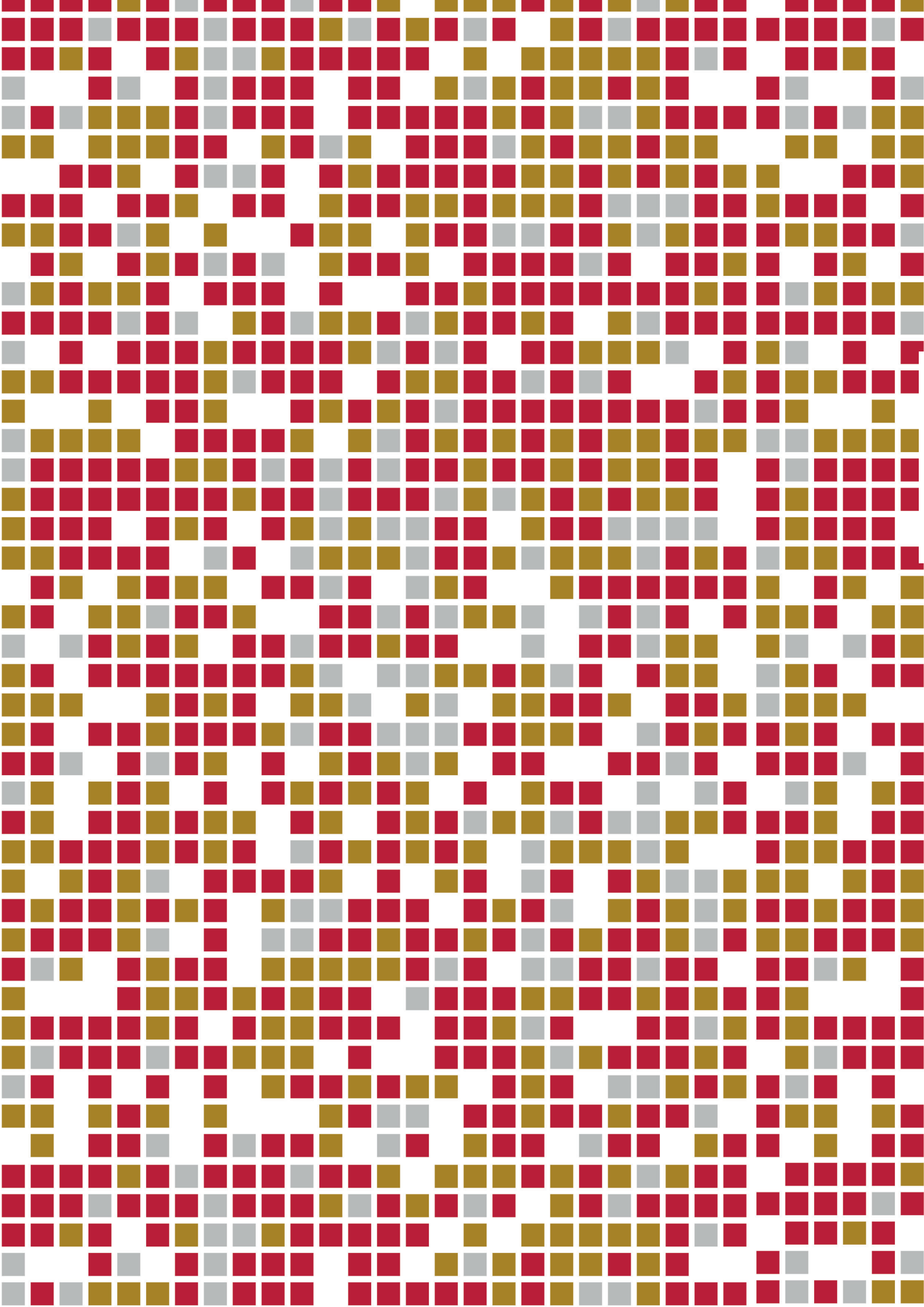


II CONGRESSO NACIONAL DA
DÍVIDA ATIVA
ESTRATÉGIA ■ DIÁLOGO ■ TRANSFORMAÇÃO

BRASÍLIA - 27 A 29 DE AGOSTO DE 2025



MINISTÉRIO DA
FAZENDA



II CONGRESSO NACIONAL DA
DÍVIDA ATIVA
ESTRATÉGIA ■ DIÁLOGO ■ TRANSFORMAÇÃO



**Procuradoria-Geral
da Fazenda Nacional**

REVISTA DO II CONGRESSO NACIONAL DA DÍVIDA ATIVA

PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Anelize Lenzi Ruas de Almeida

PROCURADOR-GERAL ADJUNTO DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO E DO FGTS

João Henrique Chauffaille Grognet (Organizador)

CONSELHO EDITORIAL

Alessandro Vendramini Langerhorst

Daniel Alves Teixeira

Daniel Giotti de Paula

Eduardo Sadalla Bucci

Fernanda Bonotti de Souza Braga

Gabriela Veloso Holanda

João Henrique Chauffaille Grognet (Presidente)

Leonardo Leão Lamb

Lucas Nunes Quirino

Mariana Corrêa de Andrade Pinho

Rachel Nogueira de Souza

ARTE E CAPA

Kaio Melgaço Gonzaga

PRODUÇÃO EDITORIAL

Marcus Polo Rocha Duarte

IMPRESSÃO E ACABAMENTO

Gráfica Qualytá

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

II Congresso Nacional da Dívida Ativa : (8. : 2025 :
Brasília, DF)

Anais do II Congresso Nacional da Dívida Ativa :
estratégia : diálogo : transformação / [João
Henrique Chauffaille Grognet organizador]. --
1. ed. -- Brasília : Gráfica e Editora Qualytá,
2025.

Vários autores.

ISBN 978-65-996247-6-6

1. Diálogo 2. Dívida ativa - Legislação - Brasil
3. Estratégia 4. Reforma tributária - Brasil.
I. Grognet, João Henrique Chauffaille

25-289898

CDD-34:336.2(81)

Índices para catálogo sistemático:

1. Dívida ativa : Brasil : Direito tributário
34:336.2(81)

Maria Alice Ferreira - Bibliotecária - CRB-8/7964

Prefácio

Revista do II Congresso Nacional da Dívida Ativa: Estratégia, Diálogo e Transformação

É com muito entusiasmo e profundo senso de propósito que apresentamos às leitoras e aos leitores a Revista do II Congresso Nacional da Dívida Ativa.

Após o sucesso da primeira edição do Congresso, que estabeleceu um marco ao reunir especialistas para debater os desafios da gestão e cobrança da dívida ativa no Brasil, entramos agora em um novo ciclo de reflexão e ação. Em 2025, o II Congresso Nacional da Dívida Ativa se ergue sob os eixos *Estratégia, Diálogo e Transformação*, conceitos que não apenas orientam os debates, mas também ressoam com a urgência de um momento em que a sustentabilidade fiscal e a justiça tributária se mostram mais cruciais do que nunca para o desenvolvimento do nosso país.

