprudência do tribunal em torno dos limites da autorização contida no §8º do art. 2º da Lei nº 6.830/1980, que permite à Fazenda Pública a emenda ou substituição da certidão de dívida ativa que embasa a execução fiscal até a decisão de primeira instância.

Apesar de se tratar de uma Súmula com uma redação aparentemente simples e que fora publicada há mais de 15 anos, a sua aplicação nos dias de hoje pelos juízos de primeira instância, pelos tribunais de justiça e pelos tribunais regionais federais, por vezes, se distancia dos precedentes jurisprudenciais do STJ que embasaram a edição dessa Súmula e, também, da própria compreensão atual do STJ acerca do seu conteúdo, mormente no que tange às alterações do polo passivo da execução fiscal que são realmente vedadas à luz do entendimento ali consolidado.

Isso porque, não raro, há juízos de primeira instância ou órgãos fracionários de tribunais que, invocando o entendimento consolidado na Súmula nº 392 do STJ, entendem ser vedado à Fazenda Pública requerer a ampliação do polo passivo de uma execução fiscal em situações que o próprio STJ entende ser cabível, seja com base nos precedentes anteriores a essa Súmula e que embasaram a sua edição, seja com base no atual entendimento deste tribunal superior acerca da correta exegese dessa Súmula.

Pode-se citar, como exemplos desse tipo de entendimento adotado nas instâncias ordinárias, duas decisões recentemente proferidas pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, nas quais se entendeu, com base na Súmula nº 392 do STJ, ser vedada a modificação no polo passivo da execução fiscal após o ajuizamento do feito.¹ Em ambos os julgados ora exemplificados, asseverou-se, de forma absoluta, ser vedada qualquer alteração no polo passivo do executivo fiscal após a instauração do processo, sem que fosse feita uma análise mais aprofundada acerca de quais as situações em que as alterações no polo passivo da execução seriam realmente vedadas à luz dos precedentes que fundamentaram a edição da Súmula nº 392 e do entendimento atual do STJ sobre o alcance dessa impossibilidade.

Nesse cenário de ausência de digressões mais precisas por parte de alguns órgãos jurisdicionais acerca do que realmente é vedado à luz da Súmula nº 392 do STJ no que tange a alterações no polo passivo da execução fiscal, o presente artigo tem como objetivo investigar, à luz do entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça, quais seriam estes casos de alterações no polo passivo da execução fiscal que são realmente vedados por essa Súmula e quais seriam exemplos de alterações no polo passivo da execução fiscal que não são proibidas à luz desse entendimento consolidado na Súmula nº 392 do STJ.

Para esse desiderato, analisar-se-á, em primeiro lugar, os precedentes que embasaram a edição da Súmula nº 392 do STJ, assim entendidos como aqueles oficialmente indicados pelo STJ como tal. Com base nesse exame e, também, na jurisprudência atual do STJ, serão investigadas quais espécies de alteração no polo passivo da execução fiscal são vedadas à luz do entendimento consolidado por meio da edição dessa Súmula. Por fim, também com base na interpretação autêntica da multicitada Súmula nº 392 do STJ, serão exemplificados casos de alteração do polo passivo da execução fiscal que não se enquadram entre os vedados

1 Trata-se de decisões prolatadas pela 4ª Turma do TRF da 3ª Região em julgamentos realizados em 2025 e 2026. BRASIL, TRF da 3ª Região, 4ª Turma, AI nº 50207357020254030000. Relator: André Nabarrete Neto. Data do Julgamento: 19/12/2025; BRASIL, TRF da 3ª Região, 4ª Turma, AI nº 50128500520254030000. Relator: André Nabarrete Neto. Data do Julgamento: 14/10/2025.

por esse entendimento sumulado. A partir disso, pretende-se apresentar as conclusões sobre quais espécies de alteração no polo passivo da execução fiscal são vedadas e quais são permitidas à luz da Súmula nº 392 do STJ, para que se possa, assim, contribuir para uma melhor compreensão da parte final desse enunciado jurisprudencial.

2 OS PRECEDENTES QUE EMBASARAM A SÚMULA Nº 392 DO STJ

A Súmula nº 392 do Superior Tribunal de Justiça foi publicada no ano de 2009² após a formação de diversos precedentes nos anos anteriores em torno da interpretação dominante no STJ acerca dos limites da autorização contida no §8º do art. 2º da Lei nº 6.830/1980, que permite, no âmbito da execução fiscal, a emenda ou substituição da certidão de dívida ativa até a prolação da decisão de primeira instância.

Em razão da importância do art. 2º, §8º, da Lei nº 6.830/1980 para a compreensão da evolução jurisprudencial que culminou na publicação da Súmula nº 392 do STJ, oportuna a transcrição literal do mencionado dispositivo legal:

Art. 2º Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. [...]

§8º Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.

Como já destacou a doutrina que se debruçou sobre o assunto (Boccato, 2022), a Súmula nº 392 do STJ repetiu, na sua primeira parte, a previsão contida nesse dispositivo, apenas modificando algumas palavras utilizadas pelo preceito legal supratranscrito, para deixar claro que a decisão de primeira instância significa a sentença a ser prolatada nos embargos à execução, e não na execução fiscal. No entanto, em sua parte final, adicionou proibição não expressa no §8º do art. 2º da Lei nº 6.830/1980, asseverando ser vedada a modificação do sujeito passivo da execução por meio da substituição da certidão de dívida ativa, nos seguintes termos: “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*” (grifo nosso).

Conforme se constata do documento oficial publicado pelo Superior Tribunal de Justiça contendo o inteiro teor das Súmulas de jurisprudência dominante, as respectivas referências legislativas, os precedentes que embasaram cada enunciado sumular, entre outras informações correlatas,³ esse entendimento de que a substituição da CDA não poderia ser

2 BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Súmula nº 392, Primeira Seção, julgado em 23/09/2009, DJe 07/10/2009.

3 Trata-se de documento publicado no Sítio Eletrônico do STJ com o inteiro teor dos enunciados de suas súmulas de jurisprudência dominante, os precedentes que deram origem a essas súmulas, bem como outras informações correlatas. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. *Inteiro Teor das Súmulas*, p. 1318-1323. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/jurisprudencia/tematica/download/SU/Sumulas/SumulasSTJ.pdf. Acesso em: 26/05/2026.

realizada para a alteração do sujeito passivo da execução fiscal decorreu de precedentes firmados no STJ em 2006 e 2007. São elencados, nesse documento, o total de 13 precedentes como justificadores da edição dessa Súmula nº 392. Desses precedentes indicados, 5 decorreram de casos em que se pretendeu alterar o sujeito passivo da execução fiscal por meio da substituição da CDA, os quais serão analisados nessa seção.

O primeiro precedente enumerado nesse documento é o firmado nos autos do REsp nº 829.455/BA, julgado em 27/06/2006, no qual se questionou a validade da substituição da CDA pretendida pelo Município de Salvador/BA em execução fiscal ajuizada para a cobrança do IPTU em face de executado que o próprio município exequente reconheceu não ser o contribuinte desse imposto, não obstante o lançamento ter sido efetuado contra ele, apresentando, por isso, nova CDA contra outra pessoa, a qual seria a verdadeira contribuinte do IPTU cobrado nessa execução. O STJ manteve, no caso, a decisão do TJ/BA que reconheceu a impossibilidade de substituição da CDA, sob o fundamento de que a modificação no sujeito passivo da CDA implicaria, se permitida, a alteração do próprio lançamento do IPTU cobrado, dado que o tributo fora incorretamente lançado em face da pessoa física que figurou originariamente no polo passivo da CDA e da execução, não podendo ser corrigido vício no lançamento por meio da substituição da CDA. Com base nesse entendimento, a 1ª Turma do STJ negou provimento ao recurso especial interposto pelo Município de Salvador (Brasil, STJ, 2006).

O segundo precedente identificado pelo STJ como justificador da edição do enunciado nº 392 de sua Súmula de jurisprudência dominante decorreu do agravo regimental interposto no agravo de instrumento nº 771.386/BA, julgado em 12/12/2006. Nele, o STJ se debruçou sobre caso muito semelhante ao primeiro precedente indicado. Adotando o mesmo entendimento, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça negou provimento ao agravo regimental interposto pelo Município de Salvador, sob o fundamento de que a modificação do sujeito passivo por meio da substituição da CDA acarretaria, no caso, alteração do lançamento, o que não era permitido pela Lei nº 6.830/1980 (Brasil, STJ, 2006).

Seguindo essa mesma linha, o STJ, no terceiro precedente identificado nesse documento, firmado nos autos do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 815.732/BA, julgado em 27/03/2007, rechaçou a argumentação da Fazenda Pública recorrente no sentido de que a substituição de CDA para a indicação do verdadeiro sujeito passivo do IPTU que havia sido erroneamente apontado quando da lavratura da CDA originária que refletia o lançamento equiparava-se ao redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente fundamentado no art. 135 do CTN e admitido pelo STJ. Conforme a 1ª Turma do STJ, tratava-se, no caso, de alteração do próprio lançamento tributário, dado que este indicara o sujeito passivo apontado na CDA a ser substituída como contribuinte, de modo que seria inviável a substituição no caso concreto em questão. Com base nesse fundamento, o STJ negou provimento ao recurso fazendário, mantendo a decisão do tribunal de origem (Brasil, STJ, 2007).

No REsp nº 750.248/BA, julgado em 19/06/2007 e também apontado nesse documento, a 1ª Turma do STJ se debruçou sobre caso em que o IPTU referente aos exercícios de 1998 a 2000 fora lançado em face de pessoa que havia alienado o respectivo imóvel em 1995, e não contra o proprietário do imóvel nesses exercícios de 1998 a 2000, que não era mais o alienante indevidamente reconhecido como contribuinte do IPTU no lançamento e na CDA originariamente lavrada. Para sanar tal vício, pretendeu o Município de Salvador alterar a CDA, com fundamento no §8º do art. 2º da Lei nº 6.830/80, o que foi entendido como inviável pelo TJ/BA. No julgamento do recurso especial interposto contra a decisão desse tribunal, a 1ª Turma do STJ manteve o acórdão de origem, negando provimento ao recurso da Fazenda Municipal de Salvador, sob o fundamento de que a substituição da CDA pretendida implicaria alteração do próprio lançamento do tributo, que havia identificado sujeito passivo da obrigação tributária distinto do sujeito passivo que passou a ser identificado na nova CDA apresentada pelo Município de Salvador (Brasil, STJ, 2007).

No último precedente apontado no documento publicado pelo STJ com o inteiro teor das Súmulas do tribunal decorrente de caso concreto em que se pretendeu alterar o sujeito passivo da execução fiscal, a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 888.479/ BA, ocorrido em 11/09/2007, seguiu a jurisprudência dominante no tribunal, entendendo ser inviável a substituição da CDA para a modificação do sujeito passivo incorretamente identificado como tal por ocasião do lançamento, sob o fundamento de que a alteração do sujeito passivo, nesse caso, implicaria em revisão do próprio lançamento (Brasil, STJ, 2007). Também nesse caso, o STJ não acolheu a argumentação da Fazenda Pública no sentido de que a alteração do polo passivo da execução fiscal se equiparava ao redirecionamento do feito ao sócio-gerente com fundamento no art. 135 do CTN.

Os demais precedentes elencados no documento oficial publicado pelo STJ como fundamentadores da Súmula nº 392 do tribunal não decorreram de casos em que se pretendeu substituir a CDA para a alteração do sujeito passivo da execução, mas sim para a correção de vícios de outras naturezas, normalmente erros de índole material ou formal. Em todos esses outros casos, o STJ entendeu ser possível a substituição da CDA, por não implicar alteração do lançamento, mas mera correção de vícios formais ou materiais da própria CDA, fazendo, inclusive, o expresse *distinguishing* com as situações em que a substituição da CDA representava alteração do lançamento.⁴

4 No EREsp nº 823.011/RS, por exemplo, a 1ª Seção do STJ admitiu a substituição da CDA referente a IPVA para a especificação da origem da dívida, do exercício a que se referia o imposto e do veículo, entendendo que a falta dessas informações consistia num vício meramente formal. Nesse caso, o órgão fracionário do STJ fez expressa distinção entre essa situação e os casos em que a substituição da CDA implicava em alteração do lançamento do tributo, hipótese em que tal substituição não seria permitida. Brasil, STJ, 1ª Seção. EREsp nº 823.011/RS. Relator: Castro Meira. Data do Julgamento: 14/02/2007.

Há, também, outros precedentes anteriores à publicação da Súmula nº 392 do STJ que entenderam ser inviável a substituição da CDA para a alteração do sujeito passivo sob o fundamento de que isso implicaria revisão do lançamento. Todavia, por uma questão metodológica de delimitação do objeto do presente estudo, optou-se por analisar somente os precedentes oficialmente indicados pelo STJ no referido documento como fundamentadores da edição da Súmula nº 392 deste tribunal.

A análise desses precedentes que culminaram na edição da multicitada Súmula nº 392 do STJ, portanto, deixa claro que o fundamento central para o entendimento do tribunal no sentido de que não cabe a substituição da CDA para a alteração do polo passivo da execução é de que isso seria inviável por representar revisão do lançamento. Em todos esses precedentes, o tribunal se debruçou sobre casos em que a alteração do sujeito passivo pretendida por meio da substituição da CDA teria como finalidade sanar vício do lançamento do tributo, no qual havia sido identificado sujeito passivo que não integrava a obrigação tributária e que, por isso, fora incorretamente apontado como tal na CDA a ser substituída.

Isso significa, portanto, que todos os precedentes oficialmente indicados pelo STJ como fundamentadores da Súmula nº 392 deste tribunal que adotaram o entendimento pela inviabilidade da alteração do sujeito passivo da execução fiscal por meio da substituição da CDA decorreram de casos concretos em que o exequente pretendeu alterar a CDA para corrigir vício que tinha origem no lançamento tributário, mais especificamente de casos em que o IPTU havia sido lançado com a identificação incorreta do sujeito passivo desse imposto.

Não se analisou, nesses precedentes que embasaram a edição da Súmula nº 392 do STJ, casos concretos em que a substituição da CDA visou refletir alterações na sujeição passiva do crédito tributário ocorridas posteriormente ao lançamento, isto é, nos quais não se buscou, por meio da alteração do sujeito passivo indicado na CDA, a correção do lançamento. Em todos esses precedentes que culminaram na edição dessa Súmula do STJ, a alteração do sujeito passivo da execução teve como causa a correção de vício no próprio lançamento do tributo, que havia apontado pessoa que não integrava a relação jurídico-tributária e que, por isso, fora incorretamente apontada como sujeito passivo do tributo na CDA a ser substituída.

Portanto, possível concluir, da análise dos precedentes que justificaram a edição da Súmula nº 392 do Superior Tribunal de Justiça, assim entendidos como aqueles oficialmente apontados pelo STJ como tal, que todos esses precedentes em que o STJ entendeu ser inviável a substituição da CDA para a alteração do sujeito passivo da execução fiscal decorreram de casos concretos em que se objetivou apontar, na nova CDA apresentada, contribuinte distinto daquele identificado como tal por ocasião do lançamento do tributo. É dizer, em todos os precedentes que embasaram essa Súmula nº 392, o STJ se debruçou sobre situações em que a substituição da CDA com a modificação do sujeito passivo visava corrigir vício do próprio lançamento tributário. Não foram analisados casos concretos nesses precedentes em que a substituição da CDA não teve como escopo a correção do lançamento, como, por exemplo,

situações em que isso objetivasse a inclusão de responsável tributário que praticou o ato ensejador da responsabilidade em momento posterior à constituição do crédito fiscal.

Examinados esses precedentes que fundamentaram a edição da Súmula nº 392 do STJ, possível uma análise mais acurada das modificações no polo passivo da execução que são realmente vedadas por esse entendimento sumulado.

3 AS MODIFICAÇÕES NO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL VEDADAS PELA SÚMULA Nº 392 DO STJ

A análise da vedação trazida pela Súmula nº 392 do STJ passa pela correta compreensão do contexto em que formulada. Se podemos entender como Súmula a expressão da jurisprudência dominante de determinado Tribunal (Bueno, 2022), que tem por origem a repetição de decisões semelhantes para casos iguais, parece certo concluir que para sua correta aplicação, ela deveria ter por base situações semelhantes àquelas que a originaram.

A possibilidade de emenda ou substituição da CDA tida como nula é uma prerrogativa da Fazenda Pública que encontra previsão no art. 203 do CTN e no art. 2º, §8º da Lei nº 6.830/80. Esses dispositivos, em linhas gerais, autorizam a substituição da certidão de dívida ativa até a decisão de primeira instância:

Art. 2º [...]

§8º Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.

Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.

Diante da genérica previsão contida nos dispositivos mencionados, pretende a Súmula trazer algumas balizas para sua interpretação. É assim que estabelece o limite temporal da substituição/alteração, deixando claro que por “decisão de primeira instância” deve ser entendida a sentença nos embargos à execução fiscal e não a sentença na execução fiscal.

Em relação às hipóteses em que se permite a substituição, traz uma limitação do seu objeto, permitindo apenas a correção de erro material ou formal. Nesse aspecto, estamos diante de uma restrição em relação ao art. 203 do CTN, que parece admitir a substituição da certidão de dívida ativa para sanar qualquer nulidade.

Erros materiais ou formais podem ser entendidos como erros que não afetam a existência, a natureza, o fundamento ou o sujeito passivo do crédito tributário. São defeitos que podem ser corrigidos sem que seja necessário refazer o lançamento tributário. Cita-se, como exemplo, a possibilidade de substituição da CDA para exclusão de parcela indevida

e que pode ser feita com mero cálculo aritmético, o que é entendido como cabível pela jurisprudência consolidada do STJ.⁵

Sobre o tema, Mauro Luís Rocha Lopes ensina que (2019, p. 13):

O privilégio deferido ao Fisco, à evidência, alcança apenas os casos de vícios formais ou materiais do termo de inscrição e/ou da certidão correspondente que possam ser sanados através da emenda ou da substituição do título. Quando for a hipótese de defeito substancial no procedimento administrativo de constituição do crédito – v.g., inobservância da garantia da ampla defesa –, exige-se a renovação do lançamento, o que afasta a possibilidade aventada. Também não pode a Fazenda credora pretender substituir o título original no intuito de indicar outro devedor ou responsável, a fim de redirecionar-lhe a cobrança

Assim, quis a Súmula estabelecer que é possível a emenda ou substituição da CDA, desde que feita até a decisão dos embargos à execução e apenas para a correção de erros materiais ou formais. *A contrario sensu*, não seria admitida a substituição para corrigir erro substancial que vicia o próprio lançamento.

Em resumo, portanto, o que a Súmula pretende deixar claro é que são sanáveis os vícios ocorridos na fase de inscrição e feitura da certidão de dívida ativa, ao passo que os vícios que têm origem na própria constituição do crédito tributário não podem ser corrigidos por mera substituição da CDA.

O grande problema trazido pela redação do enunciado e que tem gerado inúmeras controvérsias diz respeito à irrestrita vedação trazida na parte final.

Ao trazer a expressão “vedada a modificação do sujeito passivo da execução”, o verbete leva o leitor mais desavisado a concluir que, em qualquer hipótese, é vedada a substituição da certidão de dívida ativa quando esta acarretar a alteração do sujeito passivo.

E mais. Observa-se certa confusão na aplicação da Súmula. Conceitos como “substituição da certidão de dívida ativa”, “responsabilidade tributária” e “legitimidade passiva ulterior” vêm sendo misturados e usados indistintamente para vedar, por exemplo, hipóteses de redirecionamento da execução fiscal.

Para entender a origem dessa vedação, necessário voltar aos julgados que serviram de parâmetro para a formulação do enunciado.

Como exposto no tópico anterior, as situações analisadas pelo Tribunal quando da formulação do enunciado tinham como denominador comum situação bem específica: a tentativa de corrigir erro cometido pelo Município de Salvador no lançamento do IPTU.

Todos os cinco precedentes citados⁶ e que resultaram em idêntico julgamento – impossibilidade de substituição da certidão de dívida ativa para correção da sujeição passiva

5 Trata-se de entendimento consolidado no STJ muitos antes da edição da Súmula nº 392, conforme exemplificam os seguintes julgados: BRASIL, STJ, 1ª Turma. REsp nº 118.653. Relator Ministro Milton Luiz Pereira, publicado em 31/05/1999; BRASIL, STJ, 2ª Turma. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 53.349. Relatora Ministra Eliana Calmon, publicado em 22/05/2000; BRASIL, STJ, 1ª Turma. REsp nº 260.153. Relator Ministro Garcia Vieira, publicado em 18/09/2000.

6 AgRg no Ag 888479 BA, REsp 750248 BA, AgRg no Ag 815732 BA, AgRg no Ag 771386 BA e REsp 829455 BA.

– têm origem na mesma situação fática. Houve lançamento e inscrição em dívida ativa contra terceiro que não era o contribuinte de fato e de direito. A solução encontrada pelo Município nesses casos foi a de substituir a certidão de dívida ativa, incluindo o verdadeiro contribuinte, a fim de dar prosseguimento à execução fiscal.

Em resumo, houve erro no lançamento do IPTU e o Município tentou “consertar” esse erro com a substituição da certidão de dívida ativa, indicando novo sujeito passivo. Nesses casos, entendeu corretamente o Tribunal que não seria possível a substituição, pois estar-se-ia diante de uma alteração substancial que importaria em novo lançamento.

É por isso que, além de entendermos o contexto dos julgados, é preciso ter em mente que conceitos como substituição da CDA, responsabilidade tributária e redirecionamento da execução fiscal não podem ser tratados como sinônimos. Enquanto o primeiro pressupõe a existência de vício a ser sanado no título, os demais decorrem da própria dinâmica da responsabilidade tributária, cujo fato gerador pode surgir após o lançamento e a inscrição em dívida ativa. Reconhecer essa distinção é condição indispensável para que a Súmula nº 392 cumpra a função para a qual foi concebida – impedir a correção de erros que demandariam novo lançamento –, sem, contudo, servir de obstáculo indevido ao regular prosseguimento da execução fiscal contra aqueles que, por força de lei, vierem a responder pelo crédito tributário.

Impõe-se, portanto, uma releitura do enunciado à luz dos precedentes que lhe deram origem. A vedação contida na Súmula nº 392 do STJ não pode ser tomada como regra absoluta, mas deve ser compreendida em seus exatos limites: a impossibilidade de substituição da certidão de dívida ativa para corrigir erro substancial que vicia o próprio lançamento, notadamente quando o tributo foi constituído contra quem jamais integrou a relação jurídica tributária. Fora dessa hipótese, a interpretação literal e indiscriminada do verbete conduz a resultado que o próprio Tribunal não pretendeu alcançar, confundindo a correção de vícios originários do lançamento com situações inteiramente diversas, em que a sujeição passiva do responsável é fenômeno superveniente e legítimo.

4 AS MODIFICAÇÕES NO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL AUTORIZADAS PELA SÚMULA Nº 392 DO STJ

Bem delimitados os limites da Súmula STJ nº 392 para além dos quais são proibidas modificações no polo passivo de uma execução fiscal, resta analisar as possibilidades interpretativas que a moldura de sentido jurídico atribuído a ela comporta (Kelsen, 2000, p. 390), estabelecendo-se as hipóteses em que é permitida a substituição da Certidão de Dívida Ativa ainda que implique alteração no rol de pessoas contra as quais se promove a ação executiva fiscal (art. 4º, LEF). Afinal, não se deve perder o horizonte de que o art. 2º, §8º, LEF é regra jurídica assemelhada às de privilégio e garantia do crédito tributário (art. 183, CTN), voltada a assegurar desembaraços processuais para a cobrança dos créditos fiscais em face de quem os deve.

Para tanto, vale trazer à memória o clássico ensinamento de hermenêutica, segundo o qual disposições normativas proibitivas requerem exegese estrita, já que, por pressuposição, a imperatividade negativa é sempre excepcional e, portanto, construída linguisticamente com a precisão necessária para não extrapolar os limites da necessidade (Maximiliano, 2017, p. 203). Com vistas nisso, não é difícil concluir que a proibição contida no verbete sumular – “vedada a modificação do sujeito passivo da execução” – não só deve ser compreendida à luz dos julgados que lhe deram origem, mas também na perspectiva de sua razão de existir, qual seja, a de impedir que se burle artificialmente a competência da autoridade fiscal para realizar o lançamento tributário (art. 142, CTN).

Sendo assim, é bastante evidente que modificações no polo passivo realizadas mediante a substituição da CDA podem ser efetuadas pela Fazenda Pública quando não forem – e não tiverem de ser – resultantes de uma nova atividade administrativa de identificar o sujeito passivo e de sujeitá-lo à obrigação de pagar o crédito tributário. Em outras palavras, toda modificação no polo passivo de uma execução fiscal que independa da revisão (art. 149, CTN) ou complementação do lançamento tributário pode ser promovida através da substituição da CDA. É o que acontece, por exemplo, nas variadas hipóteses de responsabilidade tributária cujos fatos que a desencadeiam ocorrem após o ato de lançamento, tais como – embora não só – as das operações societárias de fusão, cisão, incorporação e transformação (art. 132, CTN). Afinal, nesses casos, a sucessão jurídica em direitos e obrigações é consequência *ex lege* (art. 1.116, CC).

Do mesmo modo, a Súmula STJ nº 392 não é obstáculo à substituição de CDA que decorra da dissincronia na definitividade da constituição do crédito tributário quando este é originalmente lançado em desfavor de contribuintes e responsáveis tributários variados (art. 121, par. único, incisos I e II, CTN). Na esfera tributária federal, trata-se da hipótese prevista no art. 5º, §1º, Instrução Normativa RFB nº 1.862/2018, segundo a qual a impugnação administrativa apresentada por um dos autuados em um lançamento tributário não suspende a exigibilidade do crédito tributário caso verse exclusivamente sobre o vínculo de responsabilidade que lhe foi atribuído pela fiscalização.⁷ Com isso, a definitividade do lançamento deixa de ser temporalmente uniforme, pois ocorre em momentos variados: para os que não instauraram a fase litigiosa, o crédito tributário tornou-se devido após o escoamento do prazo para a impugnação; já para os que impugnaram, apenas com o encerramento do prazo ou do cabimento recursal na esfera administrativa.

Nesses casos, apesar de se tratar de um único crédito tributário, os prazos prescricionais diferem-se a depender do sujeito passivo implicado, razão pela qual deverá ser imediatamente exigido de um ou mais devedores, e somente poderá sê-lo em desfavor

7 Segundo o mencionado art. 5º, §1º, da IN RFB nº 1.862/2018: “Art. 5º A impugnação tempestiva apresentada por um dos autuados suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação aos demais. §1º O disposto neste artigo não se aplica à hipótese em que a impugnação versar exclusivamente sobre o vínculo de responsabilidade, caso em que produzirá efeitos somente em relação ao impugnante”. Disponível em <https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/97728/visao/multivigente>. Acesso em: 07/07/2026.

dos demais posteriormente. Por isso, a inscrição em dívida ativa do mesmo crédito tributário sofrerá a necessária retificação quanto ao nome dos devedores (art. 2º, §5º, inciso I, LEF) se o vínculo de responsabilidade tributária for confirmado na esfera administrativa pelas autoridades julgadoras em primeira ou segunda instância (art. 27, Decreto nº 70.235/72), sem que tenha havido algum erro substancial no próprio lançamento. Diferentemente dos casos concretos que ensejaram a jurisprudência relativa à Súmula STJ nº 392, aqui a retificação da inscrição não é ato pretensamente substitutivo do lançamento original, senão justamente a providência administrativa necessária a assegurar a natureza vinculada do próprio tributo (art. 3º, CTN) e evitar a certificação de regularidade fiscal a quem é devedor (art. 208, CTN). Consequentemente, a substituição da CDA é o único ato processualmente adequado (art. 17, CPC) para assegurar que a mesma dívida líquida e certa não seja judicialmente exigida de todos quantos a devem após apuração administrativa, ainda que, com tal medida, haja a modificação – e, no caso, alargamento – do polo passivo da execução fiscal.

Existe, porém, outra hipótese de alargamento do polo passivo da execução fiscal efetuado mediante a substituição da CDA para a qual a Súmula STJ nº 392 não pode ser considerada impedimento válido, mesmo que seja resultante de uma atividade administrativa de identificação e sujeição de pessoas a um crédito tributário já constituído e executado. Trata-se dos casos em que, no exercício do controle de legalidade da inscrição (art. 2º §3º, LEF) e de atividade administrativa típica da Administração Tributária (art. 142, CTN), a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apura a responsabilidade tributária de terceiros cujos nomes não foram originalmente vinculados a uma determinada dívida ativa. Por expressa autorização legal (art. 20-D, inciso III, Lei nº 10.522/02 c/c art. 194, CTN), foi conferida à PGFN a prerrogativa de fiscalizar a aplicação das regras de responsabilidade tributária (art. 1º, Portaria PGFN nº 948/2017), por intermédio do Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR) contra terceiros cuja conduta dá ensejo à incidência das normas de responsabilização, assegurando-lhes contraditório e direito de defesa (art. 3º, Portaria PGFN nº 948/2017).

Uma vez que este ato administrativo de apuração de responsabilidade tributária não decorre de uma revisão do lançamento original (art. 149, CTN),⁸ também aqui não está caracterizada a situação subjacente ao comando proibitivo da Súmula STJ nº 392,⁹ haja vista que a retificação da inscrição a ensejar a substituição da CDA é ato que decorre de expressa imposição legal feita à PGFN (art. 20-D, inciso III, Lei nº 10.522/02), e não de uma indevida

8 Conforme assentado na jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, o PARR “é complementar ao lançamento tributário e não viola os arts. 142 e 145 do CTN, pois se destina à identificação de responsáveis tributários à luz de circunstâncias posteriores, inclusive dissolução irregular, hipótese prevista no art. 135, inciso III, do CTN” (BRASIL, TRF 3ª Região, 2ª Turma, AI 5030485-96.2025.403.0000, Relator Des. Fed. José Carlos Francisco, DJe 18/03/2026).

9 Afinal, tal como indicado pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região nos pedidos de inclusão de sócios-administradores no polo passivo após a apuração de responsabilidade via PARR, “não se aplica ao caso a Súmula 392 do STJ, uma vez que não se busca a modificação da CDA” (TRF 3ª Região, 4ª Turma, ApCiv 5006760-25.2023.4.03.6119, Relator Des. Fed. Marcelo Mesquita Saraiva, DJe 24/07/2025).

supressão de instância administrativa ou de uma correção imprópria de supostos vícios no ato de lançamento tributário. Portanto, dado que a inscrição de uma dívida a torna líquida, certa e exigível por si só, desnecessário submeter o reconhecimento de responsabilidade tributária já feito na esfera administrativa à apreciação judicial,¹⁰ tal como ocorrem nos pedidos de redirecionamento. Antes, impõe-se a substituição da CDA, por se tratar da medida processual adequada a alinhar o rol de devedores de uma inscrição tanto na seara administrativa quanto na judicial, assegurando à Fazenda Pública a prerrogativa de citá-los para pagar a dívida em 5 (cinco) dias, sob pena de penhora (art. 8º, LEF).

Logo, são despidas de fundamento jurídico orientações jurisprudenciais recentes, segundo as quais “a vedação da Súmula 392 do STJ aplica-se à inclusão de responsável tributário na execução fiscal baseada em Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR) realizado após o ajuizamento da demanda” (Brasil, TRF da 3ª Região, 2026),¹¹ assim como “a inserção de corresponsável na CDA após a constituição definitiva do crédito tributário não autoriza sua inclusão na execução fiscal, nos termos da Súmula 392/STJ” (Brasil, TRF da 3ª Região, 2025),¹² já que ambas partem do mesmo pressuposto equivocado de tomar o verbete sumular em sua literalidade, ignorando sua razão de ser e o propósito para o qual foi editado.

5 CONCLUSÃO

Do exposto, depreende-se que a vedação inscrita na parte final da Súmula nº 392 do STJ, longe de ostentar o caráter absoluto que por vezes lhe é atribuído nas instâncias ordinárias, deve ser interpretada à luz dos precedentes que lhe deram origem.

Como demonstrado ao longo deste estudo, todos os julgados oficialmente indicados pelo Superior Tribunal de Justiça como fundamentadores desse enunciado decorreram de casos em que se pretendeu substituir a certidão de dívida ativa para corrigir vício originário do próprio lançamento – notadamente equívocos na identificação do contribuinte do IPTU lançado pelo Município de Salvador –, situações em que a alteração do sujeito passivo importaria, na prática, verdadeiro refazimento do lançamento por pessoa diversa daquela a quem a lei reserva tal competência (art. 142 do CTN). É essa, e somente essa, a hipótese que o verbete sumular pretendeu obstar: a utilização da substituição da CDA como expediente para sanar erro substancial que contamina a própria constituição do crédito tributário.

10 Também de acordo com a jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, porque “inexiste reserva de jurisdição para atribuição da responsabilidade tributária”, então “o Judiciário não pode substituir o administrador na análise do mérito administrativo” relativamente aos efeitos jurídicos decorrentes do PARR (BRASIL, TRF 3ª Região, 6ª Turma, AI 5030513-64.2025.4.03.0000, Relatora Des. Fed. Giselle de Amaro e Franco, DJe 06/03/2026).

11 Trata-se de entendimento adotado pela 4ª Turma do TRF da 3ª Região no julgamento do agravo de instrumento nº 5012850-05.2025.4.03.0000, ocorrido 25/02/2026, baseado na interpretação dos julgadores acerca da Súmula nº 392 do STJ.

12 Entendimento também adotado pela 4ª Turma do TRF3 acerca do alcance da Súmula nº 392 do STJ no julgamento do agravo de instrumento nº 5032401-05.2024.4.03.0000, realizado em 15/05/2025.

Por consequência, mostra-se equivocada a aplicação indiscriminada da Súmula nº 392 do STJ para vedar toda e qualquer modificação no polo passivo da execução fiscal posterior ao seu ajuizamento. Não se enquadram na vedação – e, portanto, são plenamente admissíveis mediante a substituição da CDA – as alterações que prescindam de nova atividade de lançamento, tais como as decorrentes de sucessão empresarial (art. 132 do CTN), da dissincronia na definitividade da constituição do crédito tributário e do reconhecimento administrativo da responsabilidade de terceiros, inclusive por meio do Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR). Em todas essas hipóteses, a retificação da inscrição não substitui o lançamento, mas apenas compatibiliza o título executivo com a realidade da sujeição passiva apurada na esfera administrativa.

Impõe-se, portanto, que juízos e tribunais superem a leitura meramente literal do enunciado e o apliquem em seus exatos contornos, sob pena de, a pretexto de prestigiar a Súmula nº 392 do STJ, subverterem a sua própria razão de ser e criarem obstáculo indevido à satisfação do crédito público legitimamente constituído.

REFERÊNCIAS

BOCCATO, Esdras. *Entre o que se disse e o que se quis dizer: a Súmula STJ 392*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jan-23/processo-tributario-entre-disse-quis-dizer-sumula-stj-392/>. Acesso em: 16/05/2026.

BRASIL, STJ, 1ª Seção. EREsp nº 823.011/RS. Relator: Castro Meira. Data do Julgamento: 14/02/2007.

BRASIL, STJ, 1ª Turma. AgRg no Ag nº 771.386/BA. Relator: Ministra Denise Arruda. Data do Julgamento: 12/12/2006.

BRASIL, STJ, 1ª Turma. AgRg no Ag nº 815.732/BA. Relator: Ministra Denise Arruda. Data do Julgamento: 27/03/2007.

BRASIL, STJ, 1ª Turma. AgRg no Ag nº 888.479/BA. Relator: Ministro José Delgado. Data do Julgamento: 11/09/2007.

BRASIL, STJ, 1ª Turma. REsp nº 750.248/BA. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Data do Julgamento: 19/06/2007.

BRASIL, STJ, 2ª Turma. REsp nº 829.455/BA. Relator: Ministro Castro Meira. Data do Julgamento: 27/06/2006.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Súmula nº 392, Primeira Seção, julgado em 23/09/2009, DJe 07/10/2009.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. *Inteiro Teor das Súmulas*, p. 1318-1323. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/jurisprudencia/tematica/download/SU/Sumulas/SumulasSTJ.pdf. Acesso em: 26/05/2026.

BRASIL, TRF da 3ª Região, 4ª Turma, AI nº 50128500520254030000. Relator: André Nabarrete Neto. Data do Julgamento: 14/10/2025.

BRASIL, TRF da 3ª Região, 4ª Turma, AI nº 50207357020254030000. Relator: André Nabarrete Neto. Data do Julgamento: 19/12/2025.

BRASIL, TRF da 3ª Região, 6ª Turma, AI 5030513-64.2025.4.03.0000, Relatora Des. Fed. Giselle de Amaro e Franco, DJe 06/03/2026.

BRASIL, TRF de 3ª Região, 2ª Turma, AI 5030485-96.2025.403.0000, Relator Des. Fed. José Carlos Francisco, Data do Julgamento: 18/03/2026

BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil: teoria geral do direito processual civil*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. v. 1.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2000.

LOPES, Mauro Luis Rocha. *Processo judicial tributário: execução fiscal e ações tributárias*. Niterói: Impetus, 10. ed., 2019.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*, 21ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2017.

MELO FILHO, João Aurio de (coord.); CHUCRI, Augusto Newton Chucri *et al.* *Execução Fiscal Aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal*. São Paulo: Juspodivm, 9. ed., 2021.

Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa nº 1.862/2018*. Disponível em <https://normas.internet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/97728/visao/multivigente> Acesso em: 07/07/2026.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

BOCCATO, Esdras; PILLAR, Fernanda Machado; MONTEZANO, Ricardo Monteiro de Barros. O que a Súmula nº 392 do STJ realmente veda em termos de alteração do polo passivo da execução fiscal. *Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa*, Belo Horizonte, ano 3, v. 1, p. 329-342, 2026.

DISSOLUÇÃO IRREGULAR CONFIGURADA OU PRESUMIDA? OS DOIS MARCOS DO TEMA 981/STJ E A VEDAÇÃO À PROVA TARIFADA NA RECUPERAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA

Bianca de Sá Cisneiros

Procuradora da Fazenda Nacional, atuante no Contencioso Estratégico da Divisão de Assuntos Fiscais da Procuradoria Regional da Fazenda Nacional da 3ª Região, com foco no acompanhamento litigioso de investigações fiscais. Graduada em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE).

Débora Pascal de Almeida

Procuradora da Fazenda Nacional, atuante no Contencioso Estratégico da Divisão de Assuntos Fiscais da Procuradoria Regional da Fazenda Nacional da 3ª Região, com foco no acompanhamento litigioso de investigações fiscais. Graduada em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Pós-Graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

João Marcelo Holmes

Procurador da Fazenda Nacional, atuante no Contencioso Estratégico da Divisão de Assuntos Fiscais da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional da 3ª Região, com foco no acompanhamento litigioso de investigações fiscais. Graduado em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE).

Resumo: O artigo analisa a validade da interpretação judicial que restringe a prova da dissolução irregular de pessoas jurídicas à certidão do oficial de justiça como marco temporal para o redirecionamento da execução fiscal. O objetivo é demonstrar que o ilícito e sua data podem ser comprovados por qualquer meio idôneo, sem a imposição de uma prova tarifada. Metodologicamente, adota-se o método dedutivo com abordagem qualitativa, a partir de revisão bibliográfica e análise de legislação e jurisprudência do STJ e STF. Argumenta-se que a certidão possui caráter subsidiário, funcionando como deflagradora da presunção da Súmula 435 do STJ, e não como fato constitutivo do encerramento. À luz dos Temas Repetitivos 962 e 981 do STJ, a definição do marco temporal correto é o fator determinante para a composição jurídica do polo passivo. No plano processual, a limitação probatória confronta o direito fundamental à prova da Fazenda Pública e o sistema de persuasão racional. Conclui-se que a dissolução irregular pode ser demonstrada por indícios convergentes, superando o paradigma exclusivo da certidão cartorária frente à modernização da investigação fiscal contemporânea da PGFN.

Palavras-chave: Redirecionamento da execução fiscal. Dissolução irregular. Prova tarifada.

Sumário: 1 Introdução – 2 A dissolução irregular como fundamento do redirecionamento da execução fiscal – 3 A certidão do oficial de justiça: meio de prova, não fato constitutivo – 4 O direito fundamental à prova, o sistema de persuasão racional e a vedação à prova tarifada – 5 Conclusão – Referências

1 INTRODUÇÃO

A responsabilidade tributária do sócio-gerente, disciplinada pelo art. 135, III, do Código Tributário Nacional, tem na dissolução irregular da pessoa jurídica a sua hipótese mais recorrente no contencioso das execuções fiscais. O encerramento de fato da sociedade, à margem das formalidades de liquidação e baixa, é a infração à lei que autoriza o redirecionamento da cobrança contra quem a administrava.

A matéria conta com densa estratificação jurisprudencial. A Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça estabeleceu a presunção de dissolução irregular da empresa que deixa de funcionar em seu domicílio fiscal sem comunicação aos órgãos competentes. Os Temas

Repetitivos 962 e 981 do Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, delimitaram *qual* administrador pode ser alcançado pela responsabilização, elegendo como critério o exercício de poderes de gestão na data em que “configurada ou presumida” a dissolução.

No que concerne à *prova* do ilícito, todavia, o quadro vinculante não esgota a temática. O verbete sumular limita-se a enunciar uma presunção deflagrada pela certidão do oficial de justiça que atesta a não localização da empresa. Já o Tema 981, ao prever em alternativa os marcos da configuração e da presunção, pressupõe que a dissolução possa ser demonstrada por outros meios de prova.

Diante disso, a interpretação judicial a respeito do tema não se revela uniforme, a exemplo de decisões¹ oriundas do Tribunal Regional Federal da 3ª Região que mantiveram a eleição da certidão do oficial de justiça como único meio válido de prova da dissolução irregular e, por consequência, como termo delimitador da responsabilidade tributária. É essa lacuna entre o regime traçado pelos precedentes vinculantes e a prática judicial que o presente trabalho se propõe a enfrentar.

O problema está longe de ser meramente acadêmico. Da fixação da data da dissolução depende a própria composição do polo passivo da execução fiscal: responde quem administrava a sociedade no momento do encerramento irregular, e não quem a geria ao tempo do fato gerador. Eleger a data da certidão como marco exclusivo significa, em inúmeros casos, excluir administradores responsáveis pelo encerramento de fato e comprometer a recuperação da dívida ativa.

A interpretação restritiva tampouco se coaduna com o atual modelo de cobrança executado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. A investigação fiscal contemporânea, apoiada em escriturações digitais, dados de vínculos empregatícios e registros de movimentação financeira, identifica a cessação das atividades muito antes de qualquer diligência cartorária. Empresas sem faturamento, sem empregados e sem capacidade operacional não exercem o seu objeto social – e sua dissolução de fato é apurável por indícios convergentes.

Nesse cenário, o presente artigo tem por objetivo analisar a validade da interpretação que restringe a prova da dissolução irregular à certidão do oficial de justiça à luz da Constituição Federal, do Código de Processo Civil e da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Sustenta-se a hipótese de que o ilícito – e a respectiva data – pode ser comprovado por qualquer meio idôneo de prova, funcionando a certidão como deflagrador da presunção da Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça, e não como elemento constitutivo do fato ou tarifa probatória exclusiva.

O percurso argumentativo parte das premissas dogmáticas do redirecionamento: a natureza pessoal e sancionatória da responsabilidade do art. 135, III, do CTN e o regime construído pela Súmula 435 e pelos Temas Repetitivos 962 e 981, do qual se extrai que a data da dissolução é o fator determinante da identificação dos responsáveis tributários.

1 Cf. decisões semelhantes nos processos do Tribunal Regional Federal da 3ª Região: nº 5010840-51.2026.4.03.0000; nº 5001813-51.2021.4.03.6133; nº 5000309-91.2026.4.03.6114; e nº 5004512-84.2021.4.03.6110.

Sobre essa base, examina-se a natureza da certidão do oficial de justiça, para demonstrar que ela constitui meio de prova – e não fato constitutivo – de um ilícito que, por sua estrutura de fato negativo e complexo, admite comprovação indiciária. Evidenciam-se, nesse passo, o caráter subsidiário do marco presumido e a superação do paradigma da certidão diante da modernização da investigação fiscal.

A análise desemboca, então, no plano processual. A interpretação restritiva é confrontada com o direito fundamental à prova, titularizado também pela fazenda pública, e com o regime probatório do CPC/2015 – sistema de persuasão racional, atipicidade dos meios de prova, regras de experiência e dever de fundamentação –, do que resulta a conclusão de que a exigência exclusiva da certidão institui verdadeira prova tarifada, sem amparo legal.

A pesquisa vale-se do método dedutivo, com abordagem qualitativa, a partir de revisão bibliográfica e análise da legislação e da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.

2 A DISSOLUÇÃO IRREGULAR COMO FUNDAMENTO DO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

2.1 O art. 135, III, do CTN e a Súmula 435 do STJ

A responsabilização pessoal do administrador por dívidas tributárias da sociedade não decorre do simples inadimplemento do tributo. O art. 135, III, do Código Tributário Nacional condiciona-a à prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. A jurisprudência há muito distingue, portanto, o devedor que apenas deixa de pagar daquele que pratica conduta ilícita apta a transferir-lhe a responsabilidade.

Convém precisar a natureza dessa responsabilidade. Não se trata de responsabilidade objetiva nem de simples solidariedade derivada da condição de sócio, mas de caráter pessoal e de índole sancionatória: pressupõe a prática de um ato ilícito imputável ao administrador, do qual decorre o dever de responder com o próprio patrimônio (Ferragut, 2013). Por isso a doutrina tributária insiste em que o redirecionamento exige a demonstração de uma conduta específica pelo sócio-gerente; a dissolução irregular, por sua vez, é justamente a conduta reconhecida pela jurisprudência como infração à lei apta a deflagrá-lo (Paulsen, 2023; Machado, 2022).

É nesse contexto que se insere a dissolução irregular. O encerramento das atividades sociais sem a observância das formalidades legais de liquidação e baixa caracteriza, segundo entendimento pacificado, infração à lei para os fins do art. 135, III, do Código Tributário Nacional.² A Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça traduz essa orientação em termos objetivos:

2 Não se confunde com a hipótese da Súmula 430 do Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual o mero inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. O fundamento do redirecionamento aqui tratado é a infração à lei consistente no encerramento irregular, e não a falta de pagamento.

Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

Dois aspectos do enunciado merecem destaque. O primeiro é que a súmula opera por meio de uma presunção: a constatação de que a empresa não mais funciona no seu domicílio fiscal autoriza presumir o encerramento irregular, dispensando o Fisco de produzir provas do ilícito.

O segundo é que essa presunção foi concebida como técnica de facilitação probatória, e não como limite ao seu direito de provar. Trata-se de instrumento que reduz o ônus do credor, atento à dificuldade inerente de demonstrar um fato que, por definição, não deixa registros formais. Esse ponto será central na argumentação adiante desenvolvida.

Vale notar que a presunção sumular se compõe de dois elementos cumulativos: o deixar de funcionar no domicílio fiscal e a ausência de comunicação aos órgãos competentes. O primeiro remete a uma situação de fato: a empresa não mais opera no endereço cadastral. Por sua vez, o segundo evidencia a inobservância do dever de informar a mudança ou o encerramento. É a conjugação desses elementos que caracteriza a irregularidade.

Ora, se o núcleo da presunção é uma situação de fato, nada impede que essa situação seja demonstrada por meios diversos da constatação cartorária, nem que se evidencie ter ela se instalado em data anterior àquela em que o oficial de justiça a certificou.

2.2 O Tema 981/STJ e o marco temporal do redirecionamento

Se a Súmula 435 respondeu à pergunta sobre quando se pode presumir a dissolução, restava definir contra quem o redirecionamento poderia ser dirigido e em que momento seria aferida a condição de administrador. A questão foi enfrentada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Tema 981, sob o rito dos recursos repetitivos, a partir dos Recursos Especiais nºs 1.643.944/SP, 1.645.281/SP e 1.645.333/SP, relatados pela Ministra Assusete Magalhães. Fixou-se a seguinte tese (Brasil, 2022):

O redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da pessoa jurídica executada ou na presunção de sua ocorrência, pode ser autorizado contra o sócio ou o terceiro não sócio, com poderes de administração na data em que configurada ou presumida a dissolução irregular, ainda que não tenha exercido poderes de gerência quando ocorrido o fato gerador do tributo não adimplido, conforme art. 135, III, do CTN.

A leitura atenta da tese revela o ponto que sustenta o presente artigo. O Superior Tribunal de Justiça não fixou um único marco temporal, mas dois, expressamente dispostos em alternativa: o redirecionamento pode dirigir-se a quem detinha poderes de administração na data em que a dissolução irregular foi configurada *ou* na data em que ela foi presumida. A conjunção alternativa não é acessória nem retórica; ela reconhece que a dissolução

irregular pode ser estabelecida tanto pela demonstração efetiva de sua ocorrência quanto pela presunção decorrente da Súmula 435.

Importa ainda notar o deslocamento que a tese promove. O critério relevante para a responsabilização deixa de ser o exercício de poderes de gerência ao tempo do fato gerador e passa a ser o exercício desses poderes ao tempo da dissolução. Vincula-se a responsabilidade, portanto, a quem conduziu a pessoa jurídica no momento do encerramento irregular, e não a quem a dirigia quando nascida a obrigação tributária. Essa opção é coerente com a natureza do ilícito sancionado: o que se reprova não é o inadimplemento em si, mas a conduta de encerrar a sociedade à margem da lei, frustrando a satisfação do crédito.

A razão de decidir é coerente com essa premissa. Se o que se sanciona é a conduta de encerrar a sociedade à margem da lei, é natural que responda quem detinha o poder de praticá-la ou de evitá-la no momento do encerramento. O fato gerador do tributo situa-se em outro plano: indica a origem da dívida, não o ilícito que autoriza o redirecionamento. Foi por isso que o Superior Tribunal de Justiça desvinculou expressamente a responsabilidade do momento do fato gerador, ancorando-a no momento da dissolução. Essa opção, longe de ser um detalhe, reforça a necessidade de identificar com exatidão quando a dissolução se configurou, pois é dessa data que se extrai a identidade dos responsáveis.

2.3 A relação com o Tema 962/STJ: por que a data da dissolução é decisiva

O alcance do Tema 981 só se compreende em conjunto com o Tema 962, também julgado pela Primeira Seção sob o rito repetitivo, a partir dos Recursos Especiais nºs 1.377.019/SP, 1.776.138/RJ e 1.787.156/RS. Nele, fixou-se a tese (Brasil, 2021):

O redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da pessoa jurídica executada ou na presunção de sua ocorrência, não pode ser autorizado contra o sócio ou o terceiro não sócio que, embora exercesse poderes de gerência ao tempo do fato gerador, sem incorrer em prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, dele regularmente se retirou e não deu causa à sua posterior dissolução irregular, conforme art. 135, III, do CTN.

Tomados em conjunto, os dois precedentes desenham um regime cujo eixo é a data da dissolução irregular. O Tema 962 exclui da responsabilidade o administrador que se retirou regularmente antes do encerramento e que não lhe deu causa; o Tema 981 inclui o administrador que detinha poderes de gestão quando a dissolução se configurou, ainda que estranho ao fato gerador. A linha que separa a inclusão da exclusão é, precisamente, o momento em que a sociedade foi irregularmente encerrada.

A consequência é direta e frequentemente subestimada: a definição do marco temporal não é questão lateral, mas o fator determinante da composição do polo passivo. Fixá-lo em data equivocada significa incluir quem deveria ser excluído, ou, como ocorre nos casos aqui examinados, excluir quem deveria responder. Por isso, a discussão sobre o que comprova a dissolução e em que data ela se reputa configurada não é mero rigor técnico: dela depende a própria identificação dos responsáveis e, em última análise, a recuperabilidade do crédito.

Para a advocacia pública, a lição é de ordem prática. Antes de deduzir o pedido de redirecionamento, impõe-se reconstruir a cronologia do encerramento e cotejá-la com as alterações do quadro societário, de modo a identificar quem administrava a sociedade no marco correto. A escolha descuidada do marco – em especial a adesão automática à data da certidão – pode tanto comprometer a cobrança, ao excluir responsáveis efetivos, quanto expor a Fazenda a alegações de ilegitimidade, ao incluir quem se retirou regularmente antes do ilícito. A precisão na fixação da data é, portanto, exigência de eficiência e de segurança jurídica.

3 A CERTIDÃO DO OFICIAL DE JUSTIÇA: MEIO DE PROVA, NÃO FATO CONSTITUTIVO

3.1 A natureza da dissolução irregular: fato negativo e fato jurídico complexo

A dificuldade probatória que cerca a dissolução irregular decorre de sua própria estrutura. O ilícito não consiste em um ato positivo e documentado, mas na conjugação de dois elementos de índole negativa: no plano material, a cessação das atividades empresariais; no plano jurídico, a ausência dos atos formais de extinção e baixa. Trata-se, a um só tempo, de um fato negativo, inexistência de liquidação regular, e de um fato jurídico complexo, que se prolonga no tempo e se compõe de uma sucessão de circunstâncias.

Dessa natureza extrai-se uma consequência metodológica relevante. Um fenômeno que se caracteriza justamente pela ausência de registros não gera, por definição, documento próprio e específico que ateste sua ocorrência em determinada data. Seria contraditório exigir prova direta de algo cuja essência é a falta de formalização. A dissolução irregular, portanto, admite comprovação por meios indiretos e indiciários, a partir de elementos que, somados, evidenciam o encerramento de fato: ausência de movimentação financeira, inexistência de empregados, paralisação prolongada das operações, ausência de declarações fiscais, entre outros.

3.2 A prova indiciária e a jurisprudência do STJ

Coerente com essa premissa, o Superior Tribunal de Justiça jamais erigiu a certidão do oficial de justiça em requisito indispensável da dissolução irregular. A certidão é o meio probatório mais comum e mais cômodo, afinal, uma vez lavrada, faz operar de imediato a presunção da Súmula 435. Mas comodidade não é exclusividade. Em diversos julgados, a Corte reconheceu que a presunção pode ser amparada em outros elementos e que a inexistência da certidão não equivale à ausência de prova do encerramento.

Ilustrativo é o entendimento manifestado no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial no 1.527.224/SC (Brasil, 2015), relatado pela Ministra Assusete Magalhães na Segunda Turma, em que se assentou, na própria ementa, que a jurisprudência não

vincula necessariamente a prova indiciária da dissolução irregular à existência da certidão do oficial de justiça. Consignou-se que, presente a certidão, tem-se por provada, ao menos num primeiro momento, a dissolução; mas que a inversão do silogismo não se segue, pois, ausente a certidão, não decorre necessariamente a falta de prova do encerramento irregular.

O raciocínio é decisivo para a tese aqui defendida. Se a certidão não é indispensável – isto é, se a dissolução pode ser comprovada por outros meios –, então ela não pode, simultaneamente, ser o fato constitutivo do ilícito. Um documento que pode faltar sem que falte o fato que ele atesta é, por definição, prova do fato, e não o fato em si.

Na prática forense, diversos elementos têm sido admitidos como indícios idôneos da dissolução irregular e, sobretudo, de sua data: a ausência de movimentação financeira e bancária; a inexistência de empregados registrados, aferível pelo Cadastro Geral de Empregados e Desempregados; a falta de entrega das declarações fiscais e contábeis obrigatórias; a baixa ou a suspensão de inscrições estaduais e municipais; a desativação de estabelecimentos; e as próprias alterações contratuais que, em contexto de insolvência, sinalizam a desmobilização da empresa. Tomados isoladamente, esses dados nada atestam; somados e contextualizados, formam conjunto probatório consistente do encerramento de fato e permitem situá-lo no tempo com razoável precisão.

Cumprе ressaltar que se reconhece que a mera inatividade econômica ou a ausência de faturamento, por si só, não se confundem com a dissolução irregular e não permitem o redirecionamento da execução fiscal pelo simples inadimplemento (Súmula 430/STJ). Contudo, se os indícios apontam para a paralisação das atividades da empresa somada ao desabastecimento informacional, de modo a tornar impossível, na prática, o exercício do seu objeto social, tem-se caracterizado o encerramento definitivo e oculto da pessoa jurídica.

3.3 O caráter subsidiário do marco presumido

Daí se extrai a correta articulação entre os dois marcos do Tema 981. A data da “configuração” da dissolução irregular corresponde ao momento em que ela efetivamente ocorreu, apurável por qualquer meio idôneo de prova. A data da “presunção” é a data em que se deflagra a presunção da Súmula 435 – tipicamente, a data da certidão lavrada por oficial de justiça. Confundir os dois marcos conduz a um erro de direito. Tomar a data da certidão como data da dissolução é tratar o meio de prova como se fosse o objeto provado, e a presunção, como se fosse a realidade que ela apenas presume. Quando os autos contêm prova robusta de que a sociedade cessou suas atividades, por exemplo, dois ou três anos antes da diligência cartorária, aplicar o marco presumido em lugar do marco da configuração não simplifica a cognição: distorce-a, fazendo prevalecer uma ficção legal sobre o fato efetivamente demonstrado.

Há, ainda, uma inversão axiológica nessa confusão. A presunção da Súmula 435 foi criada em benefício do credor público, para aliviar-lhe o ônus probatório. Convertê-la em teto temporal que afasta administradores comprovadamente responsáveis significa voltar

o instrumento contra quem ele pretendia proteger. De escudo da Fazenda, a presunção transforma-se em obstáculo à recuperação do crédito, resultado que contraria sua própria razão de ser.

Uma analogia ilustrativa esclarece a distinção.³ A certidão de óbito prova a morte e, em regra, indica sua data; mas a morte não ocorre porque a certidão foi lavrada e, havendo prova de que se deu em momento anterior ao registro, é a data real que prevalece para todos os efeitos. O mesmo se passa com a dissolução irregular: a certidão do oficial de justiça registra e prova um fato, sem com ele se confundir. Eleger a data do registro como data do fato, ignorando prova de sua anterioridade, é inverter a relação entre o documento e o acontecimento que ele apenas retrata.

3.4 Presunção, ônus da prova e o equívoco do teto temporal

Cabe distinguir dois efeitos da presunção da Súmula 435, frequentemente confundidos. O primeiro é probatório quanto à ocorrência do ilícito: uma vez constatado que a empresa não funciona no domicílio fiscal, presume-se a dissolução irregular e inverte-se o ônus da prova, cabendo ao administrador demonstrar que não agiu com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, ou que a dissolução não se deu. O segundo efeito, indevidamente atribuído à presunção, seria de natureza temporal: a fixação da data do ilícito na data da diligência cartorária. É esse segundo efeito que aqui se contesta.

A presunção destina-se a suprir a dificuldade de provar a ocorrência do encerramento; não tem por função estabelecer, de modo definitivo, a data em que ele se deu. Quando os autos revelam, por prova autônoma, que a paralisação é anterior, a presunção quanto à data simplesmente não opera, porque desnecessária: há prova do “quando”. Tomar a data da certidão como teto temporal intransponível é confundir o momento em que a presunção foi deflagrada com o momento em que o fato presumido efetivamente ocorreu, equívoco que o Tema 981 afasta ao prever, em alternativa expressa, o marco da configuração.

Não há, ademais, prejuízo ao contraditório nessa solução. O administrador apontado como responsável conserva a faculdade de demonstrar que não exercia a gestão no marco da configuração, ou que dela se retirou regularmente sem dar causa ao encerramento, nos exatos termos do Tema 962. O que não se admite é que a simples anterioridade da retirada formal, descolada da realidade do encerramento de fato, sirva de salvo-conduto contra a responsabilização de quem efetivamente conduziu a dissolução irregular.

3 A analogia cumpre fins meramente ilustrativos, dada a diferença substancial entre a natureza instantânea da morte da pessoa natural e o caráter complexo e progressivo da dissolução irregular da pessoa jurídica.

3.5 A modernização da investigação fiscal e a superação do paradigma da certidão

Há também uma razão de ordem histórica e institucional que reforça as conclusões anteriores. O protagonismo conferido à certidão do oficial de justiça reflete o direito tributário de um tempo em que o Estado só tomava conhecimento do abandono da empresa quando, frustrada a cobrança, determinava a diligência no endereço cadastral, já no curso da execução. A certidão era, então, não raro o primeiro – e por vezes o único – registro oficial de que a sociedade havia deixado de funcionar. Nesse contexto, fazia sentido prático tomá-la como marco, pois ela coincidia, grosso modo, com o momento em que a irregularidade se tornava cognoscível.

Esse cenário, contudo, foi profundamente alterado. A investigação fiscal contemporânea apoia-se em extenso aparato de inteligência e no cruzamento de dados, o que permite identificar a cessação de atividades, a ausência de movimentação financeira e as próprias reestruturações fraudulentas muito antes de qualquer diligência cartorária. As escriturações fiscais e contábeis digitais, a exemplo das integrantes do Sistema Público de Escrituração Digital, as informações sobre vínculos de emprego, os registros de movimentação financeira e bancária e os bancos de dados da administração tributária e da Procuradoria fornecem, com agilidade crescente, o retrato da vida e da morte da pessoa jurídica. Em síntese, a investigação fiscal produzida pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional chega hoje muito mais cedo tanto às fraudes quanto às dissoluções irregulares, tornando o ilícito detectável de modo precoce, independentemente da ida do oficial de justiça ao endereço.

A consequência para o tema deste artigo é direta. Se a Fazenda hoje constata a paralisação por meios próprios, com frequência anos antes de a diligência ser sequer determinada, manter a certidão do oficial de justiça como marco temporal da dissolução é apegar-se a um paradigma superado. A certidão, lavrada no curso do processo, deixou de ser o primeiro e passou a ser, não raro, o último dos registros do encerramento; é, nesse novo contexto, ato tardio e residual, que apenas confirma aquilo que os dados já revelavam. Insistir nela como termo do ilícito significa, a um só tempo, ignorar a realidade da investigação fiscal produzida pela PGFN e penalizar o credor que, justamente por haver aprimorado seus instrumentos, dispõe de prova mais antiga e mais robusta do que a presunção jamais exigiria.

4 O DIREITO FUNDAMENTAL À PROVA, O SISTEMA DE PERSUASÃO RACIONAL E A VEDAÇÃO À PROVA TARIFADA

4.1 A previsão da Constituição Federal de 1988 e o direito fundamental à prova

A discussão em torno da configuração da dissolução irregular da empresa devedora não se esgota na seara do direito tributário: é também questão de direito processual, porquanto envolve o exercício, pela fazenda pública, do direito à prova em juízo.

O direito probatório encontra respaldo no texto constitucional. Aponta-se a cláusula geral do *devido processo legal* (art. 5º, LIV, da CF/88) e os seus desdobramentos do *direito de acesso à justiça* e do *direito de defesa*, que asseguram a sua efetividade.

Também do princípio da *inafastabilidade do controle jurisdicional* ou da garantia de *acesso à justiça* (art. 5º, XXXV, da CF/88) decorre o direito a uma tutela jurisdicional efetiva, adequada e tempestiva, sendo a tutela *adequada* aquela “compatível e aderente aos interesses em jogo no processo e capaz de fazer justiça com observância dos valores presentes nas normas de direito material” (Dinamarco; Lopes, 2018, p. 26).

A respeito do *efetivo* direito fundamental de acesso à justiça, tem-se que ele “não pode ser concebido sem a oportunidade de produção de provas dos argumentos aduzidos” (Macêdo; Peixoto, 2016, p. 59). A garantia engloba o direito da parte de ver seus argumentos considerados, o que dá ensejo ao dever do juiz de avaliar, de forma séria, os argumentos probatórios suscitados pelo litigante, sob pena de incorrer em *error in procedendo*:

Como visto no item precedente, as provas consistem em meio retórico de convencimento do magistrado, quiçá o mais importante destes, e, sob este paradigma, torna-se indissociável a inibição do direito constitucional da parte a produzir provas relevantes da própria negativa de acesso à justiça. Assim pode-se dizer que a lei que torne impossível provar, “*es tan inconstitucional como la ley que haga imposible la defensa*”.

Nesse sentido, o direito alemão prevê que a pretensão à tutela jurídica (processual) se reparte em três direitos: o direito de informação (*recht auf information*), o direito de manifestação (*recht auf äusserung*) e o direito de ver seus argumentos considerados (*recht auf berücksichtigung*). Os dois últimos restariam plenamente violados, respectivamente, com o cerceamento do direito à prova ou à ausência de avaliação séria e detida do argumento probatório, acarretando em *error in procedendo*. (Macêdo; Peixoto, 2016, p. 59)

Já a garantia *do contraditório e da ampla defesa* a todos os litigantes em processo judicial ou administrativo (art. 5º, LV, da CF/88), em sua acepção tradicional, assegura às partes a comunicação de todos os atos processuais e a oportunidade de reação a eles. Entretanto, tais aspectos formais não se revelaram suficientes para garantir a paridade de armas no processo, razão pela qual se passou a admitir também a faceta *substancial* do contraditório, consistente no efetivo *poder de influência* da parte sobre o juiz:

Para que seja substancialmente respeitado, não basta informar e permitir a reação, mas exigir que essa reação no caso concreto tenha real poder de influenciar o juiz na formação de seu convencimento. A reação deve ser apta a efetivamente influenciar o juiz na prolação de sua decisão, porque em caso contrário o contraditório seria mais um princípio “para inglês ver”, sem grande significação prática. O “poder de influência” passa a ser, portanto, o terceiro elemento do contraditório, tão essencial quanto os elementos da informação e da reação. (Neves, 2016, p. 263)

A garantia também encontra apoio no art. 5º, §§2º e 3º, da CF/88, na medida em que o art. 8º da Convenção Americana de Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica) (promulgada pelo Decreto n.º 678/1992) e o art. 14.3, alínea “e”, do Pacto Internacional

de Direitos Civis e Políticos (promulgado pelo Decreto n.º 592/1992) também instituem garantias judiciais inerentes ao devido processo legal.

Nesse contexto, é possível concluir que “o direito à prova é conteúdo do direito fundamental ao contraditório” (Didier Jr.; Braga; Oliveira, 2016, p. 46), afinal, não há garantia de defesa sem que seja dada à parte a oportunidade de produzir as provas de suas alegações e assegurada a apreciação judicial de tal conjunto probatório, de modo a influir na convicção do julgador.

A respeito da temática, destaca-se a lição de Didier Jr., Braga e Oliveira (2016, p. 47), que, em citação ao professor Eduardo Cambi, que bem esclarece o conteúdo complexo do direito à prova e a necessidade de conferir-lhe máxima efetividade, com ampla oportunidade para demonstração dos fatos alegados:

O direito fundamental à prova tem conteúdo complexo.

Ele compõe-se das seguintes situações jurídicas: a) o direito à adequada oportunidade de requerer provas; b) o direito de produzir provas; c) o direito de participar da produção da prova; d) o direito de manifestar-se sobre a prova produzida; e) o direito ao exame, pelo órgão julgador, da prova produzida.

Quanto ao segundo aspecto, Eduardo Cambi esclarece que esse direito fundamental à prova tem caráter instrumental; e sua finalidade, afirma, é o alcance de uma tutela jurisdicional justa. Por isso, deve-se sempre buscar dar efetividade a tal direito. E “nesse contexto, a efetividade do direito à prova significa o reconhecimento da máxima potencialidade possível ao instrumento probatório para que as partes tenham amplas oportunidades para demonstrar os fatos que alegam”, influiendo, assim, no convencimento do julgador. Deve-se assegurar, pois, o emprego de todos os meios de prova imprescindíveis para a comprovação dos fatos. Mas tal assertiva não deve ser encarada de modo absoluto; não se trata de direito fundamental absoluto. O direito ao manejo das provas relevantes à tutela do bem perseguido pode ser limitado, excepcionalmente, quando colida com outros valores constitucionalmente consagrados.

Evidente, portanto, o *status* constitucional do direito fundamental à prova, que abarca tanto a oportunidade de sua produção quanto a sua efetiva apreciação pelo magistrado, de modo a viabilizar a entrega de tutela jurisdicional justa e adequada.

Dúvidas não há quanto à titularização da garantia pelo ente público. Não se desconhece a controvérsia a respeito da atribuição de titularidade dos direitos fundamentais às pessoas jurídicas de direito público, haja vista que, como regra, são consideradas as suas destinatárias (Sarlet; Marinoni; Mitidiero, 2015). Entretanto, deve-se considerar o contexto do Estado Democrático de Direito, no qual o Estado não é apenas mero detentor do monopólio ilimitado da força, mas também passa a exercer atribuições em um contexto de sujeição de poder (Ferreira, 2014). Ao litigar em juízo, a fazenda pública submete-se ao poder do juiz, motivo pelo qual lhe são assegurados os direitos de aspecto processual, tais como o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou a respeito da possibilidade de pessoas jurídicas de direito público titularizarem direitos fundamentais de cunho processual. Confira-se o trecho da decisão da lavra do Min. Rel. Celso de Mello na Ação Cautelar nº 2032, movida pelo Estado de São Paulo em face da União Federal (Brasil, 2008):

A QUESTÃO DOS DIREITOS E GARANTIAS CONSTITUCIONAIS, NOTADAMENTE AQUELES DE CARÁTER PROCEDIMENTAL, TITULARIZADOS PELAS PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO.

- A imposição de restrições de ordem jurídica, pelo Estado, quer se concretize na esfera judicial, quer se realize no âmbito estritamente administrativo (como sucede com a inclusão de supostos devedores em cadastros públicos de inadimplentes), supõe, para legitimar-se constitucionalmente, o efetivo respeito, pelo Poder Público, da garantia indisponível do ‘due process of law’, assegurada, pela Constituição da República (art. 5º, LIV), à generalidade das pessoas, inclusive às próprias pessoas jurídicas de direito público, eis que o Estado, em tema de limitação ou supressão de direitos, não pode exercer a sua autoridade de maneira abusiva e arbitrária. Doutrina. Precedentes.

Tal arcabouço constitucional ampara a conclusão de que é possível comprovar o marco da dissolução irregular da executada por provas diversas da certidão lavrada por oficial de justiça. Negar a análise das provas produzidas pela fazenda pública em tal sentido – como documentos comprobatórios da ausência de faturamento, de movimentação financeira e de emissão de notas fiscais – equivale a violar o próprio direito fundamental à prova titularizado pelo ente.

4.2 A valoração da prova no Código de Processo Civil de 2015: persuasão racional, prova indiciária e vedação à prova tarifada

No âmbito infraconstitucional, ao tratar da temática da valoração da prova, o Código de Processo Civil de 2015, em seu art. 371, instituiu o sistema da persuasão racional ou do convencimento motivado ao prever que “o juiz apreciará a prova constante dos autos, independentemente do sujeito que a tiver promovido, e indicará na decisão as razões da formação de seu convencimento”.

Do dispositivo extraem-se dois comandos normativos distintos. O primeiro impõe ao juiz o dever de apreciar toda a prova constante dos autos, independentemente do sujeito que a tiver promovido – consagração do princípio da aquisição ou comunhão da prova. O segundo impõe o dever de motivação racional da valoração realizada. De ambos decorre corolário central para o presente estudo: inexistência hierárquica abstrata entre os meios de prova, não detendo nenhum deles valor pré-fixado em lei nem preponderância apriorística sobre os demais.

O paradigma atual pode ser compreendido a partir de uma perspectiva histórica dos sistemas de valoração da prova. De início, destaca-se o sistema da *prova legal ou tarifada*, que “atribuía valor a priori às provas e determinava a tarifa probatória suficiente para cada caso” (Macêdo; Peixoto, 2016, p. 63), cabendo ao julgador apenas o simples cálculo para identificação da prova cujo valor já foi dado por lei. Teve força na Europa nos âmbitos processual civil e penal, mas foi afastado a partir do século XVIII. Em seguida, passa-se ao sistema da *livre convicção*, que, em contraposição ao anterior, facultava ao juiz a avaliação das provas livremente, sem necessidade de explicação racional.

Diante da ampla subjetividade presente no sistema da livre convicção, chegou-se ao modelo da *persuasão racional*. Nele, o julgador pode atribuir às provas produzidas o valor que reputar merecido, porém, deve fazê-lo de forma motivada racionalmente. Em outros termos, as razões de convencimento do juiz devem ser expostas a fim de possibilitar o controle sobre a racionalidade da justificativa (Didier Jr.; Braga; Oliveira, 2016).