Nesta edição, o foco se volta, de maneira incisiva e humanizada, para as pessoas – os reais agentes das mudanças esperadas. Se o primeiro Congresso lançou as bases para uma governança nacional e explorou o potencial das novas tecnologias, o segundo nos convida a reconhecer que, por trás de cada avanço, de cada inovação, e de cada diretriz estratégica, há uma mente, uma mão, um coração dedicado à causa pública.

A revolução implementada pela tecnologia na gestão e na cobrança da dívida ativa é inegável, e sua capacidade de otimizar processos, identificar padrões e ampliar a eficiência é monumental. Contudo, essa premissa fundamental é indissociável de um princípio que merece ser reiterado: o efetivo controle de legalidade dos débitos, que é um direito subjetivo dos contribuintes e, inequivocamente, uma atribuição exclusiva da advocacia pública.

Realmente, em um universo de trilhões de reais em créditos inscritos, a chancela da advocacia pública é a salvaguarda da equidade, assegurando que apenas débitos legítimos e devidamente constituídos sejam demandados, protegendo o contribuinte e o erário de contenciosos desnecessários. O Congresso e sua Revista são, assim, também um tributo à expertise e ao compromisso desses profissionais que, diariamente, atuam como sentinelas da legalidade fiscal.

A construção desta Revista, por sua vez, foi um grande exercício de diálogo e cooperação. Contamos com um Conselho Editorial formado por procuradores e procuradoras da Fazenda Nacional, selecionados após um amplo chamamento. Este

colegiado dedicou-se à curadoria do conteúdo que agora chega às suas mãos, garantindo a excelência e a pertinência dos artigos. O convite para a apresentação de trabalhos foi estendido a membros, servidores e estagiários da Advocacia Pública de todos os entes federados, fomentando uma produção acadêmica e técnica plural e representativa das realidades e dos desafios enfrentados em todas as esferas federativas. Essa capilaridade na coleta de artigos reflete o espírito de colaboração que o Congresso busca solidificar, reconhecendo que a solução para os grandes problemas nacionais reside na união de esforços e na troca de conhecimentos entre todos os atores envolvidos.

Os artigos que compõem esta obra abordam, de forma aprofundada e inovadora, um ou mais dos seguintes temas:

- a) Dívida Ativa e a Reforma Tributária:** A aprovação da Reforma Tributária representa um marco histórico e impõe novos paradigmas à gestão da dívida ativa. Os artigos sobre este tema exploram os impactos, os desafios e as oportunidades que surgem com as mudanças legislativas, analisando como a nova arquitetura fiscal influenciará a constituição, a gestão e a cobrança dos créditos públicos, e propondo caminhos para uma transição suave e eficiente. A cooperação efetiva, que já não era uma opção, agora se torna premente para harmonizar as práticas e garantir a eficácia do novo sistema.
- b) Meios Alternativos de Cobrança da Dívida Ativa:** Reconhecendo a sobrecarga do Judiciário e a necessidade de soluções mais ágeis e menos custosas, esta temática se aprofunda nos mecanismos administrativos e alternativos de recuperação de créditos. O sucesso da transação tributária federal, impulsionada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, continua a ser um modelo, e esta Revista oferece um panorama expandido das suas aplicações e fundamentos jurídicos e econômicos.
- c) Inteligência e Tecnologia na Gestão e Recuperação da Dívida Ativa:** Este tema, que já foi um dos pilares do primeiro Congresso, é revisitado com uma perspectiva ainda mais estratégica e transformadora. Os artigos aqui compilados exploram as mais recentes inovações em inteligência artificial, *machine learning*, análise de *big data* e automação de processos, demonstrando como essas ferramentas podem ser aplicadas para identificar devedores, otimizar estratégias de cobrança, prever comportamentos e, em última instância, aumentar significativamente os resultados em favor da população. O desafio é integrar essas tecnologias de forma ética e eficiente, sempre com o controle de legalidade exercido pela Advocacia Pública como baliza inegociável.

Acreditamos firmemente que a ampla divulgação do conhecimento técnico e especializado é um dos pilares de uma governança nacional eficaz. Neste contexto,

o Congresso e a presente Revista são concebidos como ferramentas essenciais para capacitar os profissionais do direito e da gestão pública, fomentar o intercâmbio de ideias e abrir os caminhos para a inovação. A agenda de debates proposta por esta obra visa não apenas solucionar os desafios presentes, mas também antecipar os cenários futuros da dívida ativa, preparando os agentes públicos para as transformações que se avizinham.

Ao final desta leitura, esperamos que você, leitora e leitor, sinta-se informado e inspirado a ser um agente ativo na construção de um sistema de gestão da dívida ativa que seja, ao mesmo tempo, justo, eficiente e humanizado. Que as discussões e as descobertas aqui apresentadas sirvam de catalisador para novas ideias, parcerias e soluções que, em última análise, beneficiem toda a sociedade brasileira.

Agradecemos profundamente a cada autora e autor, aos membros do Conselho Editorial e a todas as colaboradoras e colaboradores que, com sua dedicação e expertise, tornaram possível a concretização desta obra.

Que a Revista do II Congresso Nacional da Dívida Ativa seja uma fonte perene de conhecimento e um estímulo constante para a excelência na gestão fiscal do nosso país.

Boa leitura!

Anelize Lenzi Ruas de Almeida

Procuradora-Geral da Fazenda Nacional

João Henrique Chauffaille Grognet

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

SUMÁRIO

DIRETRIZES PARA A IMPLEMENTAÇÃO DE UM MODELO NACIONAL DE GOVERNANÇA DA DÍVIDA ATIVA.....21

João Henrique Chauffaille Grognet e Theo Lucas Borges de Lima Dias

INTRODUÇÃO.....21

A PROBLEMÁTICA AUSÊNCIA DE GOVERNANÇA NA DÍVIDA ATIVA E A NECESSIDADE DE DIRETRIZES.....22

DIRETRIZES PARA A GOVERNANÇA NACIONAL DA DÍVIDA ATIVA.....23

Amplo e Permanente Diagnóstico da Maturidade dos Órgãos na Gestão e Cobrança da Dívida Ativa.....24

Fomento à Produção de Estudos e Pesquisas Científicas.....25

Difusão do Conhecimento e Capacitação.....26

Compartilhamento de Ferramentas de Gestão e Cobrança da Dívida Ativa.....26

Implantação de uma Estratégia DataHub.....27

CONCLUSÃO.....28

REFERÊNCIAS.....29

A APREENSÃO DE PASSAPORTE POR DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS COMO MEDIDA DE INCENTIVO À CONFORMIDADE.....33

Phelippe Toledo Pires de Oliveira

INTRODUÇÃO.....33

A EXPERIÊNCIA NORTE-AMERICANA EM RELAÇÃO À RESTRIÇÃO DE ACESSO A PASSAPORTE EM RAZÃO DE DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS 35

JULGADOS DAS CORTES EUROPEIAS EM RELAÇÃO À RESTRIÇÃO DE SAÍDA DO PAÍS DE INDIVÍDUOS COM DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS.....37

EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA COM RELAÇÃO AOS MECANISMOS INDIRETOS DE COBRANÇA DE DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS.....39

O ENQUADRAMENTO DA RESTRIÇÃO DE PASSAPORTE COMO MEDIDA COERCITIVA ATÍPICA DO ART. 139, IV, DO CPC E O POSICIONAMENTO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES.....40

CONSIDERAÇÕES FINAIS.....42

REFERÊNCIAS.....43

**A EVOLUÇÃO DO “INTERESSE COMUM” E OS DESAFIOS DA
RESPONSABILIZAÇÃO DE GRUPOS ECONÔMICOS NA EXECUÇÃO FISCAL
À LUZ DO TEMA 1.209 DO STJ: EM BUSCA DE CRITÉRIOS OBJETIVOS.....47**

Thiago Cioccarri Brígido

INTRODUÇÃO.....	48
A POLÊMICA DO IDPJ NA EXECUÇÃO FISCAL: DA DECISÃO DO TRF3 AO TEMA 1.209.....	48
A TENSÃO ENTRE CELERIDADE E DEFESA: IDPJ NA EXECUÇÃO FISCAL.....	54
A EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE “INTERESSE COMUM”: REFLEXOS NO TEMA 1.209 E NA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	58
A COMPLEXIDADE DOS GRUPOS ECONÔMICOS E A BUSCA POR CRITÉRIOS OBJETIVOS NA RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	63
CONCLUSÕES.....	69
REFERÊNCIAS.....	70

**A PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DO ATO DE IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE
TRIBUTÁRIA: O ÔNUS DA PROVA NA IMPUGNAÇÃO JUDICIAL DO PARR.....75**

Flávia Melany Friche Siqueira, Leonardo Leão Lamb

INTRODUÇÃO.....	76
A PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DO ATO DE CORRESPONSABILIZAÇÃO DECORRENTE DO PARR.....	80
Correlação com a presunção de certeza e de liquidez da CDA.....	80
Regularidade do procedimento e garantias do contraditório e da ampla defesa no PARR.....	84
Presunção de legitimidade do ato de corresponsabilização no PARR.....	87
A DESCABIDA INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA EM DESFAVOR DA FAZENDA PÚBLICA.....	89
CONCLUSÃO.....	93
REFERÊNCIAS.....	94

**A REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO E SEUS IMPACTOS
NA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA E NO PACTO FEDERATIVO..... 101**

Fabiana Curty Herculano, Luísa Damião Brum John e Melissa Muniz Severino

INTRODUÇÃO.....	101
O PAPEL DA DÍVIDA ATIVA NA POLÍTICA FISCAL BRASILEIRA.....	103
O FEDERALISMO FISCAL, A REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS E A REFORMA TRIBUTÁRIA: UM OLHAR SOBRE AS MUDANÇAS INSTITUÍDAS.....	104
A reforma tributária e o federalismo fiscal: discussões relevantes.....	105
A DÍVIDA ATIVA NO CONTEXTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA: IMPACTOS NO PACTO FEDERATIVO.....	107
ASSIMETRIAS FEDERATIVAS NA CAPACIDADE DE COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA.....	108
CONCLUSÃO.....	109
REFERÊNCIAS.....	110

FUNDAMENTOS AXIOLÓGICOS DO COMBATE À FRAUDE FISCAL.....115

Tiago Alves Voss dos Reis

INTRODUÇÃO.....	115
A SOBERANIA ESTATAL E A EFICÁCIA DA LEI TRIBUTÁRIA.....	116
JUSTIÇA FISCAL COMO FUNDAMENTO E FINALIDADE.....	117
O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS E A REPARAÇÃO DO DANO AO ERÁRIO.....	119
A DEFESA DA LIVRE CONCORRÊNCIA FRENTE À EVASÃO FISCAL.....	120
CONCLUSÃO.....	123
REFERÊNCIAS.....	123

A ADVOCACIA PÚBLICA COMO GUARDIÃ DO INTERESSE PÚBLICO: O CONTROLE DE LEGALIDADE PARA A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA.....127

Eduardo Sadalla Bucci

INTRODUÇÃO.....	127
A RELAÇÃO DIALÉTICA ENTRE ESTADO E SOCIEDADE.....	129
O CRÉDITO PÚBLICO COMO MATERIALIZAÇÃO DA SOCIABILIDADE CONTEMPORÂNEA.....	130
A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA: DE ATO FORMAL A INSTRUMENTO DE JURIDICIDADE.....	131
RESGATE HISTÓRICO: A DUPLA GARANTIA DO CIDADÃO E DO ERÁRIO.....	133
A superação da visão contábil: o controle de legalidade como essência do ato.....	134
A evolução para um controle material de juridicidade.....	136
A COMPETÊNCIA PRIVATIVA DA ADVOCACIA PÚBLICA: A NECESSÁRIA SEGREGAÇÃO DE FUNÇÕES.....	137
A Advocacia Pública como “primeiro juiz” da causa fiscal.....	138
A garantia da isenção e da autonomia técnica.....	139
O fundamento constitucional da exclusividade.....	140
O MODELO FEDERAL COMO PARADIGMA DE RACIONALIDADE E EFICIÊNCIA.....	141
A centralização do controle de legalidade na procuradoria-geral da fazenda nacional.....	141
A construção de um sistema dialógico e de redução de litigiosidade.....	142
O efeito pedagógico sobre os órgãos de origem.....	143
O controle de legalidade em números: a atuação da PGFN como filtro do contencioso fiscal...144	
A REFORMA TRIBUTÁRIA E O DESAFIO DA GOVERNANÇA DO CRÉDITO PÚBLICO.....	146
A imprecisão terminológica da LC 214/2024 e a natureza da cobrança.....	147
A competência para cobrar e o controle para inscrever.....	148
O risco do prazo legal e a eficácia da recuperação.....	148
Rumo a uma Governança Nacional da dívida ativa.....	149
CONCLUSÃO.....	150
REFERÊNCIAS.....	151

**A DUPLA FUNÇÃO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: ARRECADAÇÃO FEDERAL
E SUSTENTABILIDADE FISCAL PARA MUNICÍPIOS COM
BAIXA CAPACIDADE DE PAGAMENTO.....155**