Cumpra ressaltar que a previsão do art. 371 do CPC trata de regra *geral*. Há previsão normativa para aplicação dos demais sistemas em casos pontuais, a exemplo do Tribunal do Júri, no qual vige a livre convicção, e de regras específicas de prova legal, como a necessidade de instrumento para comprovar a doação de imóvel (art. 541 do Código Civil).

A opção do legislador é reforçada pelo art. 369 do CPC, que consagra a atipicidade dos meios de prova ao assegurar às partes o direito de empregar “todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código”, para provar a verdade dos fatos e influir eficazmente na convicção do juiz. O rol probatório é, portanto, aberto (*numerus apertus*). Disso resulta que a restrição da prova de determinado fato a um único meio somente se legitima mediante expressa previsão legal – a exemplo do citado art. 541 do Código Civil –, jamais por construção jurisprudencial.

Soma-se a isso o art. 375 do CPC, segundo o qual o juiz aplicará as regras de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece. A previsão normativa está na base da relação entre indícios e presunções judiciais. O indício é fato *conhecido* que, por meio de raciocínio empregado pelo julgador, é capaz de sugerir o fato *desconhecido* (fato probando), em relação de causa ou efeito.

O raciocínio utilizado pelo juiz para estabelecer tal relação entre o fato probando e o fato conhecido é guiado pelas regras da experiência (art. 375 do CPC). Elas podem ser conceituadas como “o conjunto de juízos fundados sobre a observação do que de ordinário acontece; podem ser formuladas em abstrato por todo aquele de nível mental médio” (Didier Jr.; Braga; Oliveira, 2016, p. 69). A partir de tais regras, estabelece-se raciocínio silogístico para *presumir* ocorrido um fato por meio da prova de outro (presunção).

Trata-se da prova indiciária (ou indireta), que pode ser concebida tanto como *objeto de prova* (fato conhecido) quanto como *meio de prova* a ser utilizado em raciocínio de presunção. O aludido art. 375 do *Códex* processual, portanto, legitima o raciocínio presuntivo judicial.

No caso da dissolução irregular da sociedade executada, a ausência prolongada de faturamento, de movimentação financeira, de empregados registrados e de declarações fiscais autoriza, segundo o que ordinariamente acontece, a inferência de que a empresa cessou de fato suas atividades. A prova indiciária da dissolução irregular constitui, assim, técnica de valoração expressamente legitimada pelo ordenamento pátrio.

Quanto ao ponto, vale tecer considerações a respeito da tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 981. Na oportunidade de a delimitação da questão submetida a julgamento, houve menção direta à Súmula 435/STJ no tocante à hipótese de presunção da dissolução irregular da executada (Brasil, 2017):

À luz do art. 135, III, do CTN, o pedido de redirecionamento da Execução Fiscal, quando fundado na hipótese de dissolução irregular da sociedade empresária executada ou de presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), pode ser autorizado contra: (i) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), e que, concomitantemente, tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador da obrigação tributária não adimplida; ou (ii) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), ainda que não tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador do tributo não adimplido.

A delimitação deixa expresso que a “presunção” de dissolução irregular mencionada no repetitivo é aquela relativa à Súmula 435/STJ, dotada de caráter geral e abstrato. Assim, não se deve confundir tal presunção (referente ao verbete sumular) com o raciocínio silogístico do julgador que, após a apreciação de provas indiciárias diversas, entende por configurada a dissolução irregular. São possibilidades distintas para a prova do ilícito, mas igualmente legítimas e amparadas pela legislação processual civil.

Por fim, o art. 489, §1º, IV, do CPC reputa não fundamentada a decisão que deixa de enfrentar os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada. A decisão que descarta, de modo abstrato, o acervo probatório reunido pela fazenda pública, ao fundamento de que somente a certidão do oficial de justiça comprovaria a dissolução irregular, não valora a prova: recusa-se a apreciá-la, incorrendo no *error in procedendo* referido no item 4.1 e em negativa de prestação jurisdicional.

No ordenamento pátrio, portanto, à exceção dos casos de expressa previsão legal, não deve subsistir interpretação judicial que condicione a comprovação de um fato a apenas uma prova específica. Interpretação em tal sentido institui, por via hermenêutica, verdadeira tarifa probatória sem amparo legal, fazendo ressurgir – agora por criação judicial – o sistema da prova legal, há muito superado.

Dessa forma, na hipótese de dissolução irregular da sociedade, a previsão do art. 371 do Código de Processo Civil corrobora a possibilidade de atestar a sua ocorrência por provas diversas da certidão lavrada por oficial de justiça a respeito da não localização da empresa em seu domicílio. Ainda que o magistrado possa considerar insuficiente a prova indiciária produzida, não lhe é permitido rejeitá-la abstratamente por ausência de certificação do oficial de justiça nos termos da Súmula 435/STJ.

Em outros termos, o que não se revela possível é a interpretação que, de forma antecedente e abstrata, nega à fazenda pública o direito de produzir provas de suas alegações e tê-las apreciadas de forma motivada e racional pelo julgador, em flagrante violação aos arts. 369, 371, 375 e 489, §1º, IV, do Código de Processo Civil e às garantias constitucionais em torno do direito à prova.

5 CONCLUSÃO

A dissolução irregular da pessoa jurídica constitui infração à lei apta a autorizar o redirecionamento da execução fiscal ao administrador, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional. À luz dos Temas 962 e 981 do Superior Tribunal de Justiça, a responsabilidade não se vincula ao momento do fato gerador do tributo, mas ao exercício de poderes de gestão na data em que a dissolução irregular se “configurou” ou foi “presumida” nos termos da Súmula 435 da Corte.

Daí decorre a centralidade do marco temporal da dissolução. A data do encerramento irregular define quem pode ser legitimamente incluído no polo passivo da execução fiscal e quem deve ser excluído por não ter dado causa ao ilícito. Por isso, a fixação automática da data da certidão do oficial de justiça (que atesta a não localização da empresa em seu domicílio) como único marco possível compromete a correta aplicação dos precedentes vinculantes e pode afastar a responsabilização justamente do administrador que de fato conduziu a dissolução irregular.

A Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça institui presunção de dissolução irregular quando a empresa deixa de funcionar no domicílio fiscal sem comunicação aos órgãos competentes. A certidão do oficial de justiça, nesse contexto, é meio ordinário de deflagração da presunção, mas não fato constitutivo do ilícito nem requisito exclusivo de sua comprovação. O próprio Tema 981, ao referir-se à dissolução “configurada ou presumida”, reconhece a coexistência de dois marcos: o da demonstração efetiva do encerramento irregular e o da presunção sumular.

A interpretação que restringe a prova da dissolução irregular à certidão do oficial de justiça não encontra amparo na Constituição Federal nem no Código de Processo Civil. Viola o direito fundamental à prova, também titularizado pela pessoa jurídica de direito público, e contraria o regime processual da atipicidade dos meios de prova, da persuasão racional, das regras de experiência e do dever de fundamentação analítica.

Conclui-se, portanto, que a dissolução irregular da executada – e a respectiva data – pode ser comprovada por qualquer meio idôneo de prova, inclusive por prova indiciária consistente, como ausência de faturamento de movimentação financeira, inexistência de empregados, paralisação operacional, falta de declarações fiscais, desmobilização física e jurídica e demais elementos convergentes. A certidão do oficial de justiça permanece relevante, mas como instrumento de presunção nos termos da Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça, não como tarifa probatória.

Essa conclusão é reforçada pela evolução do modelo de cobrança da dívida ativa. Se a investigação fiscal contemporânea detecta o encerramento de fato muito antes da diligência cartorária, condicionar o marco do ilícito à certidão converte presunção instituída em favor do credor público em obstáculo à recuperação do crédito – inversão axiológica incompatível com a própria razão de ser da Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça.

Assim, a decisão judicial que se recusa a examinar provas diversas da certidão, ou que toma a data da diligência cartorária como teto temporal absoluto, incorre em negativa de prestação jurisdicional, viola o direito à tutela jurisdicional efetiva e restaura, por via hermenêutica, modelo de prova tarifada incompatível com o processo civil contemporâneo.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 jun. 2026.

BRASIL. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 8 jun. 2026.

BRASIL. *Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015*. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 8 jun. 2026.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 8 jun. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). *Recurso Especial nº 1.377.019/SP*. Tema Repetitivo 962. O redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da pessoa jurídica executada ou na presunção de sua ocorrência, não pode ser autorizado contra o sócio ou o terceiro não sócio que, embora exercesse poderes de gerência ao tempo do fato gerador, sem incorrer em prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, dela regularmente se retirou e não deu causa à sua posterior dissolução irregular, conforme art. 135, III, do CTN. Relatora: Min. Assusete Magalhães, 2021. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201300134372&dt_publicacao=29/11/2021. Acesso em: 9 jun. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). *Recurso Especial nº 1.643.944/SP*. Tema Repetitivo 981. O redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da pessoa jurídica executada ou na presunção de sua ocorrência, pode ser autorizado contra o sócio ou o terceiro não sócio, com poderes de administração na data em que configurada ou presumida a dissolução irregular, ainda que não tenha exercido poderes de gerência quando ocorrido o fato gerador do tributo não adimplido, conforme art. 135, III, do CTN. Relatora: Min. Assusete Magalhães, 2022. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201603209856&dt_publicacao=24/08/2017. Acesso em: 9 jun. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). *Recurso Especial nº 1.645.333/SP*. Decisão de afetação do recurso ao rito do art. 1.036 e seguintes do CPC/2015. Relatora: Min. Assusete Magalhães, 2017. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?cod_doc_jurisp=992426. Acesso em: 10 jun. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). *Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.527.224/SC*. Tributário e processual civil. Execução fiscal. Redirecionamento, em face de sócio-gerente ou administrador. Dissolução irregular da sociedade. Matéria de prova. Impossibilidade de reexame, em recurso especial. Súmula 7/STJ. Precedentes. Certidão lavrada por oficial de justiça. Eficácia. Inovação recursal. Inadmissibilidade. Agravo regimental improvido. Relatora: Min. Assusete Magalhães, 2015. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201402575700&dt_publicacao=14/09/2015. Acesso em: 8 jun. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula nº 435*. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2010. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?cod_doc_jurisp=992426. Acesso em: 8 jun. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Cautelar n. 2032/SP*. Relator: Ministro Celso de Mello. Decisão liminar *ad referendum* do Plenário do Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF, julgado em 14 maio de 2008. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/14772835>. Acesso em: 10 jun. 2026.

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de direito processual civil*. vol. 2. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2016.

DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. *Teoria geral do novo processo civil*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FERREIRA, Hamanda Rafaela Leite. *O Estado como titular de direitos fundamentais: (im) possibilidade e consequências da atribuição de direitos fundamentais às pessoas jurídicas de direito público*. Orientador: Gilmar Ferreira Mendes. 2014. 146 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2014.

MACÊDO, Lucas Buri de; PEIXOTO, Ravi Medeiros. *Ônus da prova e sua dinamização*. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2022.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de direito processual civil*. 8. ed. Salvador: JusPodivm, 2016.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

SARLET, Ingo; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

CISNEIROS, Bianca de Sá; ALMEIDA, Débora Pascal de; HOLMES, João Marcelo. Dissolução irregular configurada ou presumida? Os dois marcos do Tema 981/STJ e a vedação à prova tarifada na recuperação da dívida ativa. *Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa*, Belo Horizonte, ano 3, v. 1, p. 343-360, 2026.

AQUISIÇÃO ORIGINÁRIA DA PROPRIEDADE E SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA: A CONFIGURAÇÃO DO USUCAPIENTE COMO CONTRIBUINTE DE IPTU EM PERÍODO ANTERIOR AO REGISTRO IMOBILIÁRIO

Luís Fernando Silva Pinheiro

Procurador do Município de Rio Claro. Especialista em Direito Imobiliário Aplicado pela EPD.
Pós-Graduando em Direito Imobiliário pela FDRP/USP. Advogado.

Resumo: O presente artigo analisa a interface entre o instituto da usucapião, como modo originário de aquisição da propriedade imóvel, e a responsabilidade pelo adimplemento dos débitos de Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) anteriores ao registro imobiliário da sentença ou escritura declaratória. Partindo do aparente conflito entre o efeito liberatório da aquisição originária (que afasta os ônus *propter rem*) e o art. 130 do Código Tributário Nacional (CTN), o trabalho utiliza o método dedutivo para distinguir a figura do responsável tributário por sucessão da figura do contribuinte. Demonstra-se que, no período pretérito ao registro, o usucapiente já exercia posse qualificada com *animus domini*, enquadrando-se como contribuinte direto do imposto, nos termos dos arts. 32 e 34 do CTN. Diante disso, propõem-se diretrizes de governança e eficiência fiscal para as Procuradorias Municipais, tais como o estabelecimento de fluxos de comunicação integrados com os Cartórios de Registro de Imóveis e o saneamento de ofício do polo passivo das execuções fiscais de IPTU, mitigando riscos de cobranças e protestos indevidos de Certidões de Dívida Ativa (CDAs).

Palavras-chave: Usucapião. IPTU. Dívida Ativa.

Sumário: 1 Introdução e delimitação metodológica do tema – 2 A natureza jurídica da usucapião como aquisição originária – 3 A responsabilidade *lato sensu* pelos débitos tributários anteriores ao registro – 4 Os desafios para a gestão da dívida ativa municipal – 5 Considerações finais e diretrizes propositivas – Referências

1 INTRODUÇÃO E DELIMITAÇÃO METODOLÓGICA DO TEMA

1.1 Apresentação do problema científico e delimitação fática

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) constitui fonte expressiva de receita corrente para a composição do orçamento dos Municípios. No Portal da Transparência do Município de São Paulo,¹ por exemplo, o IPTU corresponde a aproximadamente 25% da receita corrente prevista para o exercício de 2026.

Ainda que esse imposto vinculado a imóveis seja relevante para o orçamento municipal, levantamento da Associação dos Notários e Registradores do Brasil (Anoreg-BR) aponta que a cada dez imóveis urbanos no país, quatro contam com alguma irregularidade.² Ou seja, 40% da base imobiliária brasileira possui alguma pendência documental.

1 Disponível em: <https://transparencia.prefeitura.sp.gov.br/receitas-despesas/>. Acesso em: 27/05/2026.

2 Disponível em: <https://www.anoreg.org.br/site/monitor-mercantil-mais-de-5-milhoes-de-imoveis-estao-irregulares-no-brasil/>. Acesso em: 27/05/2026.

Dentre os diversos meios de regularização imobiliária, a usucapião figura como a mais lembrada pelos profissionais do direito e pela população em geral, seja pela sua larga admissibilidade, conforme entendimento já consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ),³ seja pelos efeitos da usucapião no saneamento de vícios que possam inquinar a propriedade.

Esses efeitos decorrem da natureza da usucapião como aquisição originária. Conforme se demonstrará adiante, essa espécie de aquisição é caracterizada pela inexistência de vínculo com a propriedade anterior, liberando a nova propriedade de todos os ônus e os gravames que eventualmente incidiam sobre o bem – incluindo eventuais débitos *propter rem*.

A origem do aparente problema que se pretende enfrentar neste trabalho é a contradição entre a aquisição por usucapião, com natureza originária, e a “responsabilidade”⁴ do usucapiente pelos débitos anteriores ao registro da usucapião. O propósito é demonstrar que, embora a doutrina e a jurisprudência reforcem o efeito liberatório da usucapião em relação aos débitos *propter rem*, os débitos de IPTU ainda podem ser executados em face do usucapiente.

Essa estranheza – libera o imóvel, mas permanece com a dívida – exige uma abordagem cuidadosa por parte da Advocacia Pública municipal. Isso porque, com o julgamento do Tema 1184 pelo STF,⁵ o protesto tornou-se uma etapa essencial na cobrança da dívida ativa do IPTU, mas que exige cautela por parte do Fisco. Como o protesto sem o adequado controle de conformidade pode gerar dano moral indenizável em face do ente público, a insegurança jurídica da cobrança de IPTU em face de imóveis que passaram e passam pelo processo de usucapião exige o avanço do estudo sobre o tema.

Dá a importância do tema: a qual devedor se deve atribuir o débito de IPTU quando há, na matrícula, a informação sobre a ocorrência da usucapião? Esse é o problema a ser enfrentado a fim de dar segurança jurídica no manejo da dívida ativa imobiliária e, mais precisamente, para a cobrança administrativa envolvendo imóveis que passaram por um processo de usucapião.

3 Para simples contextualização do tema, apresenta-se o seguinte julgado da Corte Cidadã (STJ), embora a pesquisa de jurisprudência sobre a usucapião como meio de regularização fundiária fuja do objeto deste trabalho: “RECURSO ESPECIAL CONTRA ACÓRDÃO PROFERIDO NO JULGAMENTO DE IRDR. USUCAPIÃO EXTRAORDINÁRIA. BEM IMÓVEL URBANO. ÁREA INTEGRANTE DE LOTEAMENTO IRREGULAR. SETOR TRADICIONAL DE PLANALTINA. PRESCRIÇÃO AQUISITIVA. FORMA ORIGINÁRIA DE AQUISIÇÃO DE PROPRIEDADE. POSSIBILIDADE DE REGISTRO. O RECONHECIMENTO DO DOMÍNIO DO IMÓVEL NÃO INTERFERE NA DIMENSÃO URBANÍSTICA DO USO DA PROPRIEDADE. INTERESSE DE AGIR CONFIGURADO. RECURSO DESPROVIDO. [...] 5. *O reconhecimento da usucapião não impede a implementação de políticas públicas de desenvolvimento urbano. Muito ao revés, constitui, em várias hipóteses, o primeiro passo para restabelecer a regularidade da urbanização.* [...]” (STJ, REsp: 1818564 DF 2019/0163526-7, Relator: Ministro MOURA RIBEIRO, Data de Julgamento: 09/06/2021, S2 – SEGUNDA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 03/08/2021).

4 Como se verá nos capítulos subsequentes, esse termo “responsabilidade” não carrega a especificidade necessária, dentro da terminologia utilizada pelo direito tributário, para caracterizar precisamente o fundamento da obrigação tributária que recai sobre o usucapiente. A expressão que se entende mais adequada é o *status* de contribuinte.

5 “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”.

1.2 Objetivos da pesquisa e hipótese de trabalho

Como dito, o objeto principal desta pesquisa é analisar a natureza jurídica da usucapião face às obrigações tributárias e definir os limites de responsabilidade do usucapiente em relação aos débitos anteriores ao registro imobiliário.

Busca-se utilizar o método dedutivo para partir dos conceitos jurídicos trazidos pela doutrina de direito civil e de direito tributário e chegar a alguma conclusão quanto ao problema em questão. Com essa conclusão, o trabalho trará propostas de soluções de governança pública e eficiência fiscal aplicáveis às procuradorias dos municípios.

A hipótese de trabalho consiste na premissa de que, sendo a usucapião um modo originário de aquisição da propriedade, ocorre a ruptura do nexo de transmissão obrigacional, mas também surge, na matrícula, prova documental e dotada de fé pública de que, no período anterior ao registro, o usucapiente era possuidor *ad usucapionem*. Pode-se até mesmo considerar que essa posse qualificada estaria comprovada com a sentença judicial de procedência da ação de usucapião ou, ainda antes, com o mero ajuizamento da ação de usucapião. Assim, ainda que o usucapiente não seja responsável tributário pelos débitos do proprietário registral anterior, há elementos suficientes para considerá-lo como contribuinte, vinculando-se diretamente ao fato gerador como possuidor a qualquer título.

2 A NATUREZA JURÍDICA DA USUCAPIÃO COMO AQUISIÇÃO ORIGINÁRIA

2.1 O conceito civilista de aquisição originária de propriedade

Os direitos reais, diferentemente das *fontes* dos direitos obrigacionais (Gomes, 2017, p. 26), possuem *modos* próprios de aquisição. No que se refere aos imóveis, o art. 1.227 do Código Civil (“CC”) exige o registro para a constituição ou a transmissão de direitos reais, ressalvados expressamente nesse dispositivo os demais casos previstos no mesmo diploma. É o caso, por exemplo, da acessão (art. 1.248 do CC).

Na classificação da doutrina, os modos de aquisição da propriedade – o mais proeminente direito real – subdividem-se em originários ou derivados, conforme haja ou não relação negocial entre o adquirente e o antigo dono da coisa. Nos primeiros, o adquirente não possui relação com o antecessor, pois não obtém o bem do antigo proprietário, mas, sim, *contra* ele (Farias e Rosendal, 2015, p. 120).

Os efeitos produzidos por cada um desses modos de aquisição são diferentes, a depender da existência ou não de vínculo com o proprietário anterior.

Na aquisição originária, devido à ausência de vínculo, a propriedade ingressa no patrimônio do adquirente de forma plena, livre de todos os vícios que a relação jurídica anterior apresentava.

Na aquisição derivada, diferentemente, a propriedade adquirida é incorporada com os mesmos ônus e gravames que atingiam o alienante (Farias e Rosendal, 2015, p. 336-337).

Dessa forma, pode-se conceituar a aquisição originária como um dos modos de aquisição da propriedade em que o adquirente não depende de relação negocial de caráter translativo com o antigo proprietário,⁶ não havendo continuidade do estado jurídico anterior.

Como não há transmissão efetiva e voluntária por parte do proprietário registral, só se admite a aquisição originária mediante lei, uma vez que há supressão da propriedade do antigo dono. Embora fuja do objeto deste trabalho, é curioso que os modos de aquisição originária, além de exigirem essa previsão legislativa para suprimir o direito fundamental à propriedade (art. 5º, XXII, da Constituição da República Federativa do Brasil – “CRFB”), também guardem algum grau de relação com a função social da propriedade, como é o caso da desapropriação por interesse social, da própria usucapião – que privilegia a utilização efetiva do imóvel – e até mesmo da arrematação – que é elemento funcional do crédito imobiliário.

À luz dessas considerações, sob o prisma dogmático, o critério definidor da aquisição originária reside na inexistência de uma transmissão do direito de propriedade. Trata-se de um rompimento do liame causal anterior que, justamente por não dar continuidade ao estado jurídico anterior, implica consequências jurídicas relevantes, as quais serão exploradas no subcapítulo seguinte.

2.2 Os efeitos da aquisição originária e a garantia do crédito

Dada a natureza originária da aquisição por usucapião, os efeitos típicos desse modo de aquisição se aplicam à nova propriedade. Como não há continuidade de direitos ou obrigações, as relações jurídicas pretéritas que envolviam o imóvel perdem vínculo com a coisa,⁷ como é o caso das garantias incidentes sobre o imóvel e das restrições judiciais, como no caso da penhora ou da indisponibilidade de bens.

Consequentemente, se antes os credores do antigo proprietário possuíam como garantia a coisa que integrava patrimônio do devedor (v. art. 789 do Código de Processo Civil – “CPC” – e art. 381 do CC), agora não podem mais atingir a coisa que se desvinculou com o proprietário anterior.

Na alienação, diversamente do que ocorre na usucapião, os credores do antigo proprietário ainda podem se utilizar de institutos jurídicos para alcançar o patrimônio do alienante mesmo após a transmissão. É o caso da anulabilidade dos negócios jurídicos celebrados em fraude contra credores, prevista no art. 158 do CC, ou da ineficácia em relação

6 Embora a relação negocial não consubstancie a causa da aquisição originária, é relativamente comum que haja algum negócio jurídico subjacente entre o adquirente e o antigo proprietário mesmo nas aquisições originárias. É o caso da usucapião ordinária, a qual, nos termos do art. 1.242 do Código Civil, tem como requisito o justo título. Portanto, a melhor conceituação de aquisição originária é aquela que se baseia na inexistência de transmissão.

7 Quanto à extensão do efeito liberatório da usucapião, necessário destacar que alguns vínculos permanecem afetando o novo proprietário, como é o caso do vínculo condominial, se o imóvel está inserido num condomínio edilício; das limitações administrativas e ambientais; de servidões reais tendo por prédio subserviente o imóvel usucapido; dentre outras.

ao exequente nos negócios jurídicos celebrados em fraude à execução, com fundamento no art. 792 do CPC.

Todavia, em virtude do efeito liberatório da aquisição originária, essa garantia é perdida, não podendo o credor de quem perdeu a propriedade pleitear a anulação da aquisição.

Considerando o desfalque causado na garantia do credor pela usucapião, a definição do momento em que se opera a usucapião é de suma relevância, visto que a perda da propriedade pelo anterior proprietário e devedor pode implicar a frustração do crédito.

2.3 O momento em que a coisa usucapida deixa de responder pelas dívidas do anterior proprietário

Um dos elementos estruturais da usucapião é o decurso do tempo. Disso deriva a sua inegável natureza de *prescrição aquisitiva*, assim como a sua relação com o princípio da segurança jurídica.

O CC e a CRFB estabeleceram uma pluralidade de prazos prescricionais aquisitivos conforme a qualificação da posse e a destinação dada ao bem, o que explicita a relação da usucapião com o princípio da função social da propriedade.

Na usucapião extraordinária (art. 1.238 do CC), modalidade que prescinde de justo título e de boa-fé, o prazo é de 15 anos, reduzindo-se para 10 anos caso o possuidor tenha estabelecido moradia ou realizado obras ou serviços de caráter produtivo. Por sua vez, a usucapião ordinária (art. 1.242 do CC), que exige a conjugação de justo título e boa-fé, demanda o lapso de 10 anos, podendo diminuir para 5 anos na hipótese da usucapião tabular, caso em que a aquisição ocorreu onerosamente, com registro posteriormente cancelado, aliada à moradia ou a investimentos de interesse social e econômico.

Contudo, a modalidade de maior incidência prática é a usucapião especial urbana (prevista no art. 183 da CRFB e no art. 1.240 do CC). Voltada a efetivar o direito fundamental à moradia, esta espécie exige o decurso de apenas 5 anos de posse mansa e pacífica sobre área urbana de até 250 m², desde que o usucapiente a utilize para sua moradia ou de sua família e não seja proprietário de outro imóvel urbano ou rural. A exiguidade deste prazo quinquenal acentua, sobremaneira, a necessidade de vigilância contínua do credor: a inércia em excutir o patrimônio do devedor nesse curto interregno pode resultar na rápida consumação da usucapião e na consequente frustração da tutela executiva.

Em paralelo a essa realidade urbana, a legislação prevê prazos igualmente reduzidos para outras situações que privilegiam o uso efetivo da coisa, como os 5 anos da usucapião especial rural (art. 1.239 do CC) para áreas de até 50 hectares tornadas produtivas pelo trabalho familiar, e o prazo sumarássimo de 2 anos para a usucapião familiar (art. 1.240-A do CC), aplicável aos casos de abandono de lar conjugal.

Em todas essas hipóteses, uma vez esgotado o prazo respectivo, o domínio consolida-se originariamente nas mãos do possuidor no exato instante do preenchimento cumulativo

dos requisitos legais. A partir desse marco temporal – o exaurimento do prazo da usucapião –, opera-se o corte do nexa dominial anterior. Consequentemente, encerra-se, no mesmo ato e de forma irreversível, qualquer sujeição do bem às obrigações e às pretensões executivas de titularidade dos credores do antigo proprietário registral.

Assim, o registro não é elemento constitutivo da aquisição por usucapião, uma vez que os efeitos da sentença ou do reconhecimento extrajudicial da usucapião são meramente declaratórios.

De todo modo, a usucapião é levada ao registro imobiliário (art. 167, I, 28, e art. 216-A da Lei nº 6.015/73), a fim de garantir a cognoscibilidade geral (DIP, 2017, p. 111) sobre a ocorrência da prescrição aquisitiva e também para permitir o *jus disponendi* (Ribeiro, 2012, p. 203). Mas é o decurso do prazo prescricional aquisitivo que opera a perda da propriedade pelo antigo dono e a aquisição da propriedade pelo usucapiente.

Dada essa circunstância, surge um questionamento: a partir de que momento o usucapiente pode ser considerado proprietário ou possuidor?

Conforme as lições de Benedito Silvério Ribeiro, o requisito temporal da usucapião deve estar integralmente cumprido na data da propositura da ação, embora, em algumas hipóteses, a jurisprudência tenha considerado o tempo de posse no momento do julgamento (2012, p. 809).

Ainda assim, pelo princípio da retroatividade, a usucapião reportar-se-ia à data do início da posse, e não quando cumprido o prazo. Essa ideia busca proteger os terceiros que, supondo ser o possuidor o verdadeiro proprietário com base na aparência da propriedade, com ele trataram (Ribeiro, 2012, p. 224-225). Ou seja, após o reconhecimento judicial ou extrajudicial da usucapião, o usucapiente é considerado proprietário desde que iniciada a posse *ad usucapionem*.

Contudo, a jurisprudência do STJ⁸ vem assentando reiteradamente o entendimento de que a usucapião se reputa ocorrida desde o cumprimento dos requisitos para a aquisição originária. Para fins deste artigo, utilizar-se-á o entendimento jurisprudencial já consagrado.

8 “RECURSO ESPECIAL. CIVIL. USUCAPIÃO EXTRAORDINÁRIA. AQUISIÇÃO ORIGINÁRIA DA PROPRIEDADE. EFEITO LIBERATÓRIO. PENHORA. DÉBITO CONDOMINIAL. OBRIGAÇÃO PROPTER REM. NÃO SUBSISTÊNCIA. 1. Recurso especial interposto em 24/5/2022 e concluso ao gabinete em 14/12/2022. 2. O propósito recursal consiste em dizer se a aquisição originária da propriedade pela usucapião prevalece sobre o caráter “propter rem” do débito condominial de modo a autorizar a desconstituição de penhora incidente sobre o bem. 3. *Em virtude dos efeitos ex tunc do reconhecimento judicial ou extrajudicial da usucapião, a titularidade do bem é concebida ao possuidor desde o momento em que satisfeitos todos os requisitos para a aquisição originária da propriedade.* 4. A usucapião insere-se no rol dos modos originários de aquisição de propriedade, pois não há conexão entre o direito de propriedade que dela surge e o direito de propriedade antecedente. 5. Em razão do efeito liberatório, se a propriedade anterior se extingue pela usucapião, tudo o que gravava o bem – e lhe era acessório – também se extinguirá. Precedentes. 6. Não subsiste eventual penhora incidente sobre o bem objeto de usucapião, pois, extinguindo-se o direito de propriedade ao qual o gravame estava atrelado, não há como prevalecer os ônus que pendiam sobre o bem, ainda que destinados a garantir débito de natureza “propter rem”. 7. Na hipótese dos autos, não merece reforma o acórdão recorrido, pois, revelando-se incontestada a consumação da usucapião, extinguiu-se o direito de propriedade anterior e, juntamente com ele, a penhora outrora realizada no âmbito da execução, em virtude da natureza originária da aquisição da propriedade, sendo certo, ainda, que os débitos condominiais executados são anteriores à própria posse dos embargantes. 8. Recurso especial não provido” (STJ – REsp: 2051106 SP 2022/0337278-9, Relator: Ministra NANCY ANDRIGHI, Data de Julgamento: 24/10/2023, T3 – TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 23/11/2023).

Portanto, da constatação de que o momento da prescrição aquisitiva é a data em que cumpridos todos os seus requisitos legais, os quais devem estar preenchidos, via de regra, na data do ajuizamento da ação de usucapião, decorrerão consequências jurídicas relevantes na cobrança da dívida ativa de IPTU, como se demonstrará adiante.

3 A RESPONSABILIDADE *LATO SENSU* PELOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS ANTERIORES AO REGISTRO

3.1 A natureza *propter rem* das obrigações tributárias imobiliárias e a posse *ad usucapionem* do usucapiente

Nos termos do art. 130 do Código Tributário Nacional (“CTN”), os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, como é o caso do IPTU, sub-rogam-se na pessoa do adquirente.

Dessa previsão da responsabilidade tributária por sucessão extrai-se a natureza *propter rem* do crédito tributário, isto é, independentemente de quem for o sucessor, a responsabilidade tributária acompanha o bem imóvel (Cassone, 2016, p. 159).

A utilização do instituto da *sub-rogação* também atrai efeitos jurídicos. Como a sub-rogação se caracteriza pela substituição do adquirente na posição do antigo devedor, não se pode exigir daquele o que deste não se exigiria. Da mesma forma, essa substituição da posição também deve operar a exclusão do antigo proprietário do polo passivo na relação jurídico-tributária (Schoueri, 2017, p. 605).

Assim como o art. 130, também o art. 131, I, do CTN, considera responsável tributário o adquirente em relação aos tributos incidentes sobre os bens adquiridos.

Contudo, como já tratado, o usucapiente não adquire a coisa *de* alguém, mas, sim, *contra* alguém. Inexiste transmissão de propriedade entre o usucapiente e o antigo proprietário. Essa aquisição, por ser de modo originário, não carrega as relações jurídicas antes incidentes sobre a coisa, por força do efeito liberatório da usucapião. Trata-se, portanto, de uma exceção à garantia do crédito tributário prevista nos arts. 130 e 131, I, do CTN.

Há, assim, um aparente conflito entre esse entendimento – ausência de transmissão imobiliária e, portanto, ausência de sub-rogação – e o *status* retroativo de proprietário do usucapiente que se defende neste trabalho. Se a sentença – assim como o registro – tem apenas natureza declaratória da prescrição aquisitiva já ocorrida e que deve ser comprovada no momento do ajuizamento da ação de usucapião, o usucapiente não pode ser considerado responsável tributário pelos tributos cujo contribuinte era o proprietário de origem.

Todavia, o usucapiente já era sujeito passivo tributário antes da sentença ou do registro, dada a sua posição de possuidor *ad usucapionem*, que tem, como se discorrerá adiante, a natureza de posse com *animus domini* exigida pela jurisprudência para permitir a incidência tributária sobre o “possuidor a qualquer título”. A solução que se propõe, portanto, é que o usucapiente seja considerado contribuinte, e não responsável tributário pelos débitos

do proprietário anterior. Em outros termos, haveria não uma responsabilidade tributária, mas sim uma responsabilidade *lato sensu* pelos tributos incidentes no período em que o usucapiente foi possuidor qualificado.

No Código de Processo Civil de 1973 (CPC/73), o art. 945 já resolvia o problema dos créditos tributários anteriores à usucapião, já que exigia expressamente a satisfação das obrigações fiscais para a expedição do mandado de registro da sentença de procedência da usucapião.

Há quem entenda que essa disposição continuaria aplicável (Monteiro, 2015, p. 169). Contudo, em face da revogação expressa por parte do novo CPC, especialmente diante da função social da propriedade reforçada pelo instituto da usucapião,⁹ entende-se que esse caminho – exigência do tributo já no processo de usucapião – não é recomendável para a Fazenda Pública Municipal recuperar o crédito tributário. Isso porque, além do risco de ocasionar dano moral indenizável em face do usucapiente, especialmente quando utilizado o protesto como meio de cobrança, essa tentativa de exigir o tributo também pode levar o Município a ser considerado como parte sucumbente na ação de usucapião.

3.2 A solução para o conflito aparente entre a aquisição originária e o artigo 130 do Código Tributário Nacional – a diferença entre as posições de responsável tributário e de contribuinte

Como se viu, há um conflito aparente entre a aquisição originária – que se desconecta das características da propriedade anterior – e a responsabilidade tributária prevista no art. 130 do CTN. Isso porque, se há efeito liberatório na aquisição originária, pois não há transmissão, não seriam transferidos ao usucapiente os débitos tributários pretéritos.

A resolução desse conflito aparente reside na distinção entre a responsabilidade tributária e a posição jurídica de contribuinte.

A teoria dualista da obrigação – separação entre os conceitos de *Schuld* e *Haftung* –¹⁰ é o que distingue contribuinte e responsável tributário. No direito tributário, a sujeição passiva tributária não se vincula obrigatoriamente à pessoa do contribuinte (Schoueri, 2017, p. 577-579).

O próprio parágrafo único do art. 121 do CTN traz duas posições jurídicas distintas de sujeição passiva. Ele dispõe que o contribuinte é aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador (*Schuld*), enquanto o responsável é aquele que é sujeito passivo da

9 A função social da propriedade, nesse caso, prevalece até mesmo em relação às normas urbanísticas do Município, conforme já decidido pelo STF: RE: 422349 RS, Relator: DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 29/04/2015, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 05/08/2015.

10 A melhor forma de diferenciar essas expressões do direito germânico que tanto influenciaram o direito privado brasileiro é a que vincula o *Schuld* à figura do débito ou do dever e o *Haftung* à sujeição patrimonial ou à responsabilidade. Via de regra, ambas incidem sobre uma mesma pessoa, mas há situações em que não há coincidência. Há, por exemplo, débito sem responsabilidade nas obrigações naturais (é o caso da dívida de jogo de azar) e responsabilidade sem débito na fiança.

obrigação tributária por previsão legal, mas sem se caracterizar como contribuinte. Esse responsável pode ter seus bens atacados pelo credor tributário (*Haftung*), mesmo que não esteja vinculado diretamente ao fato gerador.

No caso em análise, o usucapiente não pode ser considerado responsável tributário pelos tributos devidos pelo proprietário anterior, já que a aquisição originária possui efeito liberatório das relações antes incidentes sobre o imóvel. Não há, dessa forma, responsabilidade tributária pelos débitos anteriores. Contudo, é evidente que o usucapiente pode ser eleito pelo Município credor como contribuinte.

Nos termos do art. 32 do CTN, o IPTU tem por fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel. O art. 34, por sua vez, estabelece paralelamente que o contribuinte do IPTU é o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título. Cabe reforçar que, apesar dessas disposições em caráter nacional, a legislação municipal deverá eleger o sujeito passivo do IPTU, conforme entendimento no enunciado de Súmula nº 399 do STJ.

O STJ também possui entendimento de que a posse apta a permitir a incidência do IPTU é a posse com *animus domini*, ou seja, aquela em que o possuidor esteja em vias de se tornar proprietário.¹¹ O *animus possidendi* seria a intenção de exercer o próprio direito de propriedade.

Essa é, justamente, a posse que é atribuída ao usucapiente ao final do processo judicial ou extrajudicial de usucapião, como um dos requisitos para seu reconhecimento (Ribeiro, 2012, p. 775-776).

Assim, o usucapiente é, antes mesmo do registro da usucapião, sujeito passivo do IPTU em virtude de sua posição como contribuinte, como responsável *lato sensu*, ainda que não seja responsável tributário na figura dos arts. 130 e 131 do CTN. Daí a possibilidade de se cobrar, do usucapiente, os débitos de IPTU anteriores ao registro da usucapião.

3.3 O registro da usucapião com os dados necessários para instruir a dívida ativa

O registro da usucapião no Cartório de Registro de Imóveis garante publicidade e segurança jurídica à aquisição da propriedade. Esse ato inclui na matrícula do imóvel o

11 “PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IPTU. CONTRATO DE CONCESSÃO DE BEM PÚBLICO. AUSÊNCIA DE ANIMUS DOMINI. TRIBUTO INDEVIDO. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. 1. O artigo 34 do CTN define como contribuinte do IPTU o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. O Superior Tribunal de Justiça tem entendido que a posse apta a gerar a obrigação tributária é aquela qualificada pelo *animus domini*, ou seja, a que efetivamente esteja em vias de ser transformada em propriedade, seja por meio da promessa de compra e venda, seja pela posse ad usucapionem. Assim, a incidência do tributo deve ser afastada nos casos em que a posse é exercida precariamente, bem como nas demais situações em que, embora envolvam direitos reais, não estejam diretamente correlacionadas com a aquisição da propriedade. 2. O cessionário do direito de uso não é contribuinte do IPTU, haja vista que é possuidor por relação de direito pessoal, não exercendo *animus domini*, sendo possuidor do imóvel como simples detentor de coisa alheia. Precedentes. Incidência do óbice da Súmula 83/STJ. 3. Agravo regimental não provido” (STJ – AgRg no AREsp: 691946 RJ 2015/0083642-2, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 09/06/2015, T2 – SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 16/06/2015).

título que fundamentou a aquisição pelo usucapiente, seja por sentença judicial ou por procedimento extrajudicial em cartório.

O registro da usucapião formaliza a nova titularidade e fornece ao fisco municipal dados essenciais para a adequação do cadastro fiscal, os quais são dotados de fé pública. As informações da matrícula, como a modalidade de usucapião, a data do processo judicial ou do pedido extrajudicial e a qualificação do usucapiente, ajudam a administração tributária a identificar o devedor correto do IPTU, especialmente quanto ao início da posse com *animus domini* pelo usucapiente.

Considerando o prazo quinquenal da prescrição tributária, a Fazenda Municipal deve utilizar essas informações – modalidade de usucapião, data do ajuizamento processo judicial ou do protocolo do pedido administrativo de usucapião – para, sendo o caso, atualizar o cadastro e expedir CDA com o usucapiente como sujeito passivo do IPTU.

4 OS DESAFIOS PARA A GESTÃO DA DÍVIDA ATIVA MUNICIPAL

4.1 A relação entre a Advocacia Pública e os processos judiciais ou extrajudiciais de usucapião

Exige-se a intimação da Fazenda Pública nos processos de usucapião para manifestar eventual interesse na causa, como ocorre no caso de sobreposição do imóvel com áreas públicas. Como os bens públicos não estão sujeitos à usucapião, trata-se de um dos casos em que o Município deve se opor à usucapião, ao menos enquanto não solucionada a sobreposição de áreas.

Essa exigência também se aplica ao procedimento extrajudicial, realizado diretamente nos cartórios de registro de imóveis, conforme art. 216-A, §3º, da Lei Federal nº 6.015/1973.

Considerando a importância da informação acerca da usucapião para a cobrança da Dívida Ativa imobiliária, a Advocacia Pública municipal deve estruturar um fluxo de trabalho voltado a receber e analisar essas intimações com precisão. Essa atuação funciona como uma importante fonte de dados para o fisco municipal, não bastando a mera análise de eventual invasão de área pública. Ao tomar conhecimento do pedido judicial ou extrajudicial, a Procuradoria também está diante da possibilidade de atualizar o seu cadastro fiscal e aumentar a eficiência da arrecadação tributária.

Após o encerramento do processo, a sentença ou a escritura de usucapião fornece elementos seguros sobre o novo proprietário e o tempo em que ele exerceu a posse com intenção de dono. Com essas informações, algumas medidas podem ser tomadas, as quais serão elencadas a seguir.

4.2 A necessária comunicação entre Procuradoria Municipal responsável pelos processos de usucapião e a Dívida Ativa

A Portaria PGFN nº 33, de 8 de fevereiro de 2018, embora editada no âmbito federal, serve como importante baliza metodológica de governança para os municípios ao destacar o controle de legalidade como dever institucional e direito do contribuinte.

No âmbito municipal, o necessário controle de legalidade da dívida ativa implica que as procuradorias devem realizar a revisão do débito encaminhado para inscrição em dívida ativa ou até mesmo a revisão de ofício antes ou durante o processo de execução fiscal.

Ao constatar o registro da usucapião, o órgão de representação judicial deve promover o saneamento do cadastro fiscal, expurgando os débitos inexigíveis do antigo proprietário que sofreu a prescrição aquisitiva e redirecionando a cobrança dos valores pretéritos contra o novo proprietário, que no período anterior (2, 5, 10 ou 15 anos) figurava como contribuinte.

Daí a necessidade de que, recebida a informação sobre a sentença de usucapião, sejam acompanhados o trânsito em julgado e a expedição da carta de sentença ou o registro da usucapião extrajudicial, a fim de que esse fato seja comunicado prontamente à dívida ativa.

O momento em que o cadastro deve ser atualizado pode gerar controvérsia. A rigor, o mais seguro seria aguardar o registro de usucapião, haja vista seu efeito *erga omnes*, embora o adquirente por usucapião possa ser considerado contribuinte pelo período anterior. A vantagem de se aguardar o registro é a fé pública que a informação do assento registral possui, garantindo que o Município promoveu a cobrança da dívida ativa em face de quem pode ser considerado contribuinte.

Uma alternativa, considerando que nem sempre o registro é providenciado pelo interessado, é se utilizar da própria sentença como fundamento para a atualização cadastral. Com a sentença, o juiz já terá se debruçado sobre os requisitos da usucapião e verificado a existência de posse com *animus domini* por parte do requerente. Assim, antes mesmo do registro, a intimação da Fazenda Pública acerca da sentença de usucapião possibilita a inclusão do usucapiente como contribuinte no cadastro fiscal antes mesmo do registro imobiliário.

Contudo, nem sempre a Fazenda será intimada da sentença, especialmente quando não houve oposição ao processamento da usucapião. Por conseguinte, também se pode adotar a própria intimação das Fazendas Públicas para manifestar eventual oposição como momento para se providenciar a atualização do cadastro fiscal. Isso porque, no ajuizamento da ação, o usucapiente está declarando o exercício da posse *ad usucapionem* sobre o imóvel. Ainda que o juízo julgue improcedente a ação pela ausência de cumprimento de um dos requisitos, a declaração do requerente – à qual o Município terá acesso ao ser intimado – poderá ser considerada suficiente para a inclusão do usucapiente como contribuinte no cadastro fiscal.

Considerando a maior eficiência arrecadatória e o risco de que a ação de usucapião demore anos para ser concluída, tornando parte dos créditos tributários irre recuperáveis em face do antigo proprietário, entende-se que o terceiro momento – intimação da Fazenda

para manifestar eventual oposição à usucapião – é o ideal para a promoção da atualização do cadastro.

Também é importante ressaltar a possibilidade de juntar ao processo de usucapião a informação – além da eventual sobreposição de área pública, como de praxe – sobre os débitos inscritos em dívida ativa sobre o imóvel usucapiendo, buscando informar o usucapiente da existência de débitos que poderão incidir sobre sua pessoa. Inclusive, é possível pedir ao juízo a menção, na sentença, da pendência de débitos tributários.

Essa iniciativa também auxilia diretamente na recuperação da dívida ativa, pois o oficial do Cartório de Registro de Imóveis, por cautela e para evitar a sua responsabilidade solidária prevista no artigo 134, inciso VI, do CTN, exigirá a comprovação da quitação dos tributos que incidem sobre o imóvel para praticar os atos de registro. Desse modo, a menção expressa sobre os débitos pendentes estimula o usucapiente a regularizar a sua situação fiscal antes de consolidar o registro de sua propriedade, sem prejudicar o reconhecimento de seu direito.

Essas medidas impedem que o município continue cobrando o IPTU do antigo proprietário que perdeu o imóvel, quando não configuram a comum hipótese de crédito tributário irrecuperável em face do proprietário anterior que não é encontrado. Além disso, evita o envio de cobranças indevidas ao protesto cartorário, o que poderia gerar condenações do Município ao pagamento de indenizações. Com o cadastro atualizado, o fisco cancela os débitos em face do antigo dono e cobra os valores devidos diretamente do usucapiente-contribuinte, que detém maior capacidade contribuinte diante da natureza da sua posse.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E DIRETRIZES PROPOSITIVAS

As considerações finais deste trabalho demonstram que, embora a usucapião represente uma perda de garantia real para a cobrança dos débitos de IPTU anteriores ao registro, ela abre uma oportunidade ímpar para o saneamento do cadastro imobiliário municipal, indicando o atual sujeito passivo.

A superação do modelo tradicional de aguardar, passivamente, a retificação do cadastro pelos contribuintes deve ser substituída por posturas proativas, as quais demandam a interoperabilidade entre as equipes do Contencioso Judicial ou Contencioso Imobiliário e da Dívida Ativa.

As diretrizes propostas neste estudo orientam para a instituição de rotinas de atenção diante dos processos de usucapião. Desse modo, concilia-se o respeito aos direitos fundamentais do contribuinte adquirente, que não perde o direito à regularização por meio da usucapião pelo simples fato de haver passivo imobiliário, com a eficiência arrecadatória e o interesse público na recuperação de ativos.

Para modernizar a gestão tributária e evitar prejuízos, propõe-se que as Procuradorias Municipais adotem as seguintes diretrizes:

1. Instituir fluxos de comunicação direta entre o setor que acompanha as ações de usucapião e os responsáveis pela gestão da dívida ativa e do cadastro imobiliário para o controle de legalidade, seja antes da inscrição em dívida ativa ou mesmo no curso da execução fiscal, quando cabível.
2. Solicitar, quando viável, que conste na sentença de usucapião a existência de débitos tributários pendentes do período da posse, informando o novo proprietário sobre a sua condição de contribuinte.

Este estudo demonstra que a perda da garantia real do imóvel para dívidas antigas do proprietário anterior à usucapião representa uma oportunidade de saneamento para a administração tributária municipal, visto que o usucapiente, ainda que não seja responsável tributário nos termos dos arts. 130 e 131 do CTN, é verdadeiro contribuinte do IPTU. Assim, ao tomar ciência da usucapião, a Procuradoria Municipal poderá direcionar a cobrança do IPTU em face do devedor com vínculo direto com o imóvel, pois é quem efetivamente exerce a posse e age como dono.

REFERÊNCIAS

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidente da República, 1988.

BRASIL. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 11 jan. 2002.

BRASIL. *Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015*. Código de Processo Civil. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 17 mar. 2015.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 27 out. 1966.

BRASIL. *Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973*. Dispõe sobre os registros públicos, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 31 dez. 1973.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN nº 33, de 8 de fevereiro de 2018*. Regulamenta o procedimento de cobrança administrativa e inscrição em Dívida Ativa. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 9 fev. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula nº 399*. O cabe ao legislador municipal eleger o sujeito passivo do IPTU, tanto o proprietário como o possuidor. Diário da Justiça Eletrônico: Brasília, DF, 9 nov. 2009.

CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

DIP, Ricardo. *Registros sobre Registros: princípios*: Primvs, 2017.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Curso de Direito Civil*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015. v. 5.

GOMES, Orlando. *Obrigações*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil: direito das coisas*. 44. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. v. 3.

RIBEIRO, Benedito Silvério. *Tratado de Usucapião*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 1.

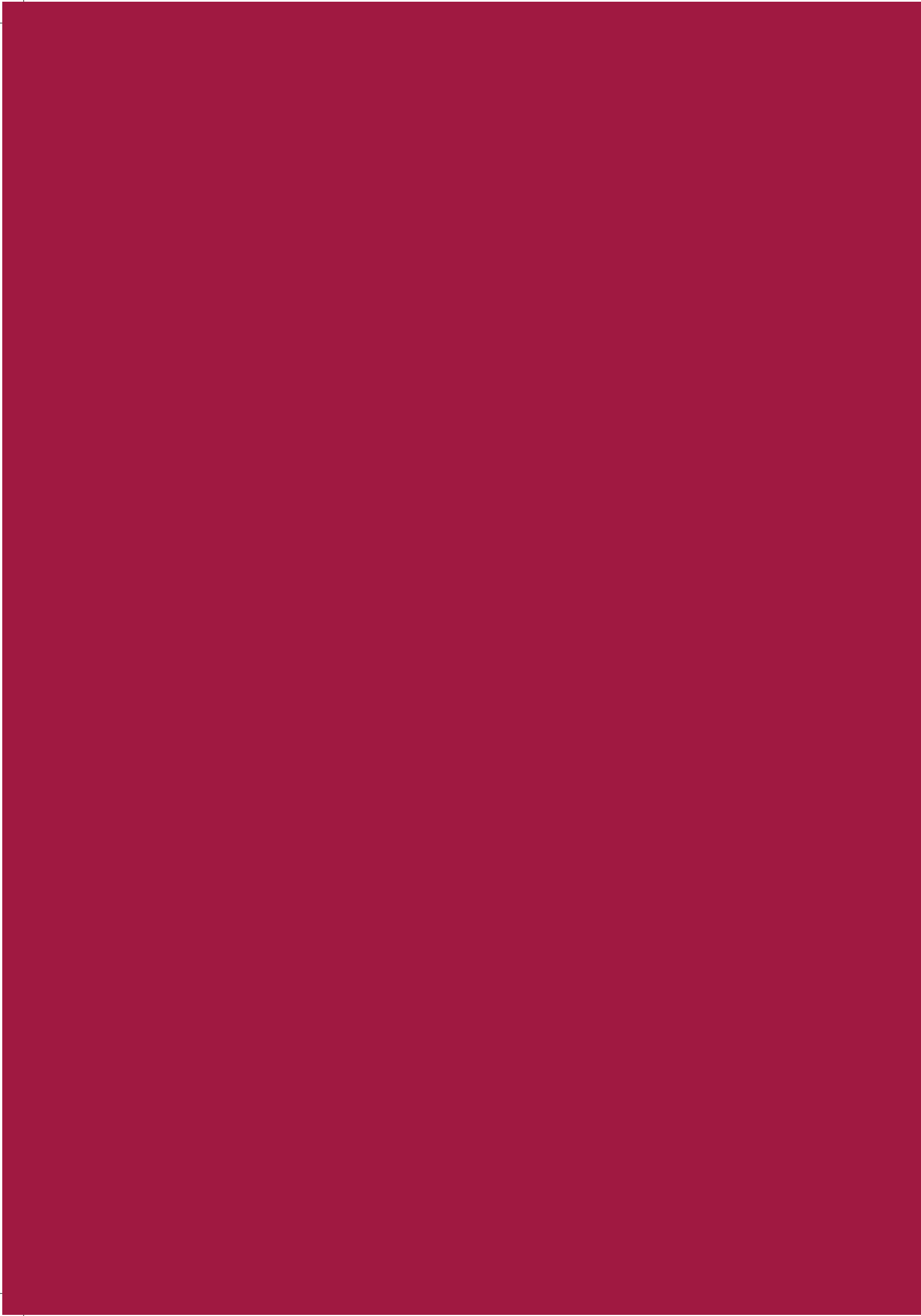
SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

PINHEIRO, Luís Fernando Silva. Aquisição originária da propriedade e sujeição passiva tributária: a configuração do usucapiente como contribuinte de IPTU em período anterior ao registro imobiliário. *Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa*, Belo Horizonte, ano 3, v. 1, p. 361-374, 2026.

Eixo III

CONFORMIDADE FISCAL E CONSENSUALIDADE



O CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE E A CONFORMIDADE FISCAL VOLUNTÁRIA NA ARQUITETURA DE COBRANÇA DA PGFN

Natalia Ferreira de Carvalho Rodrigues

PhD Fellow em Harvard Kennedy School. Doutoranda em Administração na FGV-EBAPE. Mestre em Administração Pública pela FGV-EBAPE. Pós-Graduada em Direito Público pela UnB. Procuradora da Fazenda Nacional.

Resumo: A conformidade fiscal voluntária pressupõe um ambiente institucional que torne o cumprimento racionalmente atraente e o descumprimento genuinamente custoso. No Brasil, mais de duas décadas de programas de parcelamento especial com anistia fiscal, conhecidos como Refis, comprometeram esse ambiente ao normalizar a inadimplência estratégica como instrumento de financiamento empresarial. Nesse contexto, políticas de reconhecimento do bom contribuinte enfrentam um paradoxo comportamental: produzem efeitos positivos entre contribuintes intrinsecamente motivados, mas podem reduzir a conformidade entre os extrinsecamente motivados ao sinalizar que o sistema é negociável. Este artigo examina como a arquitetura de cobrança da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) pode conciliar o paradigma de serviço, operando por meio da redução de entraves procedimentais e do reconhecimento social do bom contribuinte, com o paradigma de confiança, que exige a percepção de justiça distributiva e o isolamento normativo do comportamento desviante. Adotando abordagem teórico-normativa, o artigo argumenta que essa conciliação é sequencial, com o paradigma de confiança precedendo e viabilizando o paradigma de serviço. A Lei Complementar nº 225/2026 (Código de Defesa do Contribuinte), ao introduzir no ordenamento brasileiro a categoria normativa do devedor contumaz com critérios objetivos e vedação de participação em futuros programas de anistia, cria as condições que a repetição dos Refis impedia: diferenciação normativa entre inadimplência circunstancial e estratégica, base para a percepção de justiça distributiva e isolamento do devedor estratégico. Sem essa infraestrutura normativa, programas de certificação e reconhecimento do bom contribuinte afetam apenas quem cumpriria de qualquer forma, sem produzir conformidade fiscal voluntária.

Palavras-chave: Conformidade fiscal voluntária. Devedor contumaz. Política pública comportamental.

Sumário: 1 Introdução – 2 Revisão da literatura – 3 A arquitetura de cobrança da PGFN: diagnóstico e ruptura normativa – 4 Conclusão – Referências

1 INTRODUÇÃO

O estoque da Dívida Ativa da União hoje é de R\$3,5 trilhões, com grandes corporações respondendo por uma fatia desproporcional desse valor (Brasil, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2026). Apesar do crescente uso de *nudges* comportamentais pelo poder público para melhorar a conformidade fiscal (Antinyan; Asatryan, 2024), a eficácia de instrumentos não pecuniários de cobrança permanece inconclusiva (Slemrod, 2019), variando conforme o ambiente normativo e o perfil motivacional dos contribuintes (Górecki; Letki, 2021).

Com efeito, a conformidade fiscal voluntária é o produto de um ambiente institucional que torna o cumprimento racionalmente atraente e o descumprimento genuinamente custoso. Ocorre que, desde 1999, mais de quarenta programas federais de parcelamento especial com anistia fiscal, conhecidos como Refis, permitiram que contribuintes regularizassem débitos em condições mais vantajosas do que as disponíveis ao contribuinte que quita suas obrigações pontualmente. O resultado foi a normalização da inadimplência

estratégica, uma vez que o não pagamento de tributos tornou-se, para um segmento relevante de contribuintes, instrumento de financiamento empresarial (Brasil, Receita Federal do Brasil, 2017; Brasil, Tribunal de Contas da União, 2018).

Nesse contexto, a introdução de programas de reconhecimento do bom contribuinte, como cadastros positivos e certificações de conformidade, enfrenta um paradoxo comportamental: políticas de recompensa e reconhecimento produzem efeitos positivos entre contribuintes intrinsecamente motivados, mas podem reduzir a conformidade entre os extrinsecamente motivados ao sinalizar que o sistema é negociável e que o comportamento desviante não produz consequências negativas (Dwenger *et al.*, 2016).

Este artigo examina tal paradoxo no contexto da arquitetura de cobrança da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). A pergunta de pesquisa é: como a arquitetura de cobrança da PGFN pode garantir que o reconhecimento social do bom contribuinte produza conformidade fiscal voluntária? O argumento central deste artigo é que a ruptura trazida pela Lei Complementar nº 225/2026 (Código de Defesa do Contribuinte), ao introduzir no ordenamento brasileiro a categoria normativa do devedor contumaz, é a infraestrutura normativa que permite ao reconhecimento do bom contribuinte produzir conformidade fiscal voluntária.

Este artigo adota abordagem teórico-normativa estruturada em duas etapas. Na primeira, a partir da revisão da literatura sobre os paradigmas de administração tributária e *behavioral insights* aplicados à conformidade fiscal, analisa-se a condição de interdependência entre os paradigmas de serviço e de confiança. Na segunda, essa condição é aplicada ao caso brasileiro mediante análise do desenho normativo da LC nº 225/2026 e da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/2026, tomando o histórico dos programas Refis como parâmetro de referência.

O artigo está organizado em três seções, além desta introdução. A seção 2 revisa a literatura sobre os paradigmas de administração tributária, os instrumentos de *behavioral insights* aplicados à conformidade fiscal e os efeitos de políticas de recompensa social e reconhecimento. A seção 3 analisa o caso brasileiro, apresentando o ambiente normativo produzido pelo Refis, as condições criadas pela LC nº 225/2026 e como instrumentos de certificação podem operar nesse novo ambiente. A seção 4 conclui, trazendo as implicações para o desenho de políticas de conformidade fiscal e a agenda de pesquisa futura.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Os paradigmas de administração tributária

A literatura contemporânea sobre conformidade fiscal identifica três paradigmas de administração tributária, cada um fundado em uma premissa distinta sobre o que motiva o contribuinte (Alm; Torgler, 2011). O paradigma de coerção (*enforcement paradigm*) concebe o contribuinte como potencial infrator e concentra os instrumentos de política na detecção e

punição (auditorias, penalidades e coerção). Embora seja o paradigma historicamente dominante, a evidência acumulada demonstra sua insuficiência para explicar os níveis observados de conformidade fiscal (Dwenger *et al.*, 2016).

O paradigma de serviço parte da constatação de que a não conformidade pode resultar de ignorância ou dificuldades burocráticas que tornam o cumprimento mais custoso do que o descumprimento (Dom *et al.*, 2022, p. 11). Sob esse paradigma, a administração tributária atua como facilitadora, tratando o contribuinte como cliente, não como potencial infrator. Nesse sentido, políticas podem incluir simplificação cadastral, serviços digitais de autoatendimento, ou programas de educação fiscal, por exemplo.

Por fim, o paradigma de confiança reconhece que o contribuinte é um ator social cujo comportamento depende de percepções de justiça, reciprocidade e da qualidade institucional da relação com o Estado (Alm; Torgler, 2011). A confiança fiscal estrutura-se em quatro dimensões: justiça procedimental (percepção de que a administração tributária trata os contribuintes de forma transparente e imparcial), justiça distributiva (percepção de que o ônus tributário é equitativamente repartido entre os contribuintes), reciprocidade (percepção de que os tributos são convertidos em serviços públicos) e *accountability* (percepção de que o Estado responde por suas ações perante os contribuintes) (Dom *et al.*, 2022, p. 14). Contribuintes que percebem o sistema como injusto, que acreditam que “os outros não pagam”, ou que desconfiam da destinação dos recursos arrecadados tendem a reduzir sua conformidade, para evitar a sensação de ser “o único a cumprir” (Górecki; Letki, 2021).

A confiança é um fator de suporte à conformidade voluntária, condicionando a eficácia dos demais paradigmas. Dom *et al.* (2022, p. 13-14) argumentam que o desafio central para os governos está em encontrar a combinação adequada entre os três paradigmas: em contextos de baixa confiança institucional, o sistema tende a se estabilizar em um equilíbrio de baixa arrecadação no qual contribuintes não cumprem porque não confiam no Estado, e governos não reformam porque não confiam que os contribuintes responderão. A seção seguinte examina como instrumentos comportamentais podem contribuir para romper esse equilíbrio e sob quais condições essa contribuição é possível.

2.2 *Insights* comportamentais na política fiscal

A incorporação de *insights* comportamentais à administração tributária expandiu substancialmente o repertório de instrumentos disponíveis além do *enforcement* tradicional (Alm *et al.*, 2023). *Nudges* são intervenções que alteram a arquitetura de escolha sem restringir opções nem modificar incentivos materiais, tornando a decisão de conformidade mais evidente ou cognitivamente acessível, como, por exemplo, cartas de lembrete ou comunicações que destacam a destinação dos tributos (Thaler; Sunstein, 2008). A evidência empírica é extensa, mas heterogênea (Antinyan; Asatryan, 2024). Em particular, intervenções que mobilizam normas sociais podem produzir efeitos negativos ao ativar resistência

psicológica entre contribuintes que percebem a mensagem como controle externo ilegítimo (Wenzel; Woodyatt, 2024).

Sludge designa o conjunto de complexidades e barreiras procedimentais que dificultam a conformidade fiscal sem propósito regulatório legítimo (Alm *et al.*, 2023). No contexto da relação entre a administração tributária e o contribuinte, *sludge* se manifesta também na fase posterior ao cumprimento das obrigações fiscais, por meio de procedimentos opacos, prazos excessivos e exigências redundantes que oneram igualmente quem tem histórico de conformidade e quem não tem.

Outro mecanismo comportamental relevante para a conformidade fiscal é o *social reward* ou reconhecimento social, que opera sobre a motivação do contribuinte ao tornar o comportamento de conformidade visível e valorizado pelo grupo de referência (Dwenger *et al.*, 2016). Seu efeito, contudo, é heterogêneo, o que é analisado na seção seguinte.

Programas de certificação baseados em histórico de conformidade combinam os dois mecanismos. Na relação com a administração tributária, removem *sludge* ao diferenciar o tratamento procedimental do bom pagador, com adequação de prazos, exigências e custos de transação ao perfil comportamental verificado. Na relação com o mercado, operam como reconhecimento social ao tornar visível para terceiros (bancos, fornecedores, clientes) o histórico de conformidade do contribuinte, criando valor reputacional para o comportamento de conformidade fiscal.

2.3 Os efeitos das políticas de recompensa social e reconhecimento

A literatura sobre motivações intrínsecas e extrínsecas para a conformidade fiscal estabelece que o efeito de políticas de recompensa e reconhecimento depende criticamente do perfil dos destinatários (Dwenger *et al.*, 2016). Contribuintes com motivação intrínseca (aqueles que pagam tributos por dever cívico, norma moral ou senso de reciprocidade) respondem positivamente a recompensas, posto que o reconhecimento amplifica o valor expressivo do cumprimento e reforça a identidade do bom pagador. De outro giro, contribuintes extrinsecamente motivados (aqueles cuja conformidade depende exclusivamente de incentivos pecuniários e risco de auditoria) respondem de forma negativa, dado que a oferta de recompensa enfraquece a percepção de obrigatoriedade e aumenta a não conformidade entre os que já tendiam a não cumprir. Neste caso, a intervenção produz resultado oposto ao pretendido (*backfire effect*), especialmente quando a base de contribuintes extrinsecamente motivados é maior, o que ocorre em ambientes com elevada percepção de corrupção e histórico de anistias recorrentes.

A evidência sobre incentivos positivos no contexto latino-americano reforça essa cautela e identifica outro mecanismo. Dunning *et al.* (2025) demonstraram que um programa de *tax holiday* produziu efeito negativo persistente sobre a conformidade dos ganhadores por até dois anos. O mecanismo, nesse caso, não foi o *backfire effect*, mas a interrupção do hábito de pagamento, posto que o prêmio eliminou a rotina de conformidade justamente

entre quem tinha o melhor histórico, revelando que a regularidade tributária também envolve comportamento habitual, que pode ser destruído por choques positivos.

No contexto brasileiro, é preciso ressaltar que o *backfire effect* tem relação direta com a repetição de parcelamentos especiais com anistias fiscais. Anistias repetidas (i) ampliam a base de contribuintes extrinsecamente motivados, ao sinalizar que a inadimplência estratégica tem custo reduzido no longo prazo (Baer; Le Borgne, 2008); e (ii) corroem a norma social de conformidade voluntária, substituindo-a pela percepção de que “quem paga pontualmente é ingênuo”. Nesse ambiente, políticas focadas em recompensar o bom pagador chegam a uma base de destinatários que já internalizou justificativas cognitivas para a inadimplência. O reconhecimento do bom pagador, em vez de criar pressão normativa sobre o devedor estratégico, pode simplesmente reforçar a segmentação: quem cumpre continua cumprindo e quem não cumpre não é afetado ou é afetado negativamente, ao perceber que o Estado distribui benefícios sem exigir contrapartida.

Essa assimetria é o núcleo do problema que este artigo examina e que a recente LC nº 225/2026 endereça ao introduzir, no ordenamento brasileiro, a categoria normativa do devedor contumaz. A seção seguinte analisa como essa categoria funciona como pressuposto estrutural para que o reconhecimento social do bom contribuinte produza conformidade fiscal voluntária.

3 A ARQUITETURA DE COBRANÇA DA PGFN: DIAGNÓSTICO E RUPTURA NORMATIVA

Para compreender o que a LC nº 225/2026 muda na arquitetura de cobrança da PGFN, é necessário caracterizar o ambiente normativo em que essa arquitetura operava antes de sua edição. Esse ambiente foi moldado por mais de duas décadas de parcelamentos especiais com anistia fiscal, chamados de Refis, que permitiram a regularização de débitos em condições sistematicamente mais vantajosas do que as disponíveis ao contribuinte que quita suas obrigações pontualmente.

A repetição desses programas produziu um efeito comportamental documentado por órgãos de controle e pela literatura comparada. Contribuintes passaram a incorporar a expectativa de futuras anistias em seu planejamento tributário, utilizando assessoria especializada para diferir obrigações fiscais e capturar os descontos oferecidos em cada Refis (Beer *et al.*, 2022; Brasil, Receita Federal do Brasil, 2017; Brasil, Tribunal de Contas da União, 2018). O não pagamento de tributos tornou-se, para esse grupo, instrumento de financiamento empresarial, estratégia racional num ambiente em que o custo da inadimplência era reduzido a cada novo Refis.

Nesse contexto, qualquer política de reconhecimento do bom pagador estava estruturalmente comprometida antes mesmo de ser implementada. Isso porque, quando a motivação dos contribuintes para a conformidade tributária é extrínseca, dependendo de incentivos materiais, políticas de recompensa e reconhecimento acabam sinalizando que

o sistema é negociável e diminuem a conformidade (Dwenger *et al.*, 2016). A expectativa de futuras anistias fornecia tanto o incentivo racional para a inadimplência quanto as justificativas cognitivas para normalizá-la como prática corrente no ambiente empresarial.

Além disso, o Refis comprometia a percepção de justiça distributiva que o paradigma de confiança pressupõe. Os contribuintes são menos propensos à conformidade voluntária quando percebem que outros não pagam sua parte, percepção que alimenta um comportamento de retaliação para evitar a sensação de ser o único a cumprir (Castro; Scartascini, 2015; Górecki; Letki, 2021). Pagar tributos pontualmente significa uma desvantagem competitiva em relação ao devedor estratégico que aguarda o próximo Refis. Qualquer recompensa ao bom pagador num ecossistema que não isolasse o devedor estratégico amplificaria a assimetria sem corrigi-la.

A LC nº 225/2026 introduziu no ordenamento jurídico brasileiro a categoria normativa do devedor contumaz, definido como o sujeito passivo cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial, reiterada e injustificada de tributos (art. 11). Essa definição foi operacionalizada pela Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 6/2026. A inadimplência é substancial quando os créditos irregulares alcançam R\$15 milhões e superam 100% do patrimônio conhecido do sujeito passivo; reiterada quando ocorre em pelo menos quatro períodos consecutivos ou seis alternados em doze meses; e injustificada na ausência de motivos que afastem a contumácia.

Ao nomear e operacionalizar a categoria do devedor contumaz, a LC nº 225/2026 cria três condições que o ambiente Refis sistematicamente impedia. A primeira condição é a diferenciação normativa entre inadimplência circunstancial e inadimplência estratégica. Antes da LC nº 225/2026, o ordenamento tratava de forma indiferenciada o contribuinte que não pagava por dificuldade financeira genuína e o que não pagava por estratégia deliberada. Essa indiferenciação tornava impossível calibrar instrumentos de cobrança por perfil comportamental, transmitindo a mensagem de que os dois comportamentos eram equivalentes aos olhos do Estado. Ao estabelecer critérios objetivos que distinguem os dois grupos, a nova lei viabiliza a adoção do paradigma de serviço na administração tributária.

A segunda condição é a base normativa para a percepção de justiça distributiva. Um dos principais supressores da conformidade voluntária é a percepção de que “os outros não pagam sua parte” (Dom *et al.*, 2022). Ao tornar visível a inadimplência estratégica e penalizá-la, a categoria do devedor contumaz cria a base normativa para que o contribuinte de boa-fé perceba que o Estado diferencia e responsabiliza quem se comporta de forma desviante. Essa percepção é imprescindível para a adoção do paradigma de confiança na administração tributária.

A terceira condição é o isolamento do devedor estratégico do ecossistema de recompensas. O *backfire effect* documentado por Dwenger *et al.* (2016) opera quando a recompensa social ao bom pagador é percebida num ambiente em que a inadimplência estratégica não tem custo real, reforçando, entre contribuintes extrinsecamente motivados, a percepção de que a conformidade é negociável. Com a vedação de participação do devedor contumaz

em futuros programas de anistia (art. 13, inciso I), o reconhecimento do bom pagador deixa de coexistir com a impunidade do devedor estratégico e passa a ser a contrapartida visível de um comportamento que tem consequências normativas reais.

Com a criação dessas condições estruturais pela LC nº 225/2026, o paradigma de serviço pode se materializar em instrumentos de certificação de conformidade baseados no histórico fiscal do contribuinte. A lógica subjacente é a do *cooperative compliance*, que se consolidou como modelo de referência para a relação entre administrações tributárias e contribuintes ao pugnar por “transparência em troca de certeza” (OECD, 2013). Tais instrumentos podem ampliar a conformidade voluntária por três vias distintas.

A primeira é a redução de fricções processuais. Sistemas de cobrança que aplicam os mesmos procedimentos, prazos e exigências de garantia indistintamente a contribuintes com perfis comportamentais opostos funcionam como *sludge*, onerando desproporcionalmente quem cumpre e sem criar custo adicional para quem não cumpre. A diferenciação reduz os custos procedimentais para contribuintes com predisposição à conformidade (Alm *et al.*, 2023).