Helga Letícia da Silva Fernandes

INTRODUÇÃO.....	156
O CENÁRIO DOS DÉBITOS DE MUNICÍPIOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA NA PGFN.....	156
Diagnóstico fiscal das dívidas irregulares (“em cobrança”).....	156
Perfil dos municípios inadimplentes com classificações baixas (C e D) e natureza da dívida.....	157
A RESOLUÇÃO CONSENSUAL DE CONFLITOS FISCAIS NA ESFERA FEDERAL.....	158
Transação tributária: fundamentos, racionalidade e estrutura.....	158
Da cultura do litígio ao consenso: a transação como novo paradigma na cobrança da dívida ativa.....	159
As modalidades da transação tributária.....	160
<i>Transação por adesão (via edital)</i>	160
<i>Transação individual</i>	160
Requisitos e condições gerais aplicáveis à transação.....	161
METODOLOGIA DA PESQUISA.....	162
Delimitação do universo de análise (municípios C e D, dívidas previdenciárias e não previdenciárias).....	162
Fontes de dados.....	163
Ferramentas e técnicas de análise (Python, Pandas, Numpy, Matplotlib, Seaborn).....	163
Tratamento e criação de variáveis.....	163
Metodologia de análise de cenários e segmentação de municípios.....	163
RESULTADOS E ANÁLISE.....	164
Análise da concentração geográfica e da atratividade do programa de transação.....	164
Panorama comparativo dos municípios devedores e das dívidas (previdenciárias e não previdenciárias).....	167
Facilidade de adesão ao programa (adesão direta vs. necessidade de protocolo).....	168
Análise do volume financeiro e arrecadação potencial por tipo de adesão.....	169
Perfil de adesão dos municípios às negociações administrativas.....	171
CONCLUSÃO.....	173
REFERÊNCIAS.....	174

**A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA COOPERAÇÃO– HERMENÊUTICA
E AFIRMAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE.....179**

Renata de Mesquita Cecon

INTRODUÇÃO.....	179
A EXECUÇÃO NA COBRANÇA DO CRÉDITO PÚBLICO DA UNIÃO.....	182
A <i>OFFER IN COMPROMISE</i> NOS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA – UM BREVE RELATO DE UM MODELO QUE DEU CERTO.....	184
A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL – DA EXECUÇÃO FORÇADA AO CONSENSO.....	186
HERMENÊUTICA E TRANSAÇÃO.....	191

CONCLUSÃO.....	195
REFERÊNCIAS.....	196

GESTÃO DA DÍVIDA ATIVA: ENTRE A JURIDICIDADE CLÁSSICA E A INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL.....	201
<i>Thalles Henrique Rocha Claves</i>	

INTRODUÇÃO.....	202
A DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO.....	206
Conceito de Dívida Ativa.....	206
<i>A Dívida Ativa como Obrigação Jurídica.....</i>	<i>210</i>
Os efeitos processuais da Inscrição do Crédito em Dívida Ativa.....	213
<i>Os efeitos Administrativos e Extrajudiciais da inscrição do crédito em Dívida Ativa....</i>	<i>213</i>
A INCORPORAÇÃO DE INSTRUMENTOS TECNOLÓGICOS NA GESTÃO DO ESTOQUE DA DÍVIDA ATIVA.....	214
O conceito de Tecnologia.....	214
<i>A evolução da Inteligência Artificial e do Machine Learning.....</i>	<i>215</i>
<i>A Utilização de modelos preditivos na Gestão da Dívida Ativa.....</i>	<i>216</i>
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	218
REFERÊNCIAS.....	219

INOVA PGF: O IMPACTO DA INOVAÇÃO E DA TECNOLOGIA NA ARRECADAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA NO MUNICÍPIO DE CURITIBA.....	225
<i>Érico Germano Hack e Patrícia Ferreira Pomoceno</i>	

INTRODUÇÃO.....	226
METODOLOGIA.....	227
O PROJETO INOVA PGF.....	227
Objetivos Estratégicos e Escopo do Projeto.....	228
A Metodologia de Implementação do Projeto.....	228
Sistema CPPGM.....	229
Tecnologias Voltadas ao Contribuinte.....	230
Alterações na Legislação.....	230
O Fator Humano.....	231
O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA.....	231
IA Themis.....	232
Requisições de Pequeno Valor (RPV's).....	233
Apropriação dos Alvarás Eletrônicos.....	233
Triagem e especialização.....	234
Petitionamentos automáticos.....	235
A Themis e as bases de dados de endereço.....	236
DO IMPACTO.....	237

CONCLUSÃO.....	239
REFERÊNCIAS.....	240

INTELIGÊNCIA DE DADOS APLICADA À GESTÃO DO ESTOQUE DE EXECUÇÕES FISCAIS: O PROJETO MINERVA COMO VETOR DE EFICIÊNCIA NA GESTÃO DA DÍVIDA ATIVA.....245

Darlon Costa Duarte, Mauro Silva Oliveira e Saulo Paulo de Tarso Sena Lima

INTRODUÇÃO.....	246
DESENVOLVIMENTO.....	247
A Estratégia de Inovação na PGFN: O Papel do Laboratório de Dados da PGDAU na concretização de políticas públicas orientadas por dados.....	247
O Desafio da Eficiência na Cobrança Fiscal e a Identificação do Problema.....	248
O Projeto Minerva: Uma Solução Baseada em Dados.....	249
RESULTADOS E DISCUSSÃO.....	250
TRIAGEM E AUTOMAÇÃO DAS EXECUÇÕES FISCAIS: PRÓXIMOS PASSOS.....	251
CONCLUSÃO.....	252
REFERÊNCIAS.....	253

A INCOMPATIBILIDADE ENTRE O INCIDENTE DE CLASSIFICAÇÃO DO CRÉDITO PÚBLICO E O PRAZO DECADENCIAL DO ART. 10, §10, DA LEI Nº 11.101/05.....257

Roberta de Oliveira Barcia e João Marcelo Gaio Souza

INTRODUÇÃO.....	257
A RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR E O REGIME JURÍDICO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	258
A NATUREZA VOLUNTÁRIA DO INCIDENTE DE CLASSIFICAÇÃO DO CRÉDITO PÚBLICO PREVISTO NO ARTIGO 7º-A DA LEI Nº 11.101/05.....	261
O PRAZO DECADENCIAL DO ARTIGO 10, §10, DA LEI Nº 11.101/2005: FUNDAMENTOS, ALCANCE E INAPLICABILIDADE AO CRÉDITO PÚBLICO.....	267
CONCLUSÃO.....	270
REFERÊNCIAS.....	270

REFORMA TRIBUTÁRIA E A REORGANIZAÇÃO DA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA: DESAFIOS E PERSPECTIVAS.....275

Aline Della Vittoria

INTRODUÇÃO.....	275
A DÍVIDA ATIVA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO ATUAL.....	276
OS NOVOS FUNDAMENTOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO APÓS A EC nº 132/2023.....	278
Novo regime de transição e implicações práticas.....	278
A Criação do Comitê Gestor e o Novo Arranjo Institucional.....	283

IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE A GESTÃO DA DÍVIDA ATIVA.....	284
A Apuração Assistida e seus Reflexos sobre o Passivo Tributário.....	284
Desafios Concernentes à Instituição do Imposto Seletivo (IS).....	286
Mecanismos de Automação Tributária: <i>Cashback</i> e <i>Split Payment</i>	287
DESAFIOS E OPORTUNIDADES PARA A REORGANIZAÇÃO DA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA.....	289
A Dívida Ativa e o Desafio da Justiça Fiscal.....	289
Propostas com Vista à Construção de um Modelo mais Eficiente de Cobrança de Dívida Ativa.....	290
Oportunidades: Redução da Litigiosidade no Médio e Longo Prazo.....	292
CONCLUSÕES.....	293
REFERÊNCIAS.....	294

OS LIMITES DA ANÁLISE JUDICIAL DE CRÉDITOS TRANSACIONADOS E A DISTINÇÃO EM RELAÇÃO AO TEMA 375 DO STJ.....299

Gabriela Veloso Holanda

INTRODUÇÃO.....	299
O JULGAMENTO DO TEMA 375 PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (RECURSO ESPECIAL Nº 1.133.027/SP).....	301
Natureza jurídica da confissão (Erro de Fato vs. Erro de Direito).....	302
Defeito causador de nulidade do ato jurídico (v.g. erro, dolo, simulação e fraude).....	303
DIFERENÇAS ESSENCIAIS ENTRE O PARCELAMENTO E A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	304
A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	304
Natureza jurídica.....	304
Exigência de Concessões mútuas.....	305
A renúncia a direitos disponíveis.....	305
<i>Distinguishing</i> necessário entre o Tema 375/STJ e os casos de transação tributária.....	306
Jurisprudência afastando a aplicação do Tema 375/STJ às transações tributárias.....	307
CONCLUSÃO.....	308
REFERÊNCIAS.....	309

DO DECRETO Nº 24.036/1934 À PORTARIA PGFN Nº 33/2018: TRAJETÓRIA NORMATIVA DO PRAZO DE ENCAMINHAMENTO DE DÉBITOS PARA FINS DE INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO.....313

Daniel de Saboia Xavier

INTRODUÇÃO.....	313
DO CONTEXTO HISTÓRICO DO PRAZO PARA ENCAMINHAMENTO DE DÉBITOS PARA FINS DE INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO.....	314
DA SISTEMÁTICA RELATIVA AO PRAZO DE ENCAMINHAMENTO DE DÉBITOS PARA FINS DE INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO.....	324
Do atual prazo para encaminhamento de créditos tributários para inscrição em dívida ativa da União.....	324

Do prazo para encaminhamento de créditos tributários confessados pelos contribuintes para inscrição em dívida ativa da União.....	332
DAS HIPÓTESES ACELERADORAS DO ENCAMINHAMENTO DE CRÉDITOS PARA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO.....	334
Débitos de elevado valor ou com indícios de crime contra a ordem tributária.....	334
Dos créditos objeto de medida cautelar fiscal preparatória.....	336
Dos créditos objeto de ação anulatória.....	337
DAS HIPÓTESES RETARDADORAS DO ENCAMINHAMENTO DE CRÉDITOS PARA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO. DOS CRÉDITOS SUJEITOS A PAGAMENTO EM QUOTAS MENSIS E DA SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE NOS ÓRGÃOS DE ORIGEM.....	337
DA EDIÇÃO DA PORTARIA PGFN Nº 33, DE 8 DE FEVEREIRO DE 2018, COMO FORMA DE UNIFORMIZAR OS PROCEDIMENTOS PARA ENCAMINHAMENTO DE CRÉDITOS PARA FINS DE INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO.....	338
CONCLUSÃO.....	340
REFERÊNCIAS.....	340

“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.....345

Tibério C. G. dos Santos

INTRODUÇÃO.....	346
A EVOLUÇÃO DO MODELO DE ESTADO DIGITAL NA EXPERIÊNCIA DA UNIÃO FEDERAL - MICROSSISTEMA DE TRANSIÇÃO DIGITAL.....	349
O ALINHAMENTO DA PGFN AO MODELO DE GOVERNANÇA DIGITAL.....	354
“CONHECE-TE A TI MESMO”. A REVOLUÇÃO DOS DADOS VIA CULTURA DE GOVERNANÇA DE DADOS COMO FATOR DECISIVO PARA TOMADA DE DECISÃO BASEADA EM EVIDÊNCIAS.....	360
A Governança de Dados como Fator Decisivo em Processos de Trabalho (Projeto do “Novo Modelo de Cobrança da Dívida Ativa”).....	365
A Governança de Dados como Fator Decisivo para um Novo Modelo de Conformidade Fiscal (Transação Tributária).....	368
CONCLUSÃO.....	372
REFERÊNCIAS.....	374

MEIOS ALTERNATIVOS DE COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA.....383

Ana Beatriz Madeira Campos Freitas

INTRODUÇÃO.....	383
JUSTIÇA MULTIPORTAS.....	386
A MAGNA CARTA BRASILEIRA DE 1988 E SUAS INFLUÊNCIAS GLOBALMENTE CONTEXTUALIZADAS.....	387
Valores constitucionais e valor do tributo.....	387
Valores constitucionais e o valor do Estado-Juiz.....	389

Princípios hermenêutico-institucionais e o valor da justiça social nos sistemas tributário e judicial.....	391
Valores constitucionais e valor do trabalho.....	392
Valores constitucionais e valor da propriedade.....	383
Valores constitucionais e o valor do processo.....	394
NORMATIZAÇÕES EM INTERLOCUÇÃO COM A PSICANÁLISE.....	395
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	400
REFERÊNCIAS.....	401

RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA: UMA PROPOSTA METODOLÓGICA ESTRUTURADA PARA MEDIR A EFICIÊNCIA ARRECADATÓRIA.....407

Daniel de Saboia Xavier

INTRODUÇÃO.....	407
DISTORÇÕES E LIMITAÇÕES DA MÉTRICA TRADICIONAL DE EFICIÊNCIA NA RECUPERAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA.....	408
SUBESTIMAÇÃO DA METODOLOGIA TRADICIONAL EM RELAÇÃO À EFICIÊNCIA DA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA.....	410
EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS E BOAS PRÁTICAS NA MENSURAÇÃO DA EFICIÊNCIA ARRECADATÓRIA.....	415
PROPOSTA DE NOVA METODOLOGIA PARA AFERIÇÃO DA EFICIÊNCIA ARRECADATÓRIA DA DÍVIDA ATIVA.....	418
O GRD DA PGFN.....	421
CONCLUSÃO.....	422
REFERÊNCIAS.....	423

REFORMA TRIBUTÁRIA E GOVERNANÇA NACIONAL DA DÍVIDA ATIVA: POR UM CONTROLE DE JURIDICIDADE NA APURAÇÃO E INSCRIÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.....427

Daniel Giotti de Paula

INTRODUÇÃO.....	427
DE VOLTA AO PASSADO: RAÍZES HISTÓRICAS DO CONTROLE DE LEGALIDADE DA DÍVIDA ATIVA COMO UM DEVER ESTATAL E SUA EFICÁCIA REDUZIDA AO LONGO DOS ANOS.....	428
DE VOLTA A UM PASSADO MENOS REMOTO: O FIM DO MITO DA EXECUÇÃO FISCAL COMO MÉTODO NORMAL DE COBRANÇA DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS E A ERA DOS MEIOS ADEQUADOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS.....	430
CRIANDO-SE UM PRESENTE: O CONTROLE DE LEGALIDADE DA DÍVIDA ATIVA COMO DIREITO SUBJETIVO DO CONTRIBUINTE.....	435
POR UM CONTROLE DE JURIDICIDADE DA DÍVIDA ATIVA.....	437
REFORMA TRIBUTÁRIA E DÍVIDA ATIVA: BASES PARA UMA GOVERNANÇA NACIONAL DA DÍVIDA ATIVA.....	440
CONCLUSÃO.....	443
REFERÊNCIAS.....	444

1

DIRETRIZES PARA A IMPLEMENTAÇÃO DE UM MODELO NACIONAL DE GOVERNANÇA DA DÍVIDA ATIVA.....	21
<i>João Henrique Chauffaille Grognet e Theo Lucas Borges de Lima Dias</i>	
INTRODUÇÃO.....	21
A PROBLEMÁTICA AUSÊNCIA DE GOVERNANÇA NA DÍVIDA ATIVA E A NECESSIDADE DE DIRETRIZES.....	22
DIRETRIZES PARA A GOVERNANÇA NACIONAL DA DÍVIDA ATIVA.....	23
Amplio e Permanente Diagnóstico da Maturidade dos Órgãos na Gestão e Cobrança da Dívida Ativa.....	24
Fomento à Produção de Estudos e Pesquisas Científicas.....	25
Difusão do Conhecimento e Capacitação.....	26
Compartilhamento de Ferramentas de Gestão e Cobrança da Dívida Ativa.....	26
Implantação de uma Estratégia DataHub.....	27
CONCLUSÃO.....	28
REFERÊNCIAS.....	29

DIRETRIZES PARA A IMPLEMENTAÇÃO DE UM MODELO NACIONAL DE GOVERNANÇA DA DÍVIDA ATIVA

João Henrique Chauffaille Grognet¹
Theo Lucas Borges de Lima Dias²

RESUMO: O presente artigo aprofunda a proposta de um modelo de governança nacional para a dívida ativa, abordando a problemática da heterogeneidade e os desafios na gestão dos créditos públicos no Brasil. A ausência de padronização impede o controle social, prejudica a eficiência arrecadatória e cria desigualdades entre contribuintes e entes federativos. Como solução, propõe-se a uniformização dos aspectos basilares da gestão e cobrança da dívida — como inscrição, controle de legalidade, revisão e transparência — sem unificar a titularidade ou a execução. O objetivo da concepção de um modelo nacional é permitir um ecossistema de cooperação que eleve a maturidade fiscal em todo o país, garantindo mais segurança jurídica, justiça fiscal e eficiência na recuperação de ativos para o Estado.

PALAVRAS-CHAVE: Dívida Ativa. Governança. Cooperação.

INTRODUÇÃO

Em um artigo que publicamos na Revista por ocasião do I Congresso Nacional da Dívida Ativa, propusemos um modelo de governança nacional para a dívida ativa, buscando instigar o debate sobre o tema (Grognet; Dias, 2024, p. 11-21).

Na oportunidade, consignamos que a dívida ativa, embora devesse ser transparente e uniforme, é, na realidade, composta por um vasto número de registros heterogêneos e, frequentemente, inacessíveis. Essa falta de clareza impede que a sociedade conheça o montante exato de tributos inadimplidos, a carga tributária efetiva (pois os valores não pagos não são considerados) e quem são os contribuintes, pessoas físicas e jurídicas, que possuem débitos com a coletividade. A eficácia da cobrança e o nível de eficiência desse processo são gravemente comprometidos pela disparidade de maturidade e de práticas entre os diversos órgãos responsáveis pela gestão da dívida ativa.

1 Procurador-Geral Adjunto da Dívida Ativa da União e do FGTS, Mestre em Direito Fiscal pela Universidade de Lisboa e Professor.

2 Assessor Especial na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

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

O orquestramento de uma governança nacional da dívida ativa, portanto, seria uma oportunidade para que os critérios essenciais no trato com a inscrição em dívida ativa sejam similares, padronizados e coerentes a despeito do credor: controle de legalidade, método de certificação, processos de revisão, tratativas, comunicação e clareza, cobrança e baixa, em favor da eficiência do Estado, da segurança jurídica e de um ambiente econômico mais equilibrado e justo.

Sobretudo diante da iminência da entrada em vigor de um novo modelo de tributação sobre o consumo, medidas de governança nacional das iniciativas e estratégias que envolvem a gestão e cobrança da dívida ativa são prementes, unindo as diversas procuradorias em um compromisso de elevação conjunta da maturidade fiscal, com impactos que tangenciam um melhor resguardo nos direitos dos contribuintes e perspectivas de melhores resultados na recuperação dos ativos inadimplidos.

No presente trabalho, superadas as barreiras inerciais da concepção de um modelo fruto do esforço na concepção de um projeto estruturado, pretende-se aprofundar nas diretrizes para implementação do compromisso de governança nacional da dívida ativa.

A PROBLEMÁTICA AUSÊNCIA DE GOVERNANÇA NA DÍVIDA ATIVA E A NECESSIDADE DE DIRETRIZES

O crédito público não pago voluntariamente deve ser inscrito em dívida ativa para que possa ser demandado, de forma administrativa ou judicialmente. A cobrança da dívida ativa, para além de sua função básica de recolher valores para execução das políticas públicas e manutenção do Estado, é essencial para a saúde do ordenamento jurídico em diversos aspectos. Está intimamente ligada à eficiência da cobrança da dívida ativa, por exemplo, a disposição da sociedade de realizar o pagamento espontâneo e tempestivo dos tributos e obrigações perante a administração pública. O equilíbrio concorrencial, impedindo-se distorções na carga tributária dentro de determinado setor econômico, também é afetado pelo bom funcionamento da dívida ativa e sua eficiência. A saúde financeira dos agentes econômicos e a segurança jurídica das relações comerciais, considerando-se a regularidade fiscal como elemento de validade de negócios jurídicos, são outros exemplos da importância de se bem gerir e cobrar a dívida ativa.