A segunda é a previsibilidade das ações de cobrança. A incerteza sobre o comportamento da administração tributária (por exemplo, quando será ajuizada uma execução, em que condições uma garantia será aceita) é uma fonte de *sludge* que reduz a atratividade da conformidade voluntária ao tornar seus benefícios imprevisíveis. A garantia de previsibilidade para contribuintes com histórico de regularidade é um componente direto da dimensão de justiça procedimental em que o paradigma de confiança se baseia. Isso porque os contribuintes são mais propensos à conformidade quando percebem que a administração tributária os trata de forma respeitosa, honesta e imparcial (Dom *et al.*, 2022, p. 15).

A terceira é o reconhecimento público do histórico de conformidade. Programas que conferem ao bom pagador uma marca verificável, acessível a bancos, fornecedores, clientes e parceiros comerciais, operam como instrumento de reconhecimento social (Dwenger *et al.*, 2016). Com a LC nº 225/2026, essa marca passa a coexistir com a marca pública do devedor contumaz, em um sistema que institucionaliza os dois comportamentos e atribui consequências distintas a cada um. É essa diferenciação que neutraliza o *backfire effect* e permite a consolidação do paradigma de confiança na administração tributária.

Do exposto, a resposta à pergunta de pesquisa é que o reconhecimento social do bom contribuinte produz conformidade fiscal voluntária apenas quando o ambiente normativo isola o devedor estratégico e torna a inadimplência reiterada genuinamente custosa. A categoria normativa do devedor contumaz, introduzida pela LC nº 225/2026, é a infraestrutura que cria essa condição, eliminando o mecanismo que tornava o *backfire effect* inevitável no contexto de repetidos Refis e permitindo que o reconhecimento do bom contribuinte exerça pressão normativa sobre quem não cumpre.

Ressalte-se que a consolidação normativa da LC nº 225/2026 permanece contingente em dois planos. No plano legislativo, o veto presidencial ao art. 32 está pendente de apreciação pelo Congresso Nacional. O dispositivo vetado criava mecanismo permanente

de autorregularização com redução de até 70% de multas e juros e prazo de até 120 meses para contribuintes com “liquidez corrente reduzida momentaneamente”, categoria suficientemente ampla para abarcar a maioria dos devedores estratégicos antes de sua qualificação formal como contumazes. Se o Congresso derrubar o veto, a categoria do devedor contumaz perderá parte de seu poder diferenciador, sendo parcialmente neutralizada pela criação de uma via permanente de acesso a benefícios que a LC nº 225/2026 pretendia bloquear.

No plano comportamental, a consolidação do paradigma de confiança depende não apenas da existência da categoria normativa, mas de sua percepção como crível e duradoura pelos contribuintes. A LC nº 225/2026 cria as condições normativas para desfazer a percepção de que o custo da inadimplência estratégica é temporário, mas não a garante. Nesse sentido, a eficácia da nova arquitetura é uma questão empírica, constituindo agenda de pesquisa futura.

4 CONCLUSÃO

Este artigo examinou como a arquitetura de cobrança da PGFN pode garantir que o reconhecimento social do bom contribuinte produza conformidade voluntária, por meio da análise do ambiente normativo produzido pelo Refis e das inovações introduzidas pela LC nº 225/2026.

Políticas de reconhecimento e recompensa ao bom pagador produzem efeitos heterogêneos, podendo reduzir a conformidade voluntária entre os contribuintes extrinsecamente motivados. No contexto brasileiro, mais de duas décadas de Refis ampliaram a base de contribuintes extrinsecamente motivados, tornando o *backfire effect* uma consequência de qualquer política de reconhecimento implementada sem a contrapartida do isolamento normativo do devedor estratégico. Reconhecer o bom pagador sem penalizar o mau pagador não produz conformidade voluntária, afetando apenas quem já cumpriria de qualquer forma.

Ao introduzir a categoria normativa do devedor contumaz com critérios objetivos, vedação de participação em futuros programas de anistia e operacionalização como marca pública permanente no cadastro CNPJ, a LC nº 225/2026 cria a condição que a repetição de Refis impedia, qual seja, a diferenciação normativa entre inadimplência circunstancial e estratégica. Esta é a base para a percepção de justiça distributiva e isolamento do devedor estratégico. Nesse novo contexto, instrumentos de certificação baseados no *cooperative compliance* – removendo *sludge* na relação com a administração tributária e operando como reconhecimento social na relação com terceiros – podem produzir conformidade voluntária.

Este argumento traz uma implicação direta para o desenho de políticas de conformidade fiscal. A eficácia de instrumentos do paradigma de serviço depende do ambiente normativo em que operam e esse ambiente é uma variável de política. Em outras palavras: governos que reeditam anistias fiscais enquanto implementam programas de reconhecimento do bom contribuinte estão destruindo, com uma mão, a condição de eficácia do que constroem com a outra.

É de se ressaltar, contudo, que a consolidação da nova arquitetura permanece contingente. No plano legislativo, a derrubada do veto presidencial ao art. 32 da LC nº 225/2026 pelo Congresso Nacional reintroduziria uma via permanente de acesso a benefícios para o devedor estratégico antes de sua qualificação formal como contumaz, neutralizando parcialmente o poder diferenciador da nova categoria normativa. No plano comportamental, a reversão da expectativa racional de futuras anistias, sedimentada por mais de duas décadas de Refis, exige tempo e consistência na aplicação dos novos instrumentos, o que nenhuma lei pode garantir por si só.

Tais contingências definem a agenda de pesquisa futura. A eficácia da nova arquitetura, ou seja, se a categoria do devedor contumaz é percebida como crível e duradoura pelos contribuintes, e se essa percepção se traduz em maior conformidade voluntária, é uma questão empírica que os instrumentos normativos analisados neste artigo não podem responder.

REFERÊNCIAS

ALM, James *et al.* Nudges, Boosts, and Sludge: Using New Behavioral Approaches to Improve Tax Compliance. *Economies*, v. 11, n. 9, p. 223, set. 2023.

ALM, James; TORGLER, Benno. Do ethics matter? Tax compliance and morality. *Journal of Business Ethics*, v. 101, p. 635–651, 2011.

ANTINYAN, Armenak; ASATRYAN, Zareh. Nudging for Tax Compliance: a Meta-Analysis. *The Economic Journal*, p. 1033-1068, 3 out. 2024.

BAER, Katherine; LE BORGNE, Eric. *Tax amnesties: theory, trends and some alternatives*. Washington, DC: International Monetary Fund, 2008. p. 70

BEER, Sebastian *et al.* *How to Evaluate Tax Expenditures*: IMF How to Notes. Washington, DC: International Monetary Fund (IMF), nov. 2022. Disponível em: <https://elibrary.imf.org/openurl?genre=journal&issn=2522-7912&volume=2022&issue=005&cid=525166-com-dsp-crossref>. Acesso em: 10 jul. 2025.

BRASIL, PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *Painel de dados da dívida ativa da União e do FGTS*. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dados-divida-ativa>. Acesso em: 19 abr. 2026.

BRASIL, RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais*. 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/arquivos-e-imagens/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf/view>. Acesso em: 2 mar. 2026.

BRASIL, TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Acórdão nº 2497, Processo nº 016.332/2017-2*. 2018. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/2497/%2520/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAINT%2520desc/5/%2520?uuid=c2634e60-564d-11ea-8d41-2b6e1ca5e32e>.

CASTRO, Lucio; SCARTASCINI, Carlos. Tax compliance and enforcement in the pampas evidence from a field experiment. *Journal of Economic Behavior & Organization*, v. 116, p. 65-82, 2015.

DOM, Roel *et al.* Innovations in Tax Compliance: Building Trust, Navigating Politics, and Tailoring Reform. *The World Bank*, Washington, DC, 17 fev. 2022. Disponível em: <http://elibrary.worldbank.org/doi/book/10.1596/978-1-4648-1755-7>. Acesso em: 20 maio 2026.

DUNNING, Thad *et al.* Disrupting Compliance: The Impact of a Randomized Tax Holiday in Uruguay. *The Journal of Politics*, v. 87, n. 3, p. 838-856, jul. 2025.

DWENGER, Nadja *et al.* Extrinsic and intrinsic motivations for tax compliance: Evidence from a field experiment in Germany. *American Economic Journal: Economic Policy*, v. 8, n. 3, p. 203-232, 2016.

GÓRECKI, Maciej A.; LETKI, Natalia. Social Norms Moderate the Effect of Tax System on Tax Evasion: Evidence from a Large-Scale Survey Experiment. *Journal of Business Ethics*, v. 172, n. 4, p. 727-746, 1 set. 2021.

OECD. *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. Paris: OECD Publishing, 29 jul. 2013. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en.html. Acesso em: 13 jun. 2026

SLEMROD, Joel. Tax Compliance and Enforcement. *Journal of Economic Literature*, v. 57, n. 4, p. 904-954, 1 dez. 2019.

THALER, Richard H.; SUNSTEIN, Cass R. *Nudge: improving decisions about health, wealth, and happiness*. New Haven: Yale University Press, 2008.

WENZEL, Michael; WOODYATT, Lydia. The Power and Pitfalls of Social Norms. *Annual Review of Psychology*, v. 76, p. 14.1-14.24, 2024.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

RODRIGUES, Natalia Ferreira de Carvalho. O Código de Defesa do Contribuinte e a conformidade fiscal voluntária na arquitetura de cobrança da PGFN. *Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa*, Belo Horizonte, ano 3, v. 1, p. 377-386, 2026.

O DEVEDOR CONTUMAZ NA LC Nº 225/2026: PREMISSAS PARA COMPREENSÃO DO TEMA

Fernanda Machado Pillar

Mestre em Direito Constitucional e Processual Tributário pela PUC/SP. Especialista em Justiça Administrativa e Fiscal pelo Centro de Estudos de Direito Público e Regulatório da Faculdade de Direito de Coimbra. Especialista em Direito Processual Civil pela Escola Superior da Procuradoria do Estado de São Paulo. Bacharel em Direito pela UERJ. Procuradora da Fazenda Nacional alocada na DIAFI/3 Região.

Resumo: A Lei Complementar nº 225/2026 introduziu, em âmbito nacional, disciplina específica acerca do devedor contumaz, estabelecendo critérios objetivos para sua caracterização e prevendo medidas restritivas destinadas a preservar a concorrência e a integridade do sistema tributário. A inovação legislativa, contudo, suscita questionamentos acerca de sua compatibilidade com a consolidada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a vedação às sanções políticas em matéria tributária. O presente artigo analisa a figura do devedor contumaz à luz da LC nº 225/2026 e investiga se o novo regime jurídico representa efetiva superação da doutrina das sanções políticas ou mera reformulação discursiva de mecanismos historicamente considerados incompatíveis com a Constituição. Conclui-se que a resposta dependerá menos da nomenclatura empregada pelo legislador e mais da finalidade concreta e dos efeitos produzidos pelas medidas restritivas previstas na nova legislação.

Palavras-chave: LC nº 225/2026. Devedor Contumaz. Livre concorrência.

Sumário: 1 Introdução – 2 O devedor contumaz. Um breve conceito – 3 Uma leitura à luz dos princípios da igualdade e da livre-iniciativa – 4 O devedor contumaz como instrumento regulatório e não como meio indireto de cobrança – 5 Conclusão – Referências

1 INTRODUÇÃO

A relação entre tributação e liberdade econômica sempre ocupou posição central no Direito Tributário brasileiro. Em um Estado Democrático de Direito, o poder de tributar encontra limites constitucionais destinados a impedir que a atividade arrecadatória se converta em instrumento de constrangimento incompatível com as garantias fundamentais do contribuinte.

Foi nesse contexto que se consolidou, ao longo das últimas décadas, a doutrina das sanções políticas, segundo a qual o Estado não pode utilizar restrições ao exercício da atividade econômica, profissional ou patrimonial como forma indireta de compelir o pagamento de tributos. Tal entendimento encontra expressão clássica nas Súmulas 70, 323 e 547 do Supremo Tribunal Federal.

O desenvolvimento da economia contemporânea, entretanto, revelou situações em que determinados agentes econômicos passaram a estruturar seus modelos de negócio sobre o inadimplemento sistemático de obrigações tributárias, obtendo vantagens competitivas artificiais em detrimento dos contribuintes adimplentes. Surge, então, a figura do denominado devedor contumaz.

Nesse cenário, a Lei Complementar nº 225/2026 buscou conferir tratamento normativo específico ao fenômeno, estabelecendo critérios para sua caracterização e autorizando

a adoção de medidas restritivas voltadas à proteção da concorrência e da arrecadação tributária.

A questão que se coloca é saber se a nova disciplina representa efetiva ruptura com a lógica das sanções políticas ou se apenas atribui nova fundamentação a restrições que, em essência, continuam operando como mecanismos indiretos de cobrança tributária.

2 O DEVEDOR CONTUMAZ. UM BREVE CONCEITO

A inadimplência fiscal faz parte de todo e qualquer sistema tributário. São muitas as razões pelas quais um contribuinte pode, em determinado momento, deixar de satisfazer suas obrigações tributárias e assim se tornar devedor. Crise de liquidez, controvérsias sobre a exigibilidade do crédito, dificuldades operacionais transitórias são algumas das situações que levam ao não pagamento de tributos.

Por certo, não é o mero inadimplemento que qualifica um devedor como “contumaz”. Tampouco o volume das suas dívidas. O grande devedor até pode ser caracterizado como contumaz, mas não existe uma correlação obrigatória entre essas duas figuras.

O devedor contumaz pode ser definido como o contribuinte que, de forma deliberada, reiterada e estrutural, deixa de cumprir suas obrigações tributárias, incorporando o inadimplemento fiscal ao próprio modelo de negócio e dele extraíndo vantagens competitivas indevidas em relação aos demais participantes do mercado.

A contumácia, portanto, não se caracteriza pela mera existência de débitos tributários, tampouco por situações transitórias de dificuldade financeira ou por controvérsias legítimas acerca da exigibilidade do crédito tributário. Seu elemento distintivo reside na habitualidade do comportamento e na utilização estratégica do não pagamento de tributos como instrumento de financiamento da atividade empresarial ou de obtenção de vantagens econômicas.

Sob essa perspectiva, o devedor contumaz não se confunde com o contribuinte inadimplente. Enquanto este se encontra em situação ocasional ou episódica de descumprimento de suas obrigações fiscais, aquele transforma a inadimplência em elemento permanente de sua atuação econômica. O tributo deixa de ser tratado como custo inerente à atividade empresarial e passa a constituir fonte de capitalização e mecanismo de redução artificial de custos.¹

A doutrina² costuma identificar a contumácia fiscal como fenômeno que transcende a esfera arrecadatória, produzindo relevantes impactos concorrenciais. Isso porque o não recolhimento sistemático de tributos permite ao agente econômico praticar preços, margens

1 Nesse sentido: “O núcleo conceitual do devedor contumaz, por sua vez, não circunda apenas o valor do débito, mas também – e principalmente – a reiteração de sua conduta e o injustificado inadimplemento das obrigações tributárias. Dessa forma, embora exista uma zona de intersecção possível dos conceitos, sua equiparação é equivocada. Além disso, a conduta do devedor contumaz não se identifica com o inadimplemento eventual, decorrente, em regra, de cenários de crise empresarial, em que o sujeito passivo, por meio de práticas de evasão, busca impedir o sucumbimento da atividade” (Carneiro, 2021, p. 32).

2 Sobre o tema, a conduta do devedor contumaz não se identifica com o inadimplemento eventual, decorrente, em regra, de cenários.

de lucro ou estratégias comerciais que não seriam viáveis caso observasse as mesmas obrigações suportadas pelos concorrentes adimplentes.

Desse modo, a figura do devedor contumaz aproxima-se menos do conceito tradicional de inadimplência tributária e mais da ideia de abuso da liberdade econômica, na medida em que o descumprimento reiterado das obrigações fiscais é utilizado como instrumento de obtenção de vantagens competitivas incompatíveis com os princípios da livre concorrência, da isonomia e da neutralidade tributária.

É precisamente essa distinção que o Código de Defesa do Contribuinte (LC nº 225/2026) busca formalizar ao estabelecer certas “sanções” para o devedor contumaz. A norma parte do pressuposto de que a inadimplência tributária não é fenômeno homogêneo: há o contribuinte que enfrenta dificuldades genuínas e o agente econômico que deliberadamente incorpora o não pagamento de tributos à sua lógica empresarial, dele extraindo vantagem competitiva indevida em relação aos concorrentes que cumprem suas obrigações.

O conceito legal de devedor contumaz é trazido pelo art. 11 da LC nº 225/2026:

Art. 11. Para os fins desta Lei Complementar, considera-se devedor contumaz o sujeito passivo cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial, reiterada e injustificada de tributos.

Legalmente, portanto, será contumaz o devedor cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência *substancial, reiterada e injustificada* de tributos. A formulação, aparentemente simples, condensa três requisitos cumulativos que merecem análise individualizada.

Inadimplência *substancial*³ relaciona-se com o valor dos débitos em aberto. No âmbito federal, a lei fixa parâmetros objetivos: considera-se substancial a existência de créditos tributários em situação irregular em valor igual ou superior a R\$15.000.000,00 (quinze milhões de reais) e, cumulativamente, em montante equivalente a mais de 100% do patrimônio conhecido do contribuinte. A exigência de duplo critério – quantitativo e proporcional ao patrimônio – demonstra a intenção legislativa de restringir o enquadramento a situações em que a inadimplência seja relevante não apenas em termos absolutos, mas também em relação à capacidade econômica do devedor.

A *reiteração*⁴ vincula-se à dimensão temporal do comportamento. Para configurá-la, exige-se que o crédito tributário seja mantido em situação irregular por, no mínimo, quatro

3 Art. 11, LC nº 225/2026: “[...] §2º Para os fins do disposto no *caput* deste artigo, considera-se inadimplência: I - substancial: a) em âmbito federal, a existência de créditos tributários em situação irregular, inscritos em dívida ativa ou constituídos e não adimplidos, em âmbito administrativo ou judicial, de valor igual ou superior a R\$15.000.000,00 (quinze milhões de reais) e equivalente a mais de 100% (cem por cento) do seu patrimônio conhecido, que corresponde ao total do ativo informado no último balanço patrimonial registrado na contabilidade, constante da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) ou da Escrituração Contábil Digital (ECD); b) em âmbito estadual, distrital e municipal, a existência de créditos tributários em situação irregular, inscritos em dívida ativa ou constituídos e não adimplidos conforme previsto em legislação própria, a qual poderá prever valores distintos dos previstos na alínea “a” deste inciso; [...]”.

4 Art. 11, LC nº 225/2026: “[...] §2º Para os fins do disposto no *caput* deste artigo, considera-se inadimplência: [...] II - reiterada: a manutenção de créditos tributários em situação irregular em, pelo menos, 4 (quatro) períodos de apuração consecutivos, ou em 6 (seis) períodos de apuração alternados, no prazo de 12 (doze) meses; [...]”.

períodos de apuração consecutivos, ou seis períodos alternados no prazo de doze meses. Essa cadência temporal tem função determinante: é ela que transforma o evento isolado de inadimplência em padrão comportamental juridicamente relevante.

Por fim, a inadimplência deve ser *injustificada*. Diz a lei que injustificada é a ausência de motivos objetivos que afastem a configuração da contumácia.⁵ Os motivos objetivos aptos a afastar a configuração da contumácia estão previstos no §5º do art. 11 da LC nº 225/2026:

§5º Podem ser alegados pelo sujeito passivo para demonstrar a ocorrência de motivos objetivos que afastem a configuração de contumácia de que trata o inciso III do §2º deste artigo a ocorrência de:

- I - circunstâncias externas que envolvam estado de calamidade reconhecido pelo poder público;
- II - apuração de resultado negativo no exercício financeiro corrente e no anterior, salvo indícios de fraude ou má-fé;
- III - no caso de execução fiscal, ausência da prática de fraude à execução, como a não ocorrência de distribuição de lucros e dividendos, de pagamento de juros sobre capital próprio, de redução do capital social ou de concessão de empréstimos ou mútuos pelo devedor.

O caráter subjetivo desse último requisito abre espaço para muitas controvérsias. A dificuldade se agrava nas hipóteses em que o contribuinte discute judicialmente a própria exigibilidade do crédito, sem que haja suspensão formal da cobrança. Nesses casos, a inadequação dos mecanismos de suspensão não pode ser interpretada como ausência de justificativa sob pena de transformar a declaração de contumácia em instrumento punitivo de quem exerce legitimamente o direito de questionar a cobrança tributária.

Desse modo, apesar de a LC 225/2026 representar avanço normativo significativo ao formalizar a categoria do devedor contumaz e elencar alguns critérios objetivos de identificação, a eficácia e a legitimidade do regime dependerão diretamente da forma como seus conceitos abertos serão preenchidos pelos entes federativos e interpretados pela Administração Tributária e pelo Poder Judiciário.

Neste ponto, imperioso traçar um breve paralelo com o regime jurídico que era proposto no PL 1.646/2019, que tratava a contumácia como fenômeno intimamente associado à fraude fiscal estruturada e ao abuso da personalidade jurídica. A mera existência de débitos elevados e reiterados não bastava para a instauração do procedimento administrativo.

O projeto de lei exigia a presença de circunstâncias adicionais, como indícios de constituição da pessoa jurídica para prática de fraude fiscal, utilização de interpostas pessoas, participação em organizações voltadas ao não recolhimento de tributos ou ocultação deliberada de patrimônio para frustrar a cobrança fiscal:

Art. 2º Os órgãos da Administração Tributária da União poderão instaurar procedimento administrativo para caracterização e aplicação de restrições administrativas ao devedor contumaz, quando houver:

5 Art. 11, LC nº 225/2026: “[...] §2º Para os fins do disposto no *caput* deste artigo, considera-se inadimplência: [...] III - injustificada: a ausência de motivos objetivos que afastem a configuração da contumácia. [...]”.

I - indícios de que a pessoa jurídica tenha sido constituída para a prática de fraude fiscal estruturada, inclusive em proveito de terceiros;

II - indícios de que a pessoa jurídica esteja constituída por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas ou o verdadeiro titular, na hipótese de firma individual;

III - indícios de que a pessoa jurídica participe de organização constituída com o propósito de não recolher tributos ou de burlar os mecanismos de cobrança de débitos fiscais; ou

IV - indícios de que a pessoa física, devedora principal ou corresponsável, deliberadamente oculta bens, receitas ou direitos, com o propósito de não recolher tributos ou de burlar os mecanismos de cobrança de débitos fiscais.

Em outras palavras, o projeto previa a necessidade de demonstração de comportamento abusivo ou fraudulento além da inadimplência reiterada para justificar a intervenção estatal. Desse modo, era mais fácil distinguir o devedor contumaz do mero inadimplente e justificar a finalidade regulatória das restrições administrativas.

A LC nº 225/2026, por sua vez, deslocou parcialmente o foco da fraude para a proteção da concorrência e para a repressão de estratégias empresariais fundadas no inadimplemento tributário reiterado, o que pode dar a impressão de que as restrições previstas servem como meio indireto de cobrança.

Como será visto a seguir, a mudança é compreensível sob a ótica da evolução jurisprudencial inaugurada pela AC 1.657/RJ, consolidada no RE 550.769/RJ e recentemente reforçada pela ADI 7.513. O problema deixa de ser apenas a fraude fiscal e passa a ser a obtenção de vantagens concorrenciais artificiais mediante o não pagamento sistemático de tributos.

Todavia, exatamente por ampliar o alcance da figura do devedor contumaz, a LC 225/2026 também amplia as zonas de tensão constitucional. Enquanto o PL 1.646/2019 exigia elementos concretos de fraude, dissimulação ou ocultação patrimonial, a LC nº 225/2026 admite a caracterização da contumácia a partir de critérios predominantemente relacionados ao padrão de inadimplência do contribuinte. Essa ampliação aproxima o instituto de situações em que o debate sobre sanções políticas se torna inevitável.

O PL nº 1.646/2019 combatia o devedor contumaz porque ele era fraudador. A LC nº 225/2026 combate o devedor contumaz porque ele desequilibra a concorrência. Embora a segunda justificativa seja economicamente mais sofisticada e esteja alinhada à evolução recente da jurisprudência do STF, a primeira apresentava vantagem relevante sob a ótica da segurança jurídica. Quanto mais a contumácia se afasta da fraude e se aproxima da mera inadimplência reiterada, mais tênue se torna a fronteira entre regulação econômica legítima e sanção política tributária.

É por esse motivo que passa a ser relevante analisar a LC nº 225/2026 sob a ótica do direito da concorrência.

3 UMA LEITURA À LUZ DOS PRINCÍPIOS DA IGUALDADE E DA LIVRE-INICIATIVA

Desde a sua entrada em vigor, a LC nº 225/2026 tem suscitado muitos debates sobre a constitucionalidade do regime jurídico previsto para o devedor contumaz. A superação desse problema passa pela análise do instituto à luz dos princípios constitucionais da igualdade e da livre-iniciativa.

O princípio da igualdade aparece ao longo de toda a Constituição. No art. 3º, I da CRFB/88 é tido como objetivo fundamental da República. A igualdade de todos perante a lei encontra previsão no art. 5º, *caput*. Os arts. 7º, XXX, 151, I e II e 153, §2º, I também materializam a igualdade como garantia fundamental dos indivíduos.

Tradicionalmente compreendida como garantia contra discriminações arbitrárias promovidas pelo Estado, a igualdade tributária também possui uma dimensão concorrencial, voltada a assegurar que contribuintes submetidos a idênticas condições econômicas suportem, de forma equivalente, os encargos decorrentes da tributação.

Nessa perspectiva, a igualdade não se limita à exigência de tratamento isonômico pelo legislador ou pela Administração Tributária. Ela pressupõe igualmente a preservação de condições equânimes de competição entre os agentes econômicos sujeitos ao mesmo regime jurídico-tributário.

Como visto no tópico anterior, o devedor contumaz compromete essa igualdade ao transformar o inadimplemento tributário em fator permanente de vantagem econômica. Enquanto os contribuintes adimplentes incorporam a carga tributária aos seus custos operacionais, o devedor contumaz apropria-se dos valores que deveriam ser destinados ao Fisco, utilizando-os para ampliar margens de lucro, reduzir preços, financiar sua expansão empresarial ou aumentar sua participação de mercado.

Em tais circunstâncias, a desigualdade não decorre de qualquer benefício fiscal instituído pelo Estado, mas da própria conduta do contribuinte. O resultado, contudo, é o mesmo: a ruptura da isonomia concorrencial entre agentes econômicos submetidos às mesmas obrigações tributárias.

Como observa Humberto Ávila (2021), a igualdade tributária não pode ser dissociada da neutralidade concorrencial produzida pelo sistema tributário. A tributação deve atuar de modo a evitar privilégios indevidos e distorções artificiais no ambiente econômico. Quando determinado agente obtém vantagens competitivas por meio do descumprimento sistemático de suas obrigações fiscais, cria-se situação incompatível com os princípios da igualdade e da livre concorrência.

Sob essa ótica, a atuação estatal voltada ao combate da contumácia fiscal representa mecanismo de proteção dos próprios contribuintes adimplentes. Afinal, a permanência de agentes econômicos que estruturam seus negócios sobre a inadimplência tributária impõe aos demais participantes do mercado uma desvantagem competitiva incompatível com a ordem constitucional.

É neste contexto que também se insere o princípio da livre-iniciativa. A livre-iniciativa figura, simultaneamente, como fundamento da República (art. 1º, IV, da CF) e como princípio estruturante da ordem econômica (art. 170, *caput*, da CF). Essa dupla inserção sinaliza que a liberdade de exercício da atividade econômica não é apenas um valor a ser ponderado entre outros, mas um pressuposto do próprio modelo constitucional adotado para a ordem econômica brasileira. Qualquer regime jurídico que imponha restrições ao exercício da atividade empresarial deve, portanto, ser interpretado a partir dessa centralidade.

A própria Constituição autoriza a regulação da atividade econômica sempre que necessária à preservação de outros valores constitucionalmente protegidos, como, por exemplo, a livre concorrência (art. 170, IV) e a função social da empresa.

Objetivamente considerado, trata-se de princípio que assegura aos particulares a liberdade de desenvolver atividades econômicas, organizar fatores de produção, assumir riscos empresariais e buscar resultados econômicos por meio da exploração de atividades lícitas.

Em sua dimensão subjetiva, a livre-iniciativa representa verdadeiro direito fundamental de empreender, garantindo aos indivíduos a possibilidade de ingressar, permanecer e atuar no mercado sem interferências estatais arbitrárias. Sob uma perspectiva objetiva, entretanto, a livre-iniciativa configura elemento estruturante da própria ordem econômica constitucional, funcionando como instrumento de promoção do desenvolvimento econômico, da geração de riquezas e da realização da dignidade da pessoa humana.⁶

Assim, o regime do devedor contumaz pode ser compreendido como instrumento destinado a restaurar a igualdade material entre os agentes econômicos. Seu objetivo não é conferir tratamento privilegiado a determinados contribuintes, mas impedir que a inadimplência tributária reiterada produza vantagens concorrenciais incompatíveis com os valores constitucionais da isonomia e da neutralidade tributária.

Essa perspectiva encontra respaldo na evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que progressivamente passou a reconhecer que determinadas medidas voltadas ao enfrentamento da contumácia fiscal podem encontrar fundamento não na proteção do crédito tributário, mas na necessidade de preservar a concorrência e evitar desequilíbrios econômicos artificialmente produzidos pelo descumprimento sistemático das obrigações fiscais.

Cita-se, como exemplo, a AC nº 1.657/RJ⁷ e o RE nº 550.769/RJ,⁸ julgados pelo STF. No primeiro julgado, empresa fabricante de cigarros que teve cancelado seu registro especial

6 Para Luís Roberto Barroso, os princípios do art. 170 da Constituição devem ser divididos em dois grupos: i) princípios de funcionamento da ordem econômica, que estabelecem os parâmetros de convivência básicos a serem observados pelos agentes econômicos; e ii) princípios-fins, que descrevem realidades materiais desejadas pelo constituinte (Barroso, 2001, p. 193-198).

7 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1.657/RJ. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Relator para acórdão: Min. Cezar Peluso. Julgamento em 27/06/2007. *DJe* 31/08/2007, p. 279-283.

8 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 550.769/RJ. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Julgamento em 22/05/2013.

de funcionamento em razão do inadimplemento sistemático de IPI buscava medida cautelar para suspender os efeitos da decisão administrativa e continuar operando.

O aspecto mais relevante do julgamento foi o reconhecimento, pela maioria do STF, de que a situação examinada não correspondia ao caso clássico de mera inadimplência tributária protegido pela doutrina das sanções políticas.

O Tribunal destacou que o não recolhimento reiterado do IPI permitia à empresa reduzir artificialmente seus preços e conquistar vantagem competitiva em relação aos concorrentes que recolhiam regularmente o tributo. Em outras palavras, a inadimplência deixava de ser um problema exclusivamente arrecadatório para se tornar um fator de desequilíbrio concorrencial.

O RE 550.769/RJ decorreu do mesmo contexto fático: empresa do setor tabagista que teve cancelado seu registro especial em razão de vultosos e reiterados débitos de IPI. Nesse julgamento, o STF aprofundou a compreensão inaugurada na AC 1.657/RJ e estabeleceu uma distinção fundamental entre o contribuinte simplesmente inadimplente e o contribuinte que transforma a inadimplência tributária em modelo de negócio.

A Corte reconheceu que o inadimplemento sistemático e deliberado dos tributos pode produzir graves distorções concorrenciais, sobretudo em mercados altamente tributados, como o de cigarros.

Segundo a lógica adotada pelo Tribunal, quando uma empresa deixa de recolher tributos de forma permanente, ela passa a operar com custos significativamente inferiores aos dos concorrentes adimplentes, obtendo vantagem econômica artificial e comprometendo a própria estrutura concorrencial do mercado.

Por isso, o STF concluiu que o cancelamento do registro especial não tinha natureza meramente arrecadatória. Sua finalidade principal era impedir que a empresa continuasse explorando vantagem concorrencial obtida por meio do descumprimento sistemático da legislação tributária.

Esses julgados, além de trazerem uma justificativa constitucional para o tema, aproximam a figura do devedor contumaz ao Direito Econômico, por não se tratar de mera inadimplência tributária.

Além disso, essa construção jurisprudencial abriu espaço para que o STF passasse a admitir, em situações excepcionais, medidas restritivas voltadas não à cobrança do crédito tributário, mas à preservação da livre concorrência e da neutralidade competitiva do mercado. É justamente sob esse aspecto que deve ser vista a figura do devedor contumaz

4 O DEVEDOR CONTUMAZ COMO INSTRUMENTO REGULATÓRIO E NÃO COMO MEIO INDIRETO DE COBRANÇA

É corrente o entendimento de que não pode o Estado empregar meios indiretos e gravosos com o propósito de constranger o contribuinte ao pagamento do tributo, em substituição às vias próprias de cobrança. O repúdio a essa prática é antigo e foi cristalizado

pelo Supremo Tribunal Federal em três enunciados sumulares que, embora editados em contextos distintos, exprimem um mesmo princípio: o Estado dispõe de instrumentos adequados para a satisfação do crédito tributário e não pode valer-se da asfixia da atividade como sucedâneo da execução fiscal.⁹

O fundamento dessa vedação é duplo. De um lado, protege a livre-iniciativa (art. 170 da Constituição), impedindo que o exercício da atividade econômica seja convertido em refém da pretensão arrecadatória. De outro, preserva o devido processo legal e a proporcionalidade da atuação estatal: havendo via executiva própria, a utilização de expedientes coercitivos paralelos revela desvio de finalidade.

Esse entendimento foi aplicado com especial clareza no julgamento da ADI 173/DF, em que o Tribunal declarou inconstitucionais dispositivos que condicionavam a prática de atos ordinários da vida empresarial à prova de regularidade fiscal, reconhecendo neles verdadeiro mecanismo de cobrança.¹⁰

A vedação às sanções políticas, contudo, nunca operou como imunidade absoluta a qualquer medida restritiva. O próprio Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 550.769/RJ, reconheceu a constitucionalidade do cancelamento de registro especial de fabricante em hipótese de inadimplência sistemática, ao fundamento de que, naquele mercado regulado, a medida não visava a coagir o pagamento, mas a proteger a concorrência contra um agente que fazia do não recolhimento tributário uma vantagem competitiva estrutural. Já ali se delineava o critério que viria a ganhar contornos mais nítidos: o que distingue a restrição legítima da sanção política não é a sua intensidade, mas a sua finalidade e a sua proporcionalidade.¹¹

Esse critério foi adensado no julgamento da ADI 7.513, em que o Supremo, por unanimidade, validou o regime especial de fiscalização do ICMS aplicável a devedores contumazes no Estado de São Paulo. O relator, Ministro Cristiano Zanin, reafirmou que a Corte continua a reputar inconstitucionais os métodos coercitivos indiretos de cobrança, mas assentou ser legítima a adoção de medidas administrativas restritivas quando a via executiva tradicional se mostra ineficaz diante da inadimplência reiterada, sistemática ou contumaz. O voto firmou a distinção, central para a presente análise, entre o devedor eventual e aquele que estrutura a própria atividade econômica em torno do não pagamento, dele extraíndo

9 Súmula 70 do STF: “é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo”. Súmula 323: “é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”. Súmula 547: “não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais”.

10 STF, ADI 173/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 25.09.2008. Declarou a inconstitucionalidade de dispositivos da Lei nº 7.711/1988 que condicionavam a prática de atos da vida empresarial à comprovação de regularidade fiscal, por configurarem coação oblíqua ao pagamento de tributos.

11 STF, RE 550.769/RJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 22.05.2013. Reconheceu a constitucionalidade do cancelamento do registro especial para fabricação de cigarros (art. 2º, II, do Decreto-Lei nº 1.593/1977) em hipótese de inadimplência sistemática, por não configurar, naquele contexto regulado, sanção política, mas medida de proteção do mercado e da livre concorrência.

financiamento e vantagem concorrencial indevida. Para este último, admitem-se medidas mais rigorosas, desde que proporcionais, razoáveis e incapazes de inviabilizar a atividade.¹²

Para melhor compreensão do tema, também é necessária a análise da ADI nº 5.135, na qual o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade do protesto das certidões de dívida ativa.

A controvérsia submetida à Corte dizia respeito à compatibilidade constitucional do protesto extrajudicial de créditos tributários. Sustentava-se que o mecanismo configuraria meio indireto de cobrança, destinado a constranger economicamente o contribuinte ao pagamento da dívida, em substituição aos instrumentos ordinários previstos no ordenamento jurídico.

Ao rejeitar essa tese, a Corte assentou que a simples circunstância de determinada medida produzir incentivos ao pagamento do tributo não é suficiente para caracterizá-la como sanção política. O elemento decisivo reside na verificação de sua finalidade, proporcionalidade e impacto sobre direitos fundamentais do contribuinte.

Nesse sentido, o Tribunal destacou que o protesto da certidão de dívida ativa não impede o exercício da atividade econômica, não inviabiliza o acesso ao mercado, não obsta o exercício profissional e não substitui a execução fiscal. Trata-se, ao contrário, de mecanismo legítimo de tutela do crédito público, compatível com os princípios da eficiência administrativa e da proporcionalidade.

A decisão revela importante mudança metodológica. A vedação às sanções políticas deixou de ser compreendida como proibição absoluta de qualquer consequência desfavorável associada à inadimplência tributária. O que a Constituição efetivamente veda é a utilização de medidas coercitivas desproporcionais que, a pretexto de promover a arrecadação, terminem por inviabilizar o exercício de direitos fundamentais.

Essa orientação possui especial relevância para a análise do regime jurídico do devedor contumaz.

Com efeito, a mera circunstância de determinada medida produzir efeitos econômicos negativos para o contribuinte não autoriza sua automática qualificação como sanção política. O exame constitucional exige investigação mais aprofundada acerca da finalidade da medida, da adequação dos meios empregados e da existência de relação de proporcionalidade entre a restrição imposta e os interesses públicos tutelados.

Sob essa perspectiva, a disciplina da contumácia fiscal aproxima-se mais da lógica adotada pelo STF na ADI nº 5.135 do que daquela subjacente às Súmulas 70, 323 e 547.

Isso porque o regime instituído pela LC nº 225/2026 não se destina, ao menos em sua concepção normativa, à cobrança do crédito tributário. A dívida continua sujeita aos

12 STF, ADI 7.513, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cristiano Zanin, julgamento em sessão virtual encerrada em 06.03.2026, acórdão publicado em 13.04.2026. A ação, ajuizada pelo partido Solidariedade, impugnava o regime especial de fiscalização do ICMS paulista (Lei estadual nº 6.374/1989; Lei Complementar estadual nº 1.320/2018; Decreto estadual nº 45.490/2000). Por unanimidade, o Tribunal julgou parcialmente conhecida e, nessa parte, improcedente a ação.

mecanismos ordinários de satisfação previstos na legislação processual tributária. O objetivo declarado da norma consiste em proteger a livre concorrência e impedir que agentes econômicos obtenham vantagens competitivas mediante a utilização sistemática do inadimplemento tributário como estratégia empresarial.

A questão constitucional relevante, portanto, não é saber se as medidas previstas na lei exercem alguma forma de pressão econômica sobre o contribuinte, mas se permanecem dentro dos limites da proporcionalidade e da finalidade regulatória que justificam sua instituição.

A análise desses julgados permite concluir que o STF não abandonou a vedação às sanções políticas, mas foram inseridos elementos para sua aferição. A pergunta constitucionalmente relevante deixou de ser se o Estado pode reagir à inadimplência estratégica, para tornar-se qual o limite dessa reação. E esse limite, à luz dos precedentes invocados, é precisamente o que separa a lógica concorrencial da lógica arrecadatória: a medida deve corrigir a distorção competitiva, não servir de alavanca para extrair o tributo.¹³

É nesse contexto que devem ser interpretadas as medidas do art. 13 da LC nº 225/2026. Parece não haver muitas dúvidas de que as restrições ao gozo de benefícios fiscais e a regimes diferenciados, como a vedação à adesão a programas de conformidade e a exclusão de modalidades favorecidas de parcelamento, subtraem vantagens do devedor contumaz, mas não o direito de operar, e ostentam justificativa concorrencial plausível, qual seja, a de que não deve usufruir de privilégios fiscais o agente que distorce o mercado pelo inadimplemento deliberado.¹⁴

Situação diversa e que suscita controvérsia é a prevista no art. 13, I, “d”, que veda o acesso/prosseguimento da recuperação judicial, com possibilidade de convalidação em falência a requerimento da Fazenda Pública. Parte da doutrina entende que aqui não se está a retirar um benefício, mas a eliminar o próprio agente do mercado. Já há, inclusive, ação direta de inconstitucionalidade proposta pelo Conselho Federal da OAB (ADI 7.943), sustentando que essa previsão configura sanção política indireta e ofende a livre-iniciativa e o princípio da preservação da empresa. A ação permanece pendente, e seu desfecho será determinante para a delimitação dos contornos do regime.¹⁵

13 Precedente expressamente invocado no julgamento da ADI 7.513: STF, ADI 4.854, segundo o qual a submissão de contribuinte inadimplente a regime fiscal diferenciado, sem inviabilizar o exercício da atividade econômica, não configura sanção política ou meio oblíquo de cobrança.

14 LC nº 225/2026: “Art. 13. Serão aplicadas ao devedor contumaz, isolada ou cumulativamente, as seguintes medidas: I - impedimento de: a) fruição de quaisquer benefícios fiscais, inclusive a concessão de remissão ou de anistia, e utilização de créditos de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) para a quitação de tributos; b) participação em licitações promovidas pela administração pública; c) formalização de vínculos, a qualquer título, com a administração pública, como autorização, licença, habilitação, concessão de exploração ou outorga de direitos; e [...]”.

15 STF, ADI 7.943, Rel. Min. Flávio Dino, ajuizada pelo Conselho Federal da OAB em março de 2026, impugnando o art. 13, I, “d”, da LC nº 225/2026. Até o fechamento deste texto a ação permanecia pendente de julgamento de mérito e de apreciação do pedido de medida cautelar; em maio de 2026 a entidade protocolou aditamento à inicial, reiterando a urgência diante da Portaria Conjunta RFB/PGFN/MF nº 6, de 26 de março de 2026, que autorizou o início imediato da classificação administrativa dos contribuintes.

Nesse ponto, interessante mencionar, mais uma vez, o PL nº 1.646/2019. No projeto,¹⁶ a convação em falência não decorria diretamente da qualificação do sujeito como devedor contumaz, mas sim de circunstâncias típicas do direito da insolvência, tais como o descumprimento de obrigações assumidas em plano de regularização ou a verificação de efetiva inviabilidade econômico-financeira da empresa.

Nesse modelo, a atuação estatal permanecia predominantemente reativa, vinculada à inadimplência qualificada no contexto de instrumentos negociais ou à própria deterioração da atividade empresarial, sem que a condição tributária do contribuinte, isoladamente considerada, fosse suficiente para deflagrar efeitos típicos do regime falimentar. A falência, portanto, mantinha-se como consequência da insolvência econômica, e não como efeito automático de um *status* jurídico-tributário.

Por certo ainda surgirão inúmeros questionamentos sobre a constitucionalidade da LC nº 225/2026 e o presente artigo não tem a pretensão de esgotar o tema. O principal intuito nesse momento de recente publicação da LC nº 225/2026 é o de levantar as premissas constitucionais e jurisprudenciais que devem guiar a interpretação da figura do devedor contumaz.

5 CONCLUSÃO

A análise empreendida ao longo deste trabalho permite retomar a indagação formulada na introdução: a disciplina do devedor contumaz inaugurada pela LC nº 225/2026 representa efetiva superação da doutrina das sanções políticas ou mera reformulação discursiva de mecanismos historicamente reputados incompatíveis com a Constituição? A resposta, como se procurou demonstrar, não reside na nomenclatura empregada pelo legislador, mas na finalidade concreta e nos efeitos produzidos pelas medidas restritivas.

Viu-se que o devedor contumaz não se confunde com o mero inadimplente. Sua nota distintiva não está no volume do débito, mas na incorporação deliberada e reiterada do inadimplemento ao próprio modelo de negócio, da qual resulta vantagem concorrencial indevida em relação aos contribuintes adimplentes. É essa dimensão concorrencial – e não a simples existência de dívida – que confere legitimidade à intervenção estatal e a aproxima do direito econômico, afastando-a da lógica puramente arrecadatória.

Sob essa perspectiva, demonstrou-se que a vedação às sanções políticas foi progressivamente reinterpretada pelo Supremo Tribunal Federal. Da AC nº 1.657/RJ ao RE nº 550.769/RJ, e mais recentemente na ADI nº 5.135 e na ADI nº 7.513, a Corte deslocou o eixo do debate: a questão constitucionalmente relevante deixou de ser se o Estado pode reagir à inadimplência estratégica, para tornar-se qual o limite dessa reação. E esse limite

16 PL nº 1.646/2019, Art. 5º: “§3º O não pagamento do valor à vista ou de três parcelas devidas, consecutivas ou alternadas, implicará o cancelamento imediato dos descontos concedidos e a cobrança integral da dívida, deduzidos os valores já pagos, e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional do Ministério da Economia poderá requerer a convação da recuperação judicial em falência ou ajuizar ação de falência, conforme o caso”.

é precisamente o que separa a medida regulatória legítima, orientada pela proteção da concorrência, do meio oblíquo de cobrança, repellido pela ordem constitucional.

Daí a conclusão central deste estudo: a declaração de contumácia não é, nem pode ser, método de cobrança tributária. O crédito permanece sujeito aos instrumentos ordinários de satisfação, e as medidas do art. 13 da LC nº 225/2026 somente se legitimam enquanto voltadas a neutralizar a vantagem competitiva extraída do inadimplemento sistemático. Aferida por esse critério, parte das restrições – como a exclusão de benefícios fiscais – encontra fundamento concorrencial plausível; outras, sobretudo a vedação à recuperação judicial com possibilidade de convalidação em falência (art. 13, I, “d”), situam-se em zona de tensão constitucional, pois, se aplicadas de forma automática e desvinculada do crivo jurisdicional, eliminam o próprio agente do mercado e podem reintroduzir, sob nova roupagem, a sanção política que se pretendia superar. Não por acaso, é esse o dispositivo impugnado na ADI nº 7.943, cujo desfecho será decisivo.

O cotejo com o PL nº 1.646/2019 reforça a advertência. Ao exigir indícios concretos de fraude para a deflagração das restrições, o projeto mantinha o instituto ancorado na ilicitude da conduta; a LC nº 225/2026, ao objetivar a contumácia em parâmetros de inadimplência, ampliou seu alcance e, com ele, as zonas de atrito constitucional. Quanto mais a figura se distancia da fraude e se aproxima da mera inadimplência reiterada, mais tênue se torna a fronteira entre a regulação econômica legítima e a coerção arrecadatória.

Não se pretendeu, aqui, esgotar a controvérsia, que apenas se inicia e que o tempo e a jurisprudência haverão de adensar. O propósito foi mais modesto: fixar as premissas constitucionais e jurisprudenciais que devem orientar a interpretação da figura do devedor contumaz, de modo que a legítima tutela da livre concorrência não se converta, na prática, em instrumento velado de arrecadação. A constitucionalidade da LC nº 225/2026 dependerá, em última análise, da fidelidade com que a Administração Tributária e o Poder Judiciário souberem preservar essa distinção.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

BARROSO, Luís Roberto. A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 226, out/dez. 2001.

CARNEIRO, Júlia Silva Araújo. *O devedor contumaz no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

PILLAR, Fernanda Machado. O devedor contumaz na LC nº 225/2026: premissas para compreensão do tema. *Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa*, Belo Horizonte, ano 3, v. 1, p. 387-399, 2026.

A DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA COMO FERRAMENTA DE GESTÃO E A PAVIMENTAÇÃO DA CONSENSUALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Renata de Mesquita Cecon

Procuradora da Fazenda Nacional. Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Atua na equipe de Governança, Risco e Conformidade – GRC/PGDAU.

Resumo: O presente artigo analisa a transição paradigmática da Administração Pública, originada sob o influxo do Estado Liberal e da legalidade estrita, rumo ao modelo consensual característico do Estado Democrático de Direito contemporâneo, com foco na esfera tributária. Investiga-se a reconfiguração da discricionariedade administrativa, que deixa de ser concebida como mera margem de escolha do mérito insindicação para se consolidar como um poder-dever de eficiência gerencial orientado a resultados. Sob a égide da juridicidade e controlada pelos postulados da razoabilidade e da proporcionalidade, essa nova discricionariedade legitima a flexibilização do dogma da indisponibilidade absoluta do crédito fiscal, transmutando a cobrança forçada em um mecanismo de justiça distributiva fundado na capacidade contributiva e na recuperabilidade do ativo. Examina-se a Lei nº 13.988/2020 e o advento da Lei Complementar nº 225/2026 (Código de Defesa do Contribuinte) como marcos regulatórios dessa postura dialógica. Por fim, o trabalho demonstra como essa abertura gerencial pavimenta o caminho para a consolidação do Sistema de Acesso Multiportas no contencioso fiscal brasileiro, avaliando a inserção estratégica e os desafios operacionais da mediação e da arbitragem tributária.

Palavras-chave: Discricionariedade Gerencial. Consensualidade Tributária. Transação. Eficiência.

Sumário: 1 Introdução – 2 A (re)definição da discricionariedade administrativa: do poder-dever à gestão de resultados – 3 A juridicidade e os princípios constitucionais como vetores de controle substancial – 4 A pavimentação da consensualidade tributária no cenário brasileiro – 5 O respeito aos limites constitucionais na discricionariedade negocial – 6 Consolidação da transação e a inauguração do caminho para a mediação e a arbitragem tributária – 7 Conclusão – Referências

1 INTRODUÇÃO

A evolução diacrônica da Administração Pública revela uma profunda transformação estrutural. O modelo forjado sob os pilares do Estado Liberal, caracterizado pela legalidade estrita e pela centralidade do ato administrativo unilateral, cedeu espaço à juridicidade ampla e ao modelo consensual próprios do Estado Democrático de Direito. Essa metamorfose exigiu a ressignificação de dogmas tradicionais, como o princípio da supremacia do interesse público, relido contemporaneamente a partir de sua dimensão primária e do imperativo da eficiência.

É a partir desse novo arcabouço teórico constitucional que este estudo se debruça sobre a discricionariedade administrativa, investigando como essa prerrogativa transmudou-se em ferramenta de gestão apta a viabilizar a consensualidade no Direito Tributário. Se a atuação administrativa superou a mera execução mecânica da lei para vincular-se aos resultados e à integralidade do bloco de legalidade, torna-se imperativo reavaliar o conceito clássico de discricionariedade.

O caminho para a transação tributária no Brasil também foi pavimentado pela expansão do controle judicial sobre os atos discricionários e pela consequente flexibilização da noção da indisponibilidade absoluta do crédito tributário.

Assim, este artigo iniciará examinando a evolução conceitual da discricionariedade, demonstrando como ela se tornou um instrumento de gestão de resultados. Em seguida, analisará o mecanismo de controle dessa discricionariedade pela juridicidade e pelos postulados da razoabilidade e da proporcionalidade, para, finalmente, estabelecer a conexão direta entre esse novo modelo de discricionariedade e a regulamentação da transação tributária no Brasil.

Em um passo além, o artigo se dedicará a investigar os limites constitucionais que devem ser observados na prática dessa discricionariedade negocial, garantindo que a isonomia e a moralidade sejam preservadas no processo transacional. Finalmente, serão discutidas a consolidação da transação como marco paradigmático e a abertura a outros métodos consensuais de dissolução de conflitos tributários, como a mediação e a arbitragem.

2 A (RE)DEFINIÇÃO DA DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA: DO PODER-DEVER À GESTÃO DE RESULTADOS

Historicamente, a análise da discricionariedade administrativa restringiu-se à sua concepção como um poder-dever limitado pela legalidade formal e voltado à satisfação de um interesse público abstrato. Como bem adverte Marçal Justen Filho (2023, p. 39), “não é fácil definir interesse público, inclusive por sua natureza de conceito jurídico indeterminado, o que afasta a exatidão de conteúdo”.

Nesse cenário clássico, o controle judicial restringia-se à verificação da legalidade estrita e do desvio de finalidade, blindando o chamado “mérito administrativo” (conveniência e oportunidade). Sob a batuta de Hely Lopes Meirelles (1998, p. 103), o poder discricionário era a liberdade de escolha do motivo e do objeto dentro dos limites da lei. Diógenes Gasparini (1995, p. 88) e Maria Sylvia Zanella Di Pietro (1998, p. 176) corroboravam essa visão, definindo a discricionariedade como a faculdade que a lei confere à Administração para apreciar o caso concreto segundo a conveniência e a oportunidade, escolhendo uma entre duas ou mais soluções válidas. Esse binômio, que compõe o mérito administrativo, era, à época, considerado insuscetível de exame pelo Poder Judiciário, restando a este apenas o controle da legalidade em sentido estrito.

Nessa lógica, Di Pietro (1998) afirma que a discricionariedade é atividade formalmente necessária ao eficaz desenvolvimento da administração pública, uma vez que, se não existisse, seria impossível a plena realização dos interesses sociais.

Nessa perspectiva, observa-se que a abordagem clássica da discricionariedade como poder-dever focava no dever de agir (irrenunciabilidade), porém, com liberdade de escolha baseada no mérito, considerando que o administrador, ao interagir com a realidade, estaria em melhores condições de avaliar motivos, oportunidade e conveniência de atos não

explicitamente previstos pelo legislador, mas por ele autorizados, devido à impossibilidade de catalogá-los detalhadamente.

Contudo, essa margem de liberdade, mesmo em sua concepção clássica, nunca foi sinônimo de arbítrio. A doutrina brasileira consolidou o entendimento de que os poderes da Administração Pública têm natureza funcional, o que impõe o dever de agir em prol da finalidade legal. Celso Antônio Bandeira de Mello (2006, p. 68) enfatiza a natureza funcional dos poderes administrativos, cunhando o termo “deveres-poderes”: os poderes são meros veículos instrumentais para o cumprimento de um dever.

A interpretação desse “dever discricionário” é, no entanto, inseparável da trajetória histórica do Direito Administrativo e do modelo estatal adotado. O estudo das transformações histórico-conceituais do Estado também é importante para a compreensão do conceito de discricionariedade e de suas implicações para o recrudescimento da consensualidade e da regulamentação da transação tributária no Brasil.

Pois bem, no Estado Liberal de Direito, a discricionariedade estava ligada à visão de vinculação negativa à lei (pode-se fazer tudo o que a lei não proíbe), resultando em um espaço livre de atuação reservado ao administrador, fora do alcance judicial, o que se assemelhava a um poder político, e não jurídico (Garcia de Enterría e Fernández, 1988, p. 415).

Nesse período, a discricionariedade era vista como uma atividade administrativa que não admitia controle judicial. Para Di Pietro (1998), nessa fase, o princípio da legalidade era entendido de forma muito mais liberal do que atualmente concebido, uma vez que a Administração podia fazer não só o que a lei expressamente autorizasse, mas também tudo o que a lei não proibisse, conforme evidenciava o artigo 5º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão.¹ Dessa forma, a Administração exercia sua autonomia em todos os casos que a lei não regulava. A discricionariedade operava, portanto, no espaço livre da lei.

Posteriormente, o Estado de Direito inverteu esse valor ao exigir a vinculação positiva da Administração (a Administração só poderá fazer o que a lei permitir), visando à submissão de toda a atuação estatal à lei, gerando o risco de instrumentalização do Direito e de excesso de burocratização.

O contexto do Estado Democrático de Direito impôs a superação desse formalismo. A discricionariedade foi elevada a um poder jurídico limitado não apenas pela lei em sentido formal, mas também pelo extenso quadro de princípios e valores constitucionais, a chamada juridicidade. Assim, a Administração Pública passou a estar adstrita à ideia de justiça, razoabilidade, moralidade e interesse público, limitando o grau de liberdade decisória e proibindo o retorno à discricionariedade técnica do Estado Liberal, insuscetível de controle, em respeito à inafastabilidade da jurisdição expressa no art. 5º, XXXV da CF/1988.

1 Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão: “Art. 5º A lei não proíbe senão as ações nocivas à sociedade. Tudo o que não é vedado pela lei não pode ser obstado e ninguém pode ser constrangido a fazer o que ela não ordene” (Disponível em: <https://br.ambafrance.org/A-Declaracao-dos-Direitos-do-Homem-e-do-Cidadao>. Acesso em: 3 jul. 2025).

É nesse cenário de vinculação principiológica que o Direito Público se acomoda, simultaneamente, aos princípios da eficácia e, sobretudo, da eficiência, hoje irrenunciáveis no contexto da reforma gerencial e do novo modelo de Estado, mais voltado à transparência e à consensualidade.

Sendo assim, a discricionariedade passa a ser encarada não mais como um problema de controle, mas como uma oportunidade de prestar um serviço público responsável, otimizado e focado em resultados. Portanto, a exigência de uma administração eficiente implica a ampliação da autonomia e da responsabilidade dos gestores. A discricionariedade gerencial exige que o poder-dever se volte à consecução de metas e à busca da solução mais adequada e eficiente.

Desde então, a discricionariedade no Brasil passou por uma transformação radical, evoluindo de uma visão puramente legalista para uma abordagem constitucional e gerencial, com foco em resultados.

Diante disso, a (re)definição da discricionariedade administrativa no contexto do Estado Democrático de Direito e da reforma gerencial a transformou de uma mera margem de liberdade (mérito) em um poder-dever de eficiência. O gestor público não tem mais a faculdade de escolher qualquer solução legal, mas sim o dever funcional de selecionar a conduta que maximize o interesse público, com o melhor aproveitamento de recursos, o que, atualmente, é a essência da discricionariedade gerencial.

Contudo, essa ampliação da autonomia e da responsabilidade dos gestores não se traduz em arbítrio. Pelo contrário, o conceito de discricionariedade gerencial apenas se sustenta e se legitima mediante o seu estrito controle, que migra da mera legalidade formal para a observância dos valores supremos da ordem constitucional.

É com o objetivo de investigar os mecanismos de controle dessa nova atuação administrativa que se impõe o estudo da discricionariedade e de suas transformações. Sendo assim, analisaremos de que forma a juridicidade e o sistema de princípios constitucionais (especialmente a eficiência e os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade) atuam como vetores e limites do poder discricionário, impedindo a insindicabilidade do mérito e garantindo que a escolha gerencial seja sempre pautada pela consecução do bem comum, estabelecendo, assim, o fundamento do controle sobre a discricionariedade da transação no Direito Tributário.

3 A JURIDICIDADE E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS COMO VETORES DE CONTROLE SUBSTANCIAL

3.1 A juridicidade como superação da legalidade estrita

O exercício da discricionariedade administrativa no Brasil contemporâneo não pode mais ser compreendido sob a ótica restrita do legalismo formal. A Constituição de 1988, ao constitucionalizar a Administração Pública e elevar os princípios jurídicos à condição de

normas de aplicação direta, impôs a superação do antigo paradigma da legalidade em sentido estrito. Diante disso, podemos dizer que o novo balizador da atuação estatal é a juridicidade (legalidade em sentido amplo), conceito mais abrangente que serve de fundamento para ampliar o controle sobre as escolhas administrativas, inclusive no campo tributário. E é esta ampliação do controle que confere legitimidade aos meios alternativos de solução de litígios na seara tributária, como a transação.

Conforme anteriormente afirmado, a superação da legalidade estrita consolida-se na submissão da Administração a todo o bloco normativo (juridicidade), e não apenas à lei formal. A discricionariedade, vista no Estado Liberal sob a ótica da vinculação negativa (pode fazer tudo o que a lei não proíbe), assume, no Estado Democrático de Direito, a perspectiva da vinculação positiva, na qual o administrador tem o dever funcional de buscar a solução mais justa, razoável e eficiente.

Conforme leciona o professor Juarez Freitas (2014, p. 30-31):

Ao assinalar que a discricionariedade administrativa precisa estar, em alto grau, vinculada, de modo expresso, às prioridades vinculantes da Carta, quer-se deixar nítido que a escolha administrativa, com o selo da discricionariedade legítima, só pode ser aquela decorrente da justa apreciação intertemporal dos custos e benefícios diretos e indiretos, nas fronteiras da juridicidade em sentido lato, que inclui a tutela de valores não econômicos, à diferença do cogitado pela análise utilitarista clássica de custo-benefício.

Será, pois, legítima aquela decisão administrativa que resguardar as regras (atribuidoras da liberdade de escolha) e, simultaneamente, a conformidade com o sistema inteiro (nos limites dos poderes atribuídos aos atores públicos para que realizem as melhores opções.

Nessa linha, o autor afirma que a discricionariedade é vista como a competência administrativa (e não mera faculdade) de avaliar e escolher, no plano concreto, as melhores consequências diretas e indiretas (externalidades) dos programas públicos.

De modo convergente, Moreira Neto (2016) consolida a visão de que a Administração deve agir em consonância com todo o Direito, e não apenas com a lei estrita. Isso significa que, mesmo que um ato administrativo esteja formalmente de acordo com a lei (princípio da legalidade), ele será considerado inválido se violar um princípio constitucional ou um valor fundamental.

O ponto crucial, na visão do autor, é que a discricionariedade, sob a égide da juridicidade, torna-se juridicidade finalística ou administração de resultados. Em suma, para o autor, a juridicidade é o pilar constitucional que acolhe e molda a discricionariedade atual, garantindo que esta sirva ao interesse público, ao exigir que o administrador aja com eficiência e preste contas dos resultados alcançados, afastando o arbítrio e legitimando a atuação estatal (Moreira Neto, 2016, p. 78-80).

Assim, a juridicidade atua não apenas como um limite formal, mas também como um dever de otimização. Ela exige que, mesmo diante de conceitos jurídicos indeterminados ou da margem de escolha conferida ao administrador, a decisão seja congruente com os valores constitucionais e com a finalidade pública. Essa exigência de validade substancial,

e não apenas formal, abre o caminho para que os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade se tornem os principais instrumentos de controle da discricionariedade.

A juridicidade, ao impor o dever de otimização e a congruência substancial dos atos administrativos, exige que a discricionariedade gerencial não apenas se afaste da ilegalidade formal, mas também se pautar por escolhas de qualidade superior. Se a legalidade clássica se satisfazia em evitar o proibido, a juridicidade moderna exige a busca pelo ótimo.

É nesse contexto que o princípio da eficiência, introduzido na Constituição Federal de 1988 pela Emenda Constitucional nº 19/1998, no âmbito da “Reforma Administrativa e Gerencial”, atua como o guia material da discricionariedade, transformando-a em um poder-dever de buscar o melhor resultado. Contudo, essa liberdade gerencial, voltada à eficiência, deve ser contida para evitar que a busca por resultados se converta em arbitrariedade ou injustiça.

Assim, a razoabilidade e a proporcionalidade ingressam como instrumentos nucleares de controle substancial, permitindo ao Judiciário atuar sobre o conteúdo da decisão. Esses postulados garantem que a escolha do administrador, embora eficiente, seja também justa, necessária e equilibrada. A discricionariedade passa a ser legítima na medida em que demonstra, através desses filtros constitucionais, que o meio adotado é o melhor para o interesse público, tanto sob a perspectiva da proibição do excesso quanto da proibição da proteção insuficiente.

3.2 Eficiência, razoabilidade e proporcionalidade: o controle bifronte

A eficiência (art. 37, *caput*, CF/1988) atua como o guia material da escolha pública. Moreira Neto (2016, p. 77) recorda que a condução da política e dos direitos sociais exige a aplicação de recursos financeiros finitos. Aplicando a lição de Stephen Holmes e Cass Sunstein (2019, p. 78), “os direitos diminuirão quando os recursos diminuïrem e poderão se expandir à medida que se expandam os recursos públicos”.

Esse entendimento pode ser facilmente aplicado à realidade do nosso país. Diante da escassez de recursos para a viabilização dos direitos fundamentais e sociais descritos na Constituição brasileira, assim como para o cumprimento dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, mister se faz uma atuação estatal planejada e eficiente.

Essa visão é corroborada por Justen Filho (2023), que enxerga na eficiência o parâmetro de resultado que exige a otimização da celeridade, da economia e da utilidade da ação estatal. O autor destaca, ainda, que um dos aspectos essenciais do Direito Administrativo moderno reside na vedação ao desperdício ou à má utilização dos recursos públicos, o que impõe a execução dos serviços com rendimento funcional. Assim, a margem de escolha do administrador público passa a ser legítima apenas quando se volta para a consecução de metas baseadas em resultados, o que, no campo tributário, exige a adoção de soluções mais eficazes, como as baseadas no diálogo e no consenso.

Segundo o autor:

Uma das decorrências do princípio da eficácia reside na exigência de constante adequação das soluções práticas adotadas pela Administração Pública. A satisfação do princípio da eficácia administrativa pressupõe uma avaliação permanente das finalidades a serem atingidas, das necessidades concretas existentes, dos recursos públicos econômicos e não econômicos disponíveis e das soluções técnico-científicas aplicáveis. A realidade é dinâmica e exige a intervenção contínua dos agentes estatais para evitar a cristalização de práticas antiquadas, que podem ter encontrado alguma justificativa no passado, mas que se tornaram obsoletas. (Justen Filho, 2023, p. 76)

Essa exigência funcional de rendimento máximo e de adequação contínua é o motor que impulsiona a Administração Pública, inclusive a tributária, a abandonar modelos impositivos e ineficazes. Diante da falência das práticas tradicionais de cobrança judicial forçada, como, por exemplo, a Execução Fiscal, que se mostram dispendiosas e morosas, a busca por resultados impõe a adoção de meios mais eficazes e econômicos para a cobrança e recuperação do crédito tributário.

É essa concepção moderna da discricionariedade, vista como um dever de eficiência gerencial, que fundamenta e corrobora a regulamentação da transação tributária no Brasil. Ao permitir a negociação e a satisfação do crédito de forma célere, concertada, a transação materializa a eficiência no direito tributário, pavimentando, assim, o caminho para a incorporação de outros meios consensuais, como a mediação e a arbitragem, temas a serem explorados mais adiante.

Essa liberdade gerencial é contida pelos postulados da razoabilidade e da proporcionalidade, que viabilizam o controle substancial do mérito. É neste ponto que a razoabilidade e a proporcionalidade se tornam os instrumentos jurídicos mais sofisticados para o controle substancial da discricionariedade. Elas atuam como um crivo constitucional, permitindo ao Judiciário e aos órgãos de controle verificar se a escolha administrativa, especialmente a que envolve restrições a direitos ou a aplicação de recursos, é congruente e equilibrada, impedindo o arbítrio disfarçado de gestão.

A proporcionalidade, estruturada a partir da matriz teórica de Robert Alexy (2008) e verticalizada no Brasil por Humberto Ávila (2003), opera por meio de um teste trifásico: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Em sua obra seminal, “Teoria dos Princípios”, Ávila parte da distinção alexyana entre regras e princípios para consolidar a aplicabilidade do teste tripartite no controle dos atos do Poder Público. O autor utiliza a estrutura (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito) como um mecanismo de racionalidade que permite o controle do ato administrativo discricionário (Ávila, 2003, p. 105-106).

Assim, ao abordar o tema, o jurista brasileiro valida o caráter estrutural e metodológico do teste, utilizando-o como instrumento essencial para a concretização da força normativa da constituição e para a fiscalização da legitimidade substancial da escolha discricionária do administrador.

Primeiramente, a submáxima ou verificação da adequação exige que a medida discricionária adotada seja apta e útil para alcançar o fim de interesse público legalmente estabelecido. A adequação atua sobre a relação causal entre o meio e o fim. No campo tributário, a discricionariedade para celebrar a transação (meio) será adequada se for um meio eficaz para, de fato, pôr fim a um litígio e viabilizar a recuperação do crédito (fim) que, de outra forma, seria irrecuperável. Caso a transação seja utilizada de forma inadequada, haverá a violação do princípio constitucional da eficiência e, por conseguinte, a invalidação da negociação.

Em seguida, há que se prosseguir com a verificação da necessidade. Nessa análise, será examinado se, dentre as medidas ou meios disponíveis para atender ao interesse público, foi escolhido o menos restritivo ou oneroso aos direitos dos particulares. Esse critério é fundamental para a discricionariedade negocial, pois exige que o Fisco comprove que a transação é a via menos custosa e mais suave, tanto para o Estado (ao reduzir o contencioso e o custo da cobrança) quanto para o contribuinte (que regulariza sua situação de forma consensual e sem o custo de um processo de execução fiscal prolongado e dispendioso). A necessidade, portanto, reforça o dever de eficiência de forma qualificada.

Por fim, a proporcionalidade em sentido estrito constitui a etapa final e mais complexa do controle, uma vez que depende de uma avaliação fortemente subjetiva. Nos dizeres de Ávila (2003, p. 116), “o exame da proporcionalidade em sentido estrito exige a comparação entre a importância da realização do fim e a intensidade da restrição aos direitos fundamentais”. Sendo assim, a discricionariedade da transação será legítima apenas se o benefício público decorrente da medida (recuperação do crédito e redução da litigiosidade) superar o sacrifício imposto (a renúncia de parte do valor nominal do crédito e o custo de oportunidade). É nesse sopesamento que se manifestam a justiça e a racionalidade da escolha gerencial.

A este rigoroso controle, exercido pela proporcionalidade, soma-se a razoabilidade, que exige a congruência lógica e fática da decisão. Segundo Freitas (2014), este postulado atua principalmente sobre o motivo do ato discricionário, garantindo que os fatos que justificam a escolha, como a baixa ou a alta recuperabilidade da dívida, sejam verdadeiros e coerentes com a decisão tomada (o desconto e o prazo concedido). Segundo Bandeira de Mello (2006), um ato discricionário desarrazoado, por ausência de fundamento lógico ou fático, é considerado ilegal por desvio de finalidade.

A atuação conjunta desses postulados² consolida o chamado controle bifronte da discricionariedade, pois veda tanto o excesso, coibindo o arbítrio desnecessário e a coesão

2 Concordamos com a doutrina que defende que a proporcionalidade e a razoabilidade, na verdade, não constituem uma norma material, mas sim uma metarregra metodológica de aplicação dos princípios em casos de colisão. Seguimos o entendimento da doutrina mais estruturada (como Robert Alexy e Humberto Ávila), segundo a qual o postulado funciona como um critério hermenêutico que organiza a concretização de outros princípios constitucionais. Ávila (2014) detalha que o postulado é uma norma de organização da aplicação de outras normas, desdobrando-se em subpostulados (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito), o que confere maior rigor e precisão à análise jurídica.

abusiva, quanto a insuficiência na proteção do interesse público, esta última fortemente defendida por Ingo Wolfgang Sarlet (2006, p. 110) quando diz “que o Estado deverá ter como meta permanente, proteção, promoção e realização concreta de uma vida com dignidade para todos [...]”. Essa proibição da insuficiência é crucial para a transação tributária, pois exige que o Fisco utilize o meio mais eficiente (a autocomposição) sempre que o meio tradicional se mostrar ineficaz na recuperação do crédito, configurando, na omissão, a violação do dever de eficiência gerencial.

Assim, a discricionariedade moderna, ao ser controlada pela proporcionalidade e razoabilidade, deixa de ser uma zona de liberdade política para se consolidar como uma competência funcional e controlada, pronta para ser aplicada em esferas complexas como a transação tributária. Esta vinculação a estes postulados desmistifica a insindicabilidade do mérito, conferindo, assim, a legitimidade necessária para que o administrador utilize meios conciliatórios para a resolução de litígios na seara tributária, antes vedados pelo nosso ordenamento.

A análise exaustiva da discricionariedade sob o crivo da juridicidade, da eficiência, da razoabilidade e da proporcionalidade estabelece, como sua principal consequência, a legitimação da atuação consensual do Estado. O rigor do controle substancial sobre o mérito (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito) demonstra que o ato discricionário, inclusive no Direito Tributário, não é um cheque em branco, mas um ato de gestão fiscal cuja qualidade é sindicável.

Sendo assim, podemos inferir que essa certeza de controle é a premissa indispensável para flexibilizar o dogma da indisponibilidade do crédito tributário, historicamente interpretado de forma absoluta.

Diante do exposto, podemos afirmar, sem receio, que a legitimidade reside na premissa de que o fisco, ao transacionar (exercer a discricionariedade negocial), não está renunciando ao interesse público, mas o está perseguindo de forma eficiente, sempre sob vigilância constitucional.