As relações econômicas atualmente estão cada vez menos circunscritas a territórios estanques. A circulação de bens e capitais é facilitada e pode, com muita velocidade, produzir relevantes efeitos jurídicos ou econômicos em múltiplos locais. A desterritorialização dessas consequências da ação estatal de tributar ou não tributar, de cobrar ou perdoar, de parcelar ou transacionar, gera uma corresponsabilidade interfederativa pela higidez e bom funcionamento do sistema fiscal, aspecto potencializado pela eleição, na recente reforma tributária sobre o consumo, do destino como local da operação. Quanto menor o mercado relevante ou área de abrangência, maior o potencial lesivo da despadronização da cobrança de contribuintes na mesma situação. A desuniformidade da cobrança pode promover indesejáveis desigualdades regionais e os planejamentos tributários abusivos.

Outro importante aspecto da inscrição em dívida ativa é assegurar ao contribuinte que o débito dele cobrado passou pelo controle de legalidade. Ainda que o controle de legalidade permita evitar a inscrição de créditos em desconformidade com o ordenamento jurídico, há elementos alheios ao processo de constituição ou posteriores a ele que podem impactar na liquidez, certeza e exigibilidade do crédito público. Por isso, é imperativo que ao contribuinte seja dada oportunidade de se contrapor administrativamente à cobrança que julga indevida. No entanto, dada a multiplicidade de organizações da dívida ativa pelas mais de treze mil pessoas jurídicas de direito público brasileiras, a distinta organização desses atores encarece e dificulta, ou até mesmo frustra, o acesso à revisão administrativa, forçando contribuintes a demandar o Poder Judiciário.

No que tange ao controle da governança da dívida ativa atual, o mencionado desconhecimento do estoque inscrito em dívida ativa é tanto causa quanto efeito do fato de que os entes públicos, em sua maioria, infelizmente, falham no dever de transparência ativa que recomenda a publicização dos devedores inscritos em dívida, do estoque, dos parcelamentos e dos benefícios fiscais. Essa situação impede que a sociedade conheça e controle todas as etapas da tributação e da fiscalidade. Portanto, além de estimular e permitir o controle social da dívida ativa, o estabelecimento de uma governança nacional permitirá o controle interfederativo, produzindo (ou no mínimo estimulando) a justiça fiscal em sua dimensão relacionada à efetiva arrecadação.

DIRETRIZES PARA A GOVERNANÇA NACIONAL DA DÍVIDA ATIVA

A Governança é comumente conceituada como o conjunto de processos, práticas, políticas, normas, órgãos e instâncias que regem determinada instituição ou instituto. É um termo sempre ligado às ideias de decisão, gestão e controle. Os princípios fundamentais da governança incluem a transparência, a responsabilidade, a eficiência, a equidade e a prestação de contas. No setor público, a governança é essencial para garantir que os recursos públicos sejam empregados de maneira eficaz

e que os serviços públicos relacionados à gestão e cobrança da dívida ativa sejam prestados de forma eficiente.

Transpondo os conceitos acima ao que se pretende para uma melhor governança da dívida ativa, foram concebidos cinco iniciativas, a saber:

- a) Aplicar amplo e permanente diagnóstico da maturidade dos órgãos na gestão e cobrança da dívida ativa.
- b) Fomentar a produção de estudos e pesquisas científicas.
- c) Promover a difusão do conhecimento e capacitação.
- d) Compartilhar ferramentas de gestão e cobrança da dívida ativa.
- e) Implantar uma Estratégia DataHub.

Amplo e Permanente Diagnóstico da Maturidade dos Órgãos na Gestão e Cobrança da Dívida Ativa

Diante da disparidade entre órgãos envolvidos na gestão e cobrança da dívida ativa, uma das principais e mais relevantes iniciativas será a formulação de um diagnóstico do nível de maturidade, a exemplo do *Tax administration Diagnostic Assessment Tool (TADAT)*³ e da *Metodologia para Avaliação da Maturidade e Desempenho da Gestão Fiscal (MD-GEFIS)*⁴. O diagnóstico de maturidade permite uma análise comparativa entre os diferentes órgãos, revelando disparidades e oportunidades de colaboração. Com base nos resultados, é possível definir estratégias e metas para elevar o nível de maturidade de todos os envolvidos, promovendo uma gestão mais eficiente, transparente e uniforme da dívida ativa. O diagnóstico também fornece um ponto de partida para o acompanhamento e avaliação contínua do progresso.

Em linhas gerais, pretende-se conceber método de avaliação objetiva da saúde dos principais componentes do sistema de gestão e cobrança da dívida ativa de um ente, considerando as estratégias e processos de trabalho, distribuídas em três grandes eixos: Questões Estruturais, Gestão da Dívida Ativa e Cobrança da Dívida Ativa.

3 “A Ferramenta de Avaliação de Diagnóstico da Administração Fiscal (TADAT) foi concebida para fornecer uma avaliação objectiva da saúde dos principais componentes do sistema de administração fiscal de um país. Esta estrutura está focada nas nove áreas principais de resultados de desempenho (POA) que cobrem a maioria das funções, processos e instituições de administração fiscal. A avaliação dessas áreas de resultados de desempenho baseia-se em 32 indicadores de alto nível construídos em 1 a 5 dimensões que, em conjunto, somam até 55 dimensões de medição, tornando o TADAT uma ferramenta de diagnóstico abrangente, mas administrável.” Visão geral do instrumento disponível em <https://www.tadat.org/pt/what-is-tadat/overview.html>.

4 À propósito do MD-GEFIS, vide MAC DOWELL, Maria Cristina, BAKAJ, Patrícia Goes, FERREIRA, Soraya Naffah e MACHADO, Sandra, **Um instrumento de avaliação da maturidade da gestão fiscal (MD-GEFIS)**, BID, 2019. Disponível em <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/pt-br/um-instrumento-de-avaliacao-da-maturidade-da-gestao-fiscal-md-gefis/>.

- a) **Quesitos Estruturais:** Avaliam se a gestão e a cobrança da dívida ativa possuem estrutura estratégica, tática e operacional própria na Procuradoria, bem como se estão contempladas no Planejamento Estratégico da instituição. Também se avalia a adequação da gestão do conhecimento, a presença de advogados(as) públicos com formação em ciência de dados, administração pública e ciências contábeis, e se os Processos Administrativos são, em sua maioria, eletrônicos.
- b) **Quesitos de Gestão da Dívida Ativa:** Avaliam a maturidade quanto ao permanente controle de legalidade. Busca-se avaliar se a inscrição em dívida ativa é realizada em sistema eletrônico próprio, se há rejeição de créditos com dados insuficientes, se a atualização dos valores inscritos é automatizada, se o contribuinte pode verificar elementos do débito pela internet e se há reanálise dos requisitos de liquidez, certeza e exigibilidade dos débitos. Também se avalia a comunicação passiva (atendimento), explorando as formas de atendimento dos contribuintes, a possibilidade de solicitação de audiência com advogado público e se as informações do atendimento são estruturadas. Ainda sobre a Gestão da Dívida Ativa, pretende-se avaliar a maturidade em governança, risco e conformidade, questionando se há atividades de monitoramento e tratamento de riscos, planejamento prévio, equipe específica para governança, protocolos para situações de inconformidade e se a base completa dos créditos inscritos em dívida ativa é disponibilizada em transparência ativa.
- c) **Quesitos de Cobrança da Dívida Ativa:** O primeiro ponto é diagnosticar, por exemplo, se há ambiente/repositório para armazenar, processar e proteger dados, se há compartilhamento de informações, se há encaminhamento eletrônico regular das certidões de dívida ativa para protesto e se há obtenção de informações patrimoniais de outros órgãos.