4 A PAVIMENTAÇÃO DA CONSENSUALIDADE TRIBUTÁRIA NO CENÁRIO BRASILEIRO

4.1 Releitura da indisponibilidade do crédito tributário

A constitucionalização do Direito Administrativo e a consequente passagem da legalidade para a juridicidade, conforme analisado anteriormente, impõem uma releitura funcional dos dogmas do Direito Público, com impacto direto no Direito Tributário. O princípio da supremacia do interesse público, que historicamente serviu de justificativa para a imposição unilateral de obrigações e fundamentou a tese da indisponibilidade absoluta do crédito tributário, deve ser reinterpretado à luz da eficiência, erigida a princípio constitucional, e dos direitos fundamentais. A visão ancorada no legalismo formal, que ignorava a

complexidade do interesse público, não se coaduna com a nova realidade da Administração, orientada a resultados, na gestão fiscal.

Nessa toada, convém trazer a lume a lição do professor gaúcho Juarez Freitas. Na visão do autor:

O Estado Democrático, em sua crescente afirmação (nem sempre linear) da cidadania, tem o compromisso de facilitar e prover o acesso ao direito fundamental à boa administração pública, que pode ser assim compreendido: trata-se do direito fundamental à administração pública eficiente e eficaz, proporcional cumpridora dos seus deveres, com transparência, sustentabilidade, motivação proporcional, imparcialidade e respeito à moralidade, à participação social e à plena responsabilidade por suas condutas omissivas e comissivas. A tal direito corresponde o dever de observar, nas relações administrativas, a cogência da totalidade dos princípios constitucionais e correspondentes prioridades. (Freitas, 2014, p. 21)

Entretanto, no contexto tradicional, a doutrina clássica, representada por juristas como Aliomar Baleeiro (1986), firmou o entendimento de que a “supremacia do interesse público” se concretizava no “princípio da legalidade estrita”, nos termos do artigo 150, I, da CF/1988. Essa interpretação estabeleceu a indisponibilidade absoluta do crédito tributário, conforme se depreende da leitura do artigo 141 do CTN, como defesa contra o arbítrio e a má-fé administrativa. Assim, a regra da supremacia foi largamente utilizada como principal entrave à regulamentação da transação tributária no Brasil, sob o argumento de que ensejaria a renúncia à cobrança de parcelas do crédito, indisponível por lei.

Celso Antônio Bandeira de Mello conceitua o interesse público como o “resultante do conjunto de interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da sociedade e pelo simples fato de o serem” (Bandeira de Mello, 2006, p. 62).

De acordo com o autor, o interesse público seria, portanto, a expressão de uma maioria. E, por assim ser, reflexo de uma maioria coletivamente considerada, o interesse público teria prevalência sobre o individual.

Contudo, essa visão ancorada no legalismo formal do Estado Liberal ignora a complexidade do interesse público e a nova realidade da Administração Pública, que, conforme dito alhures, se orienta por resultados e pela eficiência na gestão do crédito.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 253.885-0/MG (Rel. Min. Ellen Gracie), assentou que o princípio da indisponibilidade deve ser atenuado quando a solução consensual adotada pela Administração se mostrar a que melhor atende à ultimação do próprio interesse público. O verdadeiro interesse público reside na satisfação das necessidades coletivas (interesse primário) por meio da arrecadação ótima, e não na manutenção de um patrimônio ficcional e irrecuperável em balanço.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 253.885-0 MINAS GERAIS RELATORA: MIN. ELLEN GRACIE RECORRENTE: MUNICÍPIO DE SANTA RITA DO SAPUCAÍ ADVOGADOS: JOSÉ RUBENS COSTA E OUTROS RECORRIDA: LÁZARA RODRIGUES LEITE E OUTRAS ADVOGADOS: JÚLIO CEZAR CAPONI E OUTROS EMENTA: Poder Público. Transação. Validade. Em regra, os bens e o interesse público são indisponíveis, porque

pertencem à coletividade. É *[sic]*, 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 ultimação 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. (BRASIL, STF, 2002, p. 796)

Diante disso, e em consonância com a jurisprudência que admite a atenuação da rigidez formal para adequado atendimento do interesse público, podemos afirmar que, em relação à transação tributária, o verdadeiro interesse público não é maximizar a cobrança por si só, mas sim garantir que a cobrança do crédito tributário alcance suas finalidades essenciais, o que, por vezes, demanda a relativização da indisponibilidade. Essa relativização é realizada para recuperar o máximo possível de créditos (ainda que de forma parcelada ou com descontos), em vez de manter a cobrança de uma dívida irrecuperável, promovendo a eficiência da gestão tributária por meio da redução do elevadíssimo volume de litígios.

Tal perspectiva está alinhada ao entendimento de que a eficiência não é um mero desejo, mas um direito fundamental à boa administração pública, conforme postulado por Freitas (2014). O dever de prover uma administração eficiente, eficaz e proporcional subordina o agente público à observância da totalidade dos princípios constitucionais.

Nesse sentido, insistir em métodos de cobrança comprovadamente ineficazes, como a execução fiscal em massa, mesmo de créditos considerados irrecuperáveis e de difícil recuperação, representa uma violação direta ao dever de eficiência e ao interesse público imediato, consubstanciado no financiamento das políticas sociais e, indiretamente, ao direito fundamental à boa administração.

Sendo assim, a transação, ao buscar a solução consensual, desonera o Fisco e o Poder Judiciário, liberando recursos públicos que antes eram consumidos na longa e dispendiosa disputa judicial e promovendo a cobrança e a recuperação do crédito tributário de forma mais eficiente. É nesse ponto que a consensualidade se torna o instrumento eficaz para concretizar o interesse da coletividade.

Isto posto, a Lei nº 13.988/2020 surge como o instrumento legal que, respeitando o princípio da legalidade (que exige lei para dispor sobre o crédito tributário), permite a relativização da indisponibilidade em busca do interesse público.

Ao conferir à Administração a prerrogativa de avaliar a recuperabilidade do crédito e negociar a sua extinção sob certas condições, a legislação move a gestão fiscal de uma postura de rigidez puramente formal para uma abordagem pragmática e orientada a resultados.

4.2 A Lei nº 13.988/2020 e a codificação da discricionariedade técnica

Respeitando o princípio da estrita legalidade, que exige autorização legislativa específica para dispor sobre as causas de extinção do crédito tributário (art. 171, CTN), a Lei nº

13.988/2020 surge como o instrumento normativo que viabilizou a relativização da indisponibilidade no plano federal. O art. 1º, §1º, do referido diploma preceitua que a União poderá celebrar a transação mediante “juízo de oportunidade e conveniência”, sempre que entender, de forma devidamente motivada, que a medida atende ao interesse público. Este dispositivo constitui o fundamento normativo que materializa a discricionariedade controlada no âmbito fiscal, substituindo a rigidez impositiva por uma escolha pautada na economicidade.

Sob a ótica de Marcus Abraham (2025), a atividade tributária funciona como o suporte indispensável para a sustentabilidade material do aparato estatal. Em seu “Curso de Direito Tributário Brasileiro”, o autor ressalta o caráter sinalagmático profundo do pacto fiscal contemporâneo:

Se o tributo, na atualidade, passa a ser visto como o “preço da liberdade”, custo este originário do pacto social firmado entre o cidadão e o Estado (e cidadãos entre si), em que o primeiro cede parcela de seu patrimônio (originário do capital ou trabalho), em favor do segundo, que lhe fornecerá bens e serviços para uma existência digna e satisfatória em sociedade, é certo que haverá normas regulando essa relação, em que direitos e obrigações são devidamente estipuladas para cada uma das partes. De um lado, direitos fundamentais e individuais do cidadão na proteção da sua liberdade de trabalho, da propriedade privada e dignidade da pessoa humana; de outro, regras e princípios que configuram todo um sistema fiscal, permitindo estabelecer mecanismos funcionais e eficientes para realizar a função arrecadatória estatal. (Abraham, 2025, p. 42-43)

A transação substitui o dogma da indisponibilidade absoluta por uma disponibilidade qualificada pela eficiência. Como apontam Bernardes e Cruz (2024), o legislador tradicional havia criado mecanismos de controle tão rígidos que terminaram por engessar a Administração Pública, incutindo um temor reverencial nos gestores que os impedia de lançar mão de soluções consensuais. A Lei nº 13.988/2020 rompe esse imobilismo burocrático para incrementar a arrecadação pública real e efetivar os direitos sociais por meio do diálogo.

Corroborando a premissa de que a relação fiscal deve evoluir para padrões mais éticos e racionais, Rangel Fiorin assevera:

A submissão absoluta do administrado aos comandos da administração pública que inviabilize o cumprimento das obrigações impostas aos contribuintes, sem parâmetros de racionalidade e de proporcionalidade, dissocia-se da nossa realidade, vez que o Estado deve ser instrumento viabilizador de justiça, e não pode ignorar a evolução consensual da lide tributária. (Fiorin, 2021, p. 104)

Essa prerrogativa negocial distancia-se do arbítrio por possuir natureza eminentemente técnica e gerencial, vinculando-se a um rol de princípios expressos no art. 1º, §2º da própria Lei nº 13.988/2020: eficiência, capacidade contributiva, moralidade, transparência e isonomia. O juízo de conveniência é inteiramente guiado pelas técnicas modernas de gestão de riscos e pela análise rigorosa da recuperabilidade do crédito de cada contribuinte.

Para conferir objetividade absoluta a esse processo e afastar o risco de favorecimentos pessoais, o art. 14, parágrafo único, da lei impôs à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) o dever de disciplinar critérios estritamente técnicos para a mensuração da

recuperabilidade das dívidas. Tais parâmetros foram materializados no art. 19 da Portaria PGFN nº 6.757/2022, que utiliza variáveis matemáticas e contábeis precisas, tais como o tempo decorrido desde a inscrição em dívida ativa; a perspectiva de êxito das estratégias de cobrança administrativa e judicial; o custo financeiro estimado da insistência na cobrança face ao montante do crédito; o histórico de parcelamentos anteriores adimplidos ou rescindidos pelo devedor; a suficiência, a liquidez e a higidez jurídica das garantias penhoradas no processo e a situação econômica setorial e a real capacidade de pagamento do sujeito passivo.

Essa minuciosa teia regulamentar evidencia que a transação não se confunde com renúncia fiscal irresponsável, configurando instrumento de gestão pragmática orientada a resultados úteis. A lei consolida o entendimento de que o interesse da coletividade é mais bem servido pela recuperação imediata de um montante real da dívida do que pela manutenção perene de execuções fiscais infrutíferas. Bernardes e Cruz (2024) destacam que o instituto retira o Estado da paralisia decorrente de um modelo contencioso falido.

Aplica-se aqui a lição clássica de Celso Antônio Bandeira de Mello (2006, p. 414) sobre a natureza do ato discricionário como cumprimento de um dever de integração normativa:

Ao agir discricionariamente o agente estará, quando a lei lhe outorga tal faculdade (que é simultaneamente um dever), cumprindo a determinação normativa de ajuizar sobre o melhor meio de dar satisfação ao interesse público por força da indeterminação legal quanto ao comportamento adequado à satisfação do interesse público no caso concreto.

A margem de escolha do Fisco revela-se no poder de conceder os benefícios arrolados no art. 11 da Lei nº 13.988/2020, como descontos em multas e juros, prazos dilatados de pagamento e a aceitação de precatórios e créditos de prejuízo fiscal, direcionando-os primordialmente aos créditos classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, o que abrange expressamente as empresas em recuperação judicial ou falência.

Para assegurar a legalidade estrita do acordo, a lei fixou limites taxativos nos arts. 5º e 11, §2º, proibindo terminantemente a redução do montante principal do tributo ou a celebração de transação com devedores contumazes. Como acentua Marçal Justen Filho (2023), o regime do Direito Administrativo equilibra prerrogativas e sujeições. A indisponibilidade do interesse público não impede a negociação, mas proíbe o gestor de abdicar da finalidade pública. A Administração é gestora, e não proprietária do interesse coletivo.

4.3 O Código de Defesa do Contribuinte (LC nº 225/2026) e a consensualidade institucionalizada

A maturidade desse modelo dialógico e o abandono definitivo da cômoda rigidez do modelo puramente impositivo ganharam contornos de reforma estrutural com o advento da Lei Complementar nº 225/2026, que instituiu o Código de Defesa do Contribuinte. Este diploma nacional consolidou e unificou os critérios de transação tributária para todos os entes

da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), elevando a consensualidade à condição de direito subjetivo do contribuinte que preencha os requisitos técnicos estabelecidos na legislação.

A Lei Complementar nº 225/2026 inseriu no sistema tributário nacional a obrigatoriedade de os entes políticos oferecerem propostas de transação por adesão antes do ajuizamento de qualquer execução fiscal, sempre que relatório técnico apontar baixa recuperabilidade do ativo ou quando o custo estimado da cobrança judicial superar o valor do crédito atualizado.

Essa inovação legislativa consolida a transição do Fisco para o papel de gestor eficiente e responsável, determinando que o diálogo exercido sob o rigor do controle constitucional constitui o caminho mais ético e seguro para garantir a sustentabilidade fiscal da República no Século XXI.

5 O RESPEITO AOS LIMITES CONSTITUCIONAIS NA DISCRICIONARIEDADE NEGOCIAL

5.1 O interesse público primário como vetor teleológico

A legitimação da discricionariedade negocial na transação tributária, embora ancorada na juridicidade gerencial e controlada pelos postulados da razoabilidade e da proporcionalidade, exige a reiteração constante de seu principal limite material: a supremacia do interesse público primário. Este conceito, historicamente utilizado pela doutrina formalista como a maior barreira dogmática à introdução da consensualidade, revela-se, paradoxalmente, como a própria finalidade e o limite funcional da nova atuação administrativa negocial.

Para que a transação ostente validade jurídica inatacável, ela deve visar exclusivamente à satisfação das necessidades essenciais da coletividade (interesse primário), não se confundindo com o interesse arrecadatório abstrato do aparelho estatal (interesse secundário). A concessão oferecida pelo procurador da Fazenda Pública só se justifica na medida em que constitui um meio mais ágil e economicamente vantajoso para o financiamento real do Estado Social. A discricionariedade negocial configura-se como um severo dever funcional de gestão: o administrador não possui a faculdade caprichosa de transacionar com quem deseje, mas sim o dever jurídico de adotar a solução que maximize o interesse da coletividade.

5.2 Isonomia, impessoalidade e justiça distributiva: o Filtro de John Rawls e Klaus Tipke

A transição da discricionariedade de um poder autoritário para um dever funcional de gestão impõe que a consensualidade seja exercida sob o rigor dos princípios horizontais que

garantem a integridade e a equidade do sistema fiscal. O princípio da isonomia (art. 150, II, CF/1988) emerge como um balizador indispensável da discricionariedade negocial. A igualdade tributária exige que o Fisco, ao celebrar a transação, demonstre cabalmente que o tratamento diferenciado concedido aos contribuintes (variação de descontos e prazos) está pautado em elementos objetivos e constitucionalmente relevantes: a capacidade contributiva e o grau técnico de recuperabilidade do crédito.

Não se trata de buscar uma igualdade matemática e linear na concessão de descontos, o que se revelaria impraticável e ineficiente. A verdadeira isonomia exige o reconhecimento da desigualdade fática entre os devedores. Assim, a discricionariedade negocial é legitimamente manejada para tratar desigualmente os desiguais, concedendo condições de pagamento substancialmente melhores a créditos classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação. É o desequilíbrio na capacidade real de pagamento que justifica a diferença no tratamento fiscal, transformando a transação em um ato de justiça fiscal e de gestão eficiente, e não em um privilégio espúrio.

A justificativa ética para esse tratamento diferenciado possui sólido respaldo na filosofia política contemporânea de John Rawls (2016). Em sua clássica obra *Uma Teoria da Justiça*, o pensador de Harvard formula o princípio da diferença, sustentando que as desigualdades sociais e econômicas são justas e legítimas apenas se estiverem organizadas de modo a maximizar o benefício dos membros menos favorecidos da sociedade, sob condições de igualdade equitativa de oportunidades:

Primeiro: cada pessoa deve ter um direito igual ao sistema mais extenso de iguais liberdades fundamentais que seja compatível com um sistema similar de liberdades para as outras pessoas. Segundo: as desigualdades sociais e econômicas devem estar dispostas de tal modo que tanto (a) se possa razoavelmente esperar que se estabeleçam em benefício de todos como (b) estejam vinculadas a cargos e posições acessíveis a todos. (RAWLS, 2016, p. 73)

Ao aprofundar a mecânica estrutural desse princípio, Rawls assevera que as expectativas mais elevadas daqueles colocados em melhor situação social são justas se, e somente se, operarem como parte de um arranjo institucional que eleve as expectativas de bem-estar dos extratos mais desfavorecidos:

Presumindo-se a estrutura de instituições exigidas pela liberdade igual e pela igualdade equitativa de oportunidades, as expectativas mais elevadas dos que estão em melhor situação serão justas se, e somente se, fizeram parte de um esquema que eleve as expectativas dos membros mais desfavorecidos da sociedade. (Rawls, 2016, p. 91)

Ao analisarmos a transação tributária sob esse prisma filosófico, percebemos que o desconto concedido ao contribuinte em situação de insolvência ou recuperação judicial constitui um refinado mecanismo de justiça distributiva. Essa desigualdade inicial no tratamento é crucial para impulsionar a recuperação de ativos que seriam integralmente perdidos em execuções fiscais ineficazes.

A maximização desses ativos reincorporados ao caixa do Estado garante o financiamento das políticas públicas essenciais (saúde, educação, habitação), que representam benefícios diretos usufruídos pela coletividade, especialmente pelos setores mais vulneráveis da estrutura social. O princípio da isonomia fiscal traduz o princípio da diferença de Rawls para o interior do sistema tributário positivado, legitimando o tratamento diferenciado desde que o critério adotado seja estritamente objetivo.

Essa interseção entre eficiência gerencial e justiça distributiva harmoniza-se com a doutrina alemã de Klaus Tipke (2012), que consolida a visão de que o princípio da legalidade cega e formalista deve ser superado em nome de uma justiça fiscal substantiva.

Segundo o jurista alemão:

A questão da Justiça se coloca efetivamente sobretudo quando uma coletividade de pessoas está destinada a compartilhar cargas e pretensões, que estão conexas com a vida em comum numa comunidade (justiça distributiva, *iustitia distributiva*, *distributional equity*). Também no Direito Tributário não podem por isso quaisquer normas ser elevadas à categoria de Direito. Ao positivismo do Direito Tributário ou nihilismo do Direito Tributário deve ser oposta uma Ética fiscal do Estado e dos Contribuintes; isto também por motivo de direitos fundamentais, que fixam de antemão um mínimo ético indisponível à sociedade pluralista. (Tipke, 2012, p. 14)

No cenário nacional, a tese de Tipke encontra ressonância na obra de Ricardo Lobo Torres (2009). Para o autor, a isonomia é o pilar que harmoniza o poder de tributar com a capacidade contributiva, exigindo que a discricionariedade do Fisco se vincule a critérios objetivos e promova a “desigualação tolerável”:

O sistema tributário nacional, além de coerente, simples e eficiente, tem que ser igualitário, no sentido de que deve harmonizar e equilibrar as diversas incidências tributárias sobre as pessoas e coisas segundo as escolhas do legislador democrático. Garantindo o mínimo existencial igualmente para todos os homens e para as famílias, compete à legislação promover a desigualação tolerável e procurar o *tertium comparationis*, na busca do conteúdo que a ideia de igualdade não oferece por si só. (Torres, 2009, p. 332)

Na discricionariedade negocial, o *tertium comparationis* (o critério de comparação) reside precisamente na capacidade contributiva real do sujeito passivo e no grau técnico de recuperabilidade da dívida mensurado pela Portaria PGFN nº 6.757/2022. O Fisco não concede benefícios de forma arbitrária ou por capricho político; promove a desigualação exigida pela isonomia substancial, tratando devedores insolventes de forma distinta daqueles que detêm alto potencial de recuperação patrimonial.

A Lei nº 13.988/2020 concretiza essa ética tributária ao submeter a legalidade formal a uma ética fiscal orientada pelos direitos fundamentais, superando o positivismo estrito em linha com a doutrina de Klaus Tipke.

5.3 Moralidade administrativa, transparência e a mitigação do *Moral Hazard* (Risco Moral)

A justificação ética e funcional da consensualidade exige um contraponto prático severo: o controle do risco de que a discricionariedade concedida ao administrador degenere em arbítrio, favoritismo ou desvio de finalidade. A aceitação social e a legitimação democrática da transação dependem da moralidade dos procedimentos e da transparência absoluta da gestão, elementos indispensáveis para que o tratamento desigual não seja percebido como privilégio odioso.

O princípio da moralidade administrativa (art. 37, *caput*, CF/1988) impõe que o administrador atue não apenas dentro dos comandos frios da lei, mas com honestidade, boa-fé e em conformidade com os padrões éticos de conduta. Ciente disso, a Lei nº 13.988/2020 enfatizou expressamente a moralidade em seu art. 2º, ao lado dos princípios da transparência, isonomia e eficiência. O risco de desvio ético na transação é mitigado pelo controle rigoroso de seus critérios de elegibilidade.

Adicionalmente, o instituto enfrenta o desafio econômico do risco moral (*moral hazard*), no qual a expectativa de uma renegociação facilitada pode incentivar a má-fé do devedor, estimulando a litigância abusiva ou a inadimplência estratégica.

Joseph Stiglitz e Carl E. Walsh (2005) conceituam o termo a partir de sua origem na teoria dos contratos e no setor de seguros:

The term originated in the insurance industry. Individuals who purchased insurance had an inadequate incentive to avoid the insured against event indeed, if they were insured for more than 100 percent of the loss, they would have an incentive to bring it about. (Stiglitz; Walsh, 2005, p. 337)³

No contexto específico da transação tributária, o *Moral Hazard* surge quando o contribuinte adota a estratégia de não recolher o tributo em dia por crer que o custo final do acordo futuro será menor do que o pagamento tempestivo, desequilibrando a isonomia do sistema. Para conter esse risco, o controle ético exige que o processo negocial prestigie estritamente a boa-fé objetiva e a cooperação mútua. Conforme ensina Maria Sylvia Zanella Di Pietro, a moralidade administrativa vincula tanto a conduta do agente público quanto a do particular que com ele se relaciona:

Em resumo, sempre que em matéria administrativa se verificar que o comportamento da Administração ou do administrado que com ela se relaciona juridicamente, embora em consonância com a lei, ofende a moral, os bons costumes, as regras de boa administração, os princípios de justiça e de equidade, a ideia comum de honestidade, estará havendo ofensa ao princípio da moralidade administrativa. (Di Pietro, 1998, p. 71)

3 Tradução livre da autora: “O termo surgiu no setor de seguros. Indivíduos que compravam seguros tinham um incentivo insuficiente para evitar o sinistro; na verdade, se estivessem segurados por mais de 100% do prejuízo, teriam um incentivo para provocá-lo”.

A legitimidade e a moralidade da transação encontram suporte na filosofia do Direito de Ronald Dworkin (2010) e na teoria discursiva de Jürgen Habermas (1997), que propõem uma leitura não positivista do ordenamento. Dworkin critica o modelo positivista de regras puras ao demonstrar que o Direito inclui necessariamente princípios que incorporam a moralidade política da comunidade jurídica. O autor define o princípio como um padrão normativo impositivo fundado em exigências axiológicas profundas: “Denomino ‘princípio’ um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça, equidade ou alguma outra dimensão da moralidade” (Dworkin, 2010, p. 36).

À luz de Dworkin, a moralidade na lei de transação não configura mero ideal ético abstrato, mas um princípio jurídico vinculante que impõe o direito à integridade, obrigando a Fazenda Pública a tratar os contribuintes com igual consideração e respeito por meio de critérios de negociação uniformes e proporcionais, combatendo o favoritismo que o desvio de finalidade e o *Moral Hazard* poderiam gerar.

Jürgen Habermas (1997) complementa essa visão ao focar na legitimidade procedimental do Direito nas sociedades complexas. Para o filósofo alemão, o Direito positivo só adquire força legitimadora quando resulta de um processo de discurso racional estruturado que respeita a autonomia pública e privada dos cidadãos, localizando a validade jurídica na racionalidade do procedimento comunicativo:

A ideia da autolegislação de cidadãos não pode, pois, ser deduzida da autolegislação moral de pessoas singulares. A autonomia tem que ser entendida de modo mais geral e neutro. Por isso introduziu um princípio do discurso, que é indiferente em relação à moral e ao direito. Esse princípio deve assumir – pela via da institucionalização jurídica – a figura de um princípio da democracia, o qual passa a conferir força legitimadora ao processo de normatização. A ideia básica é a seguinte: o princípio da democracia resulta da interligação que existe entre o princípio do discurso e a forma jurídica. Eu vejo esse entrelaçamento como uma gênese lógica de direitos, a qual pode ser reconstruída passo a passo. (Habermas, 1997, p. 158)

Ao institucionalizar o discurso e a negociação como componentes essenciais da transação tributária, o Estado é compelido a justificar publicamente os critérios técnicos de elegibilidade e a avaliação da capacidade contributiva. O princípio habermasiano do discurso exige a coexistência da transparência absoluta (publicidade dos termos e dos descontos, resguardado o sigilo fiscal) e da isonomia material, garantindo que contribuintes em situações econômicas semelhantes tenham acesso a condições equivalentes de negociação. O controle da discricionariedade pelo binômio moralidade-transparência evita o arbítrio, assegura o uso eficiente dos recursos e confere legitimação democrática ao instituto, firmando-o como autêntico instrumento de justiça fiscal.

6 CONSOLIDAÇÃO DA TRANSAÇÃO E A INAUGURAÇÃO DO CAMINHO PARA A MEDIAÇÃO E A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

6.1 O sistema Multiportas no contencioso fiscal

A evolução da discricionariedade administrativa, ao se transformar de uma prerrogativa limitada pela legalidade estrita em um poder-dever de gestão guiado pela juridicidade e pelo imperativo constitucional da eficiência, forneceu o fundamento teórico e a legitimidade política para a releitura do dogma da indisponibilidade absoluta do crédito tributário. Essa reconfiguração paradigmática culminou na materialização da discricionariedade negocial como meio hábil para a consolidação da transação tributária pela Lei nº 13.988/2020.

Ao provar empiricamente que o Fisco pode, de forma controlada, ética e técnica, buscar a solução consensual mais eficiente para a recuperação do crédito fiscal, a transação abriu as portas para a incorporação definitiva do Sistema de Acesso Multiportas (*Multi-Door Court House*) no contencioso tributário nacional.

De acordo com Crespo (2012), o modelo Multiportas, baseado na pioneira doutrina norte-americana de Frank Sander formulada na *Pound Conference* de 1976, baseia-se na premissa de que o Estado deve oferecer uma diversificação de opções procedimentais (portas) para que se encontre a solução que melhor se adeque à natureza específica de cada conflito de interesses.

No Brasil, essa ideia ganhou concretude institucional por meio de uma robusta política capitaneada pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), destacando-se:

- A Resolução CNJ nº 125/2010, que estabeleceu a política judiciária nacional de tratamento adequado dos conflitos de interesses.
- A Recomendação CNJ nº 120/2021, que funcionou como verdadeiro divisor de águas ao aplicar as diretrizes da consensualidade diretamente ao contencioso tributário.
- A Resolução CNJ nº 471/2022, que regulamentou a homologação judicial da transação, integrando formalmente a negociação qualificada ao rol de soluções sob a chancela do Judiciário.

A adoção dos métodos que integram o sistema de Multiportas transcende a resposta pragmática à crise crônica do contencioso fiscal brasileiro.

Conforme destacado por Tathiane Piscitelli (2019, p. 185), a relevância de tais instrumentos decorre da premissa de que “o exercício da tributação viabiliza a existência material do Estado, e, assim, é parte dele constitutiva”.

Destarte, a busca por soluções eficientes e dialógicas é intrínseca ao cumprimento dos deveres estatais, alinhando a gestão fiscal aos princípios da sustentabilidade do Estado Democrático de Direito e à consecução dos objetivos fundamentais da República (art. 3º, CF/1988).

Nesse sentido, a doutrina é enfática ao atestar a ineficácia do modelo coercitivo tradicional. Paulsen (2025) e Paro (2021), por exemplo, destacam que o sistema de cobrança

por meio da execução fiscal, operando em massa, revela-se moroso e antieconômico, consumindo tempo e recursos do Estado sem a devida contrapartida arrecadatória.

O “Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro”, realizado pelo Insper em 2021 sob a contratação do CNJ, revelou que o tempo médio de tramitação de um processo de execução fiscal até o julgamento final é de alarmantes 771 dias, constatando-se um hiato médio de 508 dias entre o ajuizamento e a penhora, e de 218 dias entre a penhora e a expropriação (CNJ; Insper, 2022, p. 271).

A transação, ao promover a recuperação célere do crédito, ensejando maior liquidez, consolida a transição do modelo puramente impositivo para o modelo dialógico. Essa reconfiguração prepara logicamente o terreno para a incorporação da mediação e da arbitragem tributária como ferramentas complementares desse ecossistema.

6.2 A Mediação tributária: a vanguarda da autocomposição

Enquanto a transação tributária foca primordialmente no crédito já constituído e inscrito em dívida ativa, operando sobre o patamar de concessões financeiras mútuas, a mediação tributária emerge como a vanguarda da autocomposição na fase administrativa ou pré-contenciosa. A mediação mostra-se apta a resolver conflitos oriundos das fases preliminares da fiscalização ou do contencioso administrativo, especialmente aqueles que envolvem questões de alta complexidade fática ou demandam a interpretação técnica de conceitos jurídicos indeterminados antes da lavratura do auto de infração.

De acordo com Isabella Fochesatto Panisson, a mediação qualifica o ambiente de interação entre os sujeitos da relação obrigacional tributária:

[...] a mediação é uma ferramenta que propicia, à luz de um conflito, um ambiente qualificado de conversação entre as partes, contando com a presença de um indivíduo isento e capacitado (o mediador), que auxiliará as partes a chegarem a uma resolução consensual e autocompositiva de forma eficaz, rápida, ponderada e satisfatória. (Panisson, 2024, p. 44)

O cerne do instituto reside na facilitação do diálogo por um terceiro neutro (o mediador), permitindo que Fisco e contribuinte construam a solução mais aderente à realidade empírica e legal.

Conforme aponta Leandro Paulsen, a autocomposição devolve a autonomia de decisão aos envolvidos: “na autocomposição, diferentemente dos métodos heterocompositivos, em que a solução ‘vem de fora’, os envolvidos decidem juntos como solucionar o conflito, sem a imposição de um resultado por um terceiro” (Paulsen, 2025, p. 57).

O Código de Processo Civil de 2015 (art. 3º, §3º e art. 174) estabeleceu o dever de negociar como mandamento processual aplicável à Fazenda Pública, o que foi complementado pela Lei nº 13.140/2015, que disciplinou o uso da mediação na Administração Pública. Nesses contextos específicos da mediação tributária, o objetivo central não é estabelecer renúncias mútuas sobre o valor principal do tributo, mas sim alcançar a verdade consensual sobre a

subsunção da norma aos fatos complexos, exercendo a discricionariedade gerencial para definir com exatidão o *quantum devido* ou o modo adequado de cumprimento da obrigação.

É nesse vácuo de regulamentação específica para a esfera federal que se insere o Projeto de Lei nº 2.845/2022, proposto pelo Senador Rodrigo Pacheco, em trâmite no Senado Federal, que visa criar o arcabouço normativo da mediação tributária. A Exposição de Motivos nº 5/2022/CJADMTR anexa ao Projeto de Lei nº 2.792/2022 (Câmara dos Deputados), oriunda da Comissão de Juristas presidida pela Ministra Regina Helena Costa (STJ) e subscrita pelo professor Marcus Lívio Gomes, ratifica a mediação como método autocompositivo cuja vocação é preventiva e abrangente, atuando desde o curso do procedimento fiscalizatório (fase pré-contenciosa) até o âmbito do contencioso administrativo, reduzindo o estoque de litígios futuros (Costa; Gomes, 2022).

A vanguarda prática da legislação municipal brasileira foi demonstrada pelo Município de Porto Alegre, ao editar a Lei nº 13.028/2022, instituindo a mediação tributária e criando a Câmara de Mediação e Conciliação Tributária na Secretaria Municipal da Fazenda (CMCT/SMF) e na Procuradoria-Geral do Município (CMCT/PGM). O art. 6º, VI, do referido diploma legal positivou a definição de discricionariedade técnica vinculada ao controle substancial:

VI – discricionariedade técnica: a competência administrativa delegada pela lei para o agente da Administração Tributária Municipal qualificar fatos, interpretar normas ou dispor sobre o crédito tributário quando especificamente autorizado por lei, mediante fundamentação dos motivos e do objeto do ato discricionário, assegurando a melhor publicidade e transparência para fins de controle, bem como de aplicação isonômica, preventiva ou resolutiva; [...]. (Porto Alegre, 2022)

Essa previsão legal serve como alicerce para a nova discricionariedade administrativa ao estruturar-se em três pilares fundamentais: primeiro, exige fundamentação e transparência, o que afasta o favoritismo e cumpre as diretrizes do artigo 37, *caput*, da Constituição Federal; segundo, impõe a isonomia, assegurando que o Fisco trate desigualmente os desiguais com base em critérios estritamente técnicos; e, terceiro, assume uma natureza consensual complexa, cuja atuação preventiva abrange o ciclo de vida do crédito tributário antes mesmo da instauração do litígio. Em suma, a experiência de Porto Alegre demonstra que a discricionariedade vem sendo reconfigurada pelo ordenamento jurídico para se transformar em uma autêntica competência funcional de gestão eficiente.

6.3 A arbitragem tributária: eficiência e especialidade na heterocomposição

Para a solução de controvérsias complexas que exigem uma decisão especializada, técnica e estritamente vinculante, notadamente aquelas que envolvem elevados valores econômicos e demandam a intervenção de um terceiro julgador neutro, a arbitragem tributária surge como o próximo instrumento a ser explorado pela discricionariedade negocial

dentro do Sistema Multiportas. A principal finalidade da arbitragem tributária reside no alcance da arrecadação eficiente com vistas à promoção do interesse público primário.

Leandro Paulsen conceitua o instituto a partir de sua natureza convencional e especializada: “um método em que as partes conferem a um árbitro com expertise no objeto do conflito a função de prolatar sentença arbitral à qual estarão vinculados, conforme procedimento e prazo que definirem” (Paulsen, 2025, p. 62).

A arbitragem pressupõe a autonomia da vontade das partes para estipular o procedimento, mantendo o controle jurisdicional residual unicamente para a fiscalização da validade do procedimento e eventual execução forçada do título. O autor adverte que a convenção voluntária constitui a essência do instituto: “É da essência da arbitragem voluntária ser convencionalizada, seja com antecedência, mediante compromisso ou outro modo de pré-vinculação, seja a posteriori, mas sempre como exercício da autonomia da vontade das partes” (Paulsen, 2025, p. 62).

Introduzida no Brasil pela Lei nº 9.307/1996, a arbitragem não continha originalmente autorização expressa para a participação do Estado. Somente com o advento da Lei nº 13.129/2015 é que a Administração Pública direta e indireta obteve autorização legal expressa para se valer da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis. Contudo, o instituto ainda carece de replicação definitiva em matéria tributária devido a preconceitos dogmáticos e falsos problemas em torno da indisponibilidade do crédito.

A doutrina especializada contemporânea, com destaque para Tathiane Piscitelli (2019), Leandro Paulsen (2025) e Anderson Franco (2025), aponta que a relevância da arbitragem transcende o mero saneamento do congestionamento do Judiciário. A arbitragem tributária atende ao princípio da eficiência ao converter a litigiosidade crônica em uma solução técnica e célere, garantindo a liquidez do crédito. Anderson Franco assevera que o instituto não implica renúncia de direitos:

A eficiência é um dos sustentáculos da administração pública e é um dever da Administração; e, como tal, faz admitir a arbitragem como uma das formas a propiciar o acesso à justiça com adequabilidade e celeridade. Nessa esteira, a arbitragem não implicaria renúncia de direitos e deveres nem por parte do sujeito passivo, tampouco por parte do sujeito ativo, mas uma terceira via de impugnação. (Franco, 2025, p. 62)

Na concepção de Piscitelli (2019), a introdução da arbitragem é uma demanda concreta do modelo de Estado instituído pela Constituição de 1988. Alinhando-se à filosofia jurídica de Liam Murphy e Thomas Nagel, a autora relembra o papel instrumental da arrecadação:

Na linha adotada por Liam Murphy e Tomas Nagel, não há Estado, direito ou instituições sem tributos; a receita tributária é fundamental para a existência do Estado tal qual conhecemos e, assim, assegura a manutenção das instituições que garantem direitos aos cidadãos. (Piscitelli, 2019, p. 185)

Essa orientação foi chancelada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em sede de Agravo Regimental no Mandado de Segurança nº 11.308/DF, sob a relatoria do então Ministro Luiz Fux. O acórdão consagrou a distinção jusfilosófica entre o interesse público primário e o interesse secundário da máquina estatal, admitindo a disponibilidade de direitos patrimoniais pragmáticos em nome do bem coletivo através da arbitragem:

[...] Contudo, naturalmente não seria todo e qualquer direito público sindicável na via arbitral, mas somente aqueles conhecidos como “disponíveis”, porquanto de natureza contratual ou privada. A escorreita exegese da dicção legal impõe a distinção jusfilosófica entre o interesse público primário e o interesse da administração, cognominado “interesse público secundário”. Lições de Carnelutti, Renato Alessi, Celso Antônio Bandeira de Mello e Min. Eros Roberto Grau. O Estado, quando atestada a sua responsabilidade, revela-se tendente ao adimplemento da correspectiva indenização, coloca-se na posição de atendimento ao “interesse público”. Ao revés, quando visa a evadir-se de sua responsabilidade no afã de minimizar os seus prejuízos patrimoniais, persegue nítido interesse secundário, subjetivamente pertinente ao aparelho estatal em subtrair-se de despesas, engendrando locupletamento à custa do dano alheio. Deveras, é assente na doutrina e na jurisprudência que indisponível é o interesse público, e não o interesse da administração. Nesta esteira, saliente-se que dentre os diversos atos praticados pela Administração, para a realização do interesse público primário, destacam-se aqueles em que se dispõe de determinados direitos patrimoniais, pragmáticos, cuja disponibilidade, em nome do bem coletivo, justifica a convenção da cláusula de arbitragem em sede de contrato administrativo [...]. (Brasil, STJ, p. 2)

Para suprir a ausência de um marco legal tributário definitivo, tramitam no Poder Legislativo os Projetos de Lei nº 4.257/2019, nº 4.468/2020 e nº 2.486/2022 (este último proposto pelo Senador Rodrigo Pacheco e apensado ao Projeto de Lei nº 2.791/2022 na Câmara dos Deputados), visando instituir e regulamentar a arbitragem em matéria tributária e aduaneira.

A urgência dessa regulamentação deve vir acompanhada da devida cautela metodológica, colhendo as lições das experiências internacionais. Paulsen (2025) aponta os desafios enfrentados pelo sistema de arbitragem tributária de Portugal, instituído há mais de uma década por meio do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD). O modelo português tem sido alvo de críticas doutrinárias devido ao elevado volume de decisões contrárias ao Fisco, à inconsistência estatística dos resultados, ao congestionamento pelo excesso de pedidos e a falhas eventuais de transparência e isonomia na indicação dos árbitros.

O legislador brasileiro deve absorver esses diagnósticos estruturais, desenhando um modelo nacional que preserve a transparência e submeta a arbitragem ao rigor do controle constitucional, consolidando a discricionariedade negocial como ferramenta de eficiência e justiça fiscal.

7 CONCLUSÃO

A profunda reconstrução conceitual operada ao longo deste estudo demonstra que a transição da Administração Tributária de uma feição puramente coercitiva e verticalizada para um modelo dialógico e consensual constitui um imperativo de ordem pragmático

gerencial e de fundamentação ético constitucional. A evolução da discricionariedade administrativa, reconfigurada contemporaneamente como um severo dever funcional de eficiência orientado a resultados, desmistificou o entendimento formalista de que o interesse público se confundiria com a imutabilidade do valor nominal das receitas estatais inscritas em balanço.

A Lei nº 13.988/2020 e a consolidação nacional trazida pela Lei Complementar nº 225/2026 (Código de Defesa do Contribuinte) corporificam o ápice dessa virada paradigmática no cenário fiscal brasileiro. Ao vincular a celebração da transação a parâmetros técnicos e objetivos de recuperabilidade da dívida e de capacidade de pagamento do devedor, o ordenamento jurídico pátrio afastou em definitivo o fantasma do arbítrio ou do favorecimento ilícito.

O exame das balizas constitucionais materiais revelou que a supremacia do interesse público primário, traduzido no financiamento real das políticas sociais do Estado Democrático de Direito, legitima e exige a flexibilização do dogma da indisponibilidade absoluta do crédito fiscal. Sob o filtro filosófico do princípio da diferença de John Rawls e da ética tributária de Klaus Tipke, o tratamento diferenciado concedido na transação transmuta-se em um poderoso mecanismo de justiça distributiva e de preservação das fontes produtoras.

Ademais, restou demonstrado que o rigor procedimental ditado pelo binômio moralidade-transparência, devidamente amparado nas teorias de Ronald Dworkin e Jürgen Habermas, confere a necessária legitimação democrática aos acordos fiscais, neutralizando os riscos econômicos decorrentes do *Moral Hazard*. O sucesso dogmático e empírico da transação tributária pavimentou, de forma inequívoca, o caminho operacional para a expansão do Sistema Multiportas de acesso à justiça no campo fiscal, inserindo a mediação como ferramenta de vanguarda na autocomposição pré-contenciosa e a arbitragem como via especializada de heterocomposição para litígios de alta complexidade técnica.

Conclui-se, portanto, que a transação, a mediação e a arbitragem tributária não configuram meras técnicas arrecadatórias contingentes, mas sim instrumentos indissociáveis da concretização do direito fundamental à boa administração pública, desenhando os contornos de uma Administração Tributária responsável, dialógica, técnica e sintonizada com os valores supremos da Constituição da República Federativa do Brasil.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2025.
- ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.
- AMARAL, Diogo Freitas do. *Curso de Direito Administrativo, vol. II*. Coimbra: Almedina, 1988.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BERNARDES, Flávio Couto; CRUZ, Jorge Flávio Santana. *A transação tributária como instrumento financeiro para viabilizar a prestação estatal dos direitos sociais*. Revista Internacional CONSINTER de Direito, 2024.

BRASIL, 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.

BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. *Resolução nº 125, de 29 de novembro de 2010*. Dispõe sobre a Política Judiciária Nacional de tratamento adequado dos conflitos de interesse no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências. Brasília, DF, 2010. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/compilado18553820210820611ffaaa2655.pdf>. Acesso em: 15.08.2026.

BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. *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, DF: CNJ, 2022. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/original2352572022090563168bd92af9c.pdf>. Acesso em: 15.05.2026.

BRASIL, *Lei Complementar nº 225, de 8 de janeiro de 2026*. Institui o Código de Defesa do Contribuinte. Brasília, DF: Presidência da República, 2026. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp225.htm. Acesso em: 17 maio 2026.

BRASIL, *Portaria PGFN/ME nº 6.757, de 29 de julho de 2022*. Regulamenta os critérios de mensuração do grau de recuperabilidade da dívida para efeito de transação. Disponível em: <https://in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-pgfn/me-n-6.757-de-29-de-julho-de-2022-418965941>. Acesso em: 17 maio 2026.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça (STJ). *Agravo Regimental. AgRg nº 2005/0212763-0*. Mandado de Segurança nº 11.308 – DF. Ementa: Administrativo. Mandado de Segurança. Permissão de área portuária. Celebração de Cláusula compromissória. Juízo arbitral. Sociedade de Economia Mista. Possibilidade. Atentado. Relator Ministro Luiz Fux, 28 de junho de 2006. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ATC?seq=2510218&tipo=0&nreg=&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=&formato=PDF&salvar=false>. Acesso em: 18 maio 2026.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº 2.791, de 2022*. Dispõe sobre a arbitragem em matéria tributária e aduaneira. Proponente: Alexis Fonteyne. Relator: Mário Negromonte Jr. Brasília: Câmara dos Deputados, 2022. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2470886>. Acesso em: 10 maio 2026.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº 2.792, de 2022*. Dispõe sobre a mediação tributária na União e dá outras providências. Proponente: Alexis Fonteyne. Brasília: Câmara dos Deputados, 2022. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2338165>. Acesso em: 10 maio 2026.

BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. *Projeto de Lei nº 2.486, de 2022*. Dispõe sobre a arbitragem em matéria tributária e aduaneira. Proponente: Senador Rodrigo Pacheco. Brasília: Senado Federal, 2022. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154741>. Acesso em: 10 maio 2026.

BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. *Projeto de Lei nº 2.845, de 2022*. Dispõe sobre a mediação tributária, como forma de prevenção e de solução consensual de conflitos entre a Administração Tributária e o sujeito passivo. Brasília: Senado Federal, 2022. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/155106>. Acesso em: 10 maio 2026.

BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. *Projeto de Lei nº 4.257, de 2019*. Modifica a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica. Proponente: Senador Antonio Anastasia. Brasília: Senado Federal, 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>. Acesso em: 10 maio 2026.

BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. *Projeto de Lei nº 4.468, de 2020*. Institui a arbitragem especial tributária e dá outras providências. Proponente: Senadora Daniella Ribeiro. Brasília: Senado Federal, 2020. Disponível em <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/144536>. Acesso em: 10 maio 2026.

BRASIL. *Constituição (1988)*. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17.05.2026.

BRASIL. *Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015*. *Código de Processo Civil*. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/507525>. Acesso em 10.05.2026.

BRASIL. *Lei nº 13.129, de 26 de maio de 2015*. Altera a Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, e a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para ampliar o âmbito de aplicação da arbitragem; e revoga dispositivos da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996. Brasília, DF: Presidência da República, [2015]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13129.htm. Acesso em: 10 maio 2026.

BRASIL. *Lei nº 13.140, de 26 de junho de 2015*. 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: Presidência da República, [2015]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13140.htm. Acesso em: 17 maio 2026.

BRASIL. *Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020*. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica [...]. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm. Acesso em: 16 maio 2026.

BRASIL. *Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996*. Dispõe sobre a arbitragem. Brasília, DF: Presidência da República, [1996]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9307.htm. Acesso em: 10 maio 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 253.885/MG*. Relatora: Min. Ellen Gracie. Julgado em: 19 mar. 2002. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 18 de maio 2026.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ); INSER. *Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro*. Relatório final de pesquisa. 5. ed. Brasília: CNJ; INSER, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em: 17 maio 2026.

COSTA, Regina Helena; GOMES, Marcus Lívio. *Exposição de Motivos nº 5/2022/CJADMTR – Projeto de Lei nº 2.792/2022*. Comissão de Juristas do Processo Tributário. Brasília: Câmara dos Deputados, 2022. Acesso em: 18 maio 2026.

CRESPO, Mariana Hernandez; SANDER, Frank. Diálogo entre os professores Frank Sander e Mariana Hernandez Crespo: explorando a evolução do Tribunal Multiportas. In: ALMEIDA, R. A.; ALMEIDA, T.; CRESPO, M. H. (org.). *Tribunal Multiportas: investindo no capital social para maximizar o sistema de solução de conflitos no Brasil*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2012. Disponível em: <https://repositorio.fgv.br/server/api/core/bitstreams/26a48704-8969-4296-a853-399182b1a919/content>. Acesso em: 17 maio 2026.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

FIORIN, Rangel Perrucci. *A transação tributária como instrumento de autocomposição e eliminação da litigiosidade*. São Paulo: Rideel, 2021.

FRANÇA. Assembleia Nacional Constituinte. *Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789*. Paris, 1789. Disponível em: <https://br.ambafrance.org/A-Declaracao-dos-Direitos-do-Homem-e-do-Cidadao>. Acesso em: 09 maio 2026.

FRANCO, Anderson Prezia. *Arbitragem Tributária no Brasil: desafios e propostas*. Belo Horizonte: Fórum, 2025.

FREITAS, Juarez. *O Direito Fundamental à Boa Administração Pública*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

GASPARINI, Diógenes. *Direito Administrativo*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

HABERMAS, Jürgen. *Direito e Democracia: entre facticidade e validade*. Tradução de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. v. 1.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *O Custo dos Direitos: por que a liberdade depende dos impostos*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. 1. ed. 4. tiragem. São Paulo: Martins Fontes, 2023.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Novas Mutações Juspolíticas: em memória de Eduardo Garcia de Enterría, jurista de dois mundos*. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

PANISSON, Isabella Fochesatto. *Mediação Fiscal: diálogo e autocomposição na administração tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2024.

PARO, Giácomo; ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra; PASQUALIN, Roberto (Coord.). *Estudos de arbitragem e transação tributária. Desafios e perspectivas debatidos no 1º Congresso Internacional de Arbitragem Tributária*. São Paulo: Almedina, 2021.

PAULSEN, Leandro. *Arbitragem tributária*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2025.

PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; FARICELLI, Priscila (coord.). *Arbitragem Tributária – Desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

PORTO ALEGRE. *Lei nº 13.028, de 03 de janeiro de 2022. Dispõe sobre a modernização e a desburocratização da administração municipal*. Diário Oficial de Porto Alegre, Porto Alegre, n. 136, 04 jan. 2022. Disponível em: https://www.camarapoa.rs.gov.br/draco/processos/137049/Lei_13028.pdf. Acesso em: 18 maio 2026.

RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Tradução de Jussara Simões. 4. ed. rev. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição de 1988*. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

STIGLITZ, Joseph E.; WALSH, Carl E. *Economics*. 4. ed. New York: W. W. Norton & Company, 2005.

TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal*. v. 1. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

CECON, Renata de Mesquita. A discricionariedade administrativa como ferramenta de gestão e a pavimentação da consensualidade no direito tributário. *Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa*, Belo Horizonte, ano 3, v. 1, p. 401-428, 2026.

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E CONFORMIDADE FISCAL: A GOVERNANÇA PÚBLICA COMO VETOR DE EFICIÊNCIA NA GESTÃO DA DÍVIDA ATIVA

Gustavo de Queiroz Guimarães

Mestre em Administração Pública (UFTM – Universidade Federal do Triângulo Mineiro), com linha de pesquisa na temática da Transação Tributária. Pós-graduado em Direito Tributário. Pós-Graduado em Direito do Trabalho e Processo do Trabalho. Procurador do Estado de Minas Gerais, desde 2013. Lotado atualmente na Coordenadoria Regional de Arrecadação e Dívida Ativa em Uberlândia – MG. Atua como representante da Fazenda Pública Estadual no Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais. Ex-Presidente da Comissão da Advocacia Pública – CAP da OAB/MG – 14ª Subseção (Uberaba – MG). Consultor Jurídico. Parecerista.

Resumo: O presente artigo analisa a transação tributária como instrumento de governança pública voltado à promoção da conformidade fiscal, à redução da litigiosidade e à eficiência na gestão da dívida ativa. A partir da evolução do modelo de administração pública, que transita de uma postura estritamente burocrática e adversarial para uma perspectiva dialógica e participativa, investiga-se de que modo a consensualidade reconfigura a relação entre a Administração Tributária e os contribuintes. O estudo aborda a superação do paradigma rígido da indisponibilidade do interesse público, demonstrando que a transação não representa renúncia de receitas, mas técnica juridicamente adequada para a concretização ótima do interesse estatal. Analisa-se a natureza jurídica do instituto, os parâmetros introduzidos pela Lei nº 13.988/2020 e as modalidades de transação, com ênfase na viabilização de direitos sociais por meio da otimização arrecadatória. A pesquisa utiliza abordagem qualitativa, baseada em revisão de literatura, análise normativa e jurisprudencial. Conclui-se que a transação tributária, ao adotar a racionalidade comunicativa e o Sistema de Múltiplas Portas, fortalece a segurança jurídica, reduz os custos da cobrança judicial e fomenta um ambiente de cooperação que legitima a atuação do Estado e garante a sustentabilidade financeira das políticas públicas.

Palavras-chave: Transação Tributária. Conformidade Fiscal. Governança Pública.

Sumário: 1 Introdução – 2 A mutação da Administração Pública: do modelo adversarial à governança pública consensual – 3 A releitura do interesse público e a juridicidade dos acordos administrativos – 4 A transação tributária: natureza jurídica e o fomento à conformidade fiscal – 5 A transação tributária como instrumento de prestação de direitos sociais – 6 A participação do contribuinte na formação da decisão da administração tributária e o papel da Advocacia Pública – 7 Conclusão – Referências

1 INTRODUÇÃO

A relação entre a Administração Pública e os contribuintes tem passado por transformações estruturais nas últimas décadas, impulsionadas pela necessidade de modernização do Estado e pela busca de maior eficiência na arrecadação. O modelo tradicional, caracterizado pela unilateralidade, imperatividade e pela verticalidade das decisões estatais, tem se mostrado incapaz de lidar com a complexidade das relações socioeconômicas contemporâneas e com o volume de litígios que sobrecarregam o Poder Judiciário e os órgãos de julgamento administrativo. Diante desse cenário de esgotamento, a governança pública direcionou-se para a adoção de mecanismos consensuais, com o objetivo de promover a conformidade fiscal e reduzir o custo social e financeiro da litigância.

No âmbito federal, a regulamentação do artigo 171 do Código Tributário Nacional (CTN) por meio da Lei nº 13.988/2020 representou um marco normativo para a consolidação da

consensualidade tributária no Brasil. A introdução da transação tributária permite que o Fisco e o devedor, mediante concessões recíprocas, cheguem a um acordo para a extinção do litígio e do respectivo crédito tributário. Este instrumento afasta a premissa de que a Administração Tributária deve, em todas as situações, recorrer à via adversarial e coercitiva para a satisfação de seus créditos, reconhecendo que, em determinados contextos, o acordo assegura maior previsibilidade, rapidez e efetividade.

O presente artigo, inserido na linha temática da Conformidade Fiscal e da Consensualidade, tem como objetivo analisar a transação tributária sob a perspectiva da governança pública, avaliando seu papel como vetor de eficiência na recuperação de créditos inscritos em dívida ativa. A pesquisa explora a natureza jurídica do instituto, as tensões teóricas com os princípios clássicos do Direito Administrativo e os impactos práticos da consensualidade na regularização do passivo. Verifica-se, ainda, a função do acordo tributário como instrumento financeiro capaz de otimizar a receita estatal, propiciando recursos necessários para a concretização de direitos sociais fundamentais.

Para atingir esses propósitos, o texto estrutura-se a partir do exame da evolução do modelo de Administração Pública, que transita da burocracia impositiva para a governança colaborativa. Em seguida, analisa-se a releitura do princípio da indisponibilidade do interesse público, essencial para a validação teórica dos acordos administrativos. Posteriormente, investigam-se os contornos da Lei nº 13.988/2020 e a aplicação do instituto, culminando na reflexão sobre a participação do contribuinte e a atuação proativa da Advocacia Pública na consolidação de uma justiça fiscal eficiente e participativa.

2 A MUTAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: DO MODELO ADVERSARIAL À GOVERNANÇA PÚBLICA CONSENSUAL

A compreensão da transação tributária exige a análise prévia das transformações pelas quais a Administração Pública tem passado desde a sua conformação no Estado Liberal até o atual Estado Democrático de Direito. O Direito Administrativo estruturou-se sob a premissa da supremacia do Estado, com a adoção de um modelo burocrático, focado no controle rígido de procedimentos e na autoridade unilateral. Nesse período, a relação com o administrado era marcada pela desconfiança e pela imposição, não havendo espaço para a negociação ou para o diálogo institucional (Araújo, 2021).

Com a transição para o Estado Social e a ampliação das demandas por serviços e prestações positivas, a rigidez burocrática demonstrou suas limitações operacionais. A tentativa de superar essa ineficiência ocorreu por meio da Administração Pública gerencial, que incorporou conceitos da iniciativa privada para focar em resultados, redução de custos e flexibilização. Contudo, o gerencialismo apresentou um viés estritamente econômico, muitas vezes deixando em segundo plano a dimensão participativa e a legitimação democrática das decisões que afetam a coletividade (Bresser-Pereira, 1996).

A atual conformação do Estado demanda a integração do modelo gerencial com os princípios da governança pública. A governança pública engloba um conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à prestação de serviços e ao atingimento de resultados que gerem valor público (Brasil, 2017). Sob essa perspectiva, a atuação administrativa migra para um paradigma relacional e dialógico, no qual a administração concertada ou consensual substitui o antigo modelo adversarial. O Estado atua em parceria com o cidadão, estimulando a conformidade por meio da transparência e da confiança mútua.

No campo da tributação, o esgotamento do modelo autoritário revela-se na crise de litigiosidade que atinge o sistema de justiça brasileiro. Dados do Conselho Nacional de Justiça apontam que as execuções fiscais representam a principal causa de congestionamento do Poder Judiciário, com milhões de processos pendentes e uma taxa de resolução incompatível com a necessidade de financiamento do Estado (Brasil, 2024). Essa macrolitigância demonstra que a dependência exclusiva do contencioso judicial e da coerção estatal gera custos elevados, ineficiência na recuperação de ativos e insegurança jurídica para os atores econômicos (Pieroni, 2018).

Para enfrentar essa realidade, a teoria processual contemporânea desenvolveu o conceito de Sistema de Múltiplas Portas (*Multi-door Courthouse*), formulado por Frank Sander. Esse sistema propõe que a jurisdição adjudicada tradicional não seja a única via para a resolução de disputas, devendo o Estado oferecer e incentivar métodos adequados, como a negociação, a conciliação e a mediação. O Código de Processo Civil de 2015 consolidou essa diretriz ao estabelecer, em seu art. 3º, §2º, que o Estado promoverá a solução consensual dos conflitos sempre que possível. A transação tributária insere-se nessa lógica, atuando como a porta adequada para a pacificação de litígios fiscais, alinhando a arrecadação à governança participativa (Neves; Ferreira Filho, 2018).

3 A RELEITURA DO INTERESSE PÚBLICO E A JURIDICIDADE DOS ACORDOS ADMINISTRATIVOS

A inserção da consensualidade na Administração Tributária enfrenta, historicamente, a resistência baseada em interpretações tradicionais dos princípios da legalidade e da indisponibilidade do interesse público. A dogmática clássica sustentava que, sendo o tributo uma prestação pecuniária compulsória (art. 3º do CTN) e a atividade de cobrança plenamente vinculada, não caberia ao gestor público qualquer margem de negociação sobre o crédito tributário. O patrimônio público pertencia à coletividade, e qualquer disposição sobre ele configuraria renúncia indevida de receita e violação aos deveres da função administrativa (Mello, 2023).

Entretanto, o aprofundamento do constitucionalismo contemporâneo exigiu a revisão desses conceitos. O interesse público não consiste em uma cláusula abstrata ou em um

instrumento para fundamentar a imposição irrefletida da vontade estatal. Pelo contrário, trata-se de um conceito jurídico que deve ser concretizado mediante a ponderação dos valores e direitos em conflito no caso concreto. A indisponibilidade do interesse público não significa a intransigibilidade de direitos patrimoniais ou a obrigatoriedade de litigar indefinidamente. A Administração Pública não negocia a finalidade pública, mas os meios e os métodos mais eficientes para alcançá-la (Binenbojm, 2023).

A transação tributária, ao encerrar um litígio de resultado incerto e garantir o ingresso de recursos nos cofres públicos de forma célere, concretiza o interesse estatal de maneira muito mais eficiente do que a manutenção de uma execução fiscal que pode se arrastar por décadas sem garantia de sucesso. O Supremo Tribunal Federal (STF) já consolidou o entendimento de que a atenuação do princípio da indisponibilidade é legítima quando a solução adotada pela Administração for a que melhor atende à finalidade pública, conforme se extrai do julgamento do Recurso Extraordinário 253.885/MG:

Poder Público. Transação. Validade. Em regra, os bens e o interesse público são indisponíveis, porque pertencem à coletividade. É, 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 ultimateção deste interesse. (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, RE 253.885, 2002)

Da mesma forma, o princípio da legalidade administrativa não atua como um obstáculo intransponível à negociação, desde que o acordo esteja fundamentado em parâmetros legislativos claros. A transação tributária exige lei autorizadora, cumprindo a reserva legal estabelecida no art. 171 do CTN. A Lei nº 13.988/2020 fornece o balizamento necessário, delimitando os sujeitos, as modalidades, os descontos máximos permitidos e as garantias exigidas. O administrador atua dentro dessa moldura legal, exercendo juízo de conveniência e oportunidade estritamente direcionado pela economicidade e pela razoabilidade, sem que isso configure arbítrio ou violação à isonomia (Gama, 2021).

O princípio da isonomia é resguardado pela fixação de critérios objetivos para a adesão aos acordos e pela observância do tratamento equitativo a contribuintes em situações equivalentes. A governança pública exige que a decisão de transigir seja pautada pela transparência e pela motivação adequada, demonstrando que as concessões recíprocas resultam em vantagem real para o Estado, considerando o custo da máquina judiciária, o risco de sucumbência e o tempo de tramitação da disputa (Araújo, 2021).

4 A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: NATUREZA JURÍDICA E O FOMENTO À CONFORMIDADE FISCAL

O instituto da transação, originário do Direito Civil, caracteriza-se como o negócio jurídico bilateral por meio do qual as partes, mediante concessões mútuas, previnem ou

terminam um litígio (art. 840 do Código Civil). Transportado para o Direito Tributário, o instituto adquire contornos específicos ditados pelo regime de direito público, gerando amplo debate doutrinário sobre sua natureza jurídica, dividindo-se as posições entre a classificação como ato administrativo e a classificação como contrato administrativo ou fiscal (Gama, 2021).

A corrente que defende a natureza de ato administrativo argumenta que a transação não cria obrigações novas, mas apenas modifica as preexistentes, resultando de uma manifestação da autoridade fazendária no exercício de sua competência legal. Por outro lado, a corrente que sustenta a natureza de contrato fiscal enfatiza a indispensabilidade do acordo de vontades e das concessões recíprocas, elementos nucleares da bilateralidade que afastam a unilateralidade típica dos atos imperativos.

Independentemente da classificação teórica adotada, a transação tributária opera como um instrumento de justiça fiscal consensual, extinguindo o crédito tributário na proporção do adimplemento das condições pactuadas (art. 156, III, do CTN) e promovendo o fim do litígio.

A Lei nº 13.988/2020 regulamentou o instituto no âmbito federal, estabelecendo modalidades distintas para a efetivação da autocomposição. Destacam-se a transação por adesão, aplicável a litígios que envolvem relevante e disseminada controvérsia jurídica ou créditos de pequeno valor, e a transação por proposta individual, direcionada a grandes devedores, em que a capacidade de pagamento do sujeito passivo é analisada detalhadamente. A regulamentação proíbe a redução do montante principal do tributo, permitindo descontos estruturados sobre juros, multas e encargos legais, além de oferecer prazos alongados de parcelamento e flexibilização das regras de garantias.

Um aspecto processual relevante é a previsão expressa de que a proposta de transação não suspende a exigibilidade dos créditos tributários nem o andamento das execuções fiscais, salvo se as partes pactuarem a suspensão convencional, conforme disciplina o art. 12 da referida norma. A extinção definitiva do crédito somente ocorre com o cumprimento integral das condições estipuladas no termo, afastando a tese de que a mera assinatura do acordo configuraria novação (Gama, 2021).

Convém ressaltar que o foco da transação tributária rompe definitivamente com a lógica dos programas de parcelamento especiais e temporários, historicamente conhecidos como REFIS. Enquanto estes últimos apresentavam natureza generalizada e critérios de adesão puramente formais, a transação fundamenta-se na análise técnica da capacidade de pagamento e do risco jurídico da demanda. Os modelos de anistia generalizada do passado acabavam por premiar indistintamente o contribuinte negligente e o devedor em efetiva dificuldade financeira, o que gerava um efeito pernicioso na moral tributária e na isonomia.

Nesse sentido, a doutrina destaca que os programas tradicionais de parcelamento fomentavam o chamado risco moral (*moral hazard*) e a inadimplência estratégica (Morais, 2021). Ao perceber a recorrência de leis de perdão e descontos automáticos, o contribuinte era incentivado a acumular dívidas propositalmente, tratando o tributo não pago como uma

linha de financiamento mais barata que o mercado bancário, na expectativa de uma futura benesse legislativa. Esse ciclo vicioso degradava a arrecadação corrente e sobrecarregava a dívida ativa com créditos de baixa qualidade e difícil recuperação.

Diferentemente dessa abordagem, a transação tributária utiliza critérios de governança orientados por dados e evidências. A concessão de descontos e prazos diferenciados está condicionada à demonstração objetiva da capacidade de pagamento do devedor e ao grau de recuperabilidade do crédito. Movido por critérios de conveniência administrativa e eficiência na arrecadação, a depender da modalidade de transação, por exemplo, o ente tributante avalia o patrimônio, o faturamento e a situação financeira do sujeito passivo, permitindo que as concessões administrativas sejam proporcionais à necessidade real de reestruturação do passivo.

Assim, sob o prisma da conformidade fiscal (*compliance*), o instituto privilegia o devedor cooperativo. A transação não visa apenas o ingresso imediato de numerário, mas a reintrodução do contribuinte no ambiente de regularidade. Ao viabilizar a manutenção da atividade empresarial e a preservação de empregos, o Estado recupera ativos que seriam fatalmente classificados como irrecuperáveis em execuções fiscais ordinárias, transformando um litígio estéril em fluxo de caixa sustentável. Assim, a transação deixa de ser uma mera liberalidade fiscal para se tornar uma técnica estratégica de gestão da dívida ativa, harmonizando a eficiência arrecadatória com a função social da empresa.

5 A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO DE PRESTAÇÃO DE DIREITOS SOCIAIS

A eficiência proporcionada pela transação tributária transcende a simples gestão contábil da dívida ativa; ela afeta diretamente o financiamento da estrutura do Estado e a viabilização das políticas públicas constitucionais. A arrecadação tributária representa a principal fonte de receitas derivadas que sustenta a prestação de serviços fundamentais à coletividade. Diante de cenários de crise fiscal e déficit orçamentário, a demora na recuperação de créditos inscritos em dívida ativa compromete a capacidade do Estado de garantir os direitos sociais previstos no art. 6º da Constituição Federal de 1988.

A doutrina especializada aponta que a transação atua como instrumento financeiro estratégico para o Estado ao otimizar o fluxo de caixa e garantir o ingresso imediato de receitas que, de outro modo, poderiam ser integralmente perdidas por prescrição, prescrição intercorrente ou decisões judiciais terminativas desfavoráveis ao ente público. A recuperação de parcelas correspondentes a 30% ou 40% do valor original de um crédito de difícil recuperação configura uma vantagem substancial em relação à expectativa estatística de não arrecadação nas execuções fiscais ordinárias, que frequentemente terminam sem a localização de bens penhoráveis.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 6.406, validou a constitucionalidade da Lei nº 13.988/2020. O entendimento assentou

que a norma não configura renúncia indevida de receita que ofenda o princípio da legalidade orçamentária, mas sim uma técnica racional de gestão de ativos que equilibra o direito de crédito da Fazenda com a razoabilidade e a eficiência, fundamentais para a higidez financeira do Estado. Da mesma forma, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial 1.888.456/SP, reconheceu a validade de transações que preservam o interesse público e otimizam a recuperação do passivo.

A aplicação prática desse instituto demonstra resultados expressivos. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) tem utilizado os editais de transação, baseados na análise do perfil do devedor e em hipóteses de vulnerabilidade econômica, para permitir descontos de até 70% nos encargos. Os bilhões de reais recuperados anualmente por meio dessas negociações são vertidos para o tesouro e direcionados a áreas essenciais, como o Fundo Nacional de Saúde, programas de assistência social e infraestrutura educacional.

Ademais, ao considerar a ordem econômica solidária (art. 170, VII, da Constituição Federal), a transação tributária assegura a preservação da empresa e a manutenção de empregos. Ao invés de o Estado promover o estrangulamento financeiro de uma entidade produtiva por meio de constrições patrimoniais irreversíveis, o acordo permite a reestruturação do passivo, inserindo a empresa novamente na cadeia de conformidade fiscal e no recolhimento regular dos tributos correntes. Essa dupla função demonstra que o consensualismo atinge o interesse público primário de forma sistêmica e sustentável.

6 A PARTICIPAÇÃO DO CONTRIBUINTE NA FORMAÇÃO DA DECISÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E O PAPEL DA ADVOCACIA PÚBLICA

O êxito da justiça fiscal consensual e a consolidação de um ambiente de conformidade dependem de uma alteração estrutural na cultura institucional dos órgãos responsáveis pelo macroprocesso de constituição e cobrança do crédito tributário. A transição de um modelo de Administração Pública pautado na unilateralidade impositiva para uma configuração dialógica exige que o procedimento administrativo deixe de ser concebido como uma mera etapa formal para a coerção patrimonial. Desse modo, o espaço administrativo converte-se em um ambiente propício para a construção da norma individual e concreta, fundamentada na interação contínua entre o Estado e o sujeito passivo da obrigação tributária. Essa reconfiguração afasta o histórico paradigma de desconfiança mútua, no qual o Fisco presumia a má-fé do administrado e o contribuinte enxergava o Estado exclusivamente como um ente extrator de riquezas, inaugurando uma fase de cooperação voltada à resolução eficiente da crise adversarial.

Para que essa cooperação produza efeitos concretos na recuperação da dívida ativa, faz-se necessária a estruturação de canais institucionais que viabilizem a oitiva e a compreensão das reais condições econômicas do devedor. A participação do contribuinte no processo de tomada de decisão não se limita ao direito de petição ou à apresentação de defesas padronizadas; trata-se do direito de influenciar a formulação do acordo, apresentando dados

concretos sobre sua capacidade de pagamento, o impacto da tributação em sua cadeia produtiva e as viabilidades reais de adimplemento. Por conseguinte, a transação tributária instaura um procedimento participativo no qual a decisão final da autoridade fazendária resulta de uma ponderação mútua de interesses, alinhando a necessidade arrecadatória do Estado à preservação da fonte produtora e à continuidade da atividade econômica.

6.1 A racionalidade comunicativa como instrumento de legitimação

A legitimação da decisão administrativa no contexto da transação tributária encontra respaldo teórico na concepção de Jürgen Habermas, filósofo e sociólogo alemão da segunda geração da Escola de Frankfurt, conhecido pela defesa da racionalidade comunicativa e democracia deliberativa. Sob essa perspectiva, o exercício do poder pelo Estado deixa de ser validado exclusivamente pela adequação formal aos ditames legais e passa a exigir uma validação material fundamentada no diálogo, na qual o consenso é alcançado por meio do debate aberto e da consideração das razões apresentadas pelas partes interessadas. A legalidade, nesse cenário, atua como um limite de contorno, enquanto o conteúdo da decisão é preenchido de forma discursiva. Com efeito, a participação administrativa insere o cidadão na formação da vontade estatal, superando a relação meramente informativa para alcançar um patamar constitutivo, no qual o administrado atua como sujeito ativo na definição das condições de regularização de seu passivo.

Ao atrair o contribuinte para o centro do processo decisório, a Administração Pública atua diretamente na redução das assimetrias de informação que historicamente prejudicaram a eficiência da cobrança tributária. Em um modelo adversarial litigioso, o Fisco desconhece a realidade contábil profunda da empresa devedora, enquanto o contribuinte atua de forma defensiva, ocultando fragilidades para evitar constrições patrimoniais imediatas. Por outro lado, no ambiente da transação tributária, a racionalidade comunicativa incentiva a transparência colaborativa: o devedor demonstra sua real situação financeira para ter acesso a descontos e prazos mais alongados, e o Estado ajusta suas expectativas de recuperação de crédito com base em dados concretos, e não em presunções irreais de liquidez.

Ademais, a adoção da racionalidade comunicativa produz um efeito pedagógico e prospectivo essencial para a sustentabilidade do sistema tributário. A conformidade fiscal futura, expressamente prevista como diretriz pela Lei nº 13.988/2020, torna-se mais provável quando o contribuinte compreende os fundamentos da cobrança e participa ativamente da reestruturação de sua dívida. O sujeito passivo que se percebe ouvido e respeitado durante a negociação tende a internalizar a obrigação de manter a regularidade de seus tributos correntes, substituindo a cultura da inadimplência estratégica pelo compromisso com o adimplemento voluntário e contínuo.

6.2 O novo papel da Advocacia Pública: da litigiosidade à gestão de conflitos

A implementação de uma justiça fiscal pautada no consenso exige, obrigatoriamente, a reformulação da atuação da Advocacia Pública. Compreendida pela Constituição Federal de 1988 como função essencial à justiça, a Advocacia Pública deve assumir o protagonismo na condução técnica e estratégica da transação tributária. O advogado público contemporâneo deve atuar como um verdadeiro gestor do patrimônio e da função tributária, superando a postura de litigante sistemático que recorre de todas as decisões e contesta pretensões legítimas unicamente para postergar o desfecho processual. A defesa do ente estatal não se confunde com a manutenção irrefletida de demandas inviáveis, exigindo uma análise criteriosa sobre o custo financeiro, operacional e social da litigância repetitiva.

Nesse sentido, incumbe aos membros da Advocacia Pública o dever de controle de juridicidade e eficiência interna, o que engloba a identificação de posturas administrativas antijurídicas ou economicamente irracionais no curso dos processos de cobrança. A atuação proativa na gestão da dívida ativa permite que o procurador identifique execuções fiscais que tramitam há anos sem qualquer perspectiva de bloqueio de bens ou de localização dos devedores. Ao invés de insistir em diligências infrutíferas que apenas geram custos para a máquina judiciária e para a própria Fazenda Pública, o advogado público passa a utilizar parâmetros objetivos de recuperabilidade para propor ou aceitar acordos que garantam algum ingresso de receita, materializando o princípio constitucional da eficiência.

A gestão de conflitos substitui a litigância cega pela análise baseada em evidências e dados estatísticos. A Advocacia Pública passa a realizar o cruzamento de informações patrimoniais, avaliando o grau de solvência do contribuinte e os riscos de insucesso em discussões de teses controversas. Quando se constata que a manutenção do litígio é temerária ou contrária aos precedentes vinculantes dos tribunais, a propositura da autocomposição apresenta-se como medida de rigorosa adequação à moralidade administrativa e à economicidade. O compromisso com a boa administração orienta o esforço de cobrança estatal para os créditos com maior potencial de retorno financeiro, deixando de despender recursos humanos e tecnológicos em litígios estéreis.

Além de atuar na ponta final da cobrança, a Advocacia Pública exerce um papel consultivo e preventivo determinante na formulação dos programas e editais de transação. Os procuradores orientam os órgãos de arrecadação na parametrização dos descontos, na definição das garantias exigíveis e na delimitação das condicionantes para a manutenção dos acordos. Essa integração entre o conhecimento jurídico-processual e a realidade econômica da arrecadação assegura que a consensualidade seja implementada com segurança jurídica, protegendo o gestor público contra futuras responsabilizações por suposta renúncia de receitas e garantindo que as concessões recíprocas resultem em efetiva vantagem para o erário.

6.3 Transparência, isenção e o sistema de controle

A mitigação do modelo autoritário e a ampliação da participação do devedor na negociação de débitos tributários despertam questionamentos naturais quanto aos riscos de favorecimento indevido, corrupção ou violação da impessoalidade. Para afastar essas fragilidades e garantir a legitimidade da transação tributária, a governança pública exige a estruturação de um sistema de controle rigoroso, pautado pela transparência ativa e pela fixação de critérios objetivos. A participação social e a atuação balizada da Advocacia Pública fortalecem a *accountability*, assegurando que o acordo atenda estritamente ao interesse da coletividade.

O princípio da publicidade atua como o principal mecanismo de controle da transação fiscal. Nesse sentido, a Lei nº 13.988/2020 consagra a transparência como princípio estruturante da transação tributária. Nos termos do art. 1º, §2º, a celebração desses acordos deve observar, entre outros, os princípios da transparência e da publicidade, enquanto o §3º do mesmo dispositivo determina a divulgação, em meio eletrônico, de todos os termos de transação celebrados, com informações suficientes para assegurar a isonomia entre os contribuintes. Desse modo, os valores envolvidos, os percentuais de desconto concedidos e os prazos de parcelamento devem ser disponibilizados para consulta pública, ressalvadas apenas as informações protegidas por sigilo fiscal, como dados relativos à atividade industrial, comercial ou financeira do contribuinte. Essa transparência na condução dos diálogos institucionaliza o consenso e impede a realização de negociações formuladas em ambientes obscuros ou baseadas em critérios subjetivos de conveniência política. O cidadão comum, a imprensa e as instituições da sociedade civil passam a dispor das ferramentas necessárias para auditar a vantajosidade sistêmica do ajuste.

Outrossim, a motivação dos atos administrativos que deferem ou indeferem a transação afasta o risco de arbitrariedade. A decisão da autoridade fiscal deve demonstrar, com base em elementos fáticos e planilhas de cálculo financeiro, que a aceitação do acordo proporcionou um retorno financeiro superior àquele que seria esperado pela continuidade da execução fiscal. A fixação prévia do grau de recuperabilidade dos créditos – classificando-os de acordo com as perspectivas reais de recebimento – padroniza o tratamento dispensado a devedores em situações econômicas semelhantes, resguardando o princípio constitucional da isonomia. Contribuintes com o mesmo nível de insolvência e o mesmo perfil de passivo submetem-se aos mesmos limites de descontos delineados em lei.

Por fim, a inserção da transação no ordenamento jurídico atrai a competência dos órgãos de controle externo, notadamente dos Tribunais de Contas, e das controladorias internas. A fiscalização exercida por essas instituições desloca o seu foco da mera verificação formal do ato de cobrança para a auditoria de resultados e do custo-benefício da gestão da dívida. Ao validar que a transação tributária recupera recursos que estariam perdidos e reduz as despesas do Estado com a movimentação judicial, o sistema de controle corrobora a premissa de que a consensualidade serve, de maneira concreta e demonstrável, à sustentabilidade das finanças públicas e à eficiência no custeio da máquina administrativa.

7 CONCLUSÃO

A implementação da transação tributária no ordenamento jurídico brasileiro representa a consolidação da governança pública como mecanismo adequado para a modernização da gestão da dívida ativa e a redução da litigiosidade. O esgotamento do modelo de cobrança estritamente adversarial e a sobrecarga estrutural do Poder Judiciário demonstraram a urgência de adotar soluções baseadas na cooperação e no pragmatismo.

Conforme demonstrado, o instituto da transação não confronta a indisponibilidade do interesse público nem o princípio da legalidade estrita; ao contrário, ele fornece a base normativa para que o Estado alcance a máxima eficiência na recuperação de créditos e na pacificação de conflitos. A análise de vantajosidade supera a ótica exclusivamente aritmética, incorporando a análise dos custos administrativos de cobrança, da preservação da atividade econômica do devedor e da promoção da conformidade fiscal contínua e duradoura.

O arcabouço normativo (notadamente a Lei Federal nº 13.988/2020, cujas disposições acabam por balizar as legislações estaduais) fornece instrumentos seguros, baseados na capacidade de pagamento e em análises de risco jurídico, diferenciando-se dos antigos programas de parcelamentos anistiadores que desestimulavam o recolhimento regular dos tributos. Além disso, a conversão desses créditos de difícil recuperação em fluxo financeiro efetivo viabiliza o financiamento de políticas públicas indispensáveis à concretização dos direitos sociais previstos na Constituição.

A efetividade dessa transformação, contudo, requer o engajamento técnico e cultural da Administração Tributária e, de forma especial, da Advocacia Pública. A incorporação do diálogo, da transparência e do respeito aos precedentes na avaliação de viabilidade dos acordos reforça a segurança jurídica e legitima a ação do Estado perante a sociedade. A justiça tributária consensual, ancorada na participação e na racionalidade, afirma-se, portanto, como o caminho indispensável para garantir o equilíbrio orçamentário, a justiça fiscal e a higidez do Estado Democrático de Direito.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Francianna Barbosa de. *Transação Tributária no Contencioso sob Perspectiva da Governança Pública: Possibilidades de abertura da Administração Tributária à participação do contribuinte como instrumento de legitimação do acordo*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro Universitário de Brasília (UnICEUB), Brasília, 2021.

BERNARDES, Flávio Couto; CRUZ, Jorge Flávio Santana. A transação tributária como instrumento financeiro para viabilizar a prestação estatal de direitos sociais. *Revista Internacional CONSINTER de Direito*, 2023. DOI: 10.19135/revista.consinter.00020.27.

BINENBOJM, Gustavo. A consensualidade administrativa como técnica juridicamente adequada para a gestão eficiente de interesses sociais. *Revista Eletrônica da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro – PGE-RJ*, Rio de Janeiro, v. 3, n. 3, set./dez. 2023.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça (CNJ). *Relatório Justiça em Números 2024*. Brasília: CNJ, 2024.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

BRASIL. Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017. *Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional*. Brasília, DF: Presidência da República, 2017.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. *Código de Processo Civil*. Brasília, DF: Presidência da República, 2015.

BRASIL. Lei nº 13.140, de 26 de junho de 2015. *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: Presidência da República, 2015.

BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. *Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e dá outras providências*. Brasília, DF: Presidência da República, 2020.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios*. Brasília, DF: Presidência da República, 1966.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1ª Turma). *Recurso Extraordinário nº 253.885/MG*. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, julgado em 04/06/2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.406*. Relator: Min. Roberto Barroso. Brasília, 2020.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. *Da administração burocrática à gerencial*. Revista do Serviço Público, Brasília, v. 47, n. 1, 1996.

GAMA, Clairton Kubassewski. Transação em Matéria Tributária: Natureza, consequências e segurança jurídica. *REJURISTJ*, Brasília, ano 2, n. 2, p. 181-217, dez. 2021.

GUIMARÃES, Gustavo de Queiroz; PEREIRA, Gilberto de Araújo. A era da consensualidade na administração pública: a transação tributária como instrumento de governança voltado à redução da litigiosidade e à eficiência arrecadatória. *Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana*, Curitiba, v. 23, n. 2, p. 01-37, 2025.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2023.

MORAIS, Cristiano. *Cobrança e renegociação de tributos em atraso no Brasil: análise da estrutura de incentivos do programa de transação tributária da Lei nº 13.988, de 2020*. Dissertação (Mestrado em Gestão e Políticas Públicas) – Fundação Getúlio Vargas (FGV), São Paulo, 2021.

NEVES, Cleuler Barbosa das; FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva. Dever de consensualidade na atuação administrativa. *Revista de Informação Legislativa: RIL*, Brasília, v. 55, n. 218, p. 63-84, abr./jun. 2018.

PIERONI, Fabrizio de Lima. *A consensualidade e a Administração Pública: a autocomposição como método adequado para a solução dos conflitos concernentes aos entes públicos*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2018.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

GUIMARÃES, Gustavo de Queiroz. Transação tributária e conformidade fiscal: a governança pública como vetor de eficiência na gestão da dívida ativa. *Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa*, Belo Horizonte, ano 3, v. 1, p. 429-441, 2026.

JUSTIÇA PROCEDIMENTAL NA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA INDIVIDUAL: O PAPEL DA MOTIVAÇÃO ADMINISTRATIVA E DA TRANSPARÊNCIA NA PROMOÇÃO DA CONFORMIDADE FISCAL

Lidinalva Martins Passeto

Procuradora da Fazenda Nacional desde 2006. Doutoranda em Direito Constitucional no Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Mestre em Direito pela Universidade de Marília – UNIMAR, na área de concentração Empreendimentos Econômicos, Desenvolvimento e Mudança Social. Graduada em Direito pela Universidade Estadual de Maringá – UEM, possui especializações em Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Administrativo, Direito Empresarial, Direito Público, Direito Ambiental e Urbanístico, além de Direito e Processo Penal. Atua principalmente nas áreas de Direito Tributário, Direito Público, recuperação de créditos públicos, transação tributária e governança fiscal. Integra o grupo de pesquisa “Globalização, Direito e Economia”, vinculado à UNIMAR/CNPq, e desenvolve pesquisas relacionadas à tributação, desenvolvimento econômico, justiça fiscal, educação fiscal, consensualidade administrativa e efetivação de direitos fundamentais.

Resumo: O presente artigo analisa, à luz da teoria da justiça procedimental, de que modo a motivação administrativa e a transparência podem contribuir para o fortalecimento da legitimidade das decisões proferidas na transação individual da dívida ativa da União para a promoção da conformidade fiscal. Parte-se do reconhecimento de que a transação tributária, especialmente após a Lei nº 13.988/2020, consolidou-se como importante instrumento de consensualidade na Administração Tributária, ao possibilitar soluções negociadas para a regularização de débitos fiscais e a redução da litigiosidade. A pesquisa adota metodologia bibliográfica e documental, fundamentada na análise da literatura nacional e estrangeira sobre transação tributária, conformidade fiscal e justiça procedimental, bem como da legislação e de documentos institucionais relacionados à política de transação tributária da União. Como referencial teórico, utiliza-se a teoria da justiça procedimental na perspectiva de Tom R. Tyler, segundo a qual a legitimidade das autoridades e a disposição dos indivíduos para cooperar com as instituições dependem da percepção de que os procedimentos são conduzidos de maneira justa e imparcial. Conclui-se que a motivação administrativa e a transparência, observadas as limitações decorrentes do sigilo fiscal, constituem mecanismos de concretização da justiça procedimental, por reforçarem percepções de participação, neutralidade, respeito e confiabilidade, fortalecendo a legitimidade das decisões administrativas, a confiança dos contribuintes e a conformidade fiscal.

Palavras-chave: Transação tributária individual. Justiça procedimental. Conformidade fiscal.

Sumário: 1 Introdução – 2 Transação tributária, consensualidade e conformidade fiscal – 3 Justiça procedimental e legitimidade das decisões administrativas – 4 Transparência e motivação administrativa na transação individual: legitimidade, confiança e conformidade fiscal – 5 Considerações finais – Referências

1 INTRODUÇÃO

A conformidade fiscal constitui um dos principais desafios das administrações tributárias contemporâneas. Embora a fiscalização e os mecanismos coercitivos continuem desempenhando papel relevante na cobrança dos tributos, a literatura demonstra que o cumprimento voluntário das obrigações tributárias não depende exclusivamente da capacidade sancionatória do Estado. Fatores como a legitimidade institucional, a confiança dos contribuintes e a percepção de justiça dos procedimentos adotados pela Administração Tributária também influenciam a disposição dos indivíduos para cooperar com as autoridades fiscais e cumprir suas obrigações tributárias. Essa perspectiva desloca a atenção dos resultados estritamente arrecadatórios para a forma como as decisões públicas são construídas e percebidas por seus destinatários.

É nesse contexto que ganha relevância a teoria da justiça procedimental, na formulação desenvolvida por Tom R. Tyler. Segundo o autor, a aceitação das decisões públicas e o grau de cooperação dos indivíduos com as instituições estão relacionados não apenas aos resultados produzidos, mas também à percepção de justiça dos procedimentos que conduzem a essas decisões. Aspectos como participação, neutralidade, respeito e confiabilidade contribuem para a construção da legitimidade institucional e para o fortalecimento de comportamentos cooperativos (Tyler, 1997, 2006, 2007). Embora desenvolvida em um contexto mais amplo, essa teoria oferece importantes elementos analíticos para compreender as relações entre Administração Tributária, confiança institucional e conformidade fiscal.

No contexto da transação tributária, a aplicação dessas premissas revela-se particularmente relevante. A celebração de acordos envolvendo créditos públicos exige a adoção de procedimentos capazes de assegurar adequada fundamentação e transparência das decisões. Essa preocupação mostra-se ainda mais sensível na transação individual, modalidade em que a Administração analisa situações concretas e estabelece condições específicas de negociação, circunstância que evidencia a importância da motivação administrativa e da transparência dos critérios decisórios para a compreensão da legitimidade institucional.

A análise da literatura revela que ainda são escassos os estudos que examinam a motivação administrativa e a transparência na transação individual da dívida ativa da União, à luz da justiça procedimental. Considerando essa lacuna, o artigo propõe-se a analisar esses elementos com base nesse referencial teórico, buscando demonstrar que a motivação administrativa e a transparência na transação tributária não se restringem a exigências formais de controle da Administração Pública, mas também desempenham papel relevante na construção da legitimidade das decisões administrativas e no fortalecimento da conformidade fiscal.

Nessa perspectiva, a pesquisa busca responder ao seguinte problema de pesquisa: *à luz da teoria da justiça procedimental, na perspectiva de Tom R. Tyler, de que modo a motivação administrativa e a transparência podem contribuir para a construção da legitimidade das decisões proferidas na transação individual da dívida ativa da União e, assim, favorecer a conformidade fiscal?*

A hipótese deste estudo é que a motivação administrativa e a transparência constituem mecanismos capazes de concretizar dimensões centrais da justiça procedimental, especialmente a participação, a neutralidade, o respeito e a confiabilidade, contribuindo para o fortalecimento da legitimidade das decisões proferidas na transação individual da dívida ativa da União e para o favorecimento de comportamentos cooperativos e de conformidade fiscal.

Para enfrentar a questão formulada, adota-se uma metodologia de pesquisa bibliográfica e documental, fundamentada na análise da literatura nacional e estrangeira sobre transação tributária, conformidade fiscal e justiça procedimental, bem como da legislação, da regulamentação infralegal e de documentos institucionais relacionados à política de transação tributária da União.

O objetivo geral consiste em analisar, à luz da teoria da justiça procedimental, na perspectiva de Tom R. Tyler, a contribuição da motivação administrativa e da transparência para a construção da legitimidade das decisões proferidas na transação individual da dívida ativa da União e para o fortalecimento da conformidade fiscal. São objetivos específicos: (i) examinar a transação tributária como instrumento de consensualidade e de promoção da conformidade fiscal; (ii) apresentar os fundamentos da teoria da justiça procedimental e; (iii) investigar a influência da transparência e da motivação administrativa sobre a legitimidade das decisões no âmbito da transação tributária.

O artigo estrutura-se em três capítulos, além da introdução e das considerações finais. O primeiro capítulo examina a evolução da consensualidade na Administração Tributária, os fundamentos da transação tributária e sua relação com a conformidade fiscal. O segundo capítulo apresenta os fundamentos da teoria da justiça procedimental e analisa seus principais elementos. O terceiro capítulo examina a motivação administrativa e a transparência como mecanismos de concretização da justiça procedimental, investigando seus reflexos sobre a legitimidade das decisões, a confiança institucional e a conformidade fiscal no contexto da transação individual da dívida ativa da União.

2 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA, CONSENSUALIDADE E CONFORMIDADE FISCAL

2.1 A evolução da consensualidade na administração tributária

Tradicionalmente, a relação entre a Administração Tributária e o contribuinte foi estruturada sob uma lógica predominantemente unilateral e coercitiva, marcada pelo exercício do poder de império do Estado na constituição e na cobrança dos créditos tributários, em especial por meio da execução fiscal, historicamente concebida como principal instrumento de recuperação dos créditos inscritos em dívida ativa (Vitalis; Lamy, 2022; Souza Pinto *et al.*, 2025).

Nesse modelo, a execução fiscal passou a ocupar parcela significativa do acervo processual do Poder Judiciário. Segundo o relatório Justiça em Números 2025, “os processos de execução fiscal representam aproximadamente 26% do total de casos pendentes e 52% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 73,8%” (Brasil, Conselho Nacional de Justiça, 2025, p. 623). Esse cenário revela um quadro de litigiosidade crônica e de baixa eficiência tanto sob a perspectiva arrecadatória quanto sob a ótica da gestão judicial dos conflitos tributários, fator que tem impulsionado a busca por mecanismos alternativos de cobrança e de resolução de controvérsias em matéria tributária (Reis, 2024; Souza Pinto *et al.*, 2025).

A literatura especializada evidencia que sistemas excessivamente centrados na fiscalização repressiva e na punição tendem a gerar elevados custos administrativos, sobrecarga do Judiciário e resistência dos contribuintes. Em contrapartida, mecanismos orientados

pela prevenção de conflitos, pela regularização negociada e pelo incentivo ao cumprimento voluntário das obrigações fiscais podem produzir resultados mais eficientes (Reis, 2024; Vitalis; Lamy, 2022).

Como consequência desse movimento, observa-se, nos últimos anos, uma transformação gradual do paradigma tradicional de atuação administrativa, impulsionada pela crescente complexidade das relações econômicas, pelo aumento da litigiosidade tributária e pela busca por formas mais eficientes de gestão de conflitos (Reis, 2024). Nesse contexto, ganha relevância a ideia de uma Administração Pública consensual, na qual o diálogo, a cooperação e a construção de soluções negociadas passam a coexistir com os instrumentos tradicionais de autoridade (Guimarães; Pereira, 2025).

No campo tributário, essa transformação manifesta-se pela valorização de modelos cooperativos de relacionamento entre o Fisco e o contribuinte e pelo incentivo a mecanismos consensuais de cobrança da dívida ativa e de regularização fiscal (Guimarães; Pereira, 2025; Souza Pinto *et al.*, 2025). A doutrina contemporânea reconhece a consensualidade como forma legítima de atuação administrativa, desde que observados os parâmetros normativos e os mecanismos de controle previstos no ordenamento jurídico, possibilitando a busca de soluções mais adequadas para a gestão dos conflitos e para a consecução das finalidades públicas (Faria, 2022; Bernardes; Cruz, 2024; Andrade, 2023).

É nesse contexto de transformação da atuação administrativa e de consolidação dos mecanismos consensuais que se insere a transação tributária. Especialmente após a edição da Lei nº 13.988/2020, o instituto passou a ocupar posição de destaque na política de recuperação da dívida ativa da União, consolidando-se como um importante instrumento de redução da litigiosidade, incremento da eficiência arrecadatória e promoção da regularização fiscal (Andrade, 2023; Guimarães; Pereira, 2025; Viana Filho; Albuquerque, 2024; Souza Pinto *et al.*, 2025).

A compreensão dos fundamentos normativos da transação tributária e de seu papel na política de regularização fiscal mostra-se essencial para analisar sua contribuição para a conformidade fiscal e, posteriormente, examinar a legitimidade das decisões administrativas à luz da teoria da justiça procedimental.

2.2 A transação tributária na cobrança da dívida ativa

A transação tributária possui fundamento constitucional e legal no ordenamento jurídico brasileiro, ancorando-se na competência tributária dos entes políticos para instituir e dispor, nos limites da lei, sobre créditos tributários, bem como na previsão expressa dos artigos 156, III, e 171 do Código Tributário Nacional, que a qualificam como modalidade de extinção do crédito tributário mediante concessões recíprocas entre o Fisco e o contribuinte (Santos, 2012; Freire, 2023).

Embora prevista desde a edição do CTN, em 1966, a transação permaneceu, por décadas, com aplicação prática limitada no âmbito federal, principalmente em razão da

ausência de legislação específica que definisse as condições, os limites e os procedimentos para sua utilização pela Fazenda Pública (Santos, 2012; Freire, 2023).

Esse cenário foi redefinido pela promulgação da Lei nº 13.988/2020, que conferiu efetividade ao artigo 171 do Código Tributário Nacional ao regulamentar a transação resolutiva de litígios relacionados à cobrança de créditos da Fazenda Pública. Com isso, a consensualidade passou a ocupar posição de destaque na administração tributária federal, incorporando soluções negociadas à gestão da dívida ativa e permitindo que a cobrança fosse orientada por critérios objetivos de capacidade de pagamento e de recuperabilidade dos créditos públicos (Freire, 2023; Siqueira, 2023).

A legislação representou, ainda, uma mudança de paradigma ao substituir soluções padronizadas por mecanismos adaptados às especificidades dos créditos e dos contribuintes. Essa transformação decorre do reconhecimento das limitações do modelo tradicional de execução fiscal, marcado por elevados índices de congestionamento, custos expressivos e reduzida efetividade na recuperação de créditos de difícil recuperabilidade (Reis, 2024; Siqueira, 2023).

A partir desse marco normativo, a transação tributária consolidou-se, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como um dos principais instrumentos da política de gestão da dívida ativa da União, integrando um conjunto de medidas voltadas à racionalização da cobrança e à redução da litigiosidade. Inserido em um modelo que considera a capacidade de pagamento dos contribuintes e as perspectivas de recuperabilidade dos créditos (Brasil, 2022), o instituto passou a desempenhar papel relevante tanto na arrecadação quanto na gestão do contencioso tributário, substituindo gradualmente mecanismos generalizados de regularização fiscal por soluções estruturadas e individualizadas de negociação (Reis, 2024; Siqueira, 2023; Guimarães; Pereira, 2025).

Os resultados observados após a implementação da transação tributária em âmbito federal reforçam a relevância desses mecanismos consensuais para a gestão da dívida ativa. Dados da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, apresentados no relatório PGFN em Números 2026 (Brasil, 2026, p. 21), indicam que a arrecadação decorrente das transações tributárias alcançou R\$30,8 bilhões em 2025, enquanto o número acumulado de negociações formalizadas desde a criação do instituto superou 3,7 milhões. No mesmo período, mais de 57 mil execuções fiscais permaneceram suspensas em razão da celebração de acordos de transação, evidenciando o potencial do instituto para promover soluções consensuais e reduzir a pressão sobre os mecanismos tradicionais de cobrança judicial (Brasil, 2026, p. 17).

No conjunto das modalidades previstas na Lei nº 13.988/2020, destaca-se a transação individual, caracterizada pela análise das circunstâncias específicas de cada contribuinte, especialmente em situações que envolvem créditos de maior valor ou maior complexidade quanto à capacidade de pagamento e à recuperabilidade da dívida (Freire, 2023; França, 2025). Nessa modalidade, a Administração pode estabelecer condições diferenciadas de negociação com base em critérios previamente definidos, adequando a estratégia de cobrança às particularidades do caso concreto.

Ao deslocar o eixo da política de cobrança dos programas generalizados de parcelamento e remissão para um modelo orientado pela capacidade de pagamento e pelo perfil do devedor, a transação tributária individual passa a exigir uma avaliação concreta e personalizada de cada caso. Nesse contexto, a negociação deixa de seguir parâmetros uniformes e passa a considerar as especificidades do contribuinte, aproximando-se da perspectiva consequencialista incorporada pela Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), especialmente no que se refere à consideração das consequências práticas das decisões administrativas (Andrade, 2023). Sob essa ótica, a transação individual revela-se uma solução mais adequada à realização do interesse público, sobretudo quando as perspectivas de recuperação integral do crédito por meios tradicionais se mostram reduzidas.

Todavia, a relevância da transação individual não se limita aos seus resultados arrecadatórios ou à redução da litigiosidade. Ao exigir decisões administrativas individualizadas e fundamentadas, o instituto cria um ambiente em que a forma de condução do procedimento pode influenciar a percepção dos contribuintes acerca da atuação estatal. A compreensão dessa dinâmica revela-se particularmente relevante, pois possibilita investigar de que modo a transação tributária pode contribuir para o fortalecimento da conformidade fiscal, questão examinada na seção seguinte.

2.3 Conformidade fiscal e transação tributária individual

A conformidade fiscal pode ser definida como o grau de observância das normas tributárias pelos contribuintes, abrangendo o pagamento tempestivo dos tributos devidos, o cumprimento das obrigações acessórias e a regularização de situações de inadimplência perante a Administração Tributária (OECD, 2013; Morais, 2021).

Historicamente, a conformidade fiscal foi analisada sob uma perspectiva econômica clássica, segundo a qual os contribuintes avaliam racionalmente os benefícios decorrentes do descumprimento das obrigações tributárias em comparação com os riscos de fiscalização e de aplicação de sanções. Estudos posteriores, contudo, demonstraram que essa abordagem é insuficiente para explicar os níveis de cumprimento voluntário observados em diferentes sistemas tributários, evidenciando a relevância de fatores como confiança institucional, legitimidade das autoridades e percepção de justiça dos procedimentos adotados pelo Estado (Andrade, 2023; Vitalis; Lamy, 2022; Gobena, 2017; Farrar; Rennie; Thorne, 2022).

Nessa perspectiva, a conformidade fiscal não pode ser compreendida exclusivamente como resultado da coerção estatal, configurando-se igualmente como reflexo da confiança institucional estabelecida entre a Administração Tributária e os contribuintes. A literatura especializada aponta que a previsibilidade da atuação administrativa, a existência de espaços de diálogo e a adequada fundamentação das decisões constituem fatores aptos a favorecer comportamentos cooperativos e a reduzir a litigiosidade nas relações entre Estado e administrados (Nagashima, 2023). Esses elementos revelam-se igualmente relevantes no

âmbito tributário, em que a percepção de legitimidade da atuação estatal pode influenciar a disposição dos contribuintes para o cumprimento voluntário de suas obrigações fiscais.

No contexto da transação tributária individual, a conformidade fiscal relaciona-se não apenas à regularização de débitos, mas também à forma como se desenvolve a interação entre Administração Tributária e contribuinte ao longo do procedimento negocial. Ao possibilitar soluções construídas a partir da análise da capacidade de pagamento e das circunstâncias específicas de cada caso, essa modalidade de transação favorece relações mais cooperativas entre o Fisco e os contribuintes (Siqueira, 2023; França, 2025). Além disso, a adoção de critérios objetivos para a negociação contribui para ampliar a previsibilidade e a racionalidade da atuação administrativa (Andrade, 2023; Guimarães; Pereira, 2025).

Ao substituir programas generalizados de parcelamento por mecanismos orientados à análise individualizada da situação econômica do contribuinte, a transação tributária individual busca conciliar eficiência arrecadatória, recuperação de créditos e tratamento mais adequado das situações de inadimplência (Andrade, 2023). Essa lógica também se projeta em instrumentos destinados a facilitar a regularização fiscal. No âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, os contribuintes dispõem de canais de atendimento especializados, especialmente por meio da plataforma digital REGULARIZE, podendo consultar informações relativas à sua capacidade de pagamento presumida, conhecer os critérios utilizados em sua aferição e solicitar a revisão da classificação que lhes foi atribuída, quando entenderem que ela não reflete adequadamente sua situação econômica. Essa modalidade também admite a apresentação de propostas e contrapropostas, permitindo que as circunstâncias específicas do caso concreto sejam consideradas durante a negociação (Brasil, 2022).

Para viabilizar essa modalidade de negociação, a Portaria PGFN nº 6.757/2022 disciplina a classificação dos créditos, os procedimentos de revisão da capacidade de pagamento e os instrumentos negociais aplicáveis a essa modalidade. Ao estruturar esses aspectos da transação individual, a Portaria favorece maior transparência, racionalidade e previsibilidade ao processo de regularização fiscal, reforçando a coerência da atuação administrativa e reduzindo assimetrias informacionais na relação entre Fisco e contribuinte (arts. 6º, V, 19 a 35, 46 a 55 e 69 a 77). A esse respeito, a literatura destaca que a estruturação de procedimentos padronizados para apresentação, análise e decisão dos pedidos de transação busca agregar celeridade, segurança e consistência ao processo decisório, favorecendo a construção de um ambiente institucional mais propício à regularização voluntária dos débitos fiscais (Siqueira, 2023; Freire, 2023).

Como resultado desse ambiente institucional construído em torno da transação individual, a utilização dessa modalidade de negociação produz efeitos que transcendem a arrecadação imediata. Além de possibilitar a recomposição da regularidade fiscal, o instituto pode contribuir para a reinserção dos contribuintes na economia formal, para a ampliação do acesso ao crédito e aos contratos com o poder público, bem como para a redução dos custos associados à inadimplência e à litigiosidade. Desse modo, a transação tributária individual auxilia na interrupção de ciclos de inadimplemento recorrentes e contribui para

a consolidação de estratégias de regularização fiscal baseadas na cooperação entre Fisco e contribuinte (França, 2025; Brasil, 2026).

Entretanto, a contribuição da transação tributária individual para a conformidade fiscal não decorre apenas da existência de mecanismos procedimentais destinados a facilitar a negociação e a regularização fiscal, nem das vantagens econômicas associadas à celebração dos acordos. Embora aspectos como descontos, prazos ampliados e flexibilização das condições de pagamento possam incentivar a adesão aos acordos, esses fatores não são suficientes, por si sós, para explicar o desenvolvimento de comportamentos cooperativos duradouros.

Nesse sentido, a doutrina sobre conformidade fiscal indica que a disposição para cumprir obrigações tributárias também está relacionada à forma como os contribuintes percebem a atuação das autoridades fiscais, especialmente quanto à legitimidade das decisões e à justiça dos procedimentos adotados (Gobena, 2017; Farrar; Rennie; Thorne, 2022). Sob essa ótica, a relevância da transação tributária individual para a promoção da conformidade fiscal também está associada à forma pela qual as decisões administrativas são construídas, justificadas e apresentadas aos contribuintes.

Diante disso, a análise da legitimidade da atuação estatal assume relevância para compreender os fatores que influenciam a disposição dos contribuintes em cooperar com a Administração Tributária. Nesse horizonte, a teoria da justiça procedimental, analisada no capítulo seguinte, oferece um referencial analítico relevante para compreender como a legitimidade das decisões administrativas é construída e de que maneira essa percepção pode influenciar comportamentos cooperativos dos contribuintes.

3 JUSTIÇA PROCEDIMENTAL E LEGITIMIDADE DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS

3.1 A teoria da justiça procedimental e os elementos da legitimidade institucional

A discussão desenvolvida no capítulo anterior evidenciou que o cumprimento voluntário das obrigações tributárias está relacionado tanto a fatores econômicos quanto à forma como os contribuintes percebem a atuação das autoridades fiscais. Nesse contexto, a legitimidade das decisões administrativas assume papel central para a compreensão dos comportamentos cooperativos. A análise dessa legitimidade demanda o exame dos elementos que influenciam a percepção de justiça dos procedimentos, questão que encontra importante desenvolvimento na teoria da justiça procedimental, especialmente na formulação elaborada por Tom R. Tyler.

Tyler (1997, 2006, 2007) parte da premissa de que a cooperação dos indivíduos com as instituições públicas também depende da legitimidade atribuída às autoridades responsáveis pela aplicação das normas. Essa perspectiva representa um deslocamento em relação às abordagens tradicionais, que explicam o cumprimento das normas predominantemente pela fiscalização, pela sanção e pelo exercício da autoridade estatal.

Segundo Tyler, os indivíduos tendem a obedecer às normas e a cooperar com as autoridades quando reconhecem a legitimidade de sua atuação. Essa legitimidade não decorre exclusivamente dos resultados produzidos pelas decisões, mas também da forma como os procedimentos são conduzidos. A teoria da justiça procedimental desloca, assim, o foco da análise dos resultados para os processos decisórios, enfatizando a importância da percepção de justiça na formação da confiança institucional e na aceitação das decisões públicas (Tyler, 1997, 2006, 2007).

Sob essa perspectiva, a legitimidade institucional é construída a partir das experiências concretas dos indivíduos com as instituições e da percepção de que as autoridades atuam de maneira imparcial, respeitosa e confiável. Em ambientes marcados pela consensualidade e pela crescente interação entre a Administração e os administrados, essa abordagem permite compreender como a qualidade dos procedimentos pode influenciar a cooperação dos cidadãos com o Estado.

Para explicar como essa legitimidade é construída, Tyler identifica um conjunto de elementos que influenciam a avaliação dos indivíduos quanto à justiça dos procedimentos. Entre eles, destacam-se a participação, ou voz, a neutralidade, o respeito e a confiança nas motivações da autoridade – dimensões que ajudam a compreender os fatores que levam os indivíduos a reconhecer como justas as decisões adotadas pelas autoridades públicas (Tyler, 1997, 2006, 2007).

A voz (*voice*) corresponde à oportunidade concedida aos indivíduos de apresentar informações, argumentos e perspectivas antes da tomada de decisão (Tyler, 1997, 2007; MacCoun, 2005). Para Tyler, a possibilidade de ser ouvido possui valor intrínseco, independentemente da influência efetiva dos argumentos apresentados sobre o resultado final. Quando os indivíduos percebem que tiveram oportunidade real de expor suas razões e que suas manifestações foram efetivamente consideradas no processo decisório, tendem a aceitar mais facilmente a decisão, mesmo quando o resultado lhes é desfavorável (Tyler, 1997, 2007; MacCoun, 2005).

Na transação individual da dívida ativa da União, essa dimensão manifesta-se por meio do diálogo entre a Administração e o contribuinte, da possibilidade de apresentação de propostas e contrapropostas, bem como da consideração das circunstâncias específicas de cada caso. A análise da capacidade de pagamento, do grau de recuperabilidade do crédito e dos impactos econômicos da solução negociada confere ao procedimento características de participação e de diálogo institucionais, distinguindo essa modalidade dos mecanismos de cobrança padronizados e estritamente coercitivos.

A neutralidade (*neutrality*), por sua vez, refere-se à percepção de que as decisões são tomadas com base em critérios objetivos, consistentes e imparciais (Tyler, 1997, 2007). A confiança nas instituições tende a ser maior quando os indivíduos percebem que as autoridades atuam de forma técnica, sem favorecimentos indevidos nem discriminações arbitrárias (Vitalis; Lamy, 2022). No âmbito administrativo, a neutralidade está associada à adoção de critérios objetivos e consistentes na tomada de decisão. Quando os administrados

percebem que as normas são aplicadas de forma uniforme e previsível, reduz-se a percepção de arbitrariedade e fortalece-se a confiança na atuação institucional (Vitalis; Lamy, 2022).

A concretização da neutralidade na transação tributária exige que as negociações sejam conduzidas em conformidade com os parâmetros normativos estabelecidos pela legislação e pelos atos regulamentares da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. A observância de parâmetros claros contribui para assegurar tratamento isonômico aos contribuintes e reforça a legitimidade das decisões, evitando que a atuação consensual seja percebida como incompatível com os princípios da legalidade, da impessoalidade e da indisponibilidade do interesse público (Binenbojm, 2023; Faria, 2022).

O respeito (*respect*) refere-se à forma como as autoridades públicas tratam os indivíduos submetidos às suas decisões (Tyler, 2007). Segundo Tyler, as pessoas valorizam não somente o resultado obtido, mas também a forma como são tratadas nas interações institucionais. Tratamentos pautados por cortesia, urbanidade e reconhecimento da dignidade dos envolvidos fortalecem a percepção de legitimidade das instituições, enquanto experiências marcadas por hostilidade ou desconsideração podem comprometer a confiança dos cidadãos e reduzir sua disposição para cooperar com o Estado (Machado; Cristóvam; Catarino, 2020).

Nas relações entre Fisco e contribuinte, o respeito traduz-se no reconhecimento do contribuinte como sujeito de direitos e integrante legítimo da comunidade política, superando uma concepção que o reduz à condição de mero destinatário de sanções. A lógica cooperativa da transação tributária favorece essa perspectiva ao aproximar a Administração e o contribuinte na construção de soluções consensuais voltadas à regularização dos débitos fiscais e à redução da litigiosidade (Andrade, 2023; Saraiva Neto, 2023; Guimarães; Pereira, 2025).

Por fim, a confiabilidade (*trustworthiness*) está relacionada à percepção de que a autoridade pública atua de boa-fé, orientada pelo interesse público e atenta aos interesses legítimos dos indivíduos afetados por suas decisões (Tyler, 2007). Os indivíduos tendem a cooperar mais quando percebem que as instituições atuam de forma sincera, competente e digna de confiança. Essa percepção decorre da consistência da atuação institucional ao longo do tempo e da convicção de que as autoridades exercem suas funções de maneira íntegra e responsável (Vitalis; Lamy, 2022). Na transação tributária, a confiabilidade é fortalecida quando os contribuintes percebem consistência na atuação administrativa e identificam alinhamento entre os critérios adotados e os objetivos públicos da regularização fiscal (Andrade, 2023; Pinto *et al.*, 2025).

Dessa forma, participação, neutralidade, respeito e confiabilidade constituem dimensões complementares da justiça procedimental que contribuem para a construção da legitimidade institucional e para a cooperação dos administrados com as autoridades públicas (Tyler, 1997, 2006, 2007). No âmbito da transação tributária individual, esses elementos oferecem uma estrutura analítica útil para compreender como a percepção de justiça dos procedimentos pode influenciar a aceitação das decisões administrativas e favorecer a conformidade fiscal.

3.2 Justiça procedimental e conformidade fiscal

A identificação dos elementos que estruturam a justiça procedimental permite compreender como a legitimidade institucional se constrói nas interações entre os cidadãos e as autoridades públicas. A partir desse referencial, torna-se possível examinar de que modo dimensões como participação, neutralidade, respeito e confiabilidade influenciam o comportamento dos contribuintes e sua disposição para cumprir voluntariamente as obrigações tributárias.

Nesse sentido, estudos de *compliance* tributário que utilizam a justiça procedimental como variável explicativa oferecem importantes evidências empíricas sobre a relação entre a qualidade dos procedimentos administrativos, a confiança institucional e a adesão voluntária às obrigações tributárias. Gobena (2017), ao investigar os fatores associados ao comportamento dos contribuintes, concluiu que a confiança nas autoridades fiscais, a percepção de justiça e a qualidade do relacionamento entre o Estado e os contribuintes exercem influência significativa sobre a conformidade tributária. Os resultados de seu estudo indicam que o cumprimento das obrigações fiscais não decorre apenas da fiscalização ou da possibilidade de sanções, mas também da percepção de que as instituições públicas atuam de forma justa, previsível e confiável.

Em linha semelhante, Farrar, Rennie e Thorne (2022), em estudo de psicologia tributária que aplica a teoria da justiça procedimental ao comportamento fiscal, observaram que a conformidade tributária está associada à confiança depositada nas autoridades fiscais e à percepção de legitimidade dos procedimentos adotados pela Administração Tributária. Segundo os autores, práticas institucionais pautadas pela transparência, pela coerência decisória e pelo tratamento respeitoso dos contribuintes favorecem comportamentos cooperativos e a aceitação das decisões fiscais, mesmo quando o resultado não lhes é integralmente favorável.

Esses estudos evidenciam que a percepção de legitimidade atua como mecanismo intermediário entre a atuação das autoridades e o comportamento dos destinatários das normas. Em outras palavras, participação, neutralidade, respeito e confiabilidade influenciam a conformidade fiscal na medida em que reforçam a percepção de que o exercício da autoridade é legítimo e ampliam a disposição dos indivíduos para cooperar com as instituições públicas (Tyler, 1997, 2006, 2007).

Sob essa perspectiva, a conformidade fiscal também deve ser compreendida como consequência da legitimidade percebida das instituições. Quando os contribuintes entendem que foram ouvidos, que os critérios decisórios são aplicados de forma imparcial e que a Administração atua de maneira respeitosa e confiável, ampliam-se as condições para a aceitação das decisões administrativas e para o cumprimento voluntário das obrigações tributárias, ainda que o resultado concreto não corresponda integralmente às suas expectativas (Tyler, 2006; Vitalis; Lamy, 2022).

Essa dinâmica assume especial relevância nos procedimentos tributários que envolvem interação direta entre a Administração Tributária e o contribuinte. Nessas situações, a forma de condução da atuação administrativa pode influenciar a avaliação dos contribuintes acerca da legitimidade do exercício da função pública. A observância de práticas percebidas como justas passa, assim, a desempenhar papel relevante na formação de juízos sobre a legitimidade da atuação fazendária e sobre a aceitação das decisões adotadas pela Administração.

A transação individual da dívida ativa da União constitui exemplo dessa dinâmica. A possibilidade de participação do contribuinte, a observância de critérios normativos na negociação, o tratamento institucional conferido às partes e a consistência da atuação administrativa são aspectos que podem influenciar a maneira pela qual as decisões são percebidas por seus destinatários. Nessa perspectiva, os elementos da justiça procedimental anteriormente examinados oferecem parâmetros analíticos importantes para compreender a legitimidade das decisões adotadas na transação tributária.

Desse modo, a teoria da justiça procedimental fornece uma estrutura adequada para examinar como a qualidade dos procedimentos tributários pode influenciar a confiança dos contribuintes na Administração Tributária e favorecer a conformidade fiscal. A identificação dos elementos que compõem a percepção de justiça permite avançar para a análise de como a motivação e a transparência são capazes de concretizar, no âmbito da transação individual da dívida ativa da União, as dimensões de participação, neutralidade, respeito e confiabilidade associadas à legitimidade da atuação administrativa.

4 TRANSPARÊNCIA E MOTIVAÇÃO ADMINISTRATIVA NA TRANSAÇÃO INDIVIDUAL: LEGITIMIDADE, CONFIANÇA E CONFORMIDADE FISCAL

4.1 Motivação das decisões na transação individual

Conforme demonstrado no capítulo anterior, a teoria da justiça procedimental sustenta que a legitimidade das decisões estatais não depende apenas dos resultados alcançados, mas também da forma como os procedimentos são conduzidos e percebidos por seus destinatários. Entre os elementos identificados por Tyler como relevantes para a construção da legitimidade institucional, destacam-se a neutralidade, participação ou voz, o respeito e a confiabilidade. Nesse contexto, a motivação administrativa assume especial relevância, pois constitui um dos principais mecanismos pelos quais a Administração demonstra que suas decisões decorrem da aplicação de critérios objetivos, coerentes e juridicamente controláveis, e não de preferências pessoais ou escolhas arbitrárias (Vitalis; Lamy, 2022; Tyler, 1997; 2006; 2007).

No Estado Democrático de Direito, a exigência de fundamentação dos atos administrativos não constitui mera formalidade procedimental, mas sim requisito indispensável à legitimidade do exercício do poder público. A motivação permite que os administrados

compreendam as razões que levaram à decisão, viabiliza o controle por parte dos órgãos competentes e reduz os riscos de arbitrariedade ou de tratamento desigual, funcionando como importante instrumento de controle da atuação administrativa (Vitalis; Lamy, 2022).

No âmbito da transação individual da dívida ativa da União, a relevância da motivação torna-se ainda mais evidente. Diferentemente das modalidades padronizadas de negociação, a transação individual pressupõe a análise das circunstâncias específicas do caso concreto, incluindo a capacidade de pagamento do contribuinte, a recuperabilidade do crédito, a perspectiva de êxito em eventual cobrança judicial e outros elementos previstos na legislação e nos atos normativos da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (Andrade, 2023; Brasil 2022). A existência de espaços decisórios mais amplos torna especialmente importante a explicitação dos fundamentos que justificam a aceitação, a rejeição ou a formulação de determinadas condições negociais, de modo a compatibilizar a discricionariedade com a isonomia, a previsibilidade e o controle da atuação administrativa (Binenbojm, 2023; Faria, 2022).

Sob a perspectiva da justiça procedimental, a motivação contribui diretamente para a percepção de neutralidade da autoridade pública. Ao explicitar as razões jurídicas e fáticas que sustentam determinada decisão, a Administração permite ao contribuinte compreender como os critérios normativos foram aplicados ao caso concreto. A motivação funciona, assim, como instrumento de demonstração da imparcialidade decisória e da consistência institucional da atuação administrativa, elementos que Tyler identifica como fundamentais para a construção da legitimidade das autoridades públicas (Tyler, 2006).

A motivação também se relaciona à dimensão da participação ou voz. Ao apresentar, de forma fundamentada, as razões da decisão adotada, a Administração demonstra que as informações, argumentos e elementos apresentados pelo contribuinte foram efetivamente considerados no processo decisório. Ainda que a decisão final não corresponda às pretensões do interessado, a fundamentação permite verificar que sua manifestação foi examinada e integrada à análise administrativa, reforçando a percepção de que houve efetiva oportunidade de participação no procedimento.

Além disso, a motivação contribui para a concretização da dimensão do respeito. Ao justificar suas decisões de forma clara e compreensível, a Administração reconhece o contribuinte como sujeito de direitos e participante legítimo da relação administrativa. A exposição das razões que sustentam o resultado alcançado evidencia consideração pelas circunstâncias do caso concreto e pela posição do interessado, favorecendo a percepção de um tratamento digno e respeitoso. Nessa perspectiva, a motivação ultrapassa sua função estritamente jurídica e contribui também para a construção de relações institucionais pautadas pelo reconhecimento e pela consideração dos administrados.

A motivação relaciona-se, ainda, à dimensão da confiabilidade. A apresentação consistente dos fundamentos que orientam a tomada de decisão permite aos contribuintes identificar coerência entre os critérios normativos aplicáveis e a atuação concreta da Administração. Essa coerência favorece a percepção de que a autoridade pública atua de boa-fé, de forma técnica e comprometida com os objetivos institucionais que justificam sua atuação.

Mesmo quando o resultado da negociação não corresponde integralmente às expectativas do interessado, a existência de razões claras e verificáveis tende a fortalecer a confiança na instituição responsável pela decisão (Tyler, 2006; Vitalis; Lamy, 2022).

Assim, a motivação administrativa não deve ser compreendida apenas como exigência jurídica decorrente dos princípios constitucionais da legalidade, da publicidade e da impessoalidade. À luz da teoria da justiça procedimental, ela constitui um importante mecanismo de concretização da neutralidade, da participação, do respeito e da confiabilidade institucional, contribuindo para a formação de percepções de legitimidade que influenciam a aceitação das decisões administrativas.

4.2 Transparência das decisões na transação individual

A análise da legitimidade procedimental envolve tanto a motivação das decisões quanto a transparência administrativa. Não basta que a Administração explicita as razões que fundamentam cada decisão; é igualmente necessário que os administrados tenham acesso aos critérios que orientam sua atuação. Assim, a transparência complementa a motivação ao ampliar a visibilidade dos parâmetros utilizados na tomada de decisão, promovendo a compreensão dos procedimentos e das razões que norteiam a atuação administrativa.

A transparência, princípio fundamental da administração pública contemporânea, encontra fundamento nos princípios constitucionais da publicidade e do controle da atuação estatal e tem suas diretrizes institucionais estabelecidas pelo Decreto nº 9.203/2017 (Brasil, 2017). Sua função ultrapassa a mera divulgação de informações, abrangendo a criação de condições que permitam aos administrados conhecer e compreender os fundamentos da atuação estatal.

No âmbito tributário, a transparência deve ser compatibilizada com a proteção conferida pelo sigilo fiscal. O artigo 198 do Código Tributário Nacional impõe restrições à divulgação de informações individualizadas dos contribuintes, mas essa proteção não afasta a necessidade de publicidade dos critérios normativos, dos parâmetros gerais de negociação e das diretrizes institucionais que orientam a atuação administrativa, na medida em que a efetividade da transparência pressupõe, além da disponibilização formal de informações, a possibilidade de os destinatários compreenderem os critérios utilizados pela Administração na tomada de decisão (Batista, 2012; Haber Neto, 2016; Machado; Cristóvam; Catarino, 2020).

Sob a ótica da justiça procedimental, essa compreensão assume especial relevância, pois a percepção de legitimidade está condicionada à possibilidade de os indivíduos conhecerem e avaliarem os critérios que orientam a atuação estatal. No contexto da transação tributária, a divulgação dos parâmetros de elegibilidade, dos critérios relacionados à capacidade de pagamento, das hipóteses de concessão de benefícios e das diretrizes administrativas contribui para reduzir assimetrias informacionais, ampliar a previsibilidade

da atuação estatal e facilitar a compreensão do procedimento pelos contribuintes (Andrade, 2023; Vitalis; Lamy, 2022).

O conhecimento prévio das regras, critérios e procedimentos que orientam a negociação permite aos contribuintes compreender as bases da atuação administrativa e avaliar a coerência das decisões adotadas. Ao tornar visíveis os parâmetros que norteiam a atuação estatal, a transparência fortalece a percepção de neutralidade das decisões. De igual modo, reforça a confiabilidade institucional e contribui para relações mais respeitadas entre a Administração e o contribuinte, ao assegurar o acesso às informações necessárias à compreensão do procedimento.

A transparência também contribui para a dimensão participativa da justiça procedimental. O acesso aos parâmetros que orientam a negociação possibilita ao contribuinte participar de modo mais informado do procedimento, compreendendo os elementos relevantes para a formulação de propostas e para a avaliação das alternativas disponíveis. Dessa forma, a transparência qualifica a participação e fortalece as condições para o diálogo institucional inerente à transação tributária.

Portanto, sob a perspectiva da teoria da justiça procedimental, a transparência constitui um instrumento relevante para a construção da legitimidade institucional, ao reforçar as percepções de neutralidade, respeito e confiabilidade associadas à atuação administrativa e favorecer a participação informada dos contribuintes, não se limitando a uma exigência de publicidade nem a um mero mecanismo de controle externo da atividade estatal.

4.3 Legitimidade, confiança institucional e conformidade fiscal

A análise desenvolvida nas seções anteriores demonstrou que a motivação administrativa e a transparência constituem mecanismos relevantes para a concretização da justiça procedimental. Ao favorecerem percepções de neutralidade, respeito, participação e confiabilidade, esses mecanismos contribuem para o fortalecimento da legitimidade das decisões administrativas. Cumprir examinar, agora, de que modo a legitimidade construída a partir desses mecanismos pode favorecer a confiança institucional e, por essa via, contribuir para o fortalecimento da conformidade fiscal no contexto da transação tributária.

Segundo Tyler (2006; 2007), a legitimidade das instituições públicas depende, em grande medida, da percepção de que as decisões são adotadas por meio de procedimentos justos, compreensíveis e consistentes. No âmbito da transação tributária, a importância dessa questão decorre da própria estrutura do instituto, que pressupõe a análise individualizada de circunstâncias concretas, como a capacidade de pagamento, o grau de recuperabilidade do crédito e as condições específicas do contribuinte (Andrade, 2023).

A relevância prática dessa premissa teórica foi recentemente evidenciada em auditoria realizada sobre a política de transação tributária conduzida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e pela Receita Federal do Brasil, na qual o Tribunal de Contas da União apontou a necessidade de aprimoramento da transparência e da padronização dos critérios

decisórios (Brasil, Tribunal de Contas da União, 2025),¹ associando tais medidas ao fortalecimento do controle da atuação administrativa e da legitimidade institucional.

A importância atribuída à transparência e à consistência dos parâmetros que orientam a tomada de decisão decorre precisamente de sua capacidade de influenciar a percepção de legitimidade das decisões administrativas. A explicitação dos fundamentos das decisões e a publicidade dos critérios que orientam a atuação administrativa permitem que os contribuintes compreendam as razões das escolhas realizadas pela Administração e avaliem sua compatibilidade com os parâmetros jurídicos aplicáveis.

Nessa perspectiva, a legitimidade não decorre apenas do conteúdo das decisões, mas também da forma como elas são justificadas e tornadas compreensíveis aos seus destinatários. A motivação administrativa torna visíveis os fundamentos jurídicos e fáticos que sustentam a decisão, enquanto a transparência possibilita o conhecimento dos parâmetros que orientam a atuação administrativa. Assim, a coerência entre os fundamentos apresentados, os critérios divulgados e as decisões efetivamente adotadas tende a fortalecer a percepção de legitimidade das decisões administrativas e a confiança na atuação da Administração Tributária.

A construção dessa legitimidade repercute diretamente na formação da confiança institucional. Essa confiança é influenciada por diferentes dimensões da justiça procedimental, incluindo a participação dos contribuintes, a neutralidade dos critérios decisórios, o tratamento respeitoso aos interessados e a confiabilidade da atuação administrativa. Assim como a legitimidade, a confiança institucional não se limita aos resultados arrecadatórios nem à efetividade econômica das negociações.

A formação dessa confiança também depende da percepção de que a Administração atua de forma motivada e transparente, na medida em que a clareza dos critérios decisórios e a adequada explicitação das razões das decisões reduzem a percepção de arbitrariedade e ampliam as condições para a aceitação da atuação administrativa, fortalecendo a disposição dos contribuintes para cooperar com as autoridades fiscais.

Desse modo, a confiança funciona como elo entre a legitimidade percebida e a disposição dos contribuintes para cooperar. Quando os procedimentos são percebidos como justos e as decisões como legítimas, fortalecem-se as condições para a aceitação da atuação estatal e para a adesão voluntária aos mecanismos de regularização fiscal, favorecendo comportamentos de conformidade tributária.

Essa dinâmica evidencia a estreita relação entre justiça procedimental e conformidade fiscal no âmbito da transação tributária. Além de constituir um mecanismo voltado à

1 Sobre o tema, o Tribunal de Contas da União, em auditoria operacional sobre a política de transação tributária conduzida pela PGFN e pela RFB, identificou fragilidades na estruturação dos processos decisórios, na transparência e na prestação de contas dos acordos celebrados. O Tribunal registrou que a não publicação da íntegra das transações individuais, em suas parcelas não protegidas por sigilo, configura descumprimento da Lei de Acesso à Informação e recomendou a padronização e a divulgação pública de informações essenciais dos acordos, bem como a harmonização dos critérios de capacidade de pagamento e de recuperabilidade dos créditos tributários (Brasil, Tribunal de Contas da União, 2025).

regularização de débitos, a transação individual pode contribuir para o fortalecimento da cooperação entre Fisco e contribuinte quando a motivação das decisões e a transparência dos critérios adotados favorecem a compreensão da atuação administrativa e fortalecem a confiança dos contribuintes na Administração Tributária. Nessa perspectiva, a conformidade fiscal não se relaciona exclusivamente aos incentivos econômicos oferecidos pela negociação, mas igualmente à percepção de que a atuação administrativa observa padrões de justiça procedimental.

Em síntese, a motivação administrativa e a transparência constituem mecanismos relevantes para a concretização da justiça procedimental na transação tributária individual, na medida em que favorecem a participação informada dos contribuintes e reforçam as percepções de neutralidade, respeito e confiabilidade associadas à atuação administrativa, contribuindo para o fortalecimento da legitimidade das decisões administrativas e para a construção da confiança institucional, ampliando, com isso, as condições para a conformidade fiscal.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo analisou, à luz da teoria da justiça procedimental, especialmente a partir das contribuições de Tom R. Tyler, de que modo a motivação administrativa e a transparência podem contribuir para a construção da legitimidade das decisões proferidas na transação individual da dívida ativa da União e para o favorecimento da conformidade fiscal.

A relevância dessa investigação decorre do papel cada vez mais significativo assumido pela transação tributária no sistema brasileiro de regularização fiscal. A crescente utilização desse instrumento para a regularização de débitos e a redução da litigiosidade evidencia a importância da discussão, especialmente em um cenário marcado pela valorização da consensualidade, da cooperação e da resolução negociada de conflitos tributários.

Para a compreensão dessa dinâmica, o referencial da justiça procedimental mostrou-se adequado para analisar as relações entre procedimentos administrativos, legitimidade institucional e conformidade fiscal. Conforme demonstrado ao longo do estudo, a aceitação das decisões estatais e a disposição dos indivíduos para cooperar com as autoridades públicas não dependem exclusivamente dos resultados obtidos, mas também da percepção de que os procedimentos decisórios são conduzidos de forma justa. Sob essa perspectiva, elementos como participação, neutralidade, respeito e confiabilidade constituem dimensões relevantes para a construção da legitimidade institucional e para o fortalecimento da conformidade fiscal.

A partir desse referencial, constatou-se que a motivação administrativa e a transparência podem ser compreendidas como mecanismos de concretização da justiça procedimental no âmbito da transação tributária individual. A motivação contribui para tornar visíveis os fundamentos jurídicos e fáticos das decisões administrativas, enquanto a transparência possibilita o conhecimento e a compreensão dos critérios que orientam a atuação da

Administração, observadas as limitações decorrentes do sigilo fiscal. Em conjunto, esses mecanismos favorecem percepções de participação, neutralidade, respeito e confiabilidade, elementos centrais da justiça procedimental.

Concluiu-se, assim, que decisões adequadamente motivadas e orientadas por padrões de transparência tendem a fortalecer a legitimidade da atuação administrativa. Ao ampliarem a confiança dos contribuintes na Administração Tributária, esses mecanismos criam condições mais favoráveis ao desenvolvimento de comportamentos cooperativos e ao fortalecimento da conformidade fiscal.

Além de responder ao problema de pesquisa proposto, o estudo oferece contribuição teórica ao analisar a transação individual da dívida ativa da União sob a perspectiva da justiça procedimental, abordagem ainda pouco explorada na literatura nacional. Ao deslocar o foco dos aspectos predominantemente arrecadatários, econômicos ou normativos para a legitimidade das decisões administrativas, o trabalho amplia as perspectivas de compreensão da transação tributária e evidencia a relevância da percepção de justiça dos procedimentos para a compreensão da cooperação dos contribuintes.

Em síntese, a efetividade da transação tributária não depende apenas da atratividade econômica das soluções negociadas ou da existência de instrumentos jurídicos de regularização fiscal. A efetividade desse instrumento também se relaciona à capacidade institucional de construir legitimidade e confiança por meio de decisões fundamentadas e critérios transparentes, de modo a favorecer a conformidade fiscal.

Por fim, permanecem abertas possibilidades para investigações empíricas acerca da percepção dos contribuintes sobre os procedimentos de transação tributária individual e dos impactos concretos da motivação administrativa e da transparência na construção da legitimidade, da confiança institucional e da conformidade fiscal. O aprofundamento dessas pesquisas poderá contribuir para o aprimoramento de procedimentos negociais mais alinhados aos pressupostos da justiça procedimental, bem como para o desenvolvimento de práticas administrativas voltadas ao fortalecimento da legitimidade das decisões administrativas, da confiança institucional e da cooperação entre Administração Tributária e contribuintes.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Leonardo Bezerra de. A transação e o consequencialismo funcional da administração tributária: a capacidade de pagamento do contribuinte e o sistema de recuperação de créditos tributários. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 53, p. 244-260, 2023.

BATISTA, Júlio Mário de Oliveira. *O sigilo fiscal: legitimados a obter informações fiscais diretamente da administração tributária*. Brasília, DF: Escola Nacional de Administração Pública, 2012.

BERNARDES, Flávio Couto; CRUZ, Jorge Flávio Santana. A transação tributária como instrumento financeiro para viabilizar a prestação estatal dos direitos sociais. *Revista Internacional CONSINTER de Direito*, Curitiba, v. 20, 2024. Disponível em: <https://revistaconsinter.com>. Acesso em: 3 maio 2026.

BINENBOJM, Gustavo. A consensualidade administrativa como técnica juridicamente adequada para a gestão eficiente de interesses sociais. *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, DF, n. 152, p. 16-26, jul./dez. 2023.

BRASIL. [Decreto n. 9.203, de 22 de novembro de 2017]. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundamental. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 23 nov. 2017. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm. Acesso em: 5 jun. 2026.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em Números 2025*. Brasília: CNJ, 2025. 650 p. ISBN 978-65-5972-195-5.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. [Portaria n. 6.757, de 29 de julho de 2022]. Dispõe sobre a transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, seção 1, 1 ago. 2022.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *PGFN em números 2026: com dados de 2025*. Brasília, DF: PGFN, 2026.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. [Acórdão n. 2.670/2025 – TCU – Plenário]. Processo TC 007.099/2024-0. Relator: Ministro Walton Alencar Rodrigues. Sessão de 12 nov. 2025. Brasília, DF: *Tribunal de Contas da União*, 2025.

FARIA, Luzardo. O papel do princípio da indisponibilidade do interesse público na administração pública consensual. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, p. 273-302, set./dez. 2022.

FARRAR, Jonathan; RENNIE, Morina; THORNE, Linda. Fairness, legitimacy, and tax compliance. *eJournal of Tax Research*, Sydney, v. 19, n. 2, p. 186-212, Feb. 2022.

FRANÇA, Isadora Carneiro Tapeti. Transação tributária e negócio jurídico processual na execução fiscal: efetividade arrecadatória versus garantias do contribuinte. *Cuadernos de Educación y Desarrollo*, Portugal, v. 9, 2025. DOI: <https://doi.org/10.55905/cuadv17n9-052>.

FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. Transação tributária: conceito, natureza jurídica e limites. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 54, p. 25-45, 2023. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2375>. Acesso em: 3 maio 2026.

GOBENA, Lelisa Tesfaye. *Towards integrating antecedents of voluntary tax compliance*. 167 p. Tese (Doutorado) – Erasmus University Rotterdam, Roterdã, 2017.

GUIMARÃES, Gustavo de Queiroz; PEREIRA, Gilberto de Araújo. A era da consensualidade na administração pública: a transação tributária como instrumento de governança estatal. *Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana*, Curitiba, v. 23, n. 2, p. 1-37, 2025. Disponível em: <https://ojs.observatoriolatinoamericano.com/ojs/index.php/olel/article/view/9038>. Acesso em: 3 maio 2026.

HABER NETO, Michel. *Transparência fiscal e sigilo tributário*. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

MACCOUN, Robert J. Voice, control, and belonging: the double-edged sword of procedural fairness. *Annual Review of Law and Social Science*, Palo Alto, v. 1, p. 171-201, Dec. 2005. DOI: <https://doi.org/10.1146/annurev.lawsocsci.1.041604.115958>. Disponível em: <https://www.annualreviews.org/doi/10.1146/annurev.lawsocsci.1.041604.115958>. Acesso em: 10 jun. 2026.

MACHADO, Carlos Henrique; CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva; CATARINO, João Ricardo. Modelo multiportas e governança no direito tributário: revisitando o conceito de interesse público. In: LEONETTI, Carlos Araújo; MICHELS, Gilson Wessler; VECCHIO, Humberto Pereira (org.). *Direitos humanos da tributação: estudos críticos*. Florianópolis: Habitus, 2020. p. 143-162.

MORAIS, Cristiano Neuenschwander Lins de. *Cobrança e renegociação de tributos em atraso no Brasil: análise da estrutura de incentivos do programa de transferência tributária da Lei n. 13.988, de 2020*. Dissertação (Mestrado em Políticas Públicas e Governo) – Escola de Políticas Públicas e Governo, Fundação Getúlio Vargas, Brasília, 2021.

NAGASHIMA, Lydia Maria Cruz de Castro. *A democracia como cenário: consensualidade aplicada à Administração Pública? Um debate a partir de Jürgen Habermas*. 156 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2023.

OECD. *Co-operative compliance: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance*. Paris: OECD Publishing, 2013.

PINTO, Naéliton Souza; SOUZA, Ilka Gislayne de Melo; SÁ, Célio Beserra de; LIMA, Lavoisiene Rodrigues de. Análise das principais características das transações de créditos inscritos em Dívida Ativa da União realizadas no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no ano de 2024. In: CONGRESSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS DA UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA (CONCICAT), 10., 2025, João Pessoa. *Anais...* João Pessoa: UFPB, 2025. p. 1-20.

REIS, Tiago Alves Voss dos. A consensualidade administrativo-tributária desvirtuada: a PGFN e o duplo grau de diálogo nos pedidos de revisão de dívida inscrita e de capacidade de pagamento. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 58, p. 332-343, 2024.

SANTOS, Lucilia Aparecida dos. Transação tributária no Brasil: possibilidades e limites. *RESPGE-SP*, São Paulo, v. 3, n. 1, p. 321-352, jan./dez. 2012.

SARAIVA NETO, Oswaldo Othon de Pontes. *Abordagem regulatória na administração tributária: tributação tributária como instrumento regulador*. 177 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2023. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/47331>. Acesso em: 5 jun. 2026.

SIQUEIRA, Pedro Henrique Braz. *Transação tributária em âmbito federal: superação da crise do processo por intermédio de estratégias regulatórias responsivas*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2023. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/48580>. Acesso em: 3 maio 2026.

TYLER, Tom R. Procedural fairness and compliance with the law. *Swiss Journal of Economics and Statistics*, v. 133, n. 2/2, p. 219-240, 1997. Disponível em: <https://www.sses.swiss/journal/archive/article/1997-II-8/>. Acesso em: 10 jun. 2026.

TYLER, Tom R. Procedural justice and the courts. *Court Review: The Journal of the American Judges Association*, Lincoln, v. 44, n. 1/2, p. 26-31, 2007. Disponível em: <https://digitalcommons.unl.edu/ajacourtreview/217>. Acesso em: 10 jun. 2026.

TYLER, Tom R. *Why People Obey the Law*. Princeton: Princeton University Press, 2006. 308 p.

VITALIS, Lídia Maria Lopes Rodrigues; LAMY, Eduardo Rodrigues. Fundamentação decisória, accountability e compliance tributário. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, DF, ano 59, n. 236, p. 147-165, out./dez. 2022.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

PASSETO, Lidinalva Martins. Justiça procedimental na transação tributária individual: o papel da motivação administrativa e da transparência na promoção da conformidade fiscal. *Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa*, Belo Horizonte, ano 3, v. 1, p. 443-463, 2026.

GOVERNANÇA SUSTENTÁVEL NA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: O PARADIGMA ESG, A LEI DO PATEN E O IMPACTO SOCIOAMBIENTAL NA RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS

Juliana Pita Guimarães Domingues

Mestra em Direito da Cidade (UERJ). Pós-Graduada em Direito Público (UnB). Procuradora da Fazenda Nacional desde 2007.

Resumo: A transação tributária tem se consolidado como um relevante instrumento de resolução consensual de conflitos e de incremento da eficiência arrecadatória. Contudo, a recente evolução normativa, impulsionada pela Lei nº 15.103/2025 (Lei do PATEN) e pela Portaria PGFN nº 1.241/2023, desafia o paradigma tradicional ao exigir a incorporação de objetivos socioambientais nas negociações fiscais. O presente artigo investiga como a transação tributária pode ultrapassar a finalidade estritamente arrecadatória, convertendo-se em um vetor estratégico de governança fiscal sustentável alinhado à transição ecológica. O estudo tem como hipótese central que a qualidade e a legitimidade dos acordos devem ser avaliadas também por sua capacidade de gerar impacto público sustentável, ampliando, assim, o conceito de interesse público. Metodologicamente, a pesquisa adota uma abordagem teórico-normativa, promovendo um diálogo interdisciplinar entre o direito público, as práticas de mercado e as premissas do ESG. O trabalho propõe a aplicação da lógica da dupla materialidade (financeira e de impacto) para embasar técnica e juridicamente as concessões do Estado na negociação de descontos, prazos e garantias. Para garantir objetividade e evitar práticas de *greenwashing*, o estudo defende o uso de instrumentos consolidados, como os relatórios de sustentabilidade e os pareceres de assecuração independente, servindo como base técnica para a verificação do comportamento sustentável. Adicionalmente, examina-se a aplicabilidade desses critérios às pequenas e médias empresas, destacando a utilização de referenciais normativos proporcionais, como a ABNT NBR 2030. Conclui-se que a integração entre arrecadação, conformidade e sustentabilidade, quando ancorada em evidências verificáveis, reafirma a transação tributária como uma ferramenta de governança fiscal capaz de induzir comportamentos empresariais responsáveis, sem afastar os princípios da legalidade, isonomia e segurança jurídica.

Palavras-chave: Transação Tributária. ESG. Relatórios de Sustentabilidade.

Sumário: 1 Introdução – 2 A ampliação do conceito de interesse público na transação tributária: externalidades socioambientais como critérios de decisão – 3 PATEN e governança fiscal da transição energética: critérios objetivos para transações tributárias sustentáveis – 4 Conclusão – Referências

1 INTRODUÇÃO

A transação tributária tem se afirmado como instrumento relevante de resolução consensual de conflitos fiscais e de incremento da eficiência arrecadatória, sendo instrumento vital para permitir que as empresas superem crises momentâneas, fomentando, por conseguinte, o desenvolvimento econômico do país (Mascitto; Oliveira, 2025). Além disso, a conformidade fiscal, por ela viabilizada, revela-se como elemento estruturante da governança ao contribuir para a previsibilidade das relações jurídicas, a redução de assimetrias concorrenciais e o fortalecimento da confiança no sistema tributário. Isso se adequa perfeitamente o objetivo de desenvolvimento sustentável 16 que informa:

Objetivo 16. Promover sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável, proporcionar o acesso à justiça para todos e construir instituições eficazes, responsáveis e inclusivas em todos os níveis. (ONU, 2015)

Sob essa perspectiva, a promoção da regularidade fiscal transcende a mera conformidade jurídica, alinhando-se a objetivos mais amplos de desenvolvimento sustentável. Esse movimento dialoga intrinsecamente com a agenda contemporânea de fortalecimento institucional e adequa-se de forma direta ao Objetivo de Desenvolvimento Sustentável 17 (ODS 17 – Parcerias e Meios de Implementação). Isso se justifica pois a mobilização de recursos públicos, garantida de maneira cooperativa, constitui o meio de implementação essencial para que o Estado consiga financiar as políticas públicas exigidas pela transição ecológica (Scaff; Tupiassu, 2025).

Todavia, de maneira geral, a avaliação de uma transação tributária tem sido orientada por critérios predominantemente econômicos, centrados na recuperação do crédito público, na capacidade de pagamento do contribuinte e na redução do contencioso. Nesse sentido, a transação ganhou notória projeção por sua eficiência arrecadatória, permitindo ao Estado o recebimento ágil de bilhões de reais antes considerados irrecuperáveis e reduzindo significativamente os altos custos inerentes à cobrança e à administração da dívida ativa (Mascitto; Oliveira, 2025)

De fato, a aplicação prática desse instituto concentra seu foco de forma expressiva na recuperação do crédito tendo por base a capacidade de pagamento (CAPAG) do devedor. A calibragem de descontos e a flexibilização de prazos têm dependido de fatores patrimoniais e econômicos, restringindo a atuação do Estado a um viés predominantemente financeiro. Diante dessa perspectiva e das atuais urgências da transição ecológica, impõe-se o seguinte questionamento: é possível medir a qualidade da transação tributária não apenas pelo valor financeiro recuperado e conformidade fiscal, mas também pela sua contribuição para os objetivos de desenvolvimento sustentável e incorporação de práticas ESG nos acordos?

A hipótese que guia este artigo estabelece que a qualidade e a legitimidade da transação tributária podem ser aferidas também pela sua capacidade de gerar impacto público sustentável, unindo a necessidade de regularização fiscal ao desenvolvimento socioeconômico. Essa ampliação não implica a descaracterização da finalidade fiscal do instituto, mas, ao contrário, representa seu aperfeiçoamento como política pública à luz de uma concepção mais abrangente de interesse público.

Uma nova disciplina normativa, especialmente a partir da Portaria PGFN nº 1.241/2023, que passou a prever expressamente a busca pelos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) nos acordos, e da Lei nº 15.103/2025 (Lei do PATEN – Programa de Aceleração da Transição Energética), que instituiu a transação condicionada a projetos de desenvolvimento sustentável, pretende que o Estado utilize esse instrumento de política fiscal como ferramenta indutora, exigindo que as concessões recíprocas nos acordos gerem externalidades positivas reais recompensando empresas comprometidas com práticas ambientais, sociais e de governança corporativa (ESG) (Brasil, 2023; Brasil, 2025).

Para desenvolver essa reflexão e responder ao problema proposto, o estudo ampara-se em uma metodologia de abordagem teórico-normativa, pautada no diálogo interdisciplinar entre o direito público, as premissas do ESG e as práticas de mercado. A análise integra a

evolução do sistema tributário com os novos padrões de governança, explorando o conceito de dupla materialidade corporativa para demonstrar como a transação tributária pode alinhar a viabilidade econômica das empresas à criação de valor compartilhado para a sociedade e para o meio ambiente.

O artigo parte da premissa legal de que a transação tem capacidade de promover conformidade e gerar impacto público sustentável. Nesse contexto, sustenta-se a ampliação do conceito de interesse público, incorporando a dimensão socioambiental ao lado da eficiência fiscal.

Para tanto, o trabalho investiga a utilização de instrumentos já consolidados no mercado, como relatórios de sustentabilidade e relatórios integrados, bem como seus respectivos mecanismos de assegurar, como base técnica possível para a verificação de práticas empresariais sustentáveis. Propõe-se a incorporação da lógica da dupla materialidade, financeira e de impacto, na análise das concessões realizadas no âmbito da transação, incluindo descontos, prazos e garantias.

O artigo também examina a aplicabilidade desses critérios às pequenas e médias empresas, com destaque para referenciais normativos brasileiros, como a atuação da ABNT NBR 2030, que oferecem parâmetros proporcionais para a adoção de práticas ESG.

Conclui-se que a integração entre arrecadação, conformidade e sustentabilidade, apoiada em evidências verificáveis e mecanismos de assegurar, permite compreender a transação tributária como instrumento de governança fiscal apto a contribuir para a transição ecológica, sem afastar os princípios da legalidade, isonomia e segurança jurídica.

2 A AMPLIAÇÃO DO CONCEITO DE INTERESSE PÚBLICO NA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: EXTERNALIDADES SOCIOAMBIENTAIS COMO CRITÉRIOS DE DECISÃO

O Direito Tributário contemporâneo, fortemente influenciado pela Emenda Constitucional nº 132/2023, superou sua faceta exclusivamente arrecadatória para assumir uma feição finalística e solidarista, alçando a defesa do meio ambiente à condição de princípio norteador do Sistema Tributário Nacional.¹ Assim, a pauta socioambiental não constitui obstáculo à política fiscal, mas elemento integrante do interesse público primário contemporâneo, trazendo as questões ambientais para a mesma uma mesma lente de convergência (Scaff; Tupiassu, 2025).

Nesse contexto, a transação tributária como instrumento de política pública, além de ser importante mecanismo de regularização fiscal, conformidade e recuperação de créditos deverá consolidar-se também como um estratégico vetor de governança socioambiental.

1 Cabe ressaltar que a defesa do meio ambiente, consagrada no artigo 225 da Constituição Federal, não se restringe apenas ao aspecto ecológico, mas abrange de forma intrínseca as dimensões sociais e de governança, formando uma estrutura única voltada à garantia de uma sadia qualidade de vida para as presentes e futuras gerações.

A evolução narrativa da Lei nº 13.988/2020 reflete essa maturidade: do foco inicial na redução do estoque de créditos irre recuperáveis, o instituto avançou, via Portaria PGFN nº 1.241/2023 e o alinhamento à Agenda 2030, para um papel de indutor de externalidades positivas (Brasil, 2020; Brasil, 2023).

A situação abrangida pela Lei do PATEN, ao listar setores prioritários, em seu art. 3º, parágrafo 1º e instituir a transação como instrumento dessa política, a reforça como instrumento de política pública propositiva incentivadora de comportamentos e externalidades positivas para efetivação de política ambiental. Veja o que diz o art. Art. 4º da Lei 15.103/2025: “O Paten compõe-se dos seguintes instrumentos: II – transação tributária condicionada ao investimento em desenvolvimento sustentável”.

Ademais, a persecução dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) nos acordos de transação, outrora uma diretriz administrativa e hoje um mandamento legal expresso no art. 11, §13, da Lei nº 13.988/2020, transformam a concessão de benefícios fiscais em uma alavanca indutora de comportamentos (Brasil, 2025).

Vale ressaltar ainda que o plano de transformação ecológica do Ministério da Fazenda, voltado a reorientar o desenvolvimento econômico nacional por meio da integração entre sustentabilidade ambiental, crescimento econômico e justiça social, é tratado como uma oportunidade estratégica consubstanciada em uma profunda “mudança dos paradigmas econômico, tecnológico, financeiro e cultural em prol do desenvolvimento a partir de relações sustentáveis” (BRASIL. Ministério da Fazenda, 2024, p. 57). O plano reconhece o papel central dos instrumentos fiscais e financeiros na indução de comportamentos e na alocação eficiente de recursos, destacando a necessidade de alinhar políticas públicas à agenda climática e ambiental (BRASIL. Ministério da Fazenda, 2024).

Nesse cenário, a transação tributária, ao permitir a modulação de condições de pagamento com base em critérios objetivos, abre espaço para a incorporação de parâmetros relacionados à sustentabilidade ambiental. Ao articular arrecadação, conformidade fiscal e avaliação de impactos, a transação passa a integrar um conjunto de ferramentas estatais capazes de contribuir para a transição ecológica, especialmente ao incentivar práticas empresariais responsáveis e ao favorecer a reinserção de agentes econômicos em bases compatíveis com o desenvolvimento sustentável (Mascitto; Oliveira, 2025).

A possibilidade de condicionar descontos, prazos alongados e flexibilização de garantias a contrapartidas como a manutenção de empregos, o investimento em saneamento básico ou recomposição de áreas degradadas, por exemplo, os acordos de transação atuam na efetivação do interesse público primário, materializando a justiça fiscal e garantindo que os efeitos das concessões recíprocas ultrapassem a esfera patrimonial do devedor e gerem externalidades positivas para todos os *stakeholders*.

É inegável que a regularização fiscal dos contribuintes e a recuperação de ativos permanecem como a espinha dorsal da transação tributária e o foco central de sua existência. Sob uma ótica macroeconômica, a recomposição dos cofres públicos (interesse público secundário) é uma atividade social indispensável, porquanto viabiliza o custeio do próprio

Estado na prestação de direitos fundamentais básicos. De fato, a Exposição de Motivos da Lei nº 13.988/2020 destaca a manutenção da efetividade na recuperação dos créditos inscritos em Dívida Ativa da União como escopo primordial. Todavia, a própria justificativa do projeto vislumbrou objetivos que transcendem a arrecadação, apontando expressamente para a redução da litigiosidade e a promoção da justiça fiscal (Mascitto; Oliveira, 2025).

Corroborando essa perspectiva, Gomes e Gomes (2020, p. 89), ao analisarem a obrigatoriedade da transação durante a pandemia da COVID-19, asseveram que:

Ainda que se entenda que o interesse público é um conceito indeterminado, parece adequado concluir que, se a arrecadação e a redução de litigiosidade justificam a instituição da transação, também a promoção das garantias do pleno emprego, da livre-iniciativa (diretamente relacionada ao empreendedorismo), da livre concorrência, da dignidade da pessoa humana, do direito à moradia justifica a instituição da transação.

No mesmo sentido Mascitto e Oliveira (2025, p. 231-232):

Assim, é possível dizer que se torna cada vez mais necessário adotar o entendimento de que o “tratamento de política pública aos programas de transação tributária significa refletir sobre os objetivos que se pretende atingir em função dos custos públicos associados”. Por conseguinte, se a execução de acordos de transação tributária envolve necessariamente concessões mútuas de ambos os lados, inclusive da Administração Pública, é imperativo que se atente aos potenciais efeitos dessas concessões não apenas ao Estado, como à sociedade de uma forma geral. Isso significa, em outras palavras, que deve haver um certo controle da qualidade dos acordos firmados com relação aos efeitos provocados pelos resultados de tais transações na sociedade, haja vista a política fiscal dever ser justa, simples, transparente, ambientalmente correta e de renovado espírito cooperativo entre as partes.

O Programa Agora Tem Especialistas, regulamentado no âmbito fiscal pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 11/2025, é exemplo que atinge escopo diferenciado, pois através da transação tributária por adesão, que oferece condições especiais para as instituições obterem a regularidade fiscal, permitindo que os valores recebidos por hospitais pela prestação dos serviços de saúde sejam utilizados para abater dívidas tributárias já transacionadas (Brasil, 2025). O objetivo principal do programa é reduzir o tempo de espera por atendimentos no Sistema Único de Saúde (SUS), credenciando hospitais privados, filantrópicos ou não, para a prestação de serviços de média e alta complexidade, como consultas, exames e cirurgias, aos usuários do SUS.

Neste exemplo, o interesse público primário (de natureza social) é atendido pela transação quando o Estado proporciona à população a ampliação da oferta de serviços essenciais de saúde, o que gera externalidades positivas para a coletividade. Já o interesse público secundário (de natureza fiscal e administrativa) é satisfeito ao permitir ao Fisco recuperar créditos tributários e garantir a regularidade fiscal dos hospitais que aderirem à essa forma de transação. Assim, a transação transforma a regularização da dívida em um indutor de comportamentos que geram valor social, ligando a concessão de benefícios fiscais ao cumprimento de metas de desenvolvimento sustentável.

2.1 Legalidade, motivação administrativa e o novo paradigma das transações sustentáveis

Embora o art. 1º, §1º da Lei nº 13.988/2020 confira à União um juízo de “oportunidade e conveniência”, tal prerrogativa é vinculada ao dever de motivação baseado no interesse público qualificado. Com o advento da Lei do PATEN, o conceito de interesse público foi tecnicamente expandido: o art. 11, §13 da Lei nº 13.988/2020 agora determina que o Fisco deve, obrigatoriamente, considerar e perseguir “objetivos e ações de desenvolvimento sustentável”, buscando “efeitos socioambientais positivos” (Brasil, 2025). Esta mudança de paradigma transforma o papel da PGFN, do Procurador da Fazenda e do Auditor-Fiscal, que deixam de ser meros “cobradores de impostos”, para atuarem como articuladores de incentivos à sustentabilidade. A objetivação do interesse público, por meio de metas socioambientais mensuráveis, é o que garante a segurança jurídica necessária para tratar desigualmente empresas que geram impactos distintos, permitindo a diferenciação de condições sem macular o princípio da isonomia (Mascitto; Oliveira, 2025).

A partir das inovações normativas trazidas pelo art. 11, §13, da Lei nº 13.988/2020 e pelos arts. 18-A e 18-B da Portaria PGFN nº 6.757/2022 (incluídos pela Portaria PGFN nº 1.241/2023), os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) consolidaram-se como verdadeiros vetores norteadores das transações tributárias (BRASIL, 2023). A busca por efeitos socioambientais positivos a partir das concessões recíprocas deixou de ser uma mera recomendação para se tornar uma diretriz institucional prioritária, de modo que a impossibilidade de abordar esses temas em um acordo de transação deve exigir a devida justificativa por parte da autoridade fazendária.

Para que esse novo paradigma seja efetivo, é imperativo também o estabelecimento de medidas objetivas e monitoráveis na confecção dos acordos. A transação tributária, como instrumento indutor, pode e deve reconhecer os esforços ambientais e sociais do contribuinte, o que significa que projetos de ESG já existentes em uma empresa são perfeitamente capazes de gerar benefícios na negociação. Nesses casos, a contrapartida exigida para a concessão recíproca do Fisco passa a ser o compromisso formal do cumprimento de metas e, conforme o caso, de ampliação de práticas socioambientais durante todo o período em que a transação estiver vigente (Mascitto; Oliveira, 2025).

Esse imperativo se aprofunda de forma ainda mais latente nas empresas em recuperação judicial, onde a reformulação da atividade econômica para o soerguimento deve abranger um plano ESG, justificando os prazos estendidos autorizados pela legislação. Nesse cenário, a exigência da Fazenda Nacional na negociação de metas ESG deve ser prioritária: o contexto de utilização de uma Capacidade de Pagamento (CAPAG) presumidamente rebaixada, prazos e garantias flexibilizados revela-se como o campo propício para averiguar não apenas a recuperabilidade do crédito, mas a (re)adequação do ente a uma dupla regularidade (fiscal e socioambiental).

Por fim, a efetividade e a moralidade desse modelo exigem um mecanismo de controle rigoroso contra o descumprimento das contrapartidas negociadas. O eventual

descumprimento de uma tratativa de ODS assumida no acordo não deve acarretar apenas a perda isolada do “bônus” ambiental, mas sim a rescisão integral da transação, conforme autoriza a própria Lei nº 13.988/2020. Isso decorre da própria natureza do instituto: a transação tributária é um pacote negocial sistêmico e indivisível, fundado em concessões recíprocas. O acordo não pode ser desmembrado para preservar as vantagens financeiras do devedor (descontos e prazos) quando as cláusulas e metas de sustentabilidade, que compõem a essência do interesse público e a base do negócio jurídico, forem descumpridas (Mascitto; Oliveira, 2025).

Nesse contexto, as demandas corporativas sobre *Environmental, Social, and corporate Governance* (ESG) de interesse de investidores e acionistas passam a ser também de interesse de governos com o objetivo de proporcionar a inserção de externalidades positivas nas transações como resposta corporativa frente ao desenvolvimento sustentável (Franco; Pinheiro, 2024).

2.2 A trindade ESG: fundamentos históricos e conceituais do modelo ESG

O termo ESG (sigla em inglês para *Environmental, Social, and Governance* (Ambiental, Social e Governança) foi cunhado no ano de 2004. A sigla surgiu a partir de uma provocação feita por Kofi Annan, então secretário-geral da Organização das Nações Unidas (ONU), direcionada a 50 líderes (CEOs) de grandes instituições financeiras globais. A ONU os instigou a pensar sobre como o setor privado poderia integrar os fatores sociais, ambientais e de governança nas avaliações do mercado de capitais (Franco; Pinheiro, 2024).

Como resultado prático dessa articulação, foi publicado um relatório histórico intitulado *Who Cares Wins* (“Ganha quem se importa”, em tradução livre), elaborado pelo Pacto Global da ONU em associação com o Banco Mundial, documento este onde a sigla foi formalmente empregada pela primeira vez para designar essas práticas (Franco; Pinheiro, 2024).

Paralelamente, a Iniciativa Financeira do Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente também publicou o chamado *Freshfield Report*, que corroborou a importância de as empresas integrarem os fatores ESG em seus planejamentos estratégicos. A partir dessa base, entre 2005 e 2006, todo o movimento avançou para a criação dos Princípios para Investimento Responsável (PRI) (Franco; Pinheiro, 2024).

O PRI (Princípios para o Investimento Responsável) se firmou como uma iniciativa global de investidores, lançada em 2006 na Bolsa de Valores de Nova York, com o apoio direto da Organização das Nações Unidas (ONU). Ele surgiu da percepção de que questões ambientais, sociais e de governança (ESG) não são apenas questões éticas, mas fatores que impactam diretamente o valor financeiro dos investimentos a longo prazo (Franco; Pinheiro, 2024).

Seu objetivo central é promover um sistema financeiro global economicamente eficiente e sustentável, que recompense o investimento responsável. Na prática, o PRI busca capacitar os investidores para que incorporem os critérios ESG em seus processos de análise e tomada de decisão, garantindo que o capital flua para empresas que gerem valor de forma resiliente e ética (Franco; Pinheiro, 2024).

Diferente de um tratado legal entre países, o PRI funciona como uma rede voluntária de signatários apoiada pela Organização das Nações Unidas (ONU), composta por donos de ativos (fundos de pensão), gestores de investimentos e prestadores de serviços. Ao aderir, a instituição assume o compromisso público de seguir seis princípios fundamentais (PRI, 2006):

Princípio 1: Incorporaremos as questões ESG às análises de investimento e aos processos de tomada de decisão. Princípio 2: Seremos proprietários ativos e incorporaremos as questões ESG às nossas políticas e práticas de propriedade. Princípio 3: Buscaremos a divulgação adequada das questões ESG pelas entidades nas quais investimos. Princípio 4: Promoveremos a aceitação e implementação dos Princípios no setor de investimentos. Princípio 5: Trabalharemos juntos para ampliar nossa eficácia na implementação dos Princípios. Princípio 6: Cada um de nós relatará as suas atividades e progresso na implementação dos Princípios. (PRI ASSOCIATION, 2006)

Atualmente o PRI (*Principles for Responsible Investment*) não apenas continua plenamente vigente, como se tornou o padrão global de conduta para o mercado financeiro (PRI ASSOCIATION, 2006). Com mais de 4.900 instituições financeiras signatárias que gerenciam trilhões de dólares, ele deixou de ser uma “opção” para se tornar uma exigência de sobrevivência.

Nesse contexto, se as instituições financeiras já incorporam critérios ambientais, sociais e de governança (ESG) na concessão de crédito, avaliando riscos, reputação e sustentabilidade dos negócios financiados, é coerente que o setor público avance na mesma direção. Assim, instituições governamentais responsáveis pela concessão de benefícios fiscais podem adotar parâmetros semelhantes, não apenas sob a ótica do risco financeiro, mas também considerando as externalidades negativas que determinadas atividades econômicas podem gerar, como impactos ambientais, sociais e concorrenciais, promovendo uma alocação mais eficiente, responsável e alinhada ao interesse público dos recursos tributários (Scaff; Tupiassu, 2025).

2.3 Estruturação de critérios ESG nas transações tributárias: isonomia, CAPAG e mecanismos de validação técnica

Para que a transação sustentável não degenere em *greenwashing*, a concessão de benefícios deve estar alicerçada em critérios técnicos seguros. Contudo, há um gargalo institucional relevante: o Estado brasileiro carece de quadro técnico suficiente para validar a complexidade de projetos ESG. A solução de eficiência pode estar na “terceirização da validação” via relatórios de sustentabilidade, os quais passaram a estar submetidos a um rigoroso marco regulatório normativo.

Com a aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas para Divulgação de Informações sobre Sustentabilidade (NBC TDS 01 e 02) pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em alinhamento aos padrões internacionais do *International Sustainability Standards Board* (ISSB), IFRS S1 e S2, a comunicação de riscos e oportunidades socioambientais passou

a exigir informações obrigatoriamente congruentes, completas, comparáveis e verificáveis (Rodrigues; Bonotto, 2025). Essa convergência normativa exige que a construção de dados de sustentabilidade tenha relevância qualitativa e quantitativa, estando diretamente associada a indicadores que afetam o valor e a perspectiva da entidade.

No plano prático, conforme os ditames do Art. 18-B da Portaria PGFN 6.757/2022, as transações individuais sustentáveis devem conter requisitos mandatórios envolvendo planos de ação detalhados com metas, vinculação direta aos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) da ONU e monitoramento de impacto. Tais exigências podem abranger cláusulas de reporte periódico para a validação e a manutenção dos benefícios. Para tanto, a comprovação dessas contrapartidas deve passar pela apresentação de relatórios técnicos elaborados por profissionais capacitados e por pareceres de asseguarção, os quais verificam a adequação e a efetivação das metas ESG na empresa sujeita à transação tributária sustentável (Franco; Pinheiro, 2024).

A motivação do estudo baseia-se na possibilidade de os Relatórios de Sustentabilidade publicados pelas empresas, quando acompanhados pelos Pareceres de Asseguarção de Auditor Independente, representarem uma base segura e objetiva para a inserção da pauta socioambiental nas transações tributárias. Tal confiança decorre do pressuposto de que as informações econômicas, conjugadas àquelas de governança, sociais e ambientais, refletem o conjunto sistêmico das interações empresariais. A asseguarção externa torna-se um pilar crucial nesse processo pois, ao mitigar o risco de *greenwashing* e validar a rastreabilidade dos dados e a coerência entre as metas ESG e os gastos financeiros efetivamente registrados, transforma a sustentabilidade em um dado tangível e auditável para o Fisco, legitimando a concessão de melhores condições negociais (IBRACON, 2023).

Todavia, para compreender a amplitude dessa integração, cabe inicialmente esclarecer o que são os ODS, qual a sua função institucional e como eles se relacionam com a elaboração dos relatórios ESG.

2.3.1 *Os objetivos de desenvolvimento sustentável e sua interface com os relatórios ESG*

Enquanto ESG já era algo conhecido no campo organizacional desde 2006, apenas em setembro de 2015, na formação da Agenda 2030, os 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável foram propostos pela ONU e adotados por seus países-membros.

Antes do advento dos ODS, a Organização das Nações Unidas (ONU) e a comunidade global pautavam-se pelos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (ODM), estabelecidos no ano 2000. Contudo, a partir da evolução histórica e das próprias falhas na implementação dos ODMs, notadamente por concentrarem quase toda a responsabilidade de execução e financiamento nos países em desenvolvimento, a ONU promoveu uma ampla reformulação de suas diretrizes. Assim, a partir das lições aprendidas com o modelo anterior, nasceram os ODS no ano de 2015 (Scaff; Tupiassu, 2025).

Portanto, observa-se uma defasagem temporal e de origem entre os dois institutos: enquanto o movimento para inserir o ESG como métrica de análise de risco no mercado financeiro e corporativo iniciou-se nos primeiros anos da década de 2000, os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável surgiram cerca de uma década depois. As 169 metas representam o detalhamento prático e quantificável dos 17 ODS, estabelecidos pela ONU em 2015 para compor o plano universal de ação conhecido como Agenda 2030 (Mascitto; Oliveira).

De forma estruturada, enquanto os 17 ODS funcionam como grandes eixos temáticos globais, as 169 metas atuam como as diretrizes específicas contidas dentro de cada um deles. Elas cumprem a função de dar foco material às ações e permitir que os resultados de sustentabilidade sejam efetivamente mensurados e avaliados por meio de indicadores de desempenho.

De uma maneira geral essas metas abrangem desafios urgentes e interconectados da humanidade, guiada por cinco princípios integradores: Pessoas (erradicar pobreza e fome – ODS 1 a 5), Planeta (proteger recursos naturais e clima – ODS 6, 12 a 15), Prosperidade (garantir vidas plenas e progresso econômico com a natureza – ODS 7 a 11), Paz (sociedades pacíficas e justas – ODS 16) e Parcerias (cooperação global – ODS 17).

Assim, ODS e ESG apresentam-se como ferramentas complementares, conectadas principalmente pelo Pacto Global da ONU. Enquanto a Agenda 2030 (ODS) fornece os “macro-objetivos” e a visão global para onde a humanidade deve caminhar, o ESG (aliado aos 10 princípios do Pacto Global) atua como a “ferramenta estratégica e operacional” que incentiva o setor produtivo e o Estado a alinharem suas operações e cadeias de valor à proteção dos direitos humanos, meio ambiente e combate à corrupção. Dessa forma, uma organização pratica o ESG internamente para contribuir externamente com o alcance dos ODS (Brasil, s.d.).

Como isso funciona na prática para as empresas? O caminho recomendado é que a organização faça a sua “matriz de materialidade” para entender quais dessas metas dialogam com a vocação do seu próprio negócio. A partir das metas escolhidas, a empresa consegue construir suas métricas ESG, planejar ações, alocar pessoal e medir seus resultados para apresentar aos investidores. Nesse sentido, o relatório de sustentabilidade atua como ferramenta e documento de governança corporativa que permite às organizações integrar efetivamente a materialidade das estratégias ESG em suas operações e decisões. Isso inclui o desenvolvimento de sistemas de gestão robustos, a colaboração com stakeholders e a adoção de métricas de desempenho que reflitam os impactos financeiros e não financeiros da organização (Franco; Pinheiro, 2024).

A adoção de uma agenda ESG carece de uma avaliação completa de dupla materialidade para ser eficaz. Isso significa que as sociedades empresárias devem avaliar a materialidade sob duas perspectivas: uma relacionada à compreensão do desenvolvimento, desempenho e posição da empresa; e outra mais abrangente, considerando o impacto ambiental e social das atividades da organização do ponto de vista das partes interessadas (Comissão Europeia, 2019 *apud* Franco; Pinheiro, 2024).

Essa abordagem de dupla materialidade difere da abordagem “simples” de materialidade, que se concentra exclusivamente na perspectiva financeira da organização ao determinar as questões materiais, podendo resultar em falta de alinhamento entre o que a organização relata e as expectativas dos *stakeholders* em relação a questões ESG. Nesse sentido, sustenta-se que os relatórios de sustentabilidade devem promover a inclusão de tópicos ou informações combinando a materialidade de impacto e da materialidade financeira (Efrag, 2023, p. 1). Mas o que seriam afinal os relatórios de sustentabilidade?

Um Relatório de Sustentabilidade é um documento de acesso público que expõe o desempenho de uma organização em três áreas cruciais: a econômica, a ambiental e a social (Peixoto; Martins, 2015). Diferentemente dos demonstrativos financeiros, que se concentram exclusivamente nos investidores, este relatório é destinado a todos os *stakeholders*, abrangendo colaboradores, consumidores e a comunidade onde a empresa atua. Ele funciona como um instrumento de transparência corporativa, no qual a entidade apresenta seus desafios e destaca os avanços rumo a uma atuação mais responsável. Mais do que uma simples peça de comunicação, esse relatório deve constituir uma ferramenta de gestão que espelhe os princípios culturais e éticos da instituição em relação ao seu entorno global (GEP COMPLIANCE, 2025).

Para assegurar a confiabilidade e a capacidade de comparação entre os dados de diferentes organizações, os relatórios de sustentabilidade devem seguir rigorosos padrões internacionais de divulgação. O modelo amplamente utilizado em nível mundial é o da *Global Reporting Initiative* (GRI), que estabelece indicadores técnicos específicos para cada área de atuação (Peixoto; Martins, 2015). Essa padronização exige que as empresas reportem informações com base em critérios objetivos, como o consumo de energia, a diversidade de colaboradores e a gestão de resíduos, impedindo que selecionem apenas os dados favoráveis. Assim, a uniformidade facilita que investidores e a sociedade civil verifiquem o cumprimento dos compromissos corporativos conforme as normas globais de ética e conformidade (Franco; Pinheiro, 2024).

No Brasil, os Relatórios de Sustentabilidade seguem a tendência histórica de aplicação dos padrões GRI, cuja missão é promover a transparência das organizações para que assumam a responsabilidade por possíveis impactos gerados a partir de suas atividades. Mais recentemente, o Relato Integrado (RI), orientado pelo *International Integrated Reporting Council* (IIRC), preconizou o alinhamento das práticas comerciais dominantes e normas dos setores públicos e privados à premissa de criação de valor. Esse modelo exige relatórios corporativos que demonstrem o comportamento da entidade em direção à estabilidade financeira e ao desenvolvimento sustentável, prescrevendo conceitos e engajamento para a divulgação pautada em seis capitais: Financeiro, Humano, Intelectual, Manufaturado, Natural e Social/Relacional (Peixoto; Martins, 2015; IIRC, 2021).²

2 Na prática contábil e de governança, a dupla materialidade é exatamente a junção das duas metodologias mencionadas:

É imperioso notar que órgãos reguladores, como a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), já impõem um novo marco de sustentabilidade que exige a elaboração de relatórios alinhados ao padrão internacional do ISSB (*International Sustainability Standards Board*), correspondentes às normas IFRS S1 e IFRS S2 (internalizadas no Brasil como NBC TDS 01 e 02). Conforme a Resolução CVM nº 193/2023, após um período de adoção voluntária (2024 e 2025), a entrega desses relatórios, acompanhados dos respectivos pareceres de asseguuração razoável por auditor independente registrado na CVM, se tornará obrigatória para as companhias abertas brasileiras a partir de 2027, referente ao exercício financeiro de 2026 (Brasil, CVM, 2023).

Desse modo, os investidores no mercado brasileiro passarão a utilizar os dados auditados, estruturados sob a égide das normas CBPS 01 e 02, para decidir onde alocar recursos. Especificamente, o CBPS 01 corresponde aos padrões da norma internacional IFRS S1 e foi internalizado como NBC TDS 01 (Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Divulgação de Sustentabilidade), tratando dos requisitos gerais para a divulgação de riscos e oportunidades financeiras relacionadas à sustentabilidade. Em complemento, o CBPS 02 equivale à IFRS S2 e à NBC TDS 02, mantendo o foco em divulgações climáticas específicas, a exemplo do inventário de emissões de Gases de Efeito Estufa (GEE) (Rodrigues; Bonotto, 2025).

Cabe ressaltar que o Comitê Brasileiro de Pronunciamentos de Sustentabilidade (CBPS) insere-se no arranjo institucional brasileiro como um organismo técnico independente, criado com o apoio do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e de outras entidades do mercado. Sua finalidade é adaptar e emitir padrões de divulgação de sustentabilidade estritamente alinhados às diretrizes do *International Sustainability Standards Board* (ISSB). Essa atuação segue um modelo já consolidado no campo contábil, no qual o órgão técnico elabora pronunciamentos especializados que, posteriormente, são submetidos à apreciação e incorporação pelo ente regulador competente. Assim, os pronunciamentos emitidos pelo CBPS não possuem força normativa imediata por si só, mas adquirem obrigatoriedade no âmbito profissional a partir de sua recepção formal pelo CFC, que os incorpora ao arcabouço das Normas Brasileiras de Contabilidade, e pela CVM. Esse processo aproxima o regime brasileiro das melhores práticas internacionais e assegura maior uniformidade, comparabilidade e confiabilidade das informações divulgadas pelas entidades (KPMG, 2026).

Para garantir esse rigor técnico, vale destacar que a arquitetura das normas do ISSB é sustentada por quatro pilares fundamentais, que servem como bússola para organizar as informações nos relatórios IFRS S1 e S2 (e equivalentes NBC TDS 01 e 02), garantindo uma leitura lógica para quem os consulta. O primeiro desses pilares é a Governança, que

-
- *GRI (Global Reporting Initiative)*: Mede a *materialidade de impacto* (como a empresa afeta o meio ambiente e a sociedade).
 - *RI/IIIRC (Relato Integrado)*: Mede a *materialidade financeira* e a criação de valor, focando em como os riscos externos e os seis capitais (Financeiro, Humano, Intelectual, Manufaturado, Natural e Social/Relacional) afetam o caixa e o negócio da empresa.

revela a “torre de comando” da empresa ao descrever os radares e as engrenagens que monitoram os riscos de sustentabilidade, informando como a alta liderança e o conselho de administração analisam os dados para tomar decisões estratégicas. Logo depois, temos a Estratégia, espaço onde a companhia explica como os riscos e as oportunidades identificados afetam seu modelo de negócio e seu planejamento financeiro no futuro, detalhando como pretende investir e adaptar suas operações para encarar mudanças sociais ou ambientais. O terceiro pilar, a Gestão de Riscos, foca no método: como identificar ameaças, decidir o que é urgente e traçar planos de mitigação. Por fim, chega-se às Métricas e Metas, a dimensão quantitativa da narrativa, na qual a empresa apresenta seus indicadores de desempenho e os alvos traçados, permitindo que o investidor acompanhe o progresso real ano após ano. É exatamente essa divisão metodológica em quatro partes que impede que o relatório se converta em uma mera peça de publicidade (evitando o *greenwashing*), exigindo provas concretas de que a sustentabilidade integra genuinamente o DNA da gestão (Rodrigues; Bonotto, 2025).

Com o novo cenário de obrigatoriedade abrangendo todos os pilares ESG (Ambiental, Social e Governança), a norma CBPS 01 (equivalente à IFRS S1 e NBC TDS 01) determina que a organização deve evidenciar de forma transparente qualquer risco ou oportunidade de sustentabilidade que possa afetar seu fluxo de caixa, seu acesso a capital ou seu valor de mercado a curto, médio e longo prazos (CFC, 2024a). No pilar Ambiental (E), embora o holofote principal esteja no clima, detalhado minuciosamente pela CBPS 02 com a exigência de um inventário de emissões que vai do “chão de fábrica” e operações internas (Escopos 1 e 2) até a complexa cadeia de valor (Escopo 3), o relatório não se esgota nessa vertente. Ele também deve incluir a gestão de recursos hídricos, a proteção da biodiversidade, a economia circular e o controle da poluição, sempre que esses fatores forem materialmente vitais para o negócio. Tudo isso, obrigatoriamente, acompanhado de metas claras e prazos estimados para sua efetivação (CFC, 2024b).

Em paralelo, o pilar Social (S) volta seu olhar para o capital humano e as relações comunitárias. As empresas agora precisam reportar métricas de diversidade e inclusão, disparidade salarial e segurança no trabalho, além de manter uma vigilância rigorosa sobre os direitos humanos em sua cadeia de fornecedores (Vale, 2025). Por fim, o pilar de Governança (G) consolida-se como a espinha dorsal de todo o sistema. Como já mencionado, ele demanda transparência total sobre como o Conselho de Administração monitora os riscos ESG e sobre a atuação de comitês especializados. Contudo, um ponto crucial e de grande impacto prático a ser evidenciado é o modo como a remuneração variável e os bônus dos diretores estão diretamente atrelados ao cumprimento das metas de sustentabilidade dentro dos prazos prometidos (Vale, 2025).

Os novos relatórios ESG também demandam um rigoroso processo de auditoria e governança de dados. A responsabilidade técnica pela elaboração e assecuração dessas informações passou a ser competência privativa dos profissionais de contabilidade. Para as companhias abertas, exige-se o atesto de terceiros, realizado por um Auditor Independente

devidamente registrado na CVM. Esse auditor deve possuir capacitação específica, comprovada por registro ativo no Conselho Regional de Contabilidade (CRC), aprovação no Exame de Qualificação Técnica (EQT) e cumprimento do programa de Educação Profissional Continuada (EPC) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) focado em sustentabilidade (Rodrigues; Bonotto, 2025)

Destaca-se, assim, a função precípua dos relatórios de asseguração, que consiste em validar e conferir credibilidade técnica às divulgações de sustentabilidade. A relevância desse mecanismo reside na sua capacidade de verificar a rastreabilidade e a consistência lógica entre as metas ambientais, sociais e de governança declaradas pela entidade e os aportes financeiros efetivamente registrados em suas demonstrações contábeis (IBRACON, 2023). Para o mercado de capitais e investidores, a asseguração atua como um vetor de redução de assimetria informacional, mitigando comportamentos oportunistas e convertendo variáveis de sustentabilidade em dados financeiros tangíveis e auditáveis, o que influencia diretamente o custo de capital e a alocação de recursos. Por via de consequência, para o Estado e demais credores públicos, a certificação de que as métricas ESG não sofreram distorções legítima a concessão de condições diferenciadas em processos de transação tributária, garantindo o cumprimento do interesse público.

Para materializar essa certificação, este processo de auditoria, inicialmente estabelecido em um nível de asseguração limitada, tem o encargo de verificar a aderência entre as narrativas de sustentabilidade e os fluxos financeiros reportados (IBRACON, 2023). Caso identifique discrepâncias significativas, como a omissão de provisões para passivos ambientais em cenários de alta exposição a riscos físicos ou de transição, o auditor independente emite ressalvas que impactam a percepção de risco da organização (KPMG, 2025). No contexto das transações tributárias, as metas pactuadas entre o contribuinte e o Fisco podem ser perfeitamente integradas ao escopo dessa avaliação periódica. Tal estrutura confere segurança jurídica ao monitoramento das contrapartidas, assegurando que os benefícios fiscais e os prazos dilatados estejam vinculados a um desempenho socioambiental verificável e tecnicamente sustentado ao longo do tempo (Mascitto; Oliveira, 2025)

Ao estruturar as divulgações, a empresa consegue correlacionar as atividades relatadas nos três pilares do ESG com os ODS correspondentes, demonstrando como suas operações contribuem para as metas globais da Agenda 2030.

Em última análise, o marco regulatório de 2026 consolida a conectividade estrutural almejada pelo Relato Integrado ao amalgamar o desempenho financeiro (normas CPC/IFRS) à performance não financeira (padrões CBPS) (Brasil, CVM, 2023). O objetivo precípua dessa convergência é oferecer ao mercado de capitais e ao Estado uma visão unificada e fidedigna da resiliência corporativa, fundamentada em modelos de negócio estritamente alinhados à preservação ambiental e ao bem-estar social. Sob essa nova ótica de dupla materialidade, torna-se inviável analisar o lucro de forma dissociada da pegada de carbono, assim como é impossível projetar impactos climáticos sem a respectiva dotação orçamentária destinada à transição energética do negócio.

Portanto, a interconectividade das variáveis ESG com os mecanismos financeiros e de mercado assegura que a sustentabilidade migre definitivamente do campo da abstração para se converter em um dado tangível, auditável e globalmente comparável (IBRACON, 2023). Em suma, a conformidade a esses padrões transmutou-se de uma opção estratégica em um requisito inegociável para a manutenção de estruturas empresariais adequadas aos imperativos da sustentabilidade forte.³ Para o Direito Tributário e a Administração Pública, essa transparência sistêmica oferece o alicerce de segurança jurídica necessário para as análises de contrapartidas socioambientais nas transações tributárias (Mascitto; Oliveira, 2025).

2.3.2 Empresas médias e pequenas: proporcionalidade e instrumentos de comprovação de práticas ESG

Se no âmbito das grandes corporações essa transparência sistêmica já é uma realidade exigida, no universo das pequenas e médias empresas (PMEs) o desafio de adequação às práticas ESG assume uma dinâmica distinta. Para essas entidades, a conformidade não decorre, em regra, de uma imposição regulatória direta, como ocorre com as companhias abertas sujeitas às normas da Comissão de Valores Mobiliários. O principal vetor de incentivo reside na própria dinâmica de mercado. Na medida em que integram as cadeias de suprimentos de grandes empresas ou buscam acesso a linhas de crédito favorecidas, as PMEs passam a ser demandadas a demonstrar padrões mínimos de governança, sustentabilidade e transparência. Nesse cenário, a demonstração de conformidade socioambiental torna-se condição material relevante para a inserção competitiva dessas empresas no ambiente econômico contemporâneo.

Diferentemente das grandes corporações, que estruturam suas divulgações de sustentabilidade a partir de padrões contábeis complexos (como os previstos nas normas CBPS 01 e 02), as PMEs encontram na Prática Recomendada ABNT PR 2030 um referencial técnico mais adequado à sua realidade operacional. Essa norma funciona como um mecanismo de adaptação dos princípios ESG à estrutura das empresas de menor porte, estabelecendo níveis progressivos de maturidade e permitindo que a adoção de práticas de sustentabilidade ocorra de forma proporcional à capacidade organizacional da entidade (ABNT, 2022).

Nesse contexto, a implementação de práticas ESG pelas PMEs inicia-se, em geral, pela definição de indicadores que possam ser efetivamente mensurados e comprovados. Em lugar

3 “A Sustentabilidade Forte, pressuposto baseado na Bioeconomia de Georgescu-Roegen, se refere à discussão de os modelos de decisão respeitarem as características do ecossistema, devendo o crescimento econômico limitar-se à taxa e à densidade de renovabilidade dos recursos ecológicos” (Giampietro, 2019 *apud* Hupples, 2023, p. 85). Esse conceito se contrapõe ao de sustentabilidade fraca. Em uma definição simples, a Sustentabilidade Fraca é a vertente ecológica que acredita que o capital natural (a natureza e seus recursos) pode ser substituído por soluções criadas pela engenharia, pela biotecnologia e pelo capital manufaturado. Ela se baseia na fé cega no avanço tecnológico, partindo do pressuposto de que as gerações futuras sempre inventarão novas tecnologias para resolver os danos ambientais causados hoje. Dessa forma, ela justifica a manutenção do consumo constante e do crescimento econômico contínuo, acreditando que a produtividade dos recursos pode aumentar indefinidamente (Hupples, 2023).

de relatórios extensos e altamente complexos, a empresa de menor porte pode estruturar um relatório de conformidade ESG baseado em evidências documentais de gestão. Esse documento reúne informações sobre práticas ambientais, sociais e de governança adotadas pela organização e pode funcionar como instrumento de demonstração de idoneidade perante o Poder Público, instituições financeiras e demais agentes econômicos interessados.

Entretanto, para que tais informações sejam consideradas confiáveis e aptas a fundamentar decisões administrativas em uma transação tributária, torna-se necessário recorrer a mecanismos de verificação independentes. Nesse sentido, a assegução por terceira parte assume papel fundamental (Huppel, 2023). A simples autodeclaração de práticas ESG não é suficiente para conferir segurança jurídica às informações apresentadas. A validação por organismos independentes permite atestar a veracidade dos dados divulgados, reforçando a credibilidade das práticas adotadas pela empresa (Huppel, 2023).

Entre os instrumentos mais robustos de verificação disponíveis, destaca-se a certificação por organismos acreditados. Nesse modelo, a empresa submete seus processos internos a auditorias realizadas por entidades especializadas, como a própria ABNT ou demais certificadoras independentes, com o objetivo de verificar a conformidade com normas técnicas específicas. Certificações reconhecidas internacionalmente, como a ISO 14001 (voltada à gestão ambiental) ou a própria aferição atrelada à ABNT PR 2030, funcionam como evidências técnicas de que os processos empresariais foram analisados por avaliadores qualificados. Esse mecanismo transfere para o auditor externo a responsabilidade técnica pela validação das informações, reduzindo o risco de distorções e aumentando a confiabilidade dos dados apresentados ao Fisco para a negociação de benefícios (ABNT, 2022).

Na mesma esteira de validação por terceira parte, outro instrumento relevante nesse contexto é o Selo Verde Brasil, instituído pelo Decreto nº 12.063/2024. Para as pequenas e médias empresas, a obtenção deste selo representa o reconhecimento formal de que determinado produto ou serviço atende a critérios objetivos de sustentabilidade, rastreabilidade e responsabilidade social. Como a certificação depende da verificação por organismos acreditados pelo Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia (Inmetro), o selo funciona como um indicativo institucional de conformidade socioambiental. Sob a perspectiva do direito tributário e das políticas públicas de incentivo, empresas que demonstram esse tipo de certificação apresentam menor risco reputacional e operacional, o que pode justificar condições diferenciadas em processos de negociação fiscal.

Decerto, a existência desse tipo de certificação não deve ser compreendida como critério automático para concessão de benefícios fiscais, mas pode funcionar como elemento probatório qualificado no processo de análise das transações tributárias. Ao demonstrar que determinados padrões ambientais foram avaliados por terceira parte independente, a certificação reduz assimetrias informacionais e contribui para conferir maior objetividade e segurança jurídica à apreciação administrativa (IBRACON, 2023). Nesse sentido, mecanismos de certificação ambiental podem atuar como instrumentos complementares de evidência na aferição das externalidades positivas associadas à atividade empresarial (Scaff; Tupiassu,

2025), reforçando a possibilidade de integrar parâmetros socioambientais na calibração das concessões realizadas no âmbito da transação tributária.

A análise de práticas ESG em pequenas e médias empresas pode, portanto, apoiar-se em um conjunto de evidências técnicas que substituem os complexos relatórios de sustentabilidade utilizados por grandes companhias. A partir desses instrumentos, a empresa demonstra materialmente que possui conhecimento e monitoramento de suas emissões, elemento cada vez mais relevante na avaliação de riscos ambientais e climáticos.

Outro componente importante consiste na apresentação de metas auditáveis de sustentabilidade. Em vez de declarações genéricas de compromisso ambiental ou social, a empresa pode estabelecer objetivos mensuráveis e acompanhados por cronogramas de execução, como a redução de resíduos operacionais, a melhoria de indicadores de diversidade ou o aperfeiçoamento de processos de eficiência energética (ABNT, 2022). A existência de metas claras e verificáveis permite que os compromissos assumidos pela organização sejam monitorados ao longo do tempo, conferindo maior transparência e credibilidade às suas práticas de gestão.

No campo da governança corporativa, também se revela relevante a comprovação de mecanismos básicos de integridade institucional. A existência de códigos de ética e de conduta, canais de denúncia e políticas internas voltadas à prevenção de irregularidades (*compliance*) constitui evidência importante de maturidade organizacional (Vale, 2025). Da mesma forma, certidões e declarações que atestem a inexistência de trabalho infantil, trabalho em condições análogas à escravidão ou outras violações de direitos fundamentais na cadeia produtiva da empresa contribuem para reforçar a credibilidade de suas operações perante o Poder Público e o mercado (Vale, 2025).

Para o Estado e para as instituições financeiras, esse conjunto de evidências representa um importante indicativo de confiabilidade econômica e institucional. Empresas que adotam práticas estruturadas de sustentabilidade e governança tendem a apresentar maior previsibilidade de gestão, menor exposição a riscos regulatórios e maior capacidade de honrar compromissos financeiros, demonstrando melhor performance e resiliência até mesmo em cenários de adversidade.

Assim, no contexto das transações tributárias, a comprovação de práticas socioambientais estruturadas, aliada a metas monitoráveis de execução com prazos fixados, tem o condão de fundamentar a concessão de transações com prazos máximos de alongamento, condições diferenciadas de pagamento e a flexibilização de garantias. O compromisso com práticas sustentáveis passa, portanto, a funcionar como um ativo de credibilidade institucional, reforçando a confiança do Estado na capacidade de regularização fiscal e na geração de valor social pela empresa devedora.

Adicionalmente, a elaboração de relatórios de sustentabilidade também tem se mostrado um fator relevante para a obtenção de financiamento e acesso a crédito. Instituições financeiras e agências de fomento vêm desenvolvendo linhas de financiamento específicas voltadas a empresas que demonstram alinhamento com práticas de sustentabilidade. Nesses

casos, a apresentação de relatórios ou evidências de conformidade ESG pode resultar na concessão de condições mais favoráveis, como taxas de juros reduzidas ou prazos ampliados de financiamento.

Dessa forma, a produção e divulgação de informações relacionadas à sustentabilidade deixam de representar apenas um custo operacional para as empresas e passam a constituir um investimento estratégico em sua competitividade e longevidade institucional. Ao demonstrar transparência, responsabilidade socioambiental e qualidade de governança, as pequenas e médias empresas fortalecem sua posição no mercado e ampliam suas possibilidades de acesso a crédito, parcerias comerciais e instrumentos de regularização fiscal.

3 PATEN E GOVERNANÇA FISCAL DA TRANSIÇÃO ENERGÉTICA: CRITÉRIOS OBJETIVOS PARA TRANSAÇÕES TRIBUTÁRIAS SUSTENTÁVEIS

Para além da adoção voluntária de práticas ESG que amplia o acesso à regularização fiscal de empresas em geral, o ordenamento jurídico brasileiro instituiu uma verdadeira “via expressa” direcionada àquelas entidades que atuam no cerne da transformação ecológica. A recém-aprovada Lei nº 15.103/2025 (Lei do PATEN) integra instrumentos fiscais e financeiros de forma inédita. Ao estabelecer um rol prioritário e taxativo no seu art. 3º, §1º, especificamente o hidrogênio de baixa emissão de carbono, a captura e estocagem de carbono, o combustível sustentável de aviação (SAF) e a recuperação e valorização energética de resíduos, a norma reduz a subjetividade administrativa e direciona o capital para ativos de alta relevância climática (Brasil, 2025).

Além disso, a referida lei inovou na engenharia financeira pública ao permitir que precatórios e créditos tributários federais reconhecidos (como restituições e ressarcimentos deferidos pela Receita Federal) sejam reciclados no Fundo Verde, de modo a garantir o financiamento bancário que viabiliza a transição ecológica do país. No campo tributário, a legislação criou uma modalidade de transação específica, cuja quitação ocorre de forma condicionada (art. 15), com parcelas adequadas ao fluxo de caixa e que flutuam conforme o cronograma de investimentos e a receita bruta do projeto. Como salvaguarda da moralidade administrativa, impôs-se uma condição resolutiva rigorosa (art. 15, §2º): o descumprimento das metas sustentáveis dissolve o acordo, acarretando a rescisão imediata e a cobrança integral da dívida, impedindo que o Estado financie a ineficiência ambiental (Brasil, 2025).

Neste caso, a Lei do PATEN solucionou o problema da objetividade e da isonomia, pois o Fisco não precisará decidir de forma discricionária quem “merece” uma transação ambiental prioritária.

Diante dessa moldura legal, sobressai uma premissa sistêmica inafastável: as demais transações individuais que prevejam concessões recíprocas ancoradas em cláusulas ESG (para contribuintes cujas atividades estão fora do rol do PATEN) não poderão ensejar benefícios superiores àqueles concedidos pela via prioritária. A *mens legis* (intenção do legislador) na aprovação do programa foi, precipuamente, facilitar e incentivar a regularização

fiscal de empresas cuja própria atividade-fim já é a materialização do desenvolvimento socioambiental. Conceder vantagens maiores para corporações fora desse regime esvaziaria a política pública traçada pelo Congresso Nacional.

Por outro lado, para que as empresas cujas atividades não se enquadram na Lei do PATEN possam justificar concessões fazendárias baseadas na regra geral do art. 11, §13, da Lei nº 13.988/2020 (incluído pela própria Lei do PATEN), a exigência de comprovação deve ser rigorosamente objetivada. A superação do desafio da “mensuração e relato” das práticas ESG exige que essas empresas comprovem seus compromissos mediante projetos técnicos acompanhados de relatórios emitidos por auditorias independentes. A terceirização dessa verificação técnica blindará o acordo, assegurando que o efetivo cumprimento do projeto ESG possa ser questionado, auditado e monitorado continuamente, sob pena de rescisão (Brasil, 2020; IBRACON, 2023)

Ademais, consolida-se a premissa de que a concessão do limite máximo de desconto deve estar estritamente pautada pelo grau de recuperabilidade do crédito, fixados na Capacidade de Pagamento (CAPAG) do devedor.

Sem prejuízo da regra geral limitadora de descontos, a Lei nº 13.988/2020 ainda permite o uso de créditos de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa (PF/BCN) na amortização do saldo devedor, condicionado à rigorosa comprovação de sua imprescindibilidade e de que a medida é adotada em caráter excepcional para a melhor e efetiva composição do plano de regularização fiscal, conforme Portaria PGFN 6757 de 29/07/2022 (Brasil, 2022). Para essa exigência legal entende-se que o critério socioambiental (ESG) pode ser utilizado como o principal fundamento material. A partir de uma interpretação sistemática com o art. 11, §13, da mesma lei, que impõe a busca por efeitos socioambientais positivos, o uso desses créditos torna-se *imprescindível* quando figurar como a condição financeira estritamente necessária para viabilizar os compromissos sustentáveis assumidos pela organização, como a manutenção de empregos (Pilar Social) e o investimento em transição ecológica (Pilar Ambiental).

Dessa forma, a autorização do Fisco para o uso do PF/BCN poderia basear-se na constatação de que, sem esse alívio imediato no fluxo de caixa, a empresa restaria economicamente asfixiada e incapaz de honrar as robustas contrapartidas ESG exigidas pelo acordo. Assim, o soerguimento da atividade empresarial e a imprescindibilidade contábil fundem-se à necessidade de concretização do interesse público, justificando a flexibilização do uso de créditos em prol de um impacto socioambiental verificável (Brasil, 2020).

Por fim, o projeto chancelado pelas auditorias independentes não poderá ser fragmentado ou superficial. Para que a transação cumpra seu papel de internalizar externalidades positivas, o acordo deve exigir a comprovação de metas que contemplem materialmente cada uma das letras da sigla ESG. Sugere-se assim a adoção simultânea de ao menos uma métrica Ambiental (como a gestão eficiente de resíduos e redução de emissões), uma Social (como a promoção de diversidade, trabalho justo e impacto na comunidade) e uma de Governança (como a transparência, conformidade e prestação de contas fiscais).

Esse equilíbrio afasta o risco de *greenwashing* (falsa sustentabilidade) e consolida uma nova orientação comportamental para as empresas brasileiras, promovendo uma cultura corporativa que harmoniza a atividade econômica com a proteção inegociável da coletividade e do meio ambiente.

4 CONCLUSÃO

A análise desenvolvida ao longo deste estudo permitiu demonstrar que a transação tributária, tradicionalmente compreendida como instrumento de recuperação de crédito e de redução da litigiosidade, pode assumir papel mais amplo no sistema jurídico contemporâneo. Ao integrar elementos de governança, sustentabilidade e desenvolvimento econômico, o instituto revela potencial para atuar não apenas como mecanismo de arrecadação eficiente, mas também como ferramenta de promoção de políticas públicas alinhadas às transformações estruturais da economia e da administração pública.

No que se refere à introdução e formulação do problema de pesquisa, verificou-se que o paradigma tradicional de avaliação da transação tributária, centrado exclusivamente no valor recuperado e na capacidade de pagamento do devedor, mostra-se insuficiente diante das demandas atuais de governança fiscal e desenvolvimento sustentável. Buscou-se demonstrar que a qualidade da transação pode e deve ser analisada também à luz de seus efeitos sistêmicos, especialmente aqueles relacionados à promoção da conformidade fiscal, à redução de assimetrias concorrenciais e à geração de externalidades positivas para a coletividade (Mascitto; Oliveira, 2025).

Quanto à apresentação da transação tributária como instrumento de consensualidade e eficiência arrecadatória, constatou-se que o instituto já se consolidou como mecanismo relevante para a racionalização da cobrança da dívida ativa e para a superação de situações de crise empresarial. Ao permitir soluções negociadas e flexíveis, a transação contribui para preservar a atividade econômica, estimular a regularização fiscal e reduzir os custos institucionais associados ao contencioso tributário, reforçando sua função como instrumento de governança fiscal (Brasil, 2020).

Assim, a ampliação do olhar analítico, incorporando parâmetros de sustentabilidade e impacto social, permite compreender a transação também como mecanismo capaz de induzir comportamentos empresariais compatíveis com os objetivos constitucionais de desenvolvimento.

No que se refere à expansão do conceito de interesse público na transação tributária, verificou-se que a evolução normativa recente, materializada pela Portaria PGFN nº 1.241/2023 e, sobretudo, pela nova Lei do PATEN (Lei nº 15.103/2025), evidencia uma mudança substancial na forma como o Estado compreende as contrapartidas da política fiscal (Brasil, 2025). A incorporação legal de parâmetros atrelados à Agenda 2030, ao desenvolvimento social e à integridade corporativa atesta que o interesse público contemporâneo passa a abranger não apenas a arrecadação imediata de recursos pelo Estado, mas a efetiva promoção

de externalidades positivas que materializem o desenvolvimento sustentável em prol de toda a sociedade (Scaff; Tupiassu, 2025).

No tocante ao equilíbrio entre conveniência administrativa e legalidade na celebração de acordos fiscais, destacou-se que a ampliação do conceito de interesse público exige a adoção de critérios objetivos e transparentes na condução das negociações. A vinculação das concessões recíprocas a metas socioambientais mensuráveis reforça a legitimidade da atuação administrativa e permite compatibilizar flexibilidade negocial com os princípios da legalidade, isonomia e motivação dos atos administrativos (Mascitto; Oliveira, 2025).

Ao abordar os fundamentos históricos e conceituais do ESG, o estudo demonstrou que a incorporação de critérios ambientais, sociais e de governança nas decisões econômicas deixou de ser apenas uma tendência do mercado financeiro para se tornar elemento estruturante da governança corporativa contemporânea. A crescente adoção desses parâmetros por investidores, empresas e instituições internacionais revela que a sustentabilidade passou a integrar os critérios de avaliação de risco, desempenho e valor econômico no longo prazo (IBGC, 2023).

Quanto à relação entre os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) e as métricas ESG, constatou-se que esses institutos funcionam de maneira estritamente complementar na promoção da sustentabilidade. Enquanto os ODS oferecem as diretrizes globais e os “macro-objetivos” para o desenvolvimento sustentável, os pilares ESG constituem os mecanismos operacionais capazes de traduzir essas diretrizes em métricas corporativas mensuráveis e verificáveis. Essa convergência permite que empresas e governos alinhem suas estratégias às metas internacionais da Agenda 2030, fortalecendo a transparência e a *accountability* das organizações.

No que se refere à modelagem de mecanismos ESG nas transações tributárias, evidenciou-se que a adoção de critérios socioambientais exige instrumentos técnicos capazes de assegurar objetividade e confiabilidade às avaliações realizadas pelo Estado. Nesse contexto, os relatórios de sustentabilidade e os relatos integrados, especialmente quando acompanhados por processos de asseguuração independente, apresentam-se como fontes hábeis e relevantes de informação para a análise das práticas empresariais. Verificou-se que a análise atestada desses documentos fornece a utilidade e a credibilidade técnica exigidas para fundamentar decisões administrativas no âmbito das negociações fiscais, mitigando os riscos de *greenwashing* (Franco; Pinheiro, 2024).

Ademais, o estudo evidenciou que a adoção de metas ESG não tem o condão de subverter a régua objetiva da Capacidade de Pagamento (CAPAG) na concessão de descontos financeiros, atuando, essencialmente, como um decisivo mitigador do risco de inadimplimento do acordo. Sob essa mesma lógica sistêmica, demonstrou-se que a utilização de créditos de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa (PF/BCN) pode encontrar amparo legal de imprescindibilidade na viabilização material da transação sustentável. Constatou-se que o alívio imediato no fluxo de caixa, proporcionado pelo uso excepcional desses créditos contábeis, pode configurar como a condição financeira estritamente necessária para que

a empresa consiga honrar as robustas contrapartidas exigidas, fundindo a recuperação do crédito à promoção de inegáveis externalidades positivas e valor social para a coletividade.

Por fim, a investigação confirmou a hipótese central do artigo. Atestou-se que a qualidade da transação tributária não deve ser aferida exclusivamente pelo montante financeiro arrecadado, mas, de igual modo, por sua capacidade de gerar impacto público sustentável (Mascitto; Oliveira, 2025). A incorporação progressiva de critérios baseados em evidências verificáveis, como os relatórios de sustentabilidade aliados aos mecanismos de asseguração externa, permite alinhar a política de cobrança da Dívida Ativa a objetivos mais amplos de desenvolvimento socioeconômico e ambiental. Nessa perspectiva, a transação tributária consolida-se como um verdadeiro instrumento de governança fiscal, capaz de articular arrecadação, conformidade e sustentabilidade. Com isso, o instituto contribui decisivamente para a indução de comportamentos empresariais responsáveis e para a construção de um sistema fiscal mais eficiente, legítimo e compatível com os urgentes desafios da transição ecológica (Brasil, 2025).

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). *ABNT PR 2030: ESG – Conceitos, diretrizes e modelo de avaliação e direcionamento para organizações*. Rio de Janeiro: ABNT, 2022.

BRASIL. Advocacia-Geral da União (AGU); Escola Superior da Advocacia-Geral da União (ESAGU). *Sustentabilidade – AGU: Trilha de Aprendizagem*. Brasília: AGU; ESAGU, 2024.

BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários (CVM). *Resolução CVM nº 193, de 20 de outubro de 2023*. Dispõe sobre a elaboração e divulgação do relatório de informações financeiras relacionadas à sustentabilidade, com base no padrão internacional emitido pelo International Sustainability Standards Board – ISSB. Brasília: CVM, 2023.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

BRASIL. *Decreto nº 12.063, de 17 de junho de 2024*. Institui a Estratégia Nacional de Economia Circular e o Selo Verde Brasil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 18 jun. 2024.

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. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 15 abr. 2020.

BRASIL. *Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021*. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1 abr. 2021.

BRASIL. *Lei nº 15.103, de 22 de janeiro de 2025*. Institui o Programa de Aceleração da Transição Energética (Paten); e altera as Leis nºs 13.988, de 14 de abril de 2020, 11.484, de 31 de maio de 2007, 9.991, de 24 de julho de 2000, e 9.478, de 6 de agosto de 1997. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 jan. 2025.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). *Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022*. Regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2022.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). *Portaria PGFN nº 1.241, de 10 de outubro de 2023*. Altera a Portaria PGFN nº 6.757/2022 para dispor sobre os aspectos Ambientais, Sociais e de Governança nas Transações. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2023.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN); Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). *Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 11, de 23 de junho de 2025. Institui o Programa Agora Tem Especialistas – Fazenda, detalhando os procedimentos de negociação de débitos na PGFN e RFB*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2025.

COMITÊ BRASILEIRO DE PRONUNCIAMENTOS DE SUSTENTABILIDADE (CBPS). *Pronunciamento Técnico CBPS 01 – Requisitos Gerais para Divulgação de Informações Financeiras Relacionadas à Sustentabilidade*. Brasília: CBPS, 2024.

COMITÊ BRASILEIRO DE PRONUNCIAMENTOS DE SUSTENTABILIDADE (CBPS). *Pronunciamento Técnico CBPS 02 – Divulgações Relacionadas ao Clima*. Brasília: CBPS, 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). *Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TDS 01, de 17 de outubro de 2024*. Aprova a NBC TDS 01 – Requisitos gerais para divulgação de informações financeiras relacionadas à sustentabilidade. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 29 out. 2024a.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). *Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TDS 02, de 17 de outubro de 2024*. Aprova a NBC TDS 02 – Divulgações Relacionadas ao Clima. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 29 out. 2024b.

EDITORA ELF. *Relatórios de sustentabilidade: guia básico para entender e relatar*. 1. Ed. [S.l.]: Editora ELF, 2026. E-book (kindle). Disponível em: Amazon. Acesso em 30 mar.2026.

FGVCES. Centro de Estudos em Sustentabilidade da EAESP. *Programa Brasileiro GHG Protocol*. São Paulo: FGV, [s.d.]. Disponível em: <https://ghgprotocolbrasil.com.br>. Acesso em 16 mar 2026.

FRANCO, Brenda Dutra; PINHEIRO, Caroline da Rosa. *Explorando a materialidade nos relatórios de sustentabilidade: a retórica e a prática das estratégias ESG*. Revista de Direito e Sustentabilidade, v. 10, n. 1, p. 93-116, jan./jul. 2024.

GEP COMPLIANCE. *Relatório de Sustentabilidade GRI: o guia definitivo (2025)*. Por Eduardo Claudino. 2025. Disponível em: <https://gepggrupo.com.br/blog-posts/relatorio-de-sustentabilidade-gri/>Acesso em: 16 mar. 2026.

GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva. *A transação tributária e sua (obrigatória) utilização em situações de calamidade pública: o caso da pandemia da COVID-19*. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). *Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 77-104.

HUPPES, Cristiane Mallmann. *Relatórios de sustentabilidade e o conceito ESG frente as perspectivas da sustentabilidade forte da bioeconomia*. 2023. 150 f. Tese (Doutorado em Agronegócios) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2023.

INSTITUTO DE AUDITORIA INDEPENDENTE DO BRASIL (IBRACON). *Auditoria para além do balanço: asseguração de informações ESG*. Mind The Gap Series, nº 10. São Paulo: Ibracon, 2023. Disponível em: <https://www.ibracon.com.br>. Acesso em: 16 mar. 2026.

INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING COUNCIL (IIRC). *Estrutura Conceitual Internacional para o Relato Integrado*. Londres: IIRC, 2021. Disponível em: <https://integratedreporting.ifrs.org/resource/international-ir-framework/>. Acesso em: 16 mar. 2026.

KPMG. *Relatórios de Sustentabilidade: A Importância das Normas IFRS S1 e IFRS S2*. KPMG Brasil, São Paulo, 8 abr. 2025. Disponível em: <https://kpmg.com/br/pt/home/insights/2025/04/liderar-sustentabilidade-normas-divulgacao.html>. Acesso em: 16 mar. 2026.

MASCITTO, Andréa; OLIVEIRA, Vinícius Ferreira. *A utilização de critérios ESG nas transações*. In: ZUGMAN, Daniel; BASTOS, Frederico; MARTINS, Mariana Cardoso. *Transação Tributária: Evolução, Controvérsias e Aspectos Práticos*. São Paulo: Editora Dialética, 2025. p. 223-245

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). *Transformando nosso mundo: a Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável*. Nova York: ONU, 2015. Disponível em: <https://brasil.un.org/sites/default/files/2020-09/agenda2030-pt-br.pdf>. Acesso em 30 mar. 2026.

PEIXOTO, Nathália Oliveira; MARTINS, Vidigal Fernandes. *Relato integrado e a convergência com relatórios de sustentabilidade: Um estudo em empresas brasileiras*. RAGC, v. 3, n. 7, p. 23-26, 2025. Disponível em: <https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/ragc/article/view/599>.

PRI ASSOCIATION. *What are the Principles for Responsible Investment?* London: PRI, 2006. Disponível em: <https://www.unpri.org/about-us/what-are-the-principles-for-responsible-investment>. Acesso em: 30 mar. 2026.

PRINCIPLES FOR RESPONSIBLE INVESTMENT (PRI). *What are the Principles for Responsible Investment?* Londres: PRI Association, 2006. Disponível em: <https://www.unpri.org/about-us/what-are-the-principles-for-responsible-investment>. Acesso em 31 mar. 2026.

RODRIGUES, Elizeu Elias; BONOTTO, Mariana. *Requisitos gerais para divulgação de informações financeiras relacionadas à sustentabilidade – NBC TDS 01: alinhamento dos relatórios anuais das empresas de capital aberto à IFRS S1 a partir da adoção antecipada da Resolução CVM nº 193, de 20 de outubro de 2023*. 2025. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), Porto Alegre, 2025. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/302570>. Acesso em: 31 mar. 2026.

SCAFF, Fernando; TUPIASSU, Lise. *Objetivos do Desenvolvimento Sustentável e Tributação na Constituição Brasileira*. Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Brasília, ed. 14, p. 11-32, 2025.

UNEP FI. United Nations Environment Programme Finance Initiative. *Who Cares Wins: Connecting Financial Markets To A Changing World*. Genebra: UNEP FI, 2004. Disponível em: https://www.unepfi.org/fileadmin/events/2004/stocks/who_cares_wins_global_compact_2004.pdf. Acesso em: 10 abr. 2023.

VALE S.A. Informações Financeiras *Relacionadas à Sustentabilidade 2024: Divulgações relacionadas ao clima*. Rio de Janeiro: Vale, 2025. Disponível em: <https://vale.com>. Acesso em: 31 mar. 2026.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

DOMINGUES, Juliana Pita Guimarães. Governança sustentável na transação tributária: o paradigma ESG, a Lei do PATEN e o impacto socioambiental na recuperação de créditos. *Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa*, Belo Horizonte, ano 3, v. 1, p. 465-489, 2026.

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA SOB CONTROLE: O PREJUÍZO FISCAL, O TCU E OS DESAFIOS DA GOVERNANÇA NA RECUPERAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA

Gabriela Veloso Holanda

Procuradora da Fazenda Nacional com exercício na Coordenação-Geral de Negociação (CGN). Mestranda em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Especialista em Direito Constitucional pelo IDP. Graduada em Direito pela Universidade de Brasília (UnB).

Resumo: O presente artigo analisa o episódio institucional desencadeado pelo Acórdão nº 2.670/2025 do Tribunal de Contas da União (TCU, 2025), que suscitou controvérsia acerca da natureza jurídica do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (PF/BCN) nas transações tributárias conduzidas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). O problema investigado consiste em determinar se o referido acórdão, ao equiparar o PF/BCN aos descontos previstos no art. 11, I, da Lei nº 13.988/2020, atuou dentro dos limites constitucionais do controle externo ou criou restrição normativa sem amparo legal, com efeitos sobre a política pública de recuperação do crédito fiscal. A hipótese sustentada é a de que a decisão apresentava tensões de ordem interpretativa, metodológica e institucional, e que a posição defendida pela PGFN era juridicamente correta, o que foi confirmado pelo Acórdão nº 990/2026-TCU-Plenário (TCU, 2026), que acolheu os embargos de declaração opostos pelo órgão e reformou o entendimento anterior. A pesquisa é de natureza dogmática, com análise da legislação, da jurisprudência e dos acórdãos do TCU envolvidos no episódio. Conclui-se que o caso evidencia a maturidade institucional da Advocacia Pública brasileira e a relevância de marcos de governança claros para a política de transação tributária.

Palavras-chave: Transação tributária. Prejuízo fiscal. Base de cálculo negativa. Controle externo. TCU. PGFN.

Sumário: 1 Introdução – 2 A transação tributária e o PF/BCN: natureza jurídica e distinção estrutural – 3 Uma análise crítica do Acórdão TCU nº 2.670/2025 – 4 A resposta institucional da PGFN e seu significado para a Advocacia Pública – 5 Controle externo e políticas tributárias: os limites da atuação do TCU – 6 Lições sobre governança da transação tributária – 7 Conclusão – Referências

1 INTRODUÇÃO

Em março de 2026, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional divulgou resultado histórico: R\$68,1 bilhões recuperados ao longo de 2025, dos quais R\$30,8 bilhões oriundos exclusivamente de acordos de transação tributária (PGFN, 2026). O dado revela a centralidade que esse instrumento alcançou na política de gestão do crédito público federal desde sua regulamentação pela Lei nº 13.988/2020, modalidade que, há menos de uma década, sequer existia no ordenamento jurídico brasileiro.

Esse contexto de consolidação institucional foi atravessado, em novembro de 2025, por um episódio de grande repercussão no campo da Advocacia Pública: o Acórdão nº 2.670/2025-TCU-Plenário, proferido no âmbito de auditoria operacional conduzida pela Unidade de Auditoria Especializada em Orçamento, Tributação e Gestão Fiscal, interpretou que o uso de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (PF/BCN) em transações tributárias estaria sujeito ao mesmo teto de 65% previsto no art. 11, parágrafo 2º, II, da Lei nº 13.988/2020 para os descontos concedidos sobre multas, juros e encargos (TCU, 2025).

A questão que esse episódio suscita é de natureza ao mesmo tempo jurídica e institucional: o Acórdão nº 2.670/2025, ao conferir ao PF/BCN tratamento normativo equivalente ao dos descontos, atuou dentro dos limites constitucionais do controle externo, ou criou restrição normativa não prevista na Lei nº 13.988/2020?

A hipótese que orienta este trabalho é a de que o Acórdão nº 2.670/2025 apresentava tensões de ordem interpretativa, metodológica e institucional, e que a posição sustentada pela PGFN, de que o PF/BCN constitui instrumento autônomo de liquidação do saldo remanescente, não sujeito ao teto aplicável aos descontos, encontrava amparo na literalidade, na sistemática e na teleologia da Lei nº 13.988/2020. Essa hipótese foi confirmada pelo Acórdão nº 990/2026-TCU-Plenário, que, por unanimidade, acolheu os embargos de declaração opostos pela PGFN e tornou insubsistente o ponto central da decisão anterior (TCU, 2026).

Para desenvolver esse argumento, o artigo está estruturado em cinco seções, além desta introdução e da conclusão. A segunda seção examina a natureza jurídica do PF/BCN e sua distinção em relação aos descontos da transação tributária. A terceira apresenta uma análise crítica do Acórdão nº 2.670/2025 nas dimensões interpretativa, metodológica, institucional e analítica. A quarta analisa a resposta institucional da PGFN e seu significado para a Advocacia Pública. A quinta reflete sobre os limites constitucionais do controle externo sobre políticas tributárias. A sexta extrai lições sobre governança da transação tributária. A sétima seção apresenta as conclusões.

2 A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E O PF/BCN: NATUREZA JURÍDICA E DISTINÇÃO ESTRUTURAL

A transação tributária, embora prevista no Código Tributário Nacional desde 1966, somente adquiriu aplicação prática com a edição da Medida Provisória nº 899/2019, posteriormente convertida na Lei nº 13.988/2020. Como demonstram Avelino e Peixoto (2022), o novo diploma representa mudança ambiciosa ao permitir, depois de mais de cinquenta anos, a autocomposição sobre o crédito tributário, promovendo gestão dialógica da coisa pública que fomenta a aproximação entre o poder público e os contribuintes e incrementa a arrecadação fiscal. A lei criou um arcabouço de negociação que permite ao Estado oferecer condições diferenciadas, descontos, parcelamentos e outros benefícios, em troca de regularização imediata e de maior previsibilidade arrecadatória.

Entre os instrumentos previstos pela lei, o art. 11, IV, da Lei nº 13.988/2020, incluído pela Lei nº 14.375/2022, autoriza a utilização de créditos de PF/BCN até o limite de 70% do saldo remanescente após a incidência dos descontos, se houver. A estrutura do dispositivo é sequencial e logicamente encadeada: primeiro aplicam-se os descontos sobre multas, juros e encargos, previstos no inciso I do mesmo artigo; sobre o saldo que remanesce, e somente então, pode incidir o PF/BCN. O parágrafo 1º-A do art. 11, também incluído pela Lei nº 14.375/2022, reforça essa lógica ao determinar que a liquidação via PF/BCN se dará “após a incidência dos descontos previstos no inciso I do caput”.

A regulamentação infralegal desse instrumento foi consolidada pela Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022, que disciplina as condições para utilização do PF/BCN na transação individual. O art. 36 da Portaria estabelece o caráter subsidiário e excepcional desse meio de pagamento, condicionando seu uso a requisitos cumulativos: que os créditos sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação; que a utilização seja imprescindível para a composição do plano de regularização; e que inexistam ou se encontrem esgotados créditos líquidos e certos em desfavor da União que pudessem ser utilizados pelo contribuinte (PGFN, 2022). A mesma Portaria, em seu art. 25, define que são considerados de difícil recuperação ou irrecuperáveis os créditos classificados nas categorias C e D do sistema de graduação de recuperabilidade, bem como os de empresas em recuperação judicial ou extrajudicial. Esse regime regulamentar reforça, no plano infralegal, a mesma lógica sequencial e residual que a Lei nº 14.375/2022 inscreveu no art. 11, IV, da Lei nº 13.988/2020: o PF/BCN não substitui os descontos, mas opera sobre o saldo remanescente após sua aplicação, em situações nas quais o acordo não se tornaria viável de outro modo.

O prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL, regidos pelas Leis nº 9.065/1995 e nº 8.981/1995, correspondem a ativos fiscais acumulados pela empresa em períodos de resultado negativo, créditos decorrentes de exercícios em que a pessoa jurídica apurou prejuízo em vez de lucro. Como demonstram Alves e Viana (2022), o ponto central na compreensão da natureza desse crédito é aquilo que está por detrás do número contábil: a demonstração de um resultado negativo da contabilidade fiscal da empresa, que reflete situação de dificuldade financeira da sociedade que não conseguiu atingir, em um exercício financeiro, o valor de receitas necessárias para custear todas as despesas. Trata-se, portanto, de resultado meramente contábil-fiscal, apurado independentemente de desembolso financeiro efetivo, uma vez que receitas e despesas são apropriadas em regime de competência. Essa característica confere ao PF/BCN natureza própria, que o distingue de qualquer forma de pagamento convencional ou de desconto unilateral.

A distinção entre desconto e PF/BCN é, portanto, não apenas técnica, mas estrutural. O desconto é concessão unilateral do Estado, redução do valor nominal da dívida, limitada pelos tetos estabelecidos no art. 11, parágrafo 2º, da Lei nº 13.988/2020. O PF/BCN é instrumento de liquidação do saldo remanescente após a aplicação dos descontos, em etapa subsequente e juridicamente autônoma. Como também observam Viana e Saraiva Neto (2022), a utilização do PF/BCN não se apresenta como um direito adquirido do contribuinte. A Lei nº 14.375/2022 é clara ao estabelecer que esse instrumento estará disponível a critério exclusivo da Administração Tributária, sendo adotado em casos excepcionais para a melhor e efetiva composição do plano de regularização fiscal. Nesse sentido, o PF/BCN constitui, no quadro da transação tributária, contrapartida de um ativo fiscal legítimo para quitação de obrigação reconhecida, distinção que o Acórdão nº 990/2026 viria a confirmar (TCU, 2026).

É sobre essa distinção estrutural que o Acórdão nº 2.670/2025 do TCU instaurou a controvérsia analisada neste artigo.

3 UMA ANÁLISE CRÍTICA DO ACÓRDÃO TCU Nº 2.670/2025

A análise do Acórdão nº 2.670/2025 e do relatório de auditoria que lhe serviu de base permite identificar pontos de tensão em quatro dimensões distintas: interpretativa, metodológica, institucional e analítica. O exame dessas dimensões não tem por objetivo questionar a legitimidade do controle externo em si, que é constitucionalmente assegurado e institucionalmente desejável, mas contribuir para a compreensão dos limites dentro dos quais esse controle opera e para o aprimoramento da relação dialógica entre os órgãos responsáveis pela política de transação tributária e o tribunal de contas.

3.1 Dimensão interpretativa

O Acórdão nº 2.670/2025 partiu da premissa de que o PF/BCN, por constituir benefício concedido na transação, deveria ser computado no cálculo do teto de 65% previsto no art. 11, parágrafo 2º, II, da Lei nº 13.988/2020 (TCU, 2025). Essa leitura, embora compreensível no contexto de uma auditoria voltada à verificação da legalidade dos acordos celebrados, encontra dificuldades na literalidade do dispositivo legal.

Do ponto de vista literal, o art. 11, IV, da Lei nº 13.988/2020 estabelece o limite do PF/BCN como “70% do saldo remanescente após a incidência dos descontos”. A expressão “após a incidência dos descontos” revela ordem lógica e temporal inafastável: os descontos precedem o PF/BCN, e este incide sobre base de cálculo distinta, o saldo já reduzido pelos descontos, não o valor bruto original dos créditos transacionados. A Portaria PGFN nº 6.757/2022, ao regulamentar o instituto, reproduziu essa mesma lógica sequencial em seu art. 36, ao estabelecer que a utilização do PF/BCN ocorre após a aplicação dos descontos e sobre o saldo remanescente, operando como instrumento residual e subsidiário (PGFN, 2022). Submeter o PF/BCN ao mesmo teto dos descontos implicaria desconsiderar essa sequencialidade expressamente prevista tanto no texto legal quanto na regulamentação administrativa que lhe dá concretude operacional.

Do ponto de vista sistemático, a estrutura do art. 11 evidencia que o legislador tratou os descontos (inciso I) e o PF/BCN (inciso IV) como instrumentos de naturezas distintas, com limites próprios e independentes. O parágrafo 2º do mesmo artigo, que veda reduções superiores a 65% do valor total dos créditos, dirige-se à operação de desconto, que é a que promove redução nominal da dívida, não à utilização do PF/BCN, que opera sobre o saldo remanescente em etapa posterior. Como observa a doutrina especializada em transação tributária, a Lei nº 13.988/2020 veda descontos que reduzam o montante principal do crédito, mas essa vedação não se estende à utilização dos créditos de PF/BCN, que não constitui benefício fiscal de redução como remissão ou anistia, mas sim um dos meios de pagamento do saldo devido após os descontos efetivamente concedidos (Viana e Saraiva, 2022).

Do ponto de vista teleológico, a finalidade do PF/BCN na transação é viabilizar acordos com contribuintes cujo passivo tributário supera sua capacidade de pagamento, precisamente

aqueles para quem os descontos máximos não são suficientes para tornar o acordo viável. Como destacam Alves e Viana (2022), a adoção do PF/BCN deve ser compreendida como mecanismo que viabiliza a efetiva composição do plano de regularização fiscal, e não como renúncia fiscal, uma vez que incide sobre dívidas para as quais não há expectativa real de recebimento integral por vias ordinárias. Submetê-lo ao mesmo teto dos descontos tornaria o instrumento inaplicável nos casos em que é mais necessário, conclusão que o próprio Acórdão nº 990/2026 posteriormente reconheceu (TCU, 2026).

3.2 Dimensão metodológica

Há uma questão de circularidade lógica que merece atenção: o cálculo do “excesso de desconto” elaborado pela auditoria parte da premissa de que o PF/BCN compõe o cômputo do teto de 65%, que era precisamente a questão interpretativa em disputa. Nesse sentido, classificar como “excesso” aquilo que a PGFN e a RFB compreendiam, com base em fundamento legal, como instrumento autônomo de liquidação, implicava tratar uma posição interpretativa como se fosse constatação fática objetiva, o que, como se viu, não encontrava respaldo no texto da Lei nº 13.988/2020.

3.3 Dimensão institucional

O controle externo exercido pelo TCU tem fundamento constitucional no art. 71 da Constituição Federal, que lhe confere competência para fiscalizar a legalidade, a legitimidade, a economicidade e a eficiência dos atos da Administração Pública. Nesse âmbito, o tribunal pode e deve apontar inconsistências de execução e desvios de finalidade nas políticas públicas submetidas à sua fiscalização. No caso em exame, a Portaria PGFN nº 6.757/2022 constituía o principal instrumento regulamentar que operacionalizava a política auditada, disciplinando as condições e os limites do uso do PF/BCN na transação individual nos termos autorizados pela Lei nº 13.988/2020. A existência de regulamentação administrativa detalhada sobre o tema, com requisitos, classificações e procedimentos precisos estabelecidos pela própria PGFN (PGFN, 2022), era elemento relevante que deveria ter sido considerado na delimitação do alcance da auditoria.

A questão que se coloca é a da fronteira entre a função de controle – diagnosticar, recomendar e determinar adequações – e a função normativa, que a Constituição reserva ao legislador e, em menor medida, à Administração no exercício de seu poder regulamentar. Ao expedir ciência à PGFN e à RFB, indicando que a celebração de acordos com contraprestação final inferior ao limite de 65% estaria em desacordo com o art. 11, parágrafo 2º, da Lei nº 13.988/2020 (TCU, 2025), o acórdão produziu, na prática, efeitos operacionais imediatos sobre a política de transação tributária, afetando contribuintes que aguardavam análise de propostas já formalizadas. Essa situação, embora decorrente do exercício legítimo da

função de controle, evidencia a importância de que as decisões com impacto normativo sejam precedidas de análise cuidadosa das consequências práticas, nos termos do art. 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

A doutrina tem destacado que o controle externo, embora essencial à preservação da legalidade e da eficiência administrativa, deve respeitar o espaço de discricionariedade técnica da Administração, especialmente em matéria de políticas públicas de alta complexidade (Avelino e Peixoto, 2022). Nesse sentido, Lustoza e Vita (2025) observam que a transação tributária possui natureza jurídica híbrida, combinando elementos de direito administrativo e contratual, e que a autonomia do Fisco na negociação está limitada pelos parâmetros legais, o que implica, simetricamente, que o controle externo também deve operar dentro desses mesmos parâmetros, sem substituí-los por interpretações mais restritivas. A harmonização entre controle e eficiência administrativa é, nesse campo, um desafio permanente que exige diálogo institucional qualificado entre os órgãos envolvidos.

3.4 Dimensão analítica

O Acórdão nº 2.670/2025 tratou a utilização do PF/BCN como equivalente a redução de receita para o Estado. Essa caracterização merece exame à luz da natureza dos créditos sobre os quais o PF/BCN incide. Por definição legal e regulamentar, o PF/BCN aplica-se a créditos classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, aqueles para os quais a PGFN já verificou que a capacidade de pagamento do contribuinte é insuficiente para cobrir o passivo integral. A Portaria PGFN nº 6.757/2022, em seu art. 19, estabelece os critérios objetivos para determinação da capacidade de pagamento do contribuinte, considerando fatores como o tempo da cobrança, a solidez das garantias, o histórico de parcelamentos anteriores e a situação econômica do sujeito passivo. Somente após essa análise individualizada é que os créditos são classificados nas categorias que autorizam o uso do PF/BCN (PGFN, 2022). Esse procedimento regulamentar demonstra que a utilização do PF/BCN não é uma concessão genérica, mas decorre de avaliação técnica prévia sobre a real perspectiva de recuperação do crédito.

Os dados do próprio relatório de auditoria revelam que, em 2023, 48% do estoque da dívida ativa estava classificado como Rating D (irrecuperável) e 14% como Rating C (difícil recuperação) (TCU, 2025). Sobre créditos com essas características, a utilização do PF/BCN viabiliza a recuperação de valor que, de outra forma, provavelmente não seria arrecadado por vias ordinárias. O Acórdão nº 990/2026 reconheceu expressamente essa distinção ao afirmar que o uso do PF/BCN “não configura renúncia de receitas, pois incide sobre créditos classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, para os quais já não há expectativa de recebimento por parte da União” (TCU, 2026).

A comparação utilizada no relatório de auditoria entre os volumes transacionados em 2021, sem PF/BCN (R\$177,2 bilhões), e em 2023, com PF/BCN (R\$176,6 bilhões), para

sustentar a dispensabilidade do instrumento, também merece ponderação: em 2021, não existiam as transações individuais do contencioso econômico com grandes devedores, que são precisamente as que utilizam o PF/BCN de forma mais expressiva. A comparação de volumes totais sem desagregação por modalidade e por perfil de devedor não permite inferência conclusiva sobre a relevância do instrumento. Como demonstra a doutrina, há um aspecto comum a todos os programas históricos de refinanciamento de dívidas que admitiram o PF/BCN como forma de abatimento: o reconhecimento desse ativo como importante meio de pagamento de débitos inscritos em dívida ativa, considerando a situação da empresa em desequilíbrio fiscal e a oportunidade de se promover a recuperação de parcela dos créditos tributários esperados pela União (Alves e Viana, 2022).

4 A RESPOSTA INSTITUCIONAL DA PGFN E SEU SIGNIFICADO PARA A ADVOCACIA PÚBLICA

A reação da PGFN ao Acórdão nº 2.670/2025 é um episódio de interesse para a Advocacia Pública brasileira, não apenas pelo desfecho, a reforma do entendimento do TCU, mas sobretudo pelo método adotado pelo órgão para manejar a divergência institucional.

Em nota pública divulgada após a publicação do acórdão, a PGFN manifestou discordância fundamentada da decisão, adotou imediatamente postura de cautela operacional, suspendendo transações que implicassem PF/BCN em percentuais superiores ao novo teto fixado pelo TCU, e anunciou a oposição de embargos de declaração (PGFN, 2025). Essa combinação de transparência pública, conformidade operacional provisória e utilização dos mecanismos jurídicos cabíveis traduz um modelo de atuação institucional que preserva o respeito ao órgão de controle sem abrir mão da defesa fundamentada da interpretação legal que o órgão considerava correta.

A estratégia adotada pela PGFN dialoga com o que a doutrina denomina de diálogo institucional qualificado: a ideia de que órgãos com competências diversas, mas com mandatos constitucionais igualmente legítimos, podem e devem sustentar posições distintas, pelos canais e com os instrumentos adequados, sem que isso configure recalcitrância ou desrespeito à hierarquia institucional. No plano do controle externo, o mecanismo dos embargos de declaração é precisamente o instrumento previsto para que o órgão auditado demonstre obscuridade ou omissão na deliberação do tribunal, e foi esse o caminho que a PGFN percorreu.

O Judiciário, por sua vez, corroborou a posição da PGFN antes mesmo do julgamento dos embargos. A 6ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região suspendeu os efeitos da limitação fixada pelo TCU, reconhecendo que a interpretação adotada no acórdão impunha restrição incongruente com a literalidade do art. 11, IV, da Lei nº 13.988/2020. Decisões no mesmo sentido foram proferidas pela Justiça Federal do Rio de Janeiro em casos envolvendo empresas que aguardavam análise de propostas de transação individual.

Em abril de 2026, o Acórdão nº 990/2026-TCU-Plenário acolheu, por unanimidade, os embargos de declaração opostos pela PGFN, tornando insubsistentes os itens 9.2 e 9.5 do Acórdão nº 2.670/2025. Na fundamentação do voto condutor, o Relator Min. Walton Alencar Rodrigues reconheceu “a distinção entre os descontos unilaterais, limitados pelo piso legal definido no art. 11, parágrafo 2º, II, da Lei nº 13.988/2020, e os instrumentos de liquidação de débitos, tais como o PF/BCN, aplicáveis de formas sequenciais e complementares” (TCU, 2026). O PF/BCN foi caracterizado como ferramenta destinada a situações excepcionais, que deve incidir quando os descontos previamente aplicados já alcançaram seus limites legais e, portanto, não está submetida ao teto de 65%.

Sob a perspectiva econômica, o Acórdão nº 990/2026 também apontou que a reforma restituiu racionalidade à transação tributária justamente nas hipóteses em que descontos e parcelamento isoladamente não seriam suficientes para viabilizar a regularização do passivo, confirmando a tese de que o PF/BCN não configura renúncia, mas recuperação de valor sobre créditos de difícil recebimento (TCU, 2026).

5 CONTROLE EXTERNO E POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS: OS LIMITES DA ATUAÇÃO DO TCU

O episódio analisado suscita uma reflexão mais ampla sobre os limites do controle externo exercido pelo TCU sobre políticas públicas tributárias. Essa questão tem implicações que transcendem o caso concreto e dizem respeito à própria arquitetura institucional do Estado brasileiro.

O art. 71 da Constituição Federal confere ao TCU amplas competências de fiscalização sobre a Administração Pública, abrangendo a legalidade, a legitimidade, a economicidade e a eficiência dos atos administrativos. O controle externo é, nesse sentido, instrumento constitucionalmente assegurado e democraticamente indispensável para a *accountability* da gestão pública. Não há dúvida de que a política de transação tributária está sujeita a esse escrutínio, e é desejável que esteja.

A questão que se coloca, porém, é a da distinção entre duas funções constitucionalmente diversas: a função de controle, que consiste em diagnosticar, recomendar e determinar adequações aos atos da Administração, e a função normativa, que a Constituição reserva ao legislador e, em menor medida, à Administração no exercício de seu poder regulamentar. Quando o controle externo interpreta um dispositivo legal de forma a criar restrição mais gravosa do que a prevista em lei, ele avança sobre espaço normativo que não lhe pertence. A doutrina tem identificado esse fenômeno como expressão do que Cabral, Sarai e Iwakura (2021) denominam “ativismo de contas”: o comportamento dos tribunais de contas que, a pretexto de se mostrarem proativos ou de agirem como controladores de políticas públicas, acabam por exercer suas atribuições em desconformidade com o que permite o texto constitucional e infraconstitucional, substituindo, de maneira indevida, a competência interpretativa e decisória dos órgãos administrativos.

Essa distinção é especialmente relevante em matéria tributária, onde a legalidade estrita e a tipicidade fechada impõem que restrições ao contribuinte decorram expressamente da lei, não de interpretações expansivas de órgãos de controle. Como observa Justen Filho (2018), o art. 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – que determina que decisões nas esferas administrativa, controladora e judicial considerem as consequências práticas da decisão – aplica-se integralmente às deliberações dos tribunais de contas, vedando fundamentações abstratas dissociadas da realidade concreta dos instrumentos fiscalizados. A aplicação desse dispositivo ao TCU não é apenas doutrinariamente sustentada, decorre da própria literalidade do art. 20, que menciona expressamente a “esfera controladora” como destinatária da diretriz consequencialista.

O episódio do PF/BCN ilustra com precisão esse dilema. O TCU exerceu, com legitimidade, sua função de auditoria sobre a política de transação tributária, identificando fragilidades de governança e inconsistências de execução que mereciam atenção. Ao avançar, porém, para uma interpretação do art. 11, parágrafo 2º, da Lei nº 13.988/2020 que não encontrava respaldo em sua literalidade, o acórdão produziu efeitos normativos sobre a política pública que extravasaram o diagnóstico de auditoria, afetando imediatamente contribuintes que aguardavam análise de propostas já formalizadas. A reforma do entendimento pelo Acórdão nº 990/2026, necessária para restaurar a coerência interpretativa do regime jurídico da transação tributária (TCU, 2026), evidencia que o diálogo institucional, inclusive pela via dos embargos de declaração, é mecanismo essencial de aprimoramento da qualidade das decisões de controle.

6 LIÇÕES SOBRE GOVERNANÇA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

O episódio analisado reafirma a maturidade da política de transação tributária e, ao mesmo tempo, aponta caminhos para o seu contínuo aprimoramento. A experiência acumulada oferece lições relevantes para os órgãos responsáveis pela condução dessa política e para o fortalecimento do diálogo institucional com o controle externo.

A primeira lição diz respeito à uniformidade normativa entre os órgãos responsáveis pela condução das transações tributárias. A edição de portarias conjuntas com critérios claros e publicamente acessíveis sobre recuperabilidade, capacidade de pagamento e uso do PF/BCN, movimento iniciado com a Portaria Conjunta RFB/PGFN/MF nº 6, de 2026, reduz o espaço para interpretações divergentes e fortalece a previsibilidade e a isonomia no tratamento dos contribuintes (PGFN, 2026). Nesse contexto, a Portaria PGFN nº 6.757/2022 já representou um marco importante ao disciplinar, de forma detalhada, os requisitos e procedimentos para o uso do PF/BCN, conferindo segurança jurídica aos acordos celebrados (PGFN, 2022).

A segunda lição diz respeito à transparência ativa. Uma política pública que movimenta dezenas de bilhões de reais ao ano e concede benefícios expressivos sobre débitos de grande monta precisa de indicadores claros de efetividade, metodologias auditáveis de avaliação

de capacidade de pagamento e publicação integral dos termos negociados. A transparência não apenas fortalece o controle social, mas também evidencia de forma verificável que os acordos celebrados são vantajosos para o erário.

A terceira lição é sobre a importância do diálogo preventivo entre os órgãos responsáveis pela política de transação tributária e o TCU. A construção de canais institucionais de interlocução anteriores à publicação de acórdãos de auditoria com impacto sobre políticas públicas em curso, como câmaras técnicas conjuntas ou consultas formais, contribui para que o controle externo seja exercido de forma mais informada e com maior aderência à realidade operacional dos instrumentos fiscalizados.

A quarta lição, talvez a mais relevante para o campo da Advocacia Pública, é sobre a importância de uma postura institucional firme, tecnicamente fundamentada e processualmente adequada diante de decisões de controle com as quais o órgão discorde. A experiência da PGFN no episódio do PF/BCN demonstra que é possível sustentar posições jurídicas divergentes, pelos meios cabíveis, sem comprometer a relação institucional com os órgãos de controle e, eventualmente, obter o reconhecimento de sua correção.

7 CONCLUSÃO

O episódio desencadeado pelo Acórdão nº 2.670/2025 do TCU e encerrado, em sua dimensão normativa, pelo Acórdão nº 990/2026-TCU-Plenário é mais do que uma disputa técnica sobre os limites do uso do PF/BCN em transações tributárias. É um caso de estudo sobre os limites do controle externo, sobre o papel da Advocacia Pública na defesa da legalidade e sobre a maturidade institucional da política pública de transação tributária.

A análise crítica do Acórdão nº 2.670/2025 revela tensões interpretativas relevantes. Ao equiparar o PF/BCN aos descontos da transação tributária e submetê-lo ao mesmo teto de 65%, o acórdão contrariou a literalidade e a sistemática da Lei nº 13.988/2020 (TCU, 2025), desconsiderou a natureza dos créditos sobre os quais o PF/BCN incide e produziu efeitos operacionais sobre uma política pública em pleno funcionamento. O próprio TCU reconheceu esse equívoco ao acolher, por unanimidade, os embargos de declaração opostos pela PGFN (TCU, 2026).

A posição defendida pela PGFN era juridicamente fundada. O PF/BCN não é desconto: é instrumento autônomo de liquidação do saldo remanescente após a incidência dos descontos, com limite próprio de 70% estabelecido no art. 11, IV, da Lei nº 13.988/2020, e operacionalizado pela Portaria PGFN nº 6.757/2022 por meio de critérios objetivos de classificação de crédito e avaliação da capacidade de pagamento do contribuinte. Sua utilização incide sobre créditos para os quais já não há expectativa realista de recebimento integral, de modo que sua aplicação viabiliza a recuperação de valor que, de outra forma, provavelmente não seria arrecadado (Alves e Viana, 2022; TCU, 2026).

A atuação da PGFN no episódio – discordância pública fundamentada, cautela operacional provisória e oposição de embargos de declaração como mecanismo de diálogo

institucional – constitui modelo de Advocacia Pública que preserva o respeito ao órgão de controle sem abrir mão da defesa da legalidade. O desfecho favorável, registrado no Acórdão nº 990/2026, confirma essa avaliação e estabelece precedente relevante para situações análogas.

O episódio demonstra, por fim, que a transação tributária brasileira é um instrumento consolidado e juridicamente robusto, sustentado por sólido arcabouço legal e regulamentar. A experiência acumulada no episódio do PF/BCN contribui para que os próximos passos dessa política sejam dados com ainda maior solidez institucional e diálogo qualificado com os órgãos de controle.

REFERÊNCIAS

ALVES, Marcos Joaquim Gonçalves; VIANA, Alan Flores. Prejuízo fiscal como meio de pagamento da transação tributária. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). *Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho*. Belo Horizonte: Fórum, 2022. p. 89-106.

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, n. 233, p. 61-82, jan./mar. 2022. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/233/ril_v59_n233_p61. Acesso em: 2 jun. 2026.

BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 14 abr. 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm. Acesso em: 12 jun. 2026.

BRASIL. Lei nº 14.375, de 21 de junho de 2022. Altera a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, para ampliar as hipóteses de transação tributária. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 21 jun. 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/lei/l14375.htm. Acesso em: 11 jun. 2026.

BRASIL. Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023. Altera a Lei nº 13.988, de 2020, e outros diplomas. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 20 set. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/l14689.htm. Acesso em: 11 jun. 2026.

BRASIL. Portaria Conjunta RFB/PGFN/MF nº 6, de 26 de março de 2026. Regulamenta os critérios de qualificação do devedor contumaz. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 mar. 2026. Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/portaria-conjunta-rfb/pgfn/mf-n-6-de-26-de-marco-de-2026-696046658>. Acesso em: 13 jun. 2026.

BRASIL. Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022. Regulamenta a transação na cobrança de créditos da União inscritos em dívida ativa. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 29 jul. 2022. Disponível em: <https://in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-pgfn/me-n-6.757-de-29-de-julho-de-2022-418965941>. Acesso em: 8 jun. 2026.

FÉRRER DE ALBUQUERQUE JÚNIOR, Vicente. A cobrança da dívida ativa da União na era autocomposição: O instrumento da transação tributária. *Revista do TCU*, Brasília, n. 152, p. 170–190, 2023. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/2021>. Acesso em: 13 jun. 2026.

GARCIA CABRAL, Flávio; SARAI, LEANDRO; RODRIGUES IWAKURA, Cristiane. Tribunal de Contas da União (TCU) e as Agências Reguladoras: limites e excessos da accountability horizontal. *Revista da CGU*, v. 13, n. 24, p. 207–219, 2021. DOI: 10.36428/revistadacgu.v13i24.450. Disponível em: https://revista.cgu.gov.br/Revista_da_CGU/article/view/450. Acesso em: 14 jun. 2026.

JUSTEN FILHO, Marçal. Art. 20 da LINDB – Dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas. *Revista de Direito Administrativo*, p. 13-41, 2018. DOI: 10.12660/rda.v0.2018.77648. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/77648>. Acesso em: 14 jun. 2026.

LUSTOZA, Helton Kramer; VITA, Jonathan Barros. Transação tributária e a desjudicialização da cobrança de crédito fiscais: caminhos para a solução consensual de litígios. *Revista de Processo*, São Paulo, vol. 367, p. 457-484, set. 2025. Disponível em: <https://bd.tjdft.jus.br/items/c5a872e6-723d-4a0e-94e7-875bf0570de6>. Acesso em: 2 de jun. 2026.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *PGFN em Números 2026*: dados 2025. Brasília: Ministério da Fazenda, 2026. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/pgfn-em-numeros>. Acesso em: 12 de jun. 2026.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Acórdão nº 2.670/2025 – Plenário*. Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues. TC 007.099/2024-0. Brasília, DF, 12 nov. 2025. Disponível em https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO:2670%20ANOACORDAO:2025/DTRELEVANCIA%20desc/0/sinonimos%3Dfalse. Acesso em: 4 jun. 2026.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Acórdão nº 990/2026 – Plenário*. Embargos de Declaração. TC 007.099/2024-0. Brasília, DF, 22 abr. 2026. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A990/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc%252C%2520COPIACOLEGIADO%2520desc/0. Acesso em: 4 jun. 2026.

VIANA, Alan Flores; SARAIVA NETO, Oswaldo Othon de Pontes. Uso do prejuízo fiscal para pagamento da transação tributária. *Revista da APET*, São Paulo, 15 ago. 2022. Disponível em: <https://apet.org.br/artigos/uso-do-prejuizo-fiscal-para-pagamento-da-transacao-tributaria/>. Acesso em: 5 jun. 2026.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

HOLANDA, Gabriela Veloso. Transação tributária sob controle: o prejuízo fiscal, o TCU e os desafios da governança na recuperação da dívida ativa. *Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa*, Belo Horizonte, ano 3, v. 1, p. 491-502, 2026.

CAFÉ COM O DEVEDOR: O TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO E A MORALIDADE INTERNA DO DIREITO APLICADA À TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Pablo Galas Pedrosa

Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Piauí (UFPI). Mestre em Literatura pela Universidade de Brasília (UnB). Especialista em Administração Pública pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Procurador da Fazenda Nacional.

Resumo: O artigo analisa como o entendimento do Tribunal de Contas da União sobre a política de transação tributária é reveladora de uma fase de transição em que antigos dogmas legados pela modernidade como a supremacia e a *intransigibilidade* do interesse público são confrontados com o paradigma da mesa-redonda desenvolvido pelo sociólogo Ulrich Beck no contexto da modernidade reflexiva. A revisão do entendimento inicial da Corte de Contas, autorizando o uso de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa (PF/BCN), é um sintoma dessa transição que passa por resistências, aprendizados e avanços institucionais. O julgamento revela ainda que o Tribunal operou uma mudança de perspectiva teórica que permitiu uma melhor compreensão da transação tributária: de uma moralidade externa, baseada essencialmente em valores substantivos do ordenamento jurídico, para a moralidade interna do Direito, formulada por Lon Fuller. Os princípios que integram o núcleo dessa moralidade, assumem uma natureza processual especial, priorizando a congruência, integridade, confiança e reciprocidade entre o Estado e o contribuinte. Nesse contexto, o conceito de capacidade de pagamento ganha centralidade. O artigo defende, a partir dessa moralidade imanente ao Direito, sua autonomia conceitual face à capacidade contributiva, destacando sua instrumentalidade-plástica para caracterizá-la como uma escala moral de natureza processual. Essa dimensão instrumental-moral garante a necessária consistência técnica da administração da dívida tributária para discipliná-la, calibrando as negociações conforme as vicissitudes reais do devedor, estruturando padrões gerais de decisão.

Palavras-chave: Transação tributária. Paradigma da mesa-redonda. Moralidade do Direito. Capacidade de pagamento.

Sumário: 1 Introdução – 2 O paradigma da mesa-redonda da modernidade reflexiva – 3 A busca pela moralidade interna do Direito – 4 A moralidade interna do Direito – 5 A autonomia conceitual e a natureza moral-processual da capacidade de pagamento – 6 Conclusão – Referências

1 INTRODUÇÃO

Cinco décadas depois do art. 171 do Código Tributário Nacional (CTN) prever a transação tributária como forma de encerrar litígios e extinção do crédito tributário, o instituto foi regulamentado, no âmbito federal, pela Lei 13.988, de 2020, fruto da conversão da Medida Provisória 899, de 2019. A latência da previsão legal no CTN é, em si, reveladora de como esse instituto é a expressão, ainda que tardia, do desgaste de paradigmas modernos sobre os quais se sustentaram historicamente a administração da dívida tributária como a incomunicabilidade entre Fazenda Pública e contribuinte/devedor e a *intransigibilidade* do interesse público, como anota Gustavo Binenbojm (2020, p. 01).

Seis anos depois de sua regulamentação, a transação transformou-se na estratégia mais eficiente de recuperação de créditos tributários. Dados da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN (Brasil, 2026) mostram que ela responde por mais de 46% do total de créditos recuperados ao longo de 2025 (R\$30,8 bilhões de um total de R\$66,1 bilhões) e

que, entre 2020 e 2025, foram formalizadas mais de 2,9 mil transações, 2,7 mil transações simplificadas e aproximadamente 3,7 milhões de transações por adesão. Ainda assim, a ideia de transações sobre crédito tributário enfrenta resistências e estranhamento para legitimar-se no ordenamento jurídico.

O Tribunal de Contas da União (TCU), no julgamento do acórdão nº 2.670/2025, fruto de auditoria na política de transação tributária da União, revelou aspectos importantes desse enfrentamento. Quando a análise da Corte se fundamentou, essencialmente, sobre valores substantivos consagrados pelo Estado Democrático de Direito e na tradicional concepção de interesse público legada pelo projeto moderno, aspectos fundamentais da transação tributária restaram incompreendidos pelo julgamento.

Nesse sentido, o acórdão expressou o entendimento de que a autorização para uso de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa (PF/BCN) de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) deve ser considerada forma de redução da dívida negociada e, conseqüentemente, deve estar adstrita aos mesmos limites impostos a concessão de descontos. Esse entendimento vedava, portanto, a redução do montante principal dos débitos ou superior a 65% do valor total da dívida. Na prática, o entendimento inviabilizava um espaço de transação para empresas com dívidas tributárias consideradas de difícil recuperação, cuja regularização, em casos excepcionais, passa necessariamente pela utilização desses créditos além dos descontos autorizados por lei.

A repercussão do entendimento pode ser mensurada pelo número de pedidos atravessados ao processo de tomada de contas para participar como *amicus curiae* ou como terceiros interessados. Além disso, a própria PGFN, que conduz as transações tributárias dos débitos inscritos em dívida ativa da União, entendeu, por segurança jurídica e em cumprimento ao acórdão, suspender a utilização dos referidos créditos nas negociações tributárias, enquanto buscava reverter o entendimento. A decisão do TCU ainda revelou forte potencial de judicialização, incluindo decisões judiciais revertendo o entendimento da Corte de Contas.

O acórdão acabou, nesse aspecto principal, sendo reformado em acolhimento aos embargos interpostos pela PGFN, por meio da Advocacia-Geral da União (AGU), consolidando o novo entendimento no Acórdão 990/2026-TCU.

O artigo analisa como a mudança de entendimento da Corte de Contas reflete aspectos ainda em transição no contexto de uma modernidade reflexiva: avanços, resistências e aprendizados em torno do paradigma da mesa-redonda e da *transacionalidade* do interesse público. Por outro lado, a análise do julgamento também aponta para a teoria da moralidade interna do Direito como referência fundamental na análise da legitimidade das transações tributárias. Por meio dessa teoria, construída por Lon L. Fuller, é possível compreender que a capacidade de pagamento, quase sempre capturada como expressão material da capacidade contributiva, possui uma dimensão autônoma em relação a essa, de natureza essencialmente processual, como expressão dessa moralidade interna do Direito.

2 O PARADIGMA DA MESA-REDONDA DA MODERNIDADE REFLEXIVA

Gilles Lipovetsky dedicou-se ao diagnóstico dessa transição dos paradigmas morais da modernidade para o que chama de sociedade pós-moralista, do crepúsculo do dever e da ética indolor. Entre as principais características dessa nova moral, o autor destaca o esvaecimento do dever, traduzido pela ideia de sacrifício em nome de uma causa maior, de uma coletividade, de Deus ou da pátria, em uma sociedade que se movimenta por uma ética hedonista, da satisfação imediata. Menos culpa e mais responsabilidade. Na sociedade pós-moralista descrita por Lipovetsky, o hiperindividualismo concilia-se com uma ética da responsabilidade sobre a sustentabilidade e sobre os direitos humanos. Uma conciliação que só é possível se mantida a realização individual sem maiores sacrifícios. Assim, nada de idealização. Não há tempo ou pretensões para grandes narrativas heroicas, a felicidade que se busca não depende mais de uma odisséia, está logo ali, e seu alcance responde a uma lógica mais pragmática. A moral se flexibiliza e se multiplica conforme as subjetividades individuais, perdendo uma identidade fixa no Estado ou na Igreja.

O ideal do sacrifício é débil; a crença num porvir radioso da história está exaurida. O que subsiste além da aventura do conhecimento e as perspectivas de uma sábia política pragmática dotada de instrumentos apropriados? Não significa que o tributo aos sentimentos morais seja coisa vã. Indiscutivelmente capazes de suscitar gestos de generosidade, estes podem, contudo, servir de princípio organizativo para o funcionamento duradouro de instituições aptas e adequadas. (Lipovetsky, 2005, pp. xxxv-xxxvi)

Os sintomas dessa sociedade pós-moralista, portanto, serão sentidos na administração da dívida tributária. Mas é a função da comunicação nesse novo modelo moral que se traduz no principal vetor de transformação dessa administração. Para Gilles Lipovetsky, a comunicação não é apenas uma ferramenta de transmissão de informações, mas o próprio motor da sociedade pós-moralista. Ela atua como o mecanismo que substitui a coerção e a autoridade tradicional pela sedução e pelo consenso.

Diferente das sociedades autoritárias, a sociedade pós-moralista usa a comunicação para gerenciar conflitos de forma suave. Em vez de repressão, usa-se o diálogo infinito. A ideia é que tudo pode ser discutido, negociado e “comunicado”, o que mantém a paz social sem a necessidade de valores absolutos ou punições severas. Para se comunicar, interna e externamente, as instituições afrouxam as regras burocráticas e disciplinares, flexibilizam seus valores, fomentando uma lógica da iniciativa, do envolvimento e da responsabilidade individual.

As consequências da flexibilização hierárquica e autoritária a favor dessa ética comunicacional pós-moralista será sentida no diagnóstico de Ulrich Beck (1997, p. 54) da sociedade de risco em que as transformações do Estado são apenas um entre inúmeros sintomas. “A decisão autoritária e a ação do Estado dão lugar ao Estado de negociação, que prepara os palcos e as negociações e dirige o espetáculo” (Beck, 1997, p. 54). Essa mudança de paradigma do Estado atende a esse novo imperativo moral que rejeita e desconfia da

autoridade disciplinar punitiva, mas também decorre da percepção de que, a partir da negociação, pode-se alcançar melhores resultados do que os alcançados pela lógica anterior, do paradigma moderno, de uma total indisponibilidade administrativa. Segundo Beck (1997, p. 54), “a capacidade do estado moderno em negociar é supostamente até mais importante que sua capacidade hierárquica unilateral para agir, que está se tornando cada vez mais problemática”.

Essa nova mentalidade ascendente na era pós-dever, que se pauta pela negociação, pressupõe uma revisão de categorias jurídicas herdadas da modernidade, pelo menos em sua versão não reflexiva, que não se adaptam a esse novo contexto de nivelamento para o diálogo. A revisão do alcance do próprio Estado e de seus serviços é colocada em pauta e poderá ser percebido, inclusive, como um enfraquecimento de sua modelagem moderna. Mas para Beck (1997, p. 54), o “enfraquecimento não precisa ser sinônimo de fracasso”. Ele ressalta que “frequentemente, o enfraquecimento do Estado é apenas o outro lado da auto-organização, a sub politização da sociedade; é um pouco da utopia resgatada” (Beck, 1997, p. 54).

É nesse contexto que a indisponibilidade asséptica do interesse público, pilar sobre a qual erigiu-se a administração pública e o direito administrativo, será revisada. Sua construção sobre o paradigma igualmente moderno da legalidade será objeto de reflexão. Não há dúvida de que revisões e inflexões dessa profundidade são embaladas por uma mentalidade diversa daquela que a inaugurou e a tem sustentado desde que Rousseau, na segunda metade do século XVIII, “inaugura a religião cívica moderna pela imposição de sacrificar os interesses pessoais à vontade geral” (Lipovetsky, 2005, p. 5). Essa ideia de interesse público como uma tradução mítica da vontade geral, resiste ao maquiavelismo e ao utilitarismo para, movido pelo ideal revolucionário jacobino, “fazer valer o triunfo da moral republicana sobre os interesses individuais” (Lipovetsky, 2005, p. 05).

No rastro dessas transformações, o modelo tradicional de recuperação da dívida tributária no sistema jurídico nacional, erigido sob o paradigma da cobrança judicial ineficiente (expressão quase alienante da indisponibilidade do interesse público) e dos favores fiscais travestidos em parcelamentos periódicos, desenhados pela tutela do poder legislativo, são objeto de questionamento. Eles já não atendem ao contribuinte/devedor que busca se regularizar e dialogar com a administração, mas apenas encontra a lógica beligerante e intransigente da cobrança judicial e dos programas de parcelamentos gerais, alheios à realidade econômica de cada um, mais voltados a uma mera procrastinação da dívida (quitação aparente). Os tradicionais programas de parcelamento das dívidas tributárias não atendiam a essa nova lógica comunicacional e do diálogo entre contribuintes e administração pública. Eles, ao contrário, eram um pilar do modelo moderno, do Estado hierárquico que tributa, cobra, mas perdoa a partir de um modelo legal forjado com déficit de subpolítica da modernidade reflexiva. A subpolítica que Beck descreve como um dos traços da sociedade de risco significa uma forma de ação política que não está adstrita às instituições representativas clássicas do Estado como parlamento, partidos políticos e

eleições. A política, nesse novo paradigma, é descentralizada e distribui papel fundamental a especialistas, advogados, empresas e contribuintes em um ambiente mais transparente e horizontal.

Os parcelamentos, portanto, como expressão da política tradicional, não capturam essas transformações no plano moral que se desvencilhava ou revisava conceitos-dogmas da modernidade como indisponibilidade do interesse público, bem público, lei e legalidade formal.

Administrações de todos os níveis veem-se em confronto com o fato de que o que eles planejam ser um benefício para todos é percebido como uma praga por alguns e sofre sua oposição... Estão convencidos de que eles elaboraram esses planos “racionalmente”, com o máximo de seu conhecimento e de suas habilidades, considerando o “bem público”. Nisso, no entanto, eles descuram da ambivalência envolvida. Lutam contra a ambivalência com os velhos meios da não-ambivalência. (Beck, 1997, p. 42)

A percepção, ainda que tardia, do desgaste das estruturas sobre a qual se fundava o projeto moderno, como a sobreposição do político, será determinante para remodelar as atividades da administração da dívida tributária. Afinal, os parcelamentos extraordinários e cíclicos eram expressão direta da imposição política sobre qualquer razão especialista. O assombro pela persistência e insistência dessa política ineficaz de recuperação da dívida tributária é reveladora da força dos paradigmas modernos. Trata-se de um resquício que concentra a atividade política no Poder Legislativo e este como monopólio de toda atividade normativa e, portanto, da identificação da lei, em sentido formal, com o Direito.

Essa separação mecanicista dos poderes exclui do Poder Executivo não só qualquer atividade normativa com alcance geral e abstrato, mas também lhe retira qualquer protagonismo na elaboração de uma política de recuperação da dívida tributária, restando-lhe a mera execução pelo padrão legal definido pela tradicional política. Esse paradigma é incompatível com a ética da mesa-redonda que é articulada a partir da lógica da subpolítica. A administração da dívida tributária terá que se adaptar a essa nova mentalidade que ela mesma protagoniza, assumindo mais responsabilidade ao tempo que reforça seus instrumentos de blindagem técnica em face da política tradicional, para se estabelecer como espaço de diálogo e comunicação com os contribuintes e devedores na formulação de uma política de recuperação da dívida tributária. Nesse novo modelo, os parcelamentos tradicionais e a primazia da judicialização da cobrança perdem espaço para instrumentos mais dialógicos de recuperação.

O que está em jogo aqui não é apenas uma redefinição das áreas de responsabilidade governamental, mas antes a questão radical relativa a tarefas supostamente “eternas” e as instituições com jurisdição sobre elas durarem mais que a sua utilidade. Nesse caso, a política reflexiva não significa apenas a invenção, significa o desaparecimento do político. (Beck, 1997, p. 55)

Beck descreveu cinco características desse novo modelo de mesa-redonda que a habilitam como ferramenta para tratar a ambivalência da sociedade de risco e fundamentais para compreensão da transação tributária como política de recuperação de crédito.

Primeiro, a “desmonopolização da especialização”, rompendo com a ideia de que as “administrações e os especialistas sempre sabem exatamente, ou pelo menos melhor, o que é certo e o bom para todos” (Beck, 1997, p. 43). A valorização da especialização não significa seu monopólio sobre a melhor decisão, que deverá ser alcançada pela absorção de outros conhecimentos, realidades e perspectivas.

Segundo, é o que ele chama de “informalização da jurisdição”. Para Beck (1997, p. 53), na modernidade reflexiva, “o círculo de grupos com permissão de participar não pode continuar fechado em razão de considerações internas aos especialistas, mas ao contrário, deve estar aberto de acordo com padrões sociais de importância”.

A terceira característica é a que chama de “abertura da estrutura da tomada de decisão”, de forma que a abertura viabilizada pela informalização da jurisdição considere que não existe decisão prévia e que além de sua construção, ela precisará ser exposta e implementada.

A quarta característica é o que chama de caráter parcial público desse processo por meio do qual o diálogo na mesa-redonda entre especialistas e os que decidem deve ser uma arena pública e transparente para alcançar e envolver “a mais ampla variedade de agentes” e não no modelo portas-fechadas.

Por fim, Beck (1997, p. 53) menciona a autolegislação e autorregulação como característica da normatização decorrente do consenso alcançado.

Identificar, especificamente, como o modelo mesa-redonda, instaurado pela modernidade reflexiva, é institucionalizado no âmbito da administração da dívida tributária, revelando adaptações, avanços e déficits institucionais, é um objetivo que escapa ao escopo deste artigo. Mas não é difícil identificar sintomas como a intensificação de participação em fóruns públicos e privados, a utilização de audiências públicas e consultas públicas para aprimoramento de regulamentações, a transversalidade da arrecadação com outras políticas públicas, como saneamento básico, agricultura familiar, saúde pública, etc., práticas, até pouco tempo atrás, impensáveis no âmbito da administração da dívida tributária. A transação tributária é mais um destes sintomas que responde a essa nova ética indolor, pragmática, comunicacional e consensual.

Afinal, segundo Beck (1997, p. 53):

As instituições de negociação e mediação deste tipo devem experimentar procedimentos novos, estruturas de tomadas de decisão, sobreposições de competência e incompetência e jurisdição múltipla. Elas não podem mais existir sem a destruição dos monopólios e da delegação do poder, como também não poderiam fazê-lo com as velhas exigências e com os modelos de não-ambiguidade eficiente.

Dialogar, desmonopolizar e delegar poderes, compartilhando-os em mesa-redonda com múltiplos agentes para além dos especialistas e tomadores de decisão não significa retirar do portfólio institucional da administração da dívida tributária mecanismos tradicionais de coerção, inclusive penais, em face daqueles que se recusam a compartilhar esses novos valores dialógicos. A discussão da naturalização cível das fraudes fiscais ou dos reflexos penais da inadimplência contumaz fornece, no plano moral, um bom exemplo de como

esse movimento não é hegemônico ou totalizante. “Trata-se, na verdade, da progressão paralela de duas maneiras antitéticas de se reportar aos valores, dois modos contraditórios de conceber a organização do estado social individualista, conquanto de uma amplitude social muito diversa” (Lipovetsky, 2005, p. xxxi). Ao contrário do que se possa imaginar, a sociedade pós-moralista não é uma sociedade avessa à moralidade, alheia à moral de seu tempo. São novos valores que são integrados ao quadro da moralidade e que remodelam a vida e as instituições. Para Lipovetsky (2005, p. xxx), “longe de construir uma atenuação do debate ético, a cultura do ‘fora dever!’ o exacerba, colocando-o ao alcance das massas, aprofundando o antagonismo de perspectivas”. A administração da dívida tributária é um espaço institucional sensível a essa aparente antítese moral e reflete esse esforço de conciliação de valores que, à primeira vista, parecem avessos, mas se complementam.

Afinal, esses mecanismos acabam, em grande parte, sendo reorientados por essa ética mais pragmática pós-moralista e estão menos direcionados para expiação de uma culpa social difusa do que para reintrodução dos responsáveis em condições especiais de mesa-redonda.

Trata-se, portanto, de uma administração fundada em uma ética comunicacional, que valoriza o diálogo em busca de soluções consensuais e não beligerantes e que desconstrói a ideia de interesse público irrenunciável, blindado de soluções pragmáticas, mas também e principalmente, que adere à lógica *self* como estratégia de recuperação dos créditos tributários inscritos em dívida ativa, regulamentando e priorizando programas de autorregularização. A compreensão desse cenário é fundamental para a análise do julgamento do TCU sobre a política de transação tributária.

3 A BUSCA PELA MORALIDADE INTERNA DO DIREITO

O julgamento no TCU é mesmo sintomático dessa transição de paradigmas que afetam a administração tributária.

De início, ainda no campo processual, o indeferimento dos pedidos de participação como *amicus curiae* e de terceiros interessados antecipa algum desencontro com a ideia de “desmonopolização da especialização”, uma das características do modelo de mesa redonda típico da modernidade reflexiva. Afinal, a percepção do contribuinte devedor sobre seu passivo fiscal e sobre sua dificuldade em recuperar a regularidade parecem relevantes para a política da transação.

No mérito do julgamento, dogmas sobre os quais erigiu-se a Administração Pública, como a indisponibilidade e a unilateralidade do interesse público, estão subjacentes à interpretação dada à Lei nº 13.988/2020 pelo Tribunal de Contas. No Acórdão originário (2.670/2025-TCU-Plenário), antes do acolhimento dos embargos proposto pela PGFN, a Corte estendeu o limite previsto no art. 11, §2º, da Lei 13.988/2020, ao uso excepcional de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa (PF/BCN) em transações tributárias, caracterizando sua violação espécie de renúncia de receita.

Incluir o PF/BCN no cálculo do piso de legalidade distorce a aplicação da lei e resulta em acordos que, na prática, não geram receita efetiva para o Estado, violando os princípios de responsabilidade fiscal e de proteção ao interesse público, e por isso deve ser objeto de ciência aos órgãos envolvidos, advertindo que a celebração de acordos de transação cuja contraprestação final a ser paga pelo contribuinte seja inferior ao piso de legalidade, infringe o disposto no art. 11, §2º, da Lei 13.988/2020, com potencial violação ao art. 14 da LRF, no que tange à renúncia de receitas. (Acórdão 2.670/2025-Plenário)

A hipótese de uma incompatibilidade entre o sistema jurídico e algum espaço discricionário da administração da dívida tributária para autorizar, ainda que excepcionalmente, no âmbito de uma transação tributária, a utilização de créditos de PF/BCN para liquidação do passivo transacionado, reflete uma concepção da *intransacionalidade* ou a resistência às condições do paradigma da mesa-redonda. Parece inegável que, subjacente à interpretação inicial do Tribunal, ecoa a ideia de uma indisponibilidade asséptica do interesse público, expresso contabilmente como crédito tributário inscrito em dívida ativa.

Uma leitura sistemática da Lei nº 13.988/2020 e da Portaria PGFN nº 6.757/2022 que a regulamenta revela que o ordenamento jurídico já se filiou, no campo da transação, a esse novo paradigma. O art. 2º da referida portaria, antes de eleger o atendimento ao interesse público (inciso VII) como um deus princípios norteadores, consagra, no mesmo dispositivo e, portanto, com idêntica hierarquia principiológica, uma série de princípios que desfaz a dicotomia moderna entre interesse público e interesse individual. Com efeito, a presunção de boa-fé do contribuinte, a concorrência leal entre os contribuintes, o estímulo à autorregularização e conformidade fiscal, a redução de litigiosidade, a menor onerosidade dos instrumentos de cobrança, a adequação dos meios de cobrança à capacidade de pagamento dos devedores inscritos em dívida ativa da União e do FGTS e a autonomia de vontade das partes na celebração do acordo de transação não traduzem apenas a conciliação entre interesse público e interesse do contribuinte, antes incluem o interesse do contribuinte como expressão do interesse público. Parece ser essa a melhor leitura da transação dos créditos tributários inscritos em dívida ativa da União, especialmente quando compreendida em consonância com seus objetivos previstos no art. 3º da Portaria PGFN nº 6757/2022.¹ Uma leitura da qual não se afastou o TCU, conforme o declarou o Min. Bruno Dantas em seu voto: “necessidade de que a interpretação das normas que regem a transação tributária seja realizada à luz de sua finalidade, e não por meio de leitura isolada e descontextualizada de seus dispositivos” (Acórdão 990/2026-TCU).

1 Os objetivos da transação elencados na Portaria indicam essa clara fusão entre interesse público e interesse individual: 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; assegurar fonte sustentável de recursos para execução de políticas públicas; 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; 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 assegurar aos contribuintes em dificuldades financeiras nova chance para retomada do cumprimento voluntário das obrigações tributárias e fundiárias correntes.

A regulamentação, portanto, está fundamentada no reconhecimento de que a ideia de interesse público é indissociável do interesse individual. É o que Binenbojm (2020, p. 2) chama de “polivalência da ideia de interesse público, que pode abarcar, em seu conteúdo semântico, tanto a preservação de direitos individuais, como a persecução de objetivos transindividuais”, desconstruindo a ideia dicotômica entre interesse público e interesse privado. Sob esse novo paradigma, a atuação administrativa torna-se mais complexa e sua legitimidade não responde a categorias binárias tradicionais como atos vinculados/discricionários ou legais/ilegais.

Afinal, o consenso se deslocou. Antes pressuposto na lei abstrata, fruto da representatividade formal, requer, agora, uma construção concreta. Binenbojm destaca o papel desse consenso na legitimação da atuação do Poder Público, funcionando como um processo ético para aperfeiçoamento das relações entre os particulares e o Estado. Essa concretização só será possível se essa dimensão moral se deslocar para o campo processual e não como uma finalidade substantiva. “Num Estado democrático, deve-se abrir aos interessados a possibilidade de influir na formação das decisões administrativas que afetem seus interesses, com a garantia de que seus pontos de vista serão considerados” (Binenbojm, 2020, p. 3).

A compreensão do design da política de transação passa necessariamente pela conciliação entre seus princípios e objetivos, entre seus conceitos fundamentais e sua instrumentalidade.

Mas o acolhimento dos embargos e a mudança do entendimento em aspecto central do julgamento (Acórdão 990/2026 – TCU), compreendendo que a utilização dos créditos de PF/BCN no âmbito das transações não se confunde com os descontos unilaterais concedidos pela União e não estão limitados pelo piso legal, constante do art. 11§2º, II da Lei nº 13.988/2020 e tampouco constituem renúncia de receita, é, antes de tudo, sintomático da fase de transição que traça um novo desenho institucional na administração da dívida tributária.

O PF/BCN, como ferramenta destinada a situações excepcionais, deve incidir quando os descontos previamente aplicados já alcançaram seus limites legais e, portanto, não estão submetidos ao teto de 65%, submetendo-se exclusivamente apenas ao limite de “70% (setenta por cento) do saldo remanescente após a incidência dos descontos”, segundo o art. 11, IV, da Lei 13.988/2020. (Acórdão 990/2026-TCU)

Nessa transição, novos paradigmas, como o próprio instituto da transação, inseridos a partir de uma nova ética consensual, convivem com antigos postulados, herdados da modernidade. É natural que algumas reflexões, estranhamentos e revisões traduzam alguma incompatibilidade entre essas novas diretrizes e a antiga estrutura jurídica.

No entanto, um olhar atento para o julgamento revela que a Corte de Contas promove um importante deslocamento da questão e das referências que balizam sua análise. Antes centrada na ideia de moralidade externa, expressa diretamente pela menção ao art. 37 da Constituição Federal de 1988 e na hipótese de renúncia de receita, o julgamento é deslocado

para parâmetros da moralidade intrínseca ao Direito. Mas o que vem a ser essa moralidade e como ela se manifestou no julgamento? E qual sua importância como paradigma de legitimidade das transações tributárias?

4 A MORALIDADE INTERNA DO DIREITO

Em meados do século XX, ainda sob o assombro das atrocidades cometidas pelo Estado nazista reveladas no pós-guerra, um debate entre dois juristas chamava atenção entre os estudiosos do Direito. De um lado, L. A. Hart, defensor de uma separação clara entre Direito e Moral e da visão positivista analítica traduzida na sua obra fundamental *O Conceito de Direito*; do outro, Lon L. Fuller, catedrático da Universidade de Harvard que defendia uma outra relação entre Direito e Moral, a moralidade interna do Direito.

A moralidade interna do Direito ou a moralidade imanente ao Direito se contrapõe à perspectiva tradicional que compreende a moral de uma comunidade como fonte externa de valores que serão positivados ou não pelo Direito. Para Fuller, antes de existir uma lei boa ou ruim é preciso que exista alguma lei. “A moralidade interna do Direito exige que haja normas, que elas se façam conhecidas e que sejam observadas na prática pelos responsáveis pela sua gestão” (Fuller, 2022, p. 189). Se a moral externa influi no Direito pela definição de valores substantivos que serão absorvidos pelo sistema jurídico como igualdade, solidariedade, impessoalidade, etc. A moralidade interna do Direito preserva certa neutralidade em relação a essas finalidades substantivas de um ordenamento jurídico, constituindo-se por princípios, sem os quais se quer é possível falar em Estado de Direito. Se o positivismo enxerga o Direito, como diz Fuller, a partir do despacho do legislador, a moralidade interna do Direito se dirige essencialmente ao legislador e a quem assume qualquer função normativa, como a administração pública e à sua relação interativa com os indivíduos.

Segundo Fuller (2022, p. 230),

O positivista vê o Direito no ponto de seu despacho pelo legislador e, novamente, no ponto do seu impacto sobre a matéria jurídica. Ele não vê o legislador e o cidadão em interação um com o outro e, em virtude dessa falha, deixa de ver que a criação de uma interação efetiva entre eles é um ingrediente essencial da própria lei.

Essa relação interativa deve ser guiada por oito princípios que compõem o núcleo do conceito da moralidade do Direito: generalidade, publicidade, irretroatividade, clareza, não contradição, proibição de regras que preconizam o impossível, estabilidade e congruência. Mas “qual a utilidade desses princípios para pensar sobre o Estado Administrativo e o Direito Administrativo?” – questionam Cass R. Sunstein e Adrian Vermeule (2021, p. 61).

Fuller revitalizou o debate com as concepções positivistas do direito a partir de uma versão menos idealista e ingênua do Direito Natural, uma versão processual que preserva certa neutralidade com os propósitos materiais do Direito embora com ele se relacione.

O que chamei de moralidade interna do direito é, nesse sentido, uma versão processual do Direito Natural, embora, para evitar mal entendidos, a palavra processual deva receber um sentido especial e expandido de modo que inclua, por exemplo, um acordo substantivo entre a ação do Estado e a lei promulgada. (Fuller, 2022, p. 119)

Mas os holofotes sobre o debate Hart-Fuller ofuscaram uma preocupação presente em toda obra de Fuller: a expansão da administração pública, a complexidade de suas atribuições e compatibilidade destas com seus procedimentos estruturados. Fuller não é contra a atuação discricionária das agências estadunidenses, mas contra uma atuação que desconsidera os princípios da moralidade interna, por meio de decisões *ad hoc*, sem um padrão verificável, uma discricionariedade, portanto, não estruturada. Além disso, Fuller preocupa-se com o desenho institucional dos órgãos públicos e com a compatibilidade entre suas finalidades institucionais e os processos legais por meio dos quais realizam suas funções.

Sua teoria assume uma natureza processual especial expandida, indo ao encontro desse espaço onde a legitimidade da administração da dívida tributária no campo da transação tributária, sob esse novo paradigma consensual, passou a habitar.

Aqui, volta-se ao ponto principal do artigo: o julgamento do TCU, além de expressar uma fase de transição em que novos paradigmas da modernidade reflexiva remodelam dogmas e institutos do Direito, opera um deslocamento das referências de análise, permitindo alguma neutralidade em relação a alguns valores substantivos do ordenamento jurídico para compreender a transação tributária sob a ótica da moralidade interna do Direito de Fuller.

A atualidade e sofisticação da abordagem de Fuller tornou-se evidente quando Sunstein e Vermeule (2021, p. 63-64), defenderam a aplicação da moralidade interna do Direito como forma de legitimar o Estado Administrativo no contexto norte-americano: “invocamos a ideia fulleriana do Estado de Direito como uma forma de entender a maneira pela qual um sistema de Direito Administrativo pode funcionar apropriadamente como Direito, e não para fazer reivindicações jurisprudenciais contenciosas”.

Ora, essa compreensão parece ter impulsionado a revisão do Acórdão original do TCU proposta pela PGFN: “a interpretação do TCU geraria insegurança jurídica, fragilizando a confiança entre contribuintes e a administração tributária, além de dificultar a solução consensual de litígios fiscais” (Acórdão 990/2026-TCU). Para Fuller (2022, p. 54), “quando esse vínculo de reciprocidade é finalmente e completamente rompido pelo Estado, nada resta para fundamentar o dever do cidadão de observar as normas”. Afinal, a ideia de confiança entre Administração e contribuinte é, a um só tempo, pressuposto e resultado da interação entre a administração da dívida tributária e o contribuinte, compondo o núcleo da moralidade interna do Direito, como revela o princípio da congruência.

O Voto declarado do Ministro Bruno Dantas indica fortemente essa transição. Ele reforçou aspectos identificados pela auditoria de clara natureza processual, típicos da moralidade interna do Direito: “aspectos relacionados à uniformidade na aplicação dos critérios de recuperabilidade, à consistência metodológica na aferição da capacidade de pagamento e à estabilidade decisória em contextos de elevada discricionariedade técnica”

(Acórdão 990/2026-TCU). Em outro trecho do voto, a teoria de Fuller parece implícita, mais uma vez, como suporte teórico a fundamentação: “a Administração Tributária deve dispor de margem legítima para utilizar os instrumentos previstos em lei na gestão de créditos de difícil recuperação, desde que o faça de forma motivada, transparente e tecnicamente consistente” (Acórdão 990/2026-TCU).

Outro sintoma de que a moralidade interna do Direito influencia o entendimento do TCU é a menção à Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro – LINDB –, onde, seguramente, estão consagrados valores muito próximos aos princípios da legalidade de Fuller. Nessa linha, o Tribunal destaca que a administração pública, incluindo a análise do Tribunal, devem considerar as “consequências práticas da decisão, vedando fundamentações dissociadas da realidade concreta” (Acórdão 990/2026-TCU).

Com efeito, algumas concepções expostas no julgamento da Corte de Contas poderiam ser atribuídas a Fuller. O exercício legítimo da margem de discricionariedade concedida à administração da dívida tributária está condicionado a uma atuação administrativa com consistência técnica e transparente “para que essa margem não se converta em espaço de discricionariedade descontrolada, apta a comprometer a integridade fiscal” (Acórdão 990/2026-TCU). A observância da moralidade interna por parte da administração da dívida tributária é o caminho para obtenção dessa consistência técnica que legitima seu espaço de atuação discricionária concedido pelo legislador.

Ao que tudo indica, a era do pós-dever ou da sociedade pós-moralista de que dá conta Lipovetsky está a exigir um reforço e uma atenção especial à moralidade interna do Direito de Fuller.

5 A AUTONOMIA CONCEITUAL E A NATUREZA MORAL-PROCESSUAL DA CAPACIDADE DE PAGAMENTO

Ao rever a política da transação tributária, descaracterizando o uso de PF/BCN como renúncia de receita, o TCU fundamentou-se essencialmente no conceito de capacidade de pagamento. Segundo o Tribunal, o uso desses créditos escriturados pelas empresas não se confunde com renúncia de receitas, pois são aplicados exclusivamente aos créditos “classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, para os quais já não há expectativa de recebimento por parte da União, viabilizando a recuperação de parte desses créditos, em benefício ao Erário” (Acórdão 990/2026-TCU). Trata-se, portanto, do conceito de capacidade de pagamento. Esse aspecto da decisão é fundamental para análise na medida em que traduz exatamente a transição de uma perspectiva centrada exclusivamente na moralidade externa ao Direito para uma moralidade que lhe é imanente, condensada no conceito de capacidade de pagamento.

O parágrafo único do art. 14 da Lei nº 13.988, de 2020, incluído pela Lei nº 14.375, de 2022, de onde se extrai a matriz legal da capacidade de pagamento, confirma a complexidade em torno de sua definição. O dispositivo legal fixa a competência do Procurador-Geral da

Fazenda Nacional para definir, por ato próprio, os critérios para aferição do grau de recuperabilidade das dívidas, os parâmetros para aceitação da transação individual e a concessão de descontos.

Embora seja compreendido como um critério utilizado pela PGFN para deferir benefícios em transações tributárias conforme a classificação dos créditos de cada devedor, estimada a partir de informações cadastrais, patrimoniais e econômico-fiscais do contribuinte, o entendimento do TCU revelou uma dimensão que lhe era desdenhada. Ao utilizá-lo como um dos fundamentos para descaracterizar o uso de PF/BCN como renúncia de receita, o Tribunal acabou por descortinar uma dimensão processual-moral da capacidade de pagamento fundamental para sua compreensão. Afinal, foi apoiando-se, essencialmente, no instituto da capacidade de pagamento que o Tribunal afastou as supostas violações materiais à isonomia e ao interesse público que havia identificado.

O entendimento requer um aprofundamento teórico sobre esse importante conceito introduzido muito recentemente no ordenamento jurídico. Ainda que também se expresse por meio de uma fórmula matemática, a expressão aritmética parece longe de exaurir sua dimensão jurídica. Ela é uma escala moral, de natureza processual, que define o grau de recuperabilidade de um crédito, orientando a aplicação de políticas públicas de conformidade fiscal e recuperação do crédito tributário.

Ainda é escassa a literatura dedicada a uma compreensão mais vertical sobre o conceito de capacidade de pagamento no sistema tributário e no ordenamento jurídico nacional. Isso porque quando não é exaurido como um índice matemático, acaba sendo subsumido pela efetivação da transação tributária que ele viabiliza. Mas sua inegável instrumentalidade não pode desdenhar seu caráter moral que o vincula ao ordenamento jurídico por uma dimensão processual especial.

Um dos primeiros aspectos pontuados pela guinada à moralidade interna do TCU alcança a forma como os princípios da publicidade e da inteligibilidade atravessam o conceito de capacidade de pagamento. Os princípios da publicidade e da inteligibilidade informam a operacionalização desse conceito, permitindo o acesso e compreensão de sua formulação para cada devedor. Publicidade e transparência são princípios positivados pelo legislador para orientar as transações tributárias conforme dispõe o parágrafo terceiro do artigo primeiro da Lei nº 13.988/2020.

Esse é também um foco do acórdão do TCU. O julgamento da Corte de Contas faz recomendações expressas que prestam deferência a esses princípios, reforçando a guinada à moralidade interna do Direito promovida pelo julgamento. E assim como em Fuller, a publicidade e inteligibilidade no julgamento da Corte de Contas não são apenas aspectos formais, mas relacionados com a possibilidade de previsibilidade, de compreensão de padrões de decisão.

Com efeito, essa também era uma preocupação subjacente à moralidade interna do Direito. “Em nosso próprio país é bastante comum que as práticas das agências governamentais sejam controladas por normas não escritas e não publicadas”, registra Fuller

(2022, p. 190). É a partir desse olhar que o autor concebe a publicidade como um princípio da moralidade inerente ao Direito. “Por vezes, essas normas não têm relevância quanto a seu conteúdo, embora a ausência de conhecimento delas pudesse prejudicar o cidadão em sua relação com a agência”.

Nessa linha, não obstante os espaços de avanços necessários apontados pelo TCU, a PGFN demonstra guiar-se por esse princípio na sua dimensão fulleriana. É o que expressa o art. 27 da Portaria PGFN nº 6.757/2022 ao autorizar o acesso à metodologia de cálculo e às demais informações utilizadas para mensuração da capacidade de pagamento.

Fuller parece atribuir ao princípio da publicidade um significado mais amplo. Ele está preocupado com a ideia de acessibilidade da norma, com a possibilidade de que “seu conteúdo possa ser transmitido de forma eficaz àqueles que se sujeitam a elas” (Fuller, 2022, p. 67). O princípio alcança não só normas, “mas às normas e práticas que regem os procedimentos internos” de órgãos administrativos, por exemplo. Para Fuller (2002, p. 66), é fundamental “saber não apenas as normais formais regentes, mas os procedimentos internos de deliberação e de consulta pelos quais essas normas são de fato aplicadas”. Mais uma vez, ele está preocupado com a adequação da administração pública aos princípios da moralidade interna.

Mas como explicar essa dimensão procedimental-moral da capacidade pagamento, quando ela é, sabidamente, tradução mais próxima, no âmbito da administração da dívida tributária, da capacidade contributiva e, portanto, do princípio material da isonomia e da solidariedade? Afinal, sua própria matriz legal, constante do art. 14 da Lei nº 13.988, de 2020, vincula-o expressamente à capacidade contributiva do devedor.

Ao fazer uma revisão do debate sobre os fatos ou eventos que possam traduzir a capacidade contributiva prevista no §1º do art. 145 da Constituição Federal, Marco Aurélio Greco (2011) revelou aspectos que permitem distingui-la da capacidade de pagamento e esboçar a autonomia deste novo conceito em relação àquele conceito inserido na Constituição Federal de 1988.

O primeiro é a impossibilidade de a capacidade contributiva traduzir disponibilidade financeira, isto é, as condições materiais efetivas de alguém pagar imposto. Esse aspecto, embora não esgote a capacidade de pagamento, parece indissociável do conceito. Para Greco (2011, p. 332), “é fundamental não confundir manifestações de capacidade contributiva com vicissitudes da dívida tributária”. Com efeito, se esse aspecto é neutralizado na capacidade contributiva, ele é parte nuclear da capacidade de pagamento, voltado justamente a capturar essas circunstâncias econômicas que afetam o contribuinte depois do lançamento tributário, o que, por si só, já revela a importância moral do conceito ao ocupar esse vácuo existente por anos no sistema tributário. “De um lado, a capacidade contributiva como manifestação de aptidão para contribuir e, de outro, a maneira pela qual o contribuinte vai saldar a dívida tributária que tem de honrar perante o Tesouro” (Greco, 2011, p. 332).

O reconhecimento de que entre a manifestação econômica do fato gerador e a cobrança da dívida tributária uma série de circunstâncias podem afetar a capacidade de

pagamento do contribuinte inaugura um elemento moral fundamental capaz de devolver, inclusive, a capacidade contributiva do devedor, comprometida pelo endividamento. “Como o contribuinte saldará a dívida e se tem, ou não, condições de saldá-la, bem como se terá necessidade de pedir dinheiro emprestado, é evento relevante como vicissitude da dívida” (Greco, 2011, p. 332).

Outra dimensão afastada da capacidade contributiva, mas que traduz a capacidade de pagamento, é sua presunção legal. Essa característica, segundo Greco (2011, p. 333), refere-se à impossibilidade de dimensionar, de forma individual, o perfil patrimonial de cada indivíduo, da qual decorreria sua definição por presunção legal. Se a presunção legal não é, como defende Greco, a melhor tradução da capacidade contributiva, ela é parte da essência da capacidade de pagamento, que, por presunção normativa, busca alcançar perfis gerais de devedores para arcar com sua dívida. Não por acaso, fala-se em capacidade presumida de pagamento. A capacidade de pagamento presumida alcança, nesse sentido, graus de generalidade suficientes que limitam o espaço de atuação *ad hoc* da administração da dívida tributária. Ela cria um padrão de devedor que vincula a própria administração e as decisões sobre negociações tributárias, como o perfil apto a aderir a algum edital de transação ou o grau de desconto em uma transação individual. Nessa linha, um dos efeitos da presunção legal da capacidade de pagamento é evitar que as transações sejam decididas caso a caso.

Esse caráter geral que decorre da presunção legal da capacidade de pagamento traduz o núcleo do princípio da generalidade que integra a moralidade interna do Direito. Ele é a expressão de que normas com algum grau de generalidade devem existir, de forma a impedir a crença da administração pública de que, “procedendo inicialmente caso a caso, iriam obter gradualmente um *insight* que as capacitaria a desenvolver padrões gerais de decisão” (Fuller, 2022, p. 62).

Visto sob o prisma do princípio da generalidade, a capacidade de pagamento está mais voltada à construção de padrões gerais de decisão do que, necessariamente, a proibição de dispensar tratamento diferenciais a devedores específicos, preocupação mais afeta ao princípio da isonomia e da igualdade. A generalidade, como princípio da moralidade interna, reforça, nessa linha, a autonomia da capacidade de pagamento em relação à capacidade contributiva, na medida em que se afasta da matriz de sua dimensão material de igualdade e equidade. Fuller é bastante didático em evitar que a generalidade seja compreendida nesse sentido, como expressão da moralidade externa do Direito (Fuller, 2022, p. 63). Sua preocupação, especificamente em relação à administração pública, é que o insucesso no desenvolvimento de “quaisquer normas significativas” (Fuller, 2022, p. 62), mantenha uma atuação administrativa casuística, como se a cada pedido de transação tributária se partisse do zero sem qualquer padrão anterior inteligível, isto é, uma discricionariedade não estruturada.

O fundamento de Greco para, justificadamente, afastar a presunção legal como forma de identificar a capacidade contributiva é, exatamente, aquilo que atribui à capacidade de pagamento um caráter moral, de natureza processual especial, próprio da moralidade

interna do Direito. Para ele “a crítica que se faz a este critério é que esvazia o conceito, pois reduzindo a capacidade contributiva a um parâmetro livremente estabelecido pela lei, desaparece o sentido material do princípio” (Greco, 2011, p. 333). O autor enxerga na hipótese da presunção legal uma forma de despotencializar a capacidade contributiva na medida em que “reconduz o debate à esfera política de elaboração da lei, que, por sua vez, não estaria submetida a um crivo de constitucionalidade material” (Greco, 2011, p. 334).

Não se está em desacordo com essa opinião, mas identifica-se que a devolução do debate ao legislador se faz por meio de uma moralidade interna do Direito, cujos princípios de caráter instrumental delegam à administração da dívida tributária a tarefa de definir o conteúdo normativo da capacidade de pagamento. Mais que praticidade, a ideia subjacente a uma transação modelada para créditos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação espelha esse princípio de moralidade interna que desonera o legislador: o princípio que proíbe leis de preconizarem o impossível. Ciente de suas limitações de calibrar exigências às condições de cada contribuinte que responde por débitos tributários, o legislador abnega-se dessa função transferindo-a à administração da dívida tributária. Cabe, como bem reforçou o acórdão do TCU, ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional definir, por ato próprio, a capacidade de pagamento e, conseqüentemente, aqueles devedores aptos a utilizar o prejuízo fiscal. Afinal, como lembra Fuller (2022, p. 89-90), “o princípio de que a lei não deve exigir o impossível do sujeito pode ser levado a extremo quixotesco em que termina exigindo o impossível do legislador”.

E a resposta a essa armadilha desvelada pela moralidade do Direito é um processo de abnegação legal do legislador à administração da dívida tributária condicionado ao que Adrian Vermeule chama de consistência racional. Conceito que não difere em absoluto do que o Min. Bruno Dantas chamou no Acórdão nº 990/2026-TCU de consistência metodológica e técnica. “O direito abnega a si mesmo porque os juristas passam a perceber, cada vez mais, que existem bons argumentos jurídicos para fazê-lo, e porque a pressão por consistência racional impele os melhores juristas a avançarem cada vez mais no caminho da deferência” (Vermeule, 2016, p. 211). A consistência racional significa uma forma de validade do raciocínio jurídico, que garante uma deferência epistêmica à administração pública para suas manifestações altamente especializadas, baseados na experiência acumulada coerentes com a intenção do legislador, que garanta consistência com os pronunciamentos anteriores e posteriores da administração (Vermeule, 2016, p. 200).

Portanto, a presunção legal da capacidade de pagamento tem uma dimensão moral intrínseca ao Direito que não é material, afasta-se mesmo da ideia material de solidariedade ou igualdade, como defende Greco em relação à capacidade contributiva, dirigindo-se ao legislador e, mais especificamente, à administração tributária, na definição de um conceito que alcance graus suficientes de generalidade, garantindo previsibilidade e consistência técnica, sem perder seu caráter individual. Assim, a capacidade de pagamento alcança esse outro princípio da moralidade interna do Direito que veda a existência de leis de exigirem o impossível.

A capacidade de pagamento presumida pela lei pode ser convertida em capacidade de pagamento efetiva, de caráter individual, pela disciplina normativa promovida pela administração da dívida tributária. Se na capacidade contributiva parece impossível alcançar esse nível de individualização da renda e do patrimônio aptos a ensejar a tributação sem “comprometer a generalidade e a abstração da lei tributária, pois precisaríamos de normas individuais para aferir a capacidade contributiva de cada um dos contribuintes” (Greco, 2011, p. 333), na capacidade de pagamento, essa conciliação não só é possível como é parte integrante do conceito, própria da sua plasticidade-instrumental.

Isso porque a moralidade interna do Direito, notadamente o princípio que proíbe leis que preconizam o impossível, fez com que o legislador abnegasse a definição dessa dimensão da capacidade de pagamento à administração da dívida tributária. O art. 23 e parágrafo único da Portaria PGFN nº 6.757/2022 prevê a possibilidade de o devedor requerer a revisão de sua capacidade de pagamento, convertendo a capacidade presumida em capacidade efetiva. O requerimento é disciplinado pelos artigos 27 e seguintes da mesma portaria, dos quais se extraem seu caráter instrumental à transação tributária. A conversão da capacidade de pagamento presumida em capacidade efetiva só poderá ser requerida para fins de transação tributária, conciliando, assim, seu caráter mais genérico, decorrente da presunção legal, com a capacidade efetiva, de caráter individualizado, definindo sua plasticidade-instrumental.

A análise desvela, nessa linha, uma dimensão da capacidade de pagamento que em nada se confunde com o princípio da capacidade contributiva. Mais distante de princípios materiais como igualdade e solidariedade, intimamente relacionados à capacidade contributiva, a capacidade de pagamento adquire, pelas lentes da moralidade interna do Direito de Fuller, uma dimensão moral específica, de caráter instrumental. É esse fundamento que permite conciliar a presunção legal (capacidade presumida) com sua individualização efetiva (capacidade efetiva).

Essa dimensão moral da capacidade de pagamento torna-se mais visível quando analisada sob o prisma do princípio da congruência de Fuller. Afinal, ele impõe balizas à decisão administrativa sobre a capacidade de pagamento (presumida e efetiva), que se movem de acordo com a fidedignidade do contribuinte às suas informações fiscais, econômicas e patrimoniais, estruturando objetivamente a decisão sobre o tipo e o modelo de transação, incluindo a utilização de PF/BCN.

O princípio da congruência torna mais nítido o caráter moral dos princípios de Fuller, expandindo a compreensão da capacidade de pagamento para uma dimensão que não é só processual-instrumental, mas essencialmente processual-condicional. A ideia foi muito bem desenvolvida por Colleen Murphy.

Na opinião de Fuller, então, o Estado de Direito fornece algumas razões em aspectos normativos para pensar que os cidadãos têm uma obrigação moral de obedecer a lei. No entanto, esta obrigação é condicional. Está parcialmente condicionado às ações dos funcionários do governo. (Murphy, 2004, p. 242-243, tradução livre)

A capacidade de pagamento é, a partir dessa leitura, um instrumento normativo que viabiliza o cumprimento das obrigações fiscais dos contribuintes na mesma medida em que estrutura o espaço de decisão da administração da dívida tributária. Ele estabelece padrões racionais para autorizar concessões do Estado e exigir, a partir daí, o cumprimento e manutenção da regularidade fiscal.

Murphy identifica na ideia de reciprocidade, contida especialmente no princípio da congruência, o elemento moral fundamental dos princípios de Fuller.

A reciprocidade entre cidadãos e autoridades, o reconhecimento de que os deveres e obrigações que cada um pode exigir dependem em parte das suas próprias ações, é moralmente significativa por razões não-instrumentais, bem como pelo papel instrumental que pode desempenhar na limitação da injustiça. (Murphy, 2004, p. 260, tradução livre)

Não é por acaso que a congruência entre a norma e a ação do Estado representa, nos debates travados por Fuller, um escudo contra a hipótese de redução de seus princípios a meras orientações de eficácia do direito. Portanto, a capacidade de pagamento, fundada na interação e reciprocidade, é fundamental para aferir a legitimidade da atuação da administração da dívida tributária no campo da transação. Essa foi a ideia capturada pelo TCU no julgamento do Acórdão nº 990/2026.

6 CONCLUSÃO

A consensualidade como paradigma central da recuperação de créditos fiscais responde a mudanças ocorridas na modernidade reflexiva, como o modelo de mesa-redonda descrito por Ulrich Beck. A compreensão dos aspectos desse novo modelo pode contribuir para análise da transação tributária, conflitos e avanços na sua institucionalização em face dos dogmas jurídicos legados pela modernidade.

A análise dos acórdãos do TCU nº 2670/2025 e nº 990/2026 revela essa transição de paradigmas em que referências tradicionais, como a ideia de supremacia asséptica de interesse público e sua *intransacionalidade* já não respondem à complexidade da atuação consensual da administração da dívida tributária.

Por outro lado, os acórdãos da Corte de Contas revelam uma guinada teórica que subsidia a análise da política de transação tributária. De uma Moral externa ao Direito, passou-se para uma perspectiva da moralidade interna do Direito. O Tribunal, em várias oportunidades, parecia fundamentar-se na teoria de Lon Fuller para compreender o espaço de atuação legítimo que ocupa a transação tributária no ordenamento jurídico.

Nessa compreensão, o conceito de capacidade de pagamento adquire centralidade. E sob a ótica da moralidade interna, a capacidade de pagamento, sem deixar de ser expressão, no campo da dívida tributária, da capacidade contributiva, adquire uma dimensão processual autônoma de caráter instrumental-moral. Essa dimensão é a garantia de uma consistência

técnica que estrutura o espaço de atuação discricionário da administração da dívida tributária e habilita a utilização, fundamentada e excepcional, do PF/BCN nas transações tributárias.

Essa autonomia, como um conceito moral que captura as vicissitudes do contribuinte após a constituição do crédito tributário, é o que legitima a abnegação do Legislador, definindo a competência da PGFN na regulamentação da capacidade de pagamento.

REFERÊNCIAS

BECK, Ulrich. A reinvenção da política: rumo a uma teoria da modernização reflexiva. In: GIDDENS, Anthony; BECK, Ulrich; LASH, Scott. *Modernização reflexiva: política, tradição e estética na ordem social moderna*. Trad. Magda Lopes. São Paulo: Editora Unesp. 1997, p. 11-71.

BINENBOJM, G. A consensualidade administrativa como técnica juridicamente adequada de gestão eficiente de interesses sociais. *Revista Eletrônica da PGE-RJ*, v. 3, n. 3, 2020. Disponível em: <https://revistaelectronica.pge.rj.gov.br/index.php/pge/article/view/190>. Acesso em: 16 abr. 2026.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. *PGFN em números 2026*. Disponível em https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn_em_numeros_2026.pdf. Acesso em junho de 2026.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 2670/2025-TCU-Plenário*. Relator: Ministro Warton Alencar Rodrigues. Processo nº 007.099/2024-0, Sessão de 12 de novembro de 2025. Disponível em <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/2670%252F2025/%2520DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc%252C%2520COPIACOLEGIADO%2520desc/2>. Acesso em: jun. 2026.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 990/2026-TCU-Plenário*. Relator: Ministro Warton Alencar Rodrigues. Processo nº 007.099/2024-0, Sessão de 22 de maio de 2026. Disponível em <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/990%252F2026/%2520DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc%252C%2520COPIACOLEGIADO%2520desc/2>. Acesso em: jun. 2026.

FULLER, Lon L. *A moralidade do Direito*. Trad. Augusto Neves Dal Pozzo. Gabriela Bresser Pereira Dal Pozzo. São Paulo: Contracorrente, 2022.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

LIPOVETSKY, Gilles. *A sociedade pós-moralista*. O crepúsculo do dever e a ética indolor dos novos tempos democráticos. Trad. Armando Braio Ara. Barueri: Manole, 2005.

MURPHY, Colleen, Lon Fuller and the Moral Value of the Rule of Law. *Law and philosophy*, January 15, 2004, Vol. 24, 2005, p. 239-262. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=1690025>. Acesso em: 09/04/2025.

SUNSTEIN, Cass R; VERMEULE, Adrian. *Lei e Leviatã: resgatando o estado administrativo*. Trad. Nathalia Penha Cardoso de França. São Paulo: Contracorrente, 2021.

VERMEULE, Adrian. *Law's abnegation: from law's empire to the Administrative State*. [e-book]. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 2016.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

PEDROSA, Pablo Galas. Café com o devedor: o Tribunal de Contas da União e a moralidade interna do direito aplicada à transação tributária. *Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa*, Belo Horizonte, ano 3, v. 1, p. 503-522, 2026.

A UTILIZAÇÃO DE PRECATÓRIOS PARA AMORTIZAÇÃO DE DÉBITOS INCLUÍDOS EM TRANSAÇÃO NO MODELO PAULISTA: UMA ANÁLISE DA REGULAMENTAÇÃO E RESULTADOS DO ACORDO PAULISTA

Filipe Gadelha Diógenes Fortes

Procurador do Estado de São Paulo. Procurador Chefe da Procuradoria da Dívida Ativa. Especialista em Direito Processual Civil pela Escola Superior da PGE/SP (2022).

Resumo: O estoque de precatórios judiciais representa um dos principais desafios fiscais dos entes federados brasileiros, tendo ensejado sucessivas reformas constitucionais desde a promulgação da Constituição Federal de 1988. No contexto dessas reformas, a compensação de créditos consubstanciados em precatórios com débitos inscritos em dívida ativa consolidou-se como instrumento relevante para o equacionamento desse passivo e, com a alteração no artigo 100, §11, da Constituição Federal pela Emenda à Constituição nº 113/2021, passou a ter um importante ponto de contato com a transação. Nesse contexto, o presente artigo analisa a evolução do regime jurídico da compensação de precatórios com débitos inscritos em dívida ativa no Estado de São Paulo, com ênfase na sua integração ao modelo de transação tributária instituído pela Lei Estadual nº 17.843/2023, o Acordo Paulista. Para tanto, percorre-se o histórico normativo nacional do instituto, desde as primeiras tentativas de equacionamento do passivo de precatórios até o atual panorama constitucional, passando pela trajetória paulista, que se iniciou com a regulamentação do artigo 105 do ADCT, avançou pela vedação inicial à compensação no primeiro modelo de transação estadual e culminou na integração dos dois institutos no Acordo Paulista. São ainda examinados os resultados práticos obtidos após os dois primeiros anos de vigência do programa, com base em dados da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo.

Palavras-chave: Precatórios. Transação. Dívida ativa.

Sumário: 1 Introdução – 2 Evolução do panorama normativo nacional da compensação de precatórios com débito em dívida ativa – 3 A compensação no Estado de São Paulo – 4 Conclusões – Referências

1 INTRODUÇÃO

O estoque de precatórios judiciais devidos pelos entes federados e suas respectivas entidades representa um dos pontos centrais do debate sobre o endividamento e equilíbrio das contas públicas, tendo ensejado, desde o início de vigência da Constituição Federal de 1988, sucessivas tentativas, na via legislativa, de equacionar o problema desse passivo devido pelo Poder Público.

O Mapa Anual de Precatórios do Conselho Nacional de Justiça registra que a dívida de precatórios, ao longo de 2025, totalizou R\$330,5 bilhões, dos quais 68 bilhões corresponderiam a precatórios federais e 262 bilhões seriam devidos por entes subnacionais. O relatório também registra que, em 2025, teriam sido pagos R\$112 bilhões, dos quais 61 bilhões diriam respeito a precatórios federais. A maior parte do saldo remanescente apurado para a posição 31/12/2025 (R\$207 bilhões) recairia sobre a dívida dos entes subnacionais.¹

1 Dados consultados no Mapa Anual de Precatórios do CNJ, disponíveis em: <https://paineisanalytics.cnj.jus.br/single/?appid=24bb0aae-4341-48e7-b3b5-3606607894c4&sheet=60a7540d-d58d-43af-a15e-fa179c7a5233&lang=pt-BR&opt=ctxmenu,currrel>, acesso em 13 de junho de 2026.

A cada novo esforço legislativo articulado para enfrentamento desse problema fiscal, são estruturados regimes especiais de pagamento para que os entes devedores, observadas as balizas da responsabilidade fiscal, realizem o pagamento dentro das condições estabelecidas pelo legislador constituinte reformador, como evidencia o exemplo mais recente dessas iniciativas, a Emenda à Constituição nº 136/2025.

Cada uma dessas tentativas também foram (e continuarão sendo) palco de novas controvérsias jurídicas entre os credores e as Fazendas devedoras, proliferando inúmeras ações questionando os regimes de atualização e os efeitos intertemporais dessas modificações, bem como quanto aos instrumentos conferidos ao Poder Público para equacionar esse passivo.

No contexto do regime jurídico dos precatórios, existe um ponto de contato com outro desafio atual da Administração brasileira, a gestão e cobrança da dívida ativa. Essa intersecção reside no instituto da compensação entre os créditos judiciais consubstanciados em precatório e os débitos do credor que estejam inscritos em dívida ativa.

Embora o Código Tributário Nacional preveja a figura da compensação como modalidade extintiva do crédito tributário, em seu artigo 156, o instituto, no tocante à utilização de precatórios, careceu de regulamentação espontânea pelas Fazendas por um longo tempo e terminou experimentando avanços em virtude da previsão do artigo 105 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, objeto das Emendas à Constituição nº 94/2016 e 99/2017.

A pouca regulamentação do instituto até tempos mais recentes não decorre de simples inércia dos entes federados. Embora tentadora a ideia de fazer o encontro de contas entre o passivo consubstanciado nos precatórios e o ativo patrimonial representado pela dívida ativa, não se pode perder de vista as consequências de natureza financeira e orçamentária dessas operações, nem o desafio em relação à estruturação de um procedimento adequado para a validação da cadeia dominial e de titularidade dos requisitórios e de apuração de sua liquidez e valor.

Recentemente, o tema ganhou novos contornos com a regulamentação da transação em âmbito federal, por meio da Lei nº 13.988/2020, e o consequente movimento dos entes subnacionais para regulamentação do instrumento também por Estados e Municípios, bem como pela alteração promovida no artigo 100, §11, do texto constitucional, prevendo de forma expressa a compensação no âmbito da transação.

As novas possibilidades jurídicas autorizadas pelo ordenamento atraem, no entanto, novos questionamentos. Como estruturar um modelo em que a inclusão dos precatórios nas transações seja um elemento viabilizador das negociações e como evitar que a complexidade dos dois institutos não termine se combinando em uma fragilidade que possa contaminar a higidez dos modelos de transação que estão sendo estruturados no país?

Na tentativa de oferecer uma contribuição a essas indagações, o presente artigo tem como objeto a análise da utilização de precatórios judiciais para compensação de créditos

fiscais no âmbito de transação no modelo adotado no Estado de São Paulo, regulamentado pela Lei Estadual nº 17.843/2023, abordando as soluções até então adotadas no estado para esse tema e apresentando os desafios e resultados encontrados.

2 EVOLUÇÃO DO PANORAMA NORMATIVO NACIONAL DA COMPENSAÇÃO DE PRECATÓRIOS COM DÉBITO EM DÍVIDA ATIVA

Antes de adentrarmos a análise do tema da compensação de créditos de precatórios com débitos inscritos em dívida ativa, cabe uma breve digressão sobre o histórico do regime jurídico dos requisitórios no Direito brasileiro. Conquanto se trate de tema denso e que certamente extrapola o objeto pretendido no presente trabalho, faremos uma breve análise dos pontos que interessam efetivamente à compreensão da compensação com a dívida ativa.

Idealizado com o propósito de compatibilizar a satisfação das obrigações de pagar devidas pela Fazenda com o regime de indisponibilidade dos bens públicos, o regime constitucional de precatórios pode ser encontrado no Direito brasileiro desde a Constituição de 1934. O texto constitucional de 1988, em seu artigo 100, manteve a sua previsão, disciplinando ainda, em homenagem aos postulados da isonomia e impessoalidade, a ordem cronológica de pagamento.

Ao tratar da relação entre o regime constitucional de precatório e o arcabouço principiológico do texto constitucional, o processualista Leonardo Carneiro da Cunha (2024, p. 30) pontua que:

[...] O precatório é, enfim, regra que concretiza os princípios da efetividade da tutela jurisdicional, da moralidade administrativa, da impessoalidade e da isonomia. Sua justificativa constitucional exige que o procedimento de execução por quantia certa contra o Poder Público seja estruturado de modo a viabilizar que, ao final, se expeça o precatório e se observe a ordem cronológica de sua apresentação.

Todavia, o distanciamento entre o ideal visualizado pelo constituinte e a realidade se impôs com o decorrer do tempo. O país experimentou um crescimento de judicialização no período posterior à implantação da nova ordem constitucional, em especial com o aumento de demandas contra o Poder Público. Nesse contexto de judicialização massiva, ampliação do catálogo de direitos sociais exigidos do Estado e a própria reorganização da política econômica e monetária do país ao longo da década de 1990, o efetivo cumprimento da ordem cronológica e da previsão de quitação no exercício seguinte exigiriam uma capacidade financeira e orçamentária inatingível para a maioria dos entes federados, em especial os subnacionais.

O resultado desse quadro foi o acúmulo de precatórios inadimplidos por parte dos entes públicos, em especial os subnacionais, e a formação de um passivo que oferecia riscos à gestão fiscal de diversos Estados e Municípios.

A primeira tentativa, após a edição da CRFB/88, de enfrentamento desse quadro, veio com a EC nº 30/2000. A emenda trouxe previsão no sentido de que os precatórios em

aberto na data de sua promulgação deveriam ser liquidados por meio de prestações, iguais ou sucessivas, no prazo de 10 (dez) anos. Trouxe, no entanto, uma curiosa possibilidade de compensação ao prever, no artigo 78, §2º, do ADCT, que o não pagamento das prestações no exercício a que se referem teria “poder liberatório do pagamento de tributos da entidade devedora”.

A aplicação prática do dispositivo foi bastante limitada, uma vez que o regime de pagamento previsto no artigo 78 do ADCT foi questionado por meio das ADIs nº 2.356 e 2.362 e o pagamento parcelado dos precatórios, que era um pressuposto para a previsão da eficácia liberatória prevista no §2º, terminou por ser atingida também por via oblíqua.

Após os avanços limitados advindos da EC nº 30/2000, foi realizado novo movimento por meio da EC nº 62/2009, a qual trouxe um arcabouço normativo robusto para o equacionamento do passivo de precatórios de Estados, Distrito Federal e Municípios, o denominado regime especial de pagamento. Especificamente no que tange à compensação, a emenda introduziu os §§9º e 10º no artigo 100 do texto constitucional, os quais possuíam a seguinte redação:

§9º No momento da expedição dos precatórios, independentemente de regulamentação, deles deverá ser abatido, a título de compensação, valor correspondente aos débitos líquidos e certos, inscritos ou não em dívida ativa e constituídos contra o credor original pela Fazenda Pública devedora, incluídas parcelas vincendas de parcelamentos, ressalvados aqueles cuja execução esteja suspensa em virtude de contestação administrativa ou judicial.

§10. Antes da expedição dos precatórios, o Tribunal solicitará à Fazenda Pública devedora, para resposta em até 30 (trinta) dias, sob pena de perda do direito de abatimento, informação sobre os débitos que preencham as condições estabelecidas no §9º, para os fins nele previstos.

A previsão continha nítido propósito de solucionar, de maneira mais imediata, o imbróglio relacionado ao estoque acumulado de precatório de cada ente, trazendo uma possibilidade de compensação imediata, independente de regulamentação, em favor do Poder Público.

O dispositivo, no entanto, logo teve sua constitucionalidade questionada por meio das ADIs nº 4.357 e 4.425. No julgamento das ações de controle concentrado, entre vários outros pontos do regime especial de pagamento, a Corte reconheceu que a compensação unilateral do artigo 100, §§9º e 10, violaria a efetividade da jurisdição, a coisa julgada material, a separação de poderes e a isonomia entre o Poder Público e o particular.²

2 “Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL. REGIME DE EXECUÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA MEDIANTE PRECATÓRIO. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 62/2009. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL NÃO CONFIGURADA. INEXISTÊNCIA DE INTERSTÍCIO CONSTITUCIONAL MÍNIMO ENTRE OS DOIS TURNOS DE VOTAÇÃO DE EMENDAS À LEI MAIOR (CF, ART. 60, §2º). CONSTITUCIONALIDADE DA SISTEMÁTICA DE ‘SUPERPREFERÊNCIA’ A CREDORES DE VERBAS ALIMENTÍCIAS QUANDO IDOSOS OU PORTADORES DE DOENÇA GRAVE. RESPEITO À DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA E À PROPORCIONALIDADE. INVALIDADE JURÍDICO-CONSTITUCIONAL DA LIMITAÇÃO DA PREFERÊNCIA A IDOSOS QUE COMPLETEM 60 (SESENTA) ANOS ATÉ A EXPEDIÇÃO DO PRECATÓRIO. DISCRIMINAÇÃO ARBITRÁRIA E VIOLAÇÃO À ISONOMIA (CF, ART. 5º). INCONSTITUCIONALIDADE DA SISTEMÁTICA DE COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS INSCRITOS EM PRECATÓRIOS EM PROVEITO EXCLUSIVO DA FAZENDA PÚBLICA. EMBARAÇO À EFETIVIDADE DA JURISDIÇÃO

Nova tentativa de avanço em relação ao regime de pagamento dos requisitórios foi feita por meio da EC nº 94/2016. A nova emenda tratou de introduzir medidas para o alívio do estoque de precatórios que tivessem maior aderência às balizas já lançadas pelo Supremo Tribunal Federal nas oportunidades anteriores, incluindo aqui novamente o instituto da compensação.

Acerca desse mecanismo, foi introduzido o artigo 105 do ADCT, o qual previa a faculdade de o credor de precatório realizar a compensação com débitos inscritos em dívida ativa até 25/03/2015, data adotada pelo STF como marco temporal na modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade parcial da EC nº 62/2009 (ADIs 4.357 e 4.425). Na lógica da nova previsão, a compensação dependia de iniciativa do próprio credor de precatórios e, além disso, também estava condicionada a regulamentação do próprio ente devedor.

A ausência de regulamentação efetiva por parte dos entes logo exigiu uma nova reforma do dispositivo, dando ensejo à promulgação da EC nº 99/2017. A nova emenda estabeleceu prazo para a regulamentação e também previsão que, caso não houvesse regulamentação, os credores poderiam exercer a faculdade independentemente dela. Pela relevância, traz-se os dispositivos a exame:

Art. 105. Enquanto vigor o regime de pagamento de precatórios previsto no art. 101 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, é facultada aos credores de precatórios, próprios ou de terceiros, a compensação com débitos de natureza tributária ou de outra natureza que até 25 de março de 2015 tenham sido inscritos na dívida ativa dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, observados os requisitos definidos em lei própria do ente federado.

§1º Não se aplica às compensações referidas no caput deste artigo qualquer tipo de vinculação, como as transferências a outros entes e as destinadas à educação, à saúde e a outras finalidades.

§2º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios regulamentarão nas respectivas leis o disposto no caput deste artigo em até cento e vinte dias a partir de 1º de janeiro de 2018.

§3º Decorrido o prazo estabelecido no §2º deste artigo sem a regulamentação nele prevista, ficam os credores de precatórios autorizados a exercer a faculdade a que se refere o caput deste artigo.

A consequência prevista para a não regulamentação rendeu ensejo à edição, por diversos entes subnacionais, de regulamentações para a compensação prevista no artigo 105 do ADCT, como é o caso da Lei Estadual nº 15.038/2017 do Estado do Rio Grande do Sul (Compensa RS), a Lei Municipal nº 16.953/2018 do Município de São Paulo e a Resolução

(CF, ART. 5º, XXXV), DESRESPEITO À COISA JULGADA MATERIAL (CF, ART. 5º XXXVI), OFENSA À SEPARAÇÃO DOS PODERES (CF, ART. 2º) E ULTRAJE À ISONOMIA ENTRE O ESTADO E O PARTICULAR (CF, ART. 1º, CAPUT, C/C ART. 5º, CAPUT). [...] PEDIDO JULGADO PROCEDENTE EM PARTE. [...] 4. A compensação dos débitos da Fazenda Pública inscritos em precatórios, previsto nos §§9º e 10 do art. 100 da Constituição Federal, incluídos pela EC nº 62/09, embaraça a efetividade da jurisdição (CF, art. 5º, XXXV), desrespeita a coisa julgada material (CF, art. 5º, XXXVI), vulnera a Separação dos Poderes (CF, art. 2º) e ofende a isonomia entre o Poder Público e o particular (CF, art. 5º, caput), cânone essencial do Estado Democrático de Direito (CF, art. 1º, caput). [...]” (ADI 4357, Órgão julgador: Tribunal Pleno, Relator(a): Min. AYRES BRITTO, Redator(a) do acórdão: Min. LUIZ FUX, Julgamento: 14/03/2013).

PGE nº 12/2018 do Estado de São Paulo, a qual será objeto de análise específica no tópico seguinte.

O panorama constitucional da compensação de precatórios recebeu novas alterações com a EC nº 113/2021. A referida emenda, trouxe novas modificações no regime de pagamento dos requisitórios, incluindo dessa vez também o passivo federal, e, no que concerne à compensação, alterou o artigo 100, §11, do texto constitucional, passando a prever a possibilidade de oferta de precatório para “quitação de débitos parcelados ou débitos inscritos em dívida ativa do ente federativo devedor, inclusive em transação resolutive de litígio, e, subsidiariamente, débitos com a administração autárquica e fundacional do mesmo ente”.

A partir da alteração constitucional, foi editada a Portaria PGFN nº 10.826/2022, a qual trouxe a regulamentação da compensação entre precatórios e débitos inscritos na Dívida Ativa da União.

Por fim, cabe ligeira menção à última inovação em relação ao regime de precatórios, com a promulgação da EC nº 136/2025. Esta última emenda volta sua atenção em especial ao equacionamento do passivo dos entes subnacionais que não equacionaram seu passivo. Nesse sentido, prevê o escalonamento de percentuais mínimos da receita corrente líquida a serem destinados ao pagamento de precatórios vinculada ao tamanho relativo do estoque em mora, alteração do regime de atualização monetária dos requisitórios e ainda tratamento específico para a inclusão do gasto com pagamento de precatórios no câmputo do teto de gastos.

Embora não tenha havido disposições específicas sobre a compensação, eventuais repercussões no instituto podem ocorrer de maneira reflexa em virtude do possível aumento do estoque de precatórios. Com efeito, com a revogação do prazo de regularização anteriormente previsto no artigo e com o regime de pagamento escalonado de acordo com a receita corrente líquida, terminará havendo menor previsibilidade acerca do momento em que a satisfação do crédito ocorrerá.

Nesse contexto em que os pagamentos podem se tornar mais morosos, é esperado o aumento de cessões por parte dos credores originários desses créditos com o propósito de antecipar a liquidez.³ Como consequência, a maior oferta poderá repercutir, decerto, em condições mais atrativas para que a realização dessa operação para fins de compensação.

3 Nesse sentido: “[...] O novo regime já está impactando o mercado de cessão de precatórios. Diante de prazos de pagamento cada vez mais longos e incertos, mais credores têm buscado ceder seus créditos para obter recursos imediatamente. Essa tendência revela uma mudança importante: o tempo de espera tornou-se o fator mais relevante na precificação desses ativos. Para investidores especializados, isso representa uma oportunidade. Para os credores originais, especialmente pessoas físicas e pequenas empresas, a cessão é muitas vezes a única forma de converter o direito em liquidez” (SESSA, 2026).

3 A COMPENSAÇÃO NO ESTADO DE SÃO PAULO

3.1 Fase pré-transação: a regulamentação do artigo 105 do ADCT em São Paulo

Exposto o panorama constitucional dos sucessivos jurídicos envolvendo a quitação de precatórios, cabe colocar em enfoque a evolução do instituto no Estado de São Paulo.

Até a edição das EC nº 94/2016 e 99/2017, que trouxeram a previsão da compensação no artigo 105 do ADCT, não existia na legislação estadual qualquer regulamentação acerca da possibilidade de os contribuintes utilizarem precatórios para compensarem débitos que possuíam em dívida ativa.

Essa omissão tornava ausente o substrato jurídico necessário para legitimar eventual compensação com precatório, haja vista que “não há direito à compensação decorrente diretamente do Código Tributário Nacional, pois depende da intermediação de lei específica autorizadora” (Paulsen, 2019, 291).

Todavia, em decorrência da previsão contida no §3º daquele dispositivo, o qual previa uma faculdade unilateral dos credores em utilizar-se da compensação caso o ente público não a regulamentasse, foi editada a Resolução PGE nº 12/2018, que disciplinou aspectos materiais da amortização em questão.

Reproduzindo as condições estabelecidas no texto constitucional reformado, a normativa previu a possibilidade de utilização de precatórios para débitos inscritos em dívida ativa até 25/03/2015, desde que não existisse qualquer impugnação ou outro tipo de defesa tanto em relação ao crédito de precatório quanto em relação ao débito inscrito em dívida ativa.

Além dos precatórios em que o credor é o titular originário, a normativa também possibilitou que o credor sucessor, a qualquer título, se valesse do instituto, exigindo que haja alteração também no incidente judicial referente ao requisitório e que não haja qualquer tipo de impugnação à substituição.

Quanto ao procedimento, para que a compensação seja efetivada, a legislação de regência exigiu um procedimento prévio de habilitação junto à Assessoria de Precatórios Judiciais, órgão da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo vinculada diretamente ao Gabinete do Procurador Geral e que possui atribuição especializada para a gestão dos precatórios da Administração paulista e decidir eventuais incidentes administrativos.

Essa habilitação consiste em decisão administrativa quanto à regularidade formal e material da possibilidade de compensação, sendo etapa necessária, dentro do fluxo procedimental adotado pela legislação paulista, para aferição da titularidade do direito de crédito e certificação de sua liquidez.

Os aspectos procedimentais do pedido encontram-se regulamentados em outro ato normativo próprio, atualmente a Resolução PGE nº 15/2026, a qual foi recentemente editada para passar a prever, de forma explícita, que o pedido para acordo de compensação deverá ser acompanhado da Certidão de Valor Líquido Disponível – CVLD, prevista na Resolução CNJ nº 303/2019:

Artigo 8º – O requerimento a que se refere o artigo 1º desta resolução deverá ser feito no Portal de Precatórios da Procuradoria Geral do Estado, no sítio eletrônico www.portal.pge.sp.gov.br, podendo fazê-lo diretamente ou, por meio de advogado constituído para este específico fim, mediante o preenchimento de formulário(s) próprio(s) destinado(s) à antecipação de pagamento mediante desconto ou à reserva de crédito para fins de compensação com débito inscrito na dívida ativa.

Artigo 9º – Para análise do requerimento deverão ser fornecidos os seguintes documentos:

I – documento de identificação pessoal e, quando for representado por advogado, procuração com poderes específicos;

II – comprovante da titularidade do crédito e da qualidade do credor e, quando beneficiário de preferência constitucional por idade, estado de saúde ou deficiência, documento comprobatório de tal condição;

III – cópia do ofício requisitório e dos respectivos cálculos;

IV – comprovante do trânsito em julgado do processo de origem do precatório, sem que haja registro de impugnação, nem pendência de recurso ou de medida de defesa em relação ao crédito do interessado;

V – certidão de reserva de crédito emitida pelo Tribunal que tiver expedido o precatório, com validade não inferior a 50 (cinquenta) dias, quando o objeto do acordo for a compensação tributária

Artigo 10 – O acordo de antecipação de pagamento mediante desconto e de reserva de crédito para fins de compensação com débito inscrito em dívida ativa serão formalizados, respectivamente, conforme Anexos I e II desta resolução.

Parágrafo único – Os acordos referidos no “caput” terão seus efeitos condicionados à posterior validação pelo juízo da origem, juízo conciliatório ou órgão judiciário encarregado do processamento dos pagamentos, conforme dispuser cada tribunal em relação a seus precatórios.

Após o deferimento da habilitação, o crédito então é comunicado à Dívida Ativa Estadual e disponibilizado na página de serviços da dívida ativa (Site do Contribuinte) para que o próprio interessado realize a indicação de que débito pretende compensar, dentro das condições estabelecidas na legislação de regência.

Pela pertinência para compreensão do procedimento, traz-se à baila as seguintes disposições da Resolução PGE nº 12/2018, com alterações realizadas pela Resolução PGE nº 5/2019:

Artigo 6º Para a efetivação da compensação, o crédito no precatório e o débito inscrito na dívida ativa serão atualizados, até a data da formalização do requerimento à Procuradoria Geral do Estado, em conformidade com os seguintes critérios:

I – o crédito no precatório será o valor de direito do requerente, deduzidas as contribuições de responsabilidade deste e os impostos incidentes sobre a operação, calculado pelo Sistema Único de Controle de Precatórios da Procuradoria Geral do Estado, pelos critérios por esta utilizados na atualização do valor e determinação das deduções legais;

II – o débito inscrito na dívida ativa será o calculado pela Procuradoria Geral do Estado, pelos critérios por esta utilizados no Sistema da Dívida Ativa (SDA), acrescido dos respectivos honorários advocatícios e demais consectários legais.

Artigo 7º. Autorizada a habilitação do crédito em precatório para a compensação com a dívida ativa do requerente, será formalizado termo de acordo de compensação, nos termos do anexo único desta Resolução, após o que o credor indicará, no sítio de internet www.dividaativa.pge.sp.gov.br, os débitos de sua titularidade a serem compensados, respeitando-se o limite de valor deferido na habilitação.

Além das limitações relacionadas à data de inscrição e a ausência de questionamento judicial sobre os créditos que estão sendo compensados, o ato regulamentar, com o propósito de mitigar eventuais impactos na carteira de parcelamentos, em especial os securitizados, também trouxe limitadores acerca do histórico de parcelamento envolvendo as dívidas, interditando a compensação na hipótese em que o débito tenha sido incluído em parcelamento incentivado e também quando se tratar de saldo de parcelamento rompido (artigo 7º, §1º).

Um aspecto importante a ser salientado acerca do modelo de compensação adotado pela Resolução PGE nº 12/2018, e que será posteriormente replicado também no âmbito da transação, é que, por ocasião da realização do ato de compensação, há efetiva amortização do valor do requisitório no saldo do débito inscrito em dívida ativa. Nesse contexto, ainda que a CDA tenha seu saldo zerado, ela permanece ativa e com exigibilidade suspensa até que ocorra a homologação do acordo de compensação pelo Poder Judiciário, conforme previsão constante no §3º do artigo 7º da Resolução PGE nº 12/2018:

§3º. Os débitos indicados à compensação terão a exigibilidade suspensa, ficando a cobrança, sem prejuízo das garantias nela constituídas, sobrestada, pelo período entre a data em que, na forma do caput, tiverem sido indicados à compensação, e a data em que, na forma do §2º deste artigo, se der a definitiva validação do acordo e baixa da obrigação no precatório, pelo tribunal que o tiver expedido, quando então se procederá à baixa da dívida ativa e extinção da execução de origem do precatório.

Cabe aqui destacar, nesse contexto, que a baixa definitiva do débito inscrito depende apenas da homologação judicial do acordo de compensação, não sendo necessária a liquidação financeira do precatório para que ocorra. Nesse tocante, o modelo paulista difere da disciplina encontrada na Portaria PGFN nº 10.826/2022, a qual condiciona a baixa à liquidação financeira do requisitório e também exige a realização de recolhimento dos valores, envolvendo efetivo movimento financeiro na operação (artigo 12 da Portaria PGFN nº 10.826/2022).⁴

3.2 A primeira regulamentação à transação e a vedação à compensação com precatórios em negociação

O panorama trazido pela Resolução PGE nº 12/2018, imposto pelas EC nº 94/2016 e 99/2017, permaneceu inalterado por bastante tempo. O advento da primeira lei paulista de transação (Lei Estadual nº 17.293/2020) não alterou esse panorama.

4 “Art. 12. Com a disponibilização financeira dos recursos pelo Tribunal respectivo, será providenciada a geração do documento de arrecadação apropriado para fins de recolhimento dos valores, expedido pelos sistemas da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. §1º Sempre que demandado pelo Poder Judiciário, a unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentará documento para recolhimento da receita orçamentária correspondente à liquidação ou à amortização dos débitos inscritos em dívida ativa da União. §2º Liquidado o documento apresentado, será o solicitante notificado para ciência”.

Com efeito, a primeira lei que disciplinou a transação em São Paulo não tratou de maneira específica da utilização de precatórios em transação, embora tivesse previsão quanto a prazos e formas de pagamento especiais (artigo 46 da Lei Estadual nº 17.293/2020).⁵

Todavia, a regulamentação editada para esse primeiro diploma legal tratou de vedar, de maneira expressa, a utilização de precatórios nas negociações por ele disciplinadas. Nesse sentido, a Resolução PGE nº 27/2020 previu, em seu artigo 17, §1º:

Artigo 17 – Além das hipóteses previstas no artigo 47, da Lei 17.293, de 2020, é vedada a transação que: [...]

§1º – Não serão aceitos precatórios ou ordens para pagamento de obrigações de pequeno valor para redução do crédito consolidado, do crédito final líquido consolidado ou para pagamento de parcelamento deferidos na transação.

Vê-se que a primeira regulamentação estadual da transação adotou uma postura cautelosa quanto à compensação de débitos transacionados com precatórios. Não se pode olvidar que, naquele momento, o próprio instituto da transação ainda passava por estruturação em âmbito estadual e a missão de conferir substrato jurídico e operacional já se mostrava um desafio a ser superado pela Administração paulista.

Entretanto, após quase 4 (quatro) anos de vigência, embora tenha sido um marco importante para viabilizar a implantação do instrumento de consensualidade na Administração paulista, o modelo trazido pela primeira legislação de transação já apresentava sinais evidentes de sua insuficiência como instrumento efetivo para fomento de conformidade fiscal e para incremento da arrecadação do crédito público.

Além dos limites acanhados para a concessão de descontos e para o número máximo de parcelas, o primeiro modelo carecia de formas alternativas de amortização que permitissem aos contribuintes construir um plano de pagamentos viável dentro de sua realidade econômico-financeira. Com efeito, a única forma alternativa existente à época limitava-se à utilização de depósitos judiciais, não havendo abertura normativa à utilização de direitos creditórios.

3.3 Fase do Acordo Paulista: a atual compensação de precatórios do atual modelo de transação paulista

Com o advento da Lei Estadual nº 17.843/2023, que reformulou o instituto da transação no Estado de São Paulo e deu origem ao programa Acordo Paulista, o tema da compensação de precatórios com débitos inscritos em dívida ativa passou por profundas alterações.

5 “Artigo 46. Pelo ente público, a transação limita-se às seguintes transigências, vedada, em qualquer caso, a utilização de direitos, mesmo que líquidos, certos e exigíveis, como os de precatórios ou ordens de pagamento de pequeno valor para liquidação ou parcelamento do débito: [...] II – prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento de pagamento, o parcelamento e a moratória; [...]”.

Optando por tratar expressamente do tema da compensação em seu texto, a nova lei de transação previu três meios alternativos de amortização em favor dos devedores: créditos acumulados de ICMS; créditos de ICMS oriundos de ressarcimento de substituição tributária; e créditos decorrentes de decisão judicial consubstanciados em precatórios. A autorização consta no artigo 15, IV e V, daquele diploma legal:

Artigo 15 – A transação poderá contemplar, isolada ou cumulativamente: [...]

V – a utilização de créditos líquidos, certos e exigíveis, próprios ou adquiridos de terceiros, consubstanciados em precatórios decorrentes de decisões judiciais transitadas em julgado e não mais passíveis de medida de defesa ou desconstituição, conforme reconhecidos pelo Estado, suas autarquias, fundações e empresas dependentes, para compensação da dívida principal, da multa e dos juros, limitada a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do débito.

Com essa inovação, a anterior vedação existente no ato regulamentar infralegal cedeu lugar a uma autorização legal expressa, a qual também já antecipou algumas das condições envolvidas.

Primeiramente, a autorização legislativa delimitou a utilização de créditos oriundos de processos judiciais especificamente àqueles já consubstanciados em precatórios, não bastando, conseqüentemente, que se trate de obrigação de pagar fixada em decisão transitada em julgado, sendo imprescindível que o requisito já tenha sido expedido. Essa limitação difere da opção feita pelo legislador federal no artigo 11, V, da Lei nº 13.988/2020, a qual traz, além da figura do precatório, também o direito creditório com sentença de valor transitada em julgado.

Além disso, o legislador estadual também trouxe uma outra condição para o uso de precatórios para amortização, qual seja, o limite de 75% do valor dos débitos negociados. O teto para utilização, que não possui previsão similar no regime do artigo 105 do ADCT, tem o escopo de garantir o ingresso de um mínimo de arrecadação em pecúnia na negociação.

A relevância dessa limitação relaciona-se aos efeitos financeiros e orçamentários relacionados à arrecadação dos créditos em dívida ativa. Como cediço, parte da arrecadação de determinados créditos possui uma proporção de sua arrecadação vinculada a fundos constitucionais de repartição de receitas.

Na realidade dos Estados, o ICMS, tributo que possui maior representatividade na arrecadação dos entes estaduais, tem 25% de sua arrecadação distribuída aos Municípios (artigo 158, IV, “a”, da CRFB), enquanto o IPVA possui 50% da arrecadação destinada ao Município em que licenciado o veículo (artigo 158, III, da CRFB).

No caso da compensação prevista no artigo 105 do ADCT, instituída no âmbito de um regime especial de pagamento de precatórios, o legislador constituinte excepcionou eventuais repercussões da compensação nas transferências constitucionais, dispondo, no §1º daquele dispositivo, que “não se aplica às compensações referidas no caput deste artigo qualquer tipo de vinculação, como as transferências a outros entes e as destinadas à educação, à saúde e a outras finalidades”.

Essa previsão excepcional, todavia, não encontra paralelo no regime da transação. Dessa forma, ao ser estabelecido um patamar mínimo de arrecadação em pecúnia, garante-se a perspectiva de ingresso de um valor mínimo em pecúnia capaz de fazer frente a eventuais repercussões financeiras que o ente público tenha que assumir em decorrência da baixa do crédito por força da compensação.

Um último aspecto digno de nota diz respeito às rubricas passíveis de compensação. Segundo se depreende do texto legal, o abatimento poderá recair sobre as receitas correspondentes ao principal, juros e multa. Os encargos correspondentes a honorários devidos pela cobrança administrativa ou judicial não são objeto incluídos na compensação, sendo mantida, consequentemente, a exigência de seu pagamento em pecúnia.

A regulamentação da compensação com precatórios na transação se deu por meio da Resolução Conjunta PGE-SFP nº 1/2024, a qual disciplinou aspectos materiais referentes a essa forma de amortização.

Em sua redação original (artigo 7º daquele ato regulamentar), a compensação com precatórios somente poderia ser feita no momento da adesão à transação e pressupunha o cumprimento do rito procedimental já adotado para a formalização dos acordos com base na Resolução PGE nº 12/2018.

Na denominada oferta de precatório na adesão, o valor do precatório utilizado para compensação é imediatamente deduzido do montante negociado, após aplicação dos descontos, e as parcelas do acordo serão calculadas já com base nessa dedução. Um exemplo dessa metodologia de cálculo pode ser encontrado no Edital PGE/TR nº 1/2024, o qual disciplinou a compensação, o plano de pagamento e o recolhimento dos honorários:

6. DA COMPOSIÇÃO DO VALOR, DOS DESCONTOS E DA UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS [...]

6.2. – O valor a ser transacionado, doravante denominado crédito final líquido consolidado, será apurado pela aplicação dos seguintes descontos: [...]

6.4.1 – Havendo oferta de crédito acumulado ou de produtor rural de ICMS ou de créditos líquidos, certos e exigíveis, próprios ou adquiridos de terceiros, consubstanciados em precatórios, os honorários advocatícios proporcionais serão recolhidos separadamente por meio de um único DARE emitido pelo sistema, conforme Resoluções Conjuntas PGE/SFP nº 1 e nº 2/2024.

6.5. – Para fins de abatimento do crédito final líquido consolidado, são admitidas: [...]

6.5.2 – a utilização de créditos líquidos, certos e exigíveis, próprios ou adquiridos de terceiros, consubstanciados em precatórios decorrentes de decisões judiciais transitadas em julgado e não mais passíveis de medida de defesa ou desconstituição, conforme reconhecidos pelo Estado, suas autarquias, fundações e empresas dependentes, para compensação da dívida principal de ICMS, da multa e juros, limitados a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do crédito final líquido consolidado após os descontos.

Em contrapartida, a oferta de precatório na adesão à transação impõe que o contribuinte já tenha feito a validação de seu requisitório, por meio da habilitação e celebração do acordo de compensação junto à Assessoria de Precatórios Judiciais, previamente à formalização da negociação com o seu débito inscrito em dívida ativa.

Vale dizer, no modelo de São Paulo, para que seja possível o oferecimento de precatório na adesão, é necessário que o credor do precatório já tenha superado a etapa procedimental em que é validada a titularidade e liquidez do valor do requisitório. O primeiro edital do Acordo Paulista possuía previsão expressa nesse sentido (Edital PGE/TR nº 1/2024):

4.3. – Na etapa de adesão, o devedor deverá informar os seguintes dados no sistema eletrônico: [...]

4.4. – Na hipótese de oferta de precatórios prevista no subitem 6.5.2, deverá, antes da adesão, ser realizado o pedido de habilitação do requisitório junto à Assessoria de Precatórios por meio do Portal de Precatórios (<http://www.portal.pge.sp.gov.br/precatorios/>).

Nada obstante o avanço, a experiência oriunda do primeiro edital evidenciou alguns problemas da limitação da utilização à etapa de adesão.

Com efeito, considerando em especial a situação das transações por adesão, cujo edital possui termo final de vigência, a necessidade de prévia celebração do acordo de compensação terminou impondo aos contribuintes a exigência de um resultado que não dependia apenas dele, haja vista a necessidade de um tempo razoável para que a Administração realizasse o juízo acerca da regularidade formal e material dos pedidos de compensação.

A solução administrativa dispensada para o primeiro edital foi considerar que o protocolo do pedido de habilitação conjugada com o requerimento de enquadramento naquele edital consubstanciaria manifestação de interesse por parte do contribuinte e autorizaria a posterior reabertura quando sobreviesse a decisão administrativa acerca do requisitório.

Apesar de resguardar a possibilidade de adesão e manutenção do acesso às condições do Edital PGE/TR nº 1/2024, a situação terminou dando origem a discussões administrativas e judiciais sobre o andamento das execuções fiscais e prática de atos de cobrança, em especial com o decurso do tempo desde o encerramento do edital, uma vez que, sem a formalização da transação, não há suspensão de exigibilidade, mas a realização do acordo dependia da conclusão da análise dos precatórios pela própria Administração.

A necessidade de avanço em relação a uma maior flexibilidade no momento de utilização dos precatórios levou à edição da Resolução Conjunta PGE-SFP nº 5/2024, que incluiu o artigo 7º-A na Resolução Conjunta PGE-SFP nº 1/2024 e instituiu a possibilidade de a oferta de precatórios ocorrer também sobre as prestações de um parcelamento firmado no âmbito de transação. Essa nova modalidade de amortização foi disciplinada nos seguintes termos:

Artigo 7º-A – Será admitida a oferta de crédito em precatório após a adesão e celebração da transação, em vigência e sem mora, a que se refere o artigo 1º desta resolução, desde que:

I – resulte na quitação integral de parcela;

II – a quitação das parcelas ocorra a partir da última a vencer;

III – seja observado o limite previsto no artigo 1º desta resolução;

IV – a atualização do precatório tenha como referência o mês da formalização do pedido.

Nesse novo modelo, são mantidas as condições que decorrem da própria lei, quais sejam, o limite de 75% em relação ao valor consolidado negociado e também a exclusão dos honorários da compensação. Por outro lado, a utilização nessa modalidade ocorre no regime de antecipação de parcelas, isto é, o valor compensado será utilizado para pagamento de uma ou mais parcelas atualizadas, em ordem decrescente de vencimento, sendo necessário que o montante resulte na quitação integral das prestações, não sendo possível o seu fracionamento.

Sem embargo das condições específicas dessa nova modalidade de uso, sua implementação resultou na superação da dificuldade procedimental e operacional identificada à época do Edital PGE/TR nº 1/2024, possibilitando que os contribuintes possam atualmente aderir à transação e possuir uma alternativa para operacionalizar a amortização com precatórios em momento futuro.

Um último ponto a ser tratado neste tópico diz respeito à homologação judicial do acordo de compensação de precatório.

Conforme já exposto, no modelo adotado no Estado de São Paulo, a amortização do precatório é imediata após o contribuinte realizar a indicação dos débitos que serão objeto da compensação. Entretanto, o acordo de compensação é submetido à homologação judicial para que se torne definitivo. Como consequência, o parcelamento é mantido em andamento, ainda que seu saldo tenha sido integralmente quitado, somente ocorrendo a baixa definitiva com o pronunciamento homologatório do Judiciário (artigo 9º da Resolução Conjunta PGE-SFP nº 1/2024).⁶

Essa solução, aliada com o procedimento prévio de habilitação e formalização do acordo de compensação junto a um órgão especializado na estrutura da Procuradoria, contribuem para a mitigação de eventuais riscos jurídicos concernentes a erro ou outro vício que possam ter ocorrido na etapa administrativa e que poderão ter oportunidade de saneamento na análise judicial caso necessário.

3.4 Resultados da compensação com precatórios no Estado de São Paulo

Exposto o histórico no Estado de São Paulo, interessa voltar a atenção aos resultados práticos que as sucessivas alterações no regime da compensação produziram ao longo do tempo.

Nesse contexto, a análise da base da Dívida Ativa Estadual atesta que as compensações com crédito, de acordo com as regras do atual modelo, tornam-se instrumentos estratégicos para contribuintes que, de fato, possuem interesse e aptidão jurídica e operacional para atender as condições envolvidas com a operação de compensação e explorar as vantagens

6 “Artigo 9º – Somente será extinto o débito no Sistema da Dívida Ativa após a validação da compensação pelo juízo da execução de origem do precatório, com a consequente baixa da obrigação pelo tribunal que o tiver expedido, o que deverá ser informado à Procuradoria da Dívida Ativa pelo interessado”.

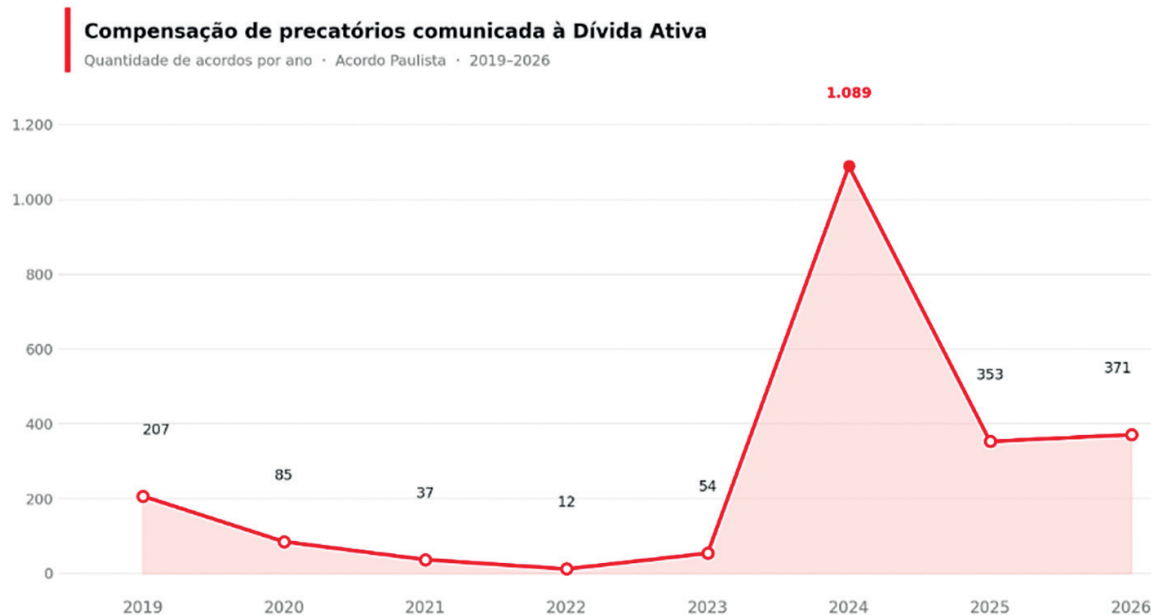
dessas formas de compensação, não sendo instrumentos que vão apresentar vantajosidade indiscriminada para qualquer categoria ou segmento de contribuinte.

Nessa linha, os dados produzidos pela Procuradoria Geral do Estado de São Paulo referentes ao Edital PGE/TR nº 1/2024 mostram que apenas 2,09% das transações do referido edital incluem atualmente ofertas de precatórios (207 adesões de 9.868) e o total de valores compensados por meio dessa modalidade de amortização corresponde a R\$473.209.571,50, sendo inferior que o montante ofertado a título de depósitos judiciais e também de créditos acumulados de ICMS.

A inferência que pode ser extraída desses números é que a abertura do modelo de transação à compensação de precatórios não significa que essa opção atenderá a todo e qualquer contribuinte, dependendo, decerto, do perfil do devedor, da situação de seu passivo e de sua capacidade de atender às exigências formais relacionadas à formalização do acordo de compensação.

Por outro lado, a maior abertura à compensação apresentou repercussões na demanda por celebração de acordos de compensação. Os dados da quantidade de acordos de compensação cadastrados nos últimos anos demonstram um aumento substancial da quantidade de acordos formalizados e comunicados à Dívida Ativa a partir da edição da Lei Estadual nº 17.843/2023:

Gráfico 1 – Número de acordos de compensação cadastrados na Dívida Ativa



Fonte: Procuradoria Geral do Estado – Procuradoria da Dívida Ativa. Relatórios gerenciais da dívida ativa – 06/2026.

Os dados temporais evidenciam um primeiro pico de acordos cadastrados em 2018, quando editada a Resolução PGE nº 12/2018, experimentando uma queda considerável nos anos seguintes. O panorama altera drasticamente em 2024, após a promulgação da

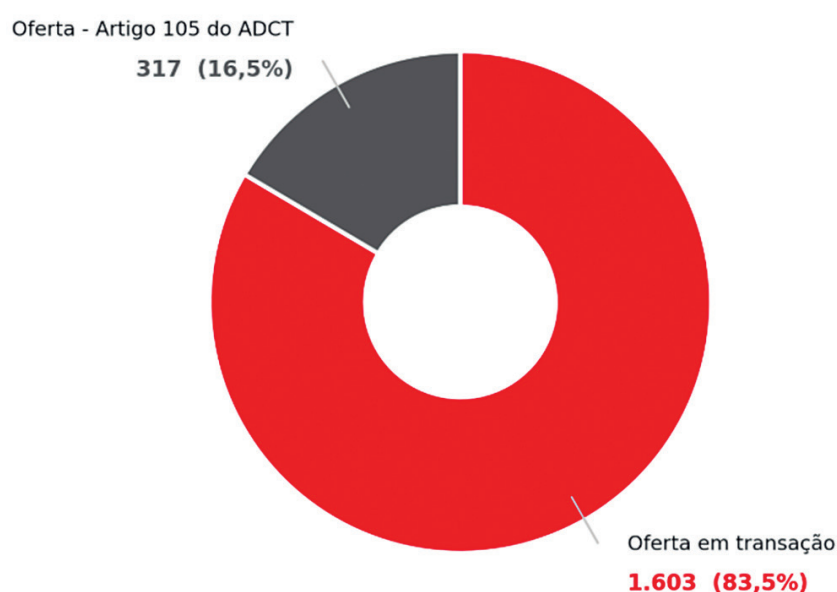
Lei Estadual nº 17.843/2023, com o maior número já registrado em um ano. Após uma estabilização no ano seguinte, observa-se, para 2026, uma nova tendência de alta, havendo um número de acordos cadastrados que já supera o do ano de 2025.

A forma como os acordos de compensação foram utilizados também comprova a hipótese de que a maioria dos que vieram a já ser empregados está sendo utilizada para amortização em transação, conforme gráfico abaixo que evidencia que 317 protocolos estão associados a compensações do artigo 105 do ADCT ao passo que 1603 estão vinculados a transação (há atualmente 299 que vieram a ser cancelados ou não foram ainda utilizados):

Gráfico 2 – Tipo de oferta dos acordos de compensação efetivamente utilizados

Modalidade de compensação de precatórios

Distribuição por tipo de oferta · Acordo Paulista



Fonte: Procuradoria Geral do Estado – Procuradoria da Dívida Ativa. Relatórios gerenciais da dívida ativa – 06/2026.

O cotejo das informações evidencia, portanto, que embora as compensações com precatório não estejam presentes na maioria das transações, sendo um instrumento incluído em negociações que apresentam especificidades, houve um aumento significativo em relação a seu uso. Essa constatação impõe uma reflexão sobre a necessidade do aperfeiçoamento da Administração para adequada estruturação dos setores envolvidos e também de utilização de instrumentos de tecnologia que possam conferir a necessária eficiência aos processos de trabalho envolvidos na implementação desse modelo.

4 CONCLUSÕES

A longa trajetória de reformas constitucionais do regime de precatórios, marcada pela tensão de difícil solução entre a efetividade da tutela jurisdicional e do direito de propriedade, de um lado, e as limitações fiscais dos entes devedores de outro, encontra no atual panorama da compensação com débitos inscritos em dívida ativa novas possibilidades e desafios.

O histórico da compensação de precatórios com débitos inscritos em dívida ativa no Estado de São Paulo evidencia uma trajetória que se iniciou de maneira imposta pelo artigo 105 do ADCT (EC nº 94/2016 e 99/2017), passando por uma fase de separação entre a transação e compensação e, por fim, a chegada ao atual estágio de conexão entre os dois institutos, com fundamento no artigo 15, IV, da Lei Estadual nº 17.843/2023.

Atualmente, coexistem no Estado de São Paulo três modalidades diversas para a compensação de precatórios com débitos inscritos: a possibilidade de utilização para débitos inscritos até 25/03/2015, com base no artigo 105 do ADCT e na Resolução PGE nº 12/2018; a utilização para amortização na adesão à transação (artigo 7º da Resolução Conjunta PGE-SFP nº 1/2024 e artigo 15, V, da Lei Estadual nº 17.843/2023); e a utilização para amortização de prestações de transação já celebrada (artigo 7º-A da Resolução Conjunta PGE-SFP nº 1/2024 e artigo 15, V, da Lei Estadual nº 17.843/2023).

O atual estágio de maturidade do instituto, no âmbito do regime estabelecido pelo Acordo Paulista, demonstra o esforço para a construção de um modelo jurídico seguro, tanto para a Administração quanto para os administrados, com especial atenção aos reflexos orçamentários e financeiros inerentes à figura da compensação, como se pode visualizar do limite legal de 75% (setenta e cinco por cento) do valor negociado para a compensação e também da previsão de que, na modalidade de utilização em parcelas, a amortização ocorre em ordem decrescente de vencimento.

Por outro lado, os resultados obtidos após os 2 (dois) anos de vigência do Acordo Paulista evidenciam que, de forma compatível com as condições que cercam a utilização de precatórios para compensação, a sua utilização não é indiscriminada e a adequação e interesse prático na utilização dessa via de conformidade depende, em grande medida, da situação concreta de cada contribuinte, de seu passivo fiscal e da situação processual dos requisitos envolvidos.

Por esse motivo, no contexto da transação, a compensação mostra-se como um elemento adequado para a viabilização de negociações e construção de um plano de pagamento aderente à realidade econômico-financeira do contribuinte, contribuindo, em última análise, com a efetividade da recuperação do crédito público.

Sem embargo das possibilidades abertas, um dos pontos centrais para a estruturação juridicamente segura da compensação reside na certificação da titularidade e da liquidez do valor do requisito que será ofertado. No modelo paulista, desde a Resolução PGE nº 12/2018, optou-se por um modelo em que essa etapa procedimental de validação é realizada previamente à compensação e dentro de um órgão especializado da própria Procuradoria Geral do Estado.

Conquanto essa opção possibilite a efetivação da compensação antes da liquidação financeira do precatório por meio de uma análise suficientemente segura acerca da regularidade formal e material do crédito que está sendo compensado, por outro, exige uma adequada estruturação dos órgãos competentes para essa análise para que esta ocorra dentro de um tempo razoável e, em especial, em um contexto em que há uma tendência de aumento na demanda pela compensação.

Assim, apesar dos desafios que ainda se apresentam aos entes federados para composição do passivo de seus precatórios judiciais, em especial as novas questões trazidas com a recente EC nº 136/2025, a compensação com débitos inscritos em dívida ativa representa um instrumento que, cercado da correta estruturação jurídica e operacional, pode efetivamente contribuir para a construção de uma solução ao tempo em que também converge com a melhoria na gestão do estoque da dívida ativa.

REFERÊNCIAS

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 5 jun. 2026.

BRASIL. *Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020*. Estabelece os requisitos e as condições necessários para que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e os seus respectivos devedores realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm. Acesso em: 5 jun. 2026.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios (Código Tributário Nacional). Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 5 jun. 2026.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN nº 10.826, de 28 de setembro de 2022*. Regulamenta o uso de precatórios para compensação de débitos inscritos na Dívida Ativa da União. Brasília, DF: PGFN, 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.357*. Relator: Min. Ayres Britto. Redator do acórdão: Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Julgamento: 14 mar. 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=>. Acesso em: 5 jun. 2026.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Mapa Anual de Precatórios*. Brasília, DF: CNJ, 2025. Disponível em: <https://paineisanalytics.cnj.jus.br/single/?appid=24bb0aae-4341-48e7-b3b5-3606607894c4&sheet=60a7540d-d58d-43af-a15e-fa179c7a5233&lang=pt-BR&opt=ctxmenu,currsel>. Acesso em: 13 de junho de 2026.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Precatórios: atual regime jurídico*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SÃO PAULO (Estado). *Lei nº 17.293, de 15 de outubro de 2020*. Estabelece medidas voltadas ao ajuste fiscal e ao equilíbrio das contas públicas e dá outras providências. 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: 5 jun. 2026.

SÃO PAULO (Estado). *Lei nº 17.843, de 20 de novembro de 2023*. Institui o programa Acordo Paulista e dispõe sobre a transação de créditos tributários e não tributários inscritos na dívida ativa do Estado de São Paulo. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 2023.

SÃO PAULO (Estado). Procuradoria Geral do Estado. *Editais PGE/Transação nº 1/2024, de 7 de fevereiro de 2024*: transação por adesão no contencioso de relevante e disseminada controvérsia – modalidade excepcional – juros de mora dos débitos de ICMS inscritos em dívida ativa. São Paulo: PGE, 2024. Disponível em: <https://www.dividaativa.pge.sp.gov.br/transacao/pages/legislacao/editais.jsf?param=9>. Acesso em: 12 de junho de 2026.

SÃO PAULO (Estado). Procuradoria Geral do Estado. *Resolução PGE nº 12, de 2018*. Disciplina a compensação de precatórios com débitos inscritos em dívida ativa. São Paulo: PGE, 2018.

SÃO PAULO (Estado). Procuradoria Geral do Estado; Secretaria da Fazenda e Planejamento. *Resolução Conjunta PGE-SFP nº 1, de 2024*. Disciplina a compensação com precatórios no âmbito do Acordo Paulista. São Paulo: PGE; SFP, 2024.

SESSA, Cibelis Dezoti Rosa. Precatórios após a EC 136/2025: orçamento e previsibilidade no regime de pagamento. *Consultor Jurídico*, 30 mar. 2026. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2026-mar-30/precatorios-apos-a-ec-136-2025-orcamento-e-previsibilidade-no-regime-de-pagamento/>. Acesso em: 12 jun. 2026.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

FORTES, Filipe Gadelha Diógenes. A utilização de precatórios para amortização de débitos incluídos em transação no modelo paulista: uma análise da regulamentação e resultados do Acordo Paulista. *Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa*, Belo Horizonte, ano 3, v. 1, p. 523-541, 2026.

INSTRUÇÕES PARA OS AUTORES

A *Revista do Congresso Nacional da Dívida Ativa*, com periodicidade anual, apresenta-se como obra técnica de referência, destinada a registrar e difundir debates contemporâneos acerca da gestão e cobrança do crédito público, abordando temas como reforma tributária, uso de inteligência artificial na recuperação de ativos e meios alternativos de cobrança, contribuindo para o aperfeiçoamento da governança pública e para a promoção da justiça fiscal, contendo rica seção de Doutrina, com artigos de grande interesse e repercussão na atualidade.

O seu lançamento tem sido realizado, anualmente, por ocasião da realização do Congresso Nacional da Dívida Ativa, um evento que reúne centenas de Advogados Públicos de todo o país para discussão dos temas e desafios mais atuais na gestão e cobrança da dívida ativa.

Destaca-se que as publicações observam rigorosos critérios de qualidade científica, com adoção de processo de avaliação por dupla revisão às cegas (*double-blind peer review*), assegurando imparcialidade, meritocracia e elevado padrão acadêmico, o que reforça a credibilidade institucional da PGFN perante a comunidade jurídica.

A iniciativa está alinhada às diretrizes do Planejamento Estratégico da PGFN, especialmente no que se refere à promoção da justiça fiscal, ao desenvolvimento de soluções jurídicas seguras e à difusão do conhecimento técnico necessário à implementação de políticas públicas eficientes.

A revista reserva-se o direito de aceitar ou vetar qualquer original recebido, de acordo com as recomendações do seu corpo editorial, como também o direito de propor eventuais alterações.

A submissão dos trabalhos deve obedecer às regras do Edital de Chamamento publicado anualmente. Os trabalhos deverão ser redigidos em formato Word, fonte Times New Roman, tamanho 12, espaçamento entre linhas de 1,5. Os parágrafos devem ser justificados, sem separação de sílabas. O tamanho do papel deve ser A4 (21,0 x 29,7 cm), posição vertical e as margens utilizadas superior e esquerda de 3cm e inferior e direita de 2cm. Número médio de 10/30 páginas.

Os textos devem ser revisados, além de terem sua linguagem adequada a uma publicação editorial científica, em conformidade com a norma culta da língua portuguesa e as normas da ABNT.

Os originais dos artigos devem ser apresentados de forma completa, contendo: título, nome do autor, filiação institucional, qualificação, resumo do artigo, de até 250 palavras, palavras-chave, sumário, epígrafe (se houver), texto do artigo e referências.

As ilustrações e figuras deverão ser apresentadas de forma clara, numeradas sequencialmente dentro do artigo, com título de identificação e fonte. Em caso de fotos ou ilustrações mais elaboradas, deverá ser enviado arquivo em anexo com os originais.

As referências às obras citadas devem seguir o sistema autor-data, permitindo-se o sistema numérico para notas explicativas (NBR 10520/02).

Recomenda-se que todo destaque que se queira dar ao texto seja feito com o uso de *itálico*, evitando-se o **negrito** e o sublinhado. As citações (palavras, expressões, períodos) deverão ser cuidadosamente conferidas pelos autores e/ou tradutores; as citações textuais longas (mais de três linhas) devem constituir um parágrafo independente, com recuo esquerdo de 4cm (alinhamento justificado), utilizando-se espaçamento entre linhas simples e tamanho da fonte 10; as citações textuais curtas (de até três linhas) devem ser inseridas no texto, entre aspas e sem *itálico*. As expressões em língua estrangeira deverão ser padronizadas, destacando-as em *itálico*. O uso de *op. cit.*, *ibidem* e *idem* nas notas bibliográficas deve ser evitado, substituindo-se pelo nome da obra por extenso.

Ao final do texto, nas Referências deverão constar, exclusivamente, as obras citadas no artigo, uniformizadas e seguindo as normas vigentes da ABNT (NBR 6023/25).

As opiniões emitidas pelos autores dos artigos são de sua exclusiva responsabilidade.

Esta obra foi composta na fonte Frankfurt, corpo 10
e impressa em papel Offset 75g (miolo) e Supremo
250g (capa) pela Meta Brasil em Cotia/SP.