Fomento à Produção de Estudos e Pesquisas Científicas

O fomento à produção de estudos e pesquisas científicas desempenha um papel crucial no avanço de estratégias e políticas públicas relacionadas à fiscalidade. No contexto específico da gestão e cobrança da dívida ativa, a pesquisa científica pode trazer estratégias valiosas e inovadoras para otimizar processos, identificar gargalos, avaliar a eficácia de diferentes abordagens e propor soluções mais eficientes e justas.

Ao investir em estudos e pesquisas científicas, os órgãos responsáveis pela gestão da dívida ativa podem obter um panorama mais preciso e atualizado da situação da dívida ativa, avaliar o impacto de diferentes políticas e práticas, identificar e propor soluções inovadoras, como inteligência artificial e análise de dados e subsidiar a formulação de políticas públicas mais eficientes.

Difusão do Conhecimento e Capacitação

No contexto narrado, a difusão do conhecimento e a capacitação emergem como elementos de importância fundamental. A proposta visa elevar de forma conjunta e cooperativa a maturidade dos entes federativos na gestão e cobrança da dívida ativa, e para atingir esse objetivo é crucial que haja uma ampla troca de informações e um investimento contínuo no desenvolvimento das habilidades dos profissionais envolvidos. A difusão do conhecimento refere-se ao compartilhamento de boas práticas, experiências e informações relevantes entre os diversos órgãos e entidades da federação, o que pode ocorrer por meio de eventos, workshops, treinamentos, publicações e plataformas online.

Compartilhamento de Ferramentas de Gestão e Cobrança da Dívida Ativa

O compartilhamento de ferramentas de gestão e cobrança da dívida ativa é um dos pilares da cooperação que permeia a governança sugerida, de forma a elevar a maturidade dos entes federativos e otimizar a recuperação de créditos públicos. Essa iniciativa envolve a elaboração e o compartilhamento de diversas ferramentas, incluindo a disponibilização de um sistema de gestão de créditos inscritos em dívida ativa para entes com sistemas inadequados, obsoletos ou onerosos.

Nesse contexto, recentemente, por meio da Lei nº 14.973, de 16 de setembro de 2024, foi franqueado a Estados e Municípios que, por meio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, conveniarem-se com a União o uso do Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal, o Cadin, que, desde 1995, é utilizado pela União como instrumento de cobrança administrativa e de fomento à transparência, moralidade e justiça fiscal. Com efeito, o Cadin revela-se mecanismo de baixo custo e elevada eficiência, uma vez que a plataforma nacionalizada e de uso cogente na celebração de contratos com a Administração Pública Federal e concessão de benefícios fiscais dá visibilidade aos créditos e aos devedores. Aproximadamente 140 estados e municípios estão aptos ou estão em processo de convênio para utilização do Cadin, nessa primeira grande experiência de compartilhamento de sistemas para cobrança da dívida ativa.

Na mesma linha, diante da autorização de formatação de medidas de apoio a Estados, Distrito Federal e Municípios para a implementação de estratégias alternativas de cobrança (artigo 2º, inciso III da Lei nº 10.522/2002), a PGFN tem investido em convênios para fornecimento de outros sistemas de cobrança, aptos a encaminhar a dívida inscrita para cobrança em birôs de crédito e protesto. Essa iniciativa tem como objetivo primordial disponibilizar aos entes federados, por meio de uma interface padronizada, as estratégias de cobrança que a PGFN tem aplicado com êxito ao longo do tempo.

Implantação de uma Estratégia DataHub

Por fim, muitas das atividades e estratégias relacionadas à gestão e cobrança da dívida ativa dependem de decisões baseadas ou orientadas em análise e interpretação de dados (*data driven*). A orientação por dados significa estabelecer a utilização de dados como meio para atingimento de maior eficiência nos projetos, pesquisas e processos de trabalho já existentes nos órgãos. Uma cooperação orientada a dados possui sete características culturais, que podem ser assim resumidas:

Being data-driven means having the following seven cultural characteristics:

1. A data-literate workforce is actively pursued.
2. There is a high degree of intentionality in how the organization manages, measures and monetizes its data and analytics assets.
3. Leadership promotes data-driven behaviors and is accountable for implementing change.
4. Decisions are based on evidence, not just experience or team consensus.
5. Continuous experimentation to find new value opportunities using D&A is the norm, with failure cast as learning.
6. Data and insight sharing is enthusiastically democratized and supported.
7. Decisions and initiatives consider the greater context/ecosystem, challenge norms and thoughtfully consider human factors (Herschel; James, 2024).

Desta forma, pretende-se, por exemplo, o desenvolvimento de solução tecnológica que possa receber e concentrar informações dos créditos inscritos em dívida ativa dos diversos entes da federação, de modo a:

- a) Garantir transparência fiscal dos devedores inscritos em dívida ativa dos entes federativos por integração com a Lista de Devedores e no respectivo Aplicativo Dívida Aberta.
- b) Permitir a formulação de análises, prognoses, estudos acerca das informações comuns compartilhadas por entre as procuradorias.
- c) Garantir o compartilhamento das informações dos créditos inscritos em dívida ativa com o Poder Judiciário e demais órgãos e entidades da Administração Pública Federal, Estadual e Municipal (direta, autárquica ou fundacional).

Por este motivo, o Projeto de Governança Nacional da Dívida Ativa contempla estabelecer uma estratégia *data hub*, de forma a determinar onde, quando e como dados relevantes serão armazenados, governados e compartilhados entre os integrantes.

CONCLUSÃO

A implementação, em âmbito interfederativo, de uma cultura de governança nacional da dívida ativa, fundada e guiada por dados compartilhados, preocupada permanentemente com a elevação da maturidade dos entes públicos credores, comprometida em produzir ciência e estudos de apoio à evolução e aprimoramento dos fluxos promotores da transparência, eficiência e justiça fiscal no Brasil é um caminho seguro para aumentar a confiança da sociedade nas Instituições e maximizar o retorno social da atividade fiscal do Estado.

A instituição de um modelo de governança nacional da dívida ativa, operando em um espectro interfederativo, representa um avanço estratégico fundamental para o Brasil. Este modelo deve ser edificado sobre a premissa do uso intensivo e inteligente de dados compartilhados, assegurando uma base sólida para a tomada de decisões e a formulação de políticas públicas. A preocupação contínua com a elevação da maturidade dos entes públicos credores é um pilar essencial, implicando na capacitação, na modernização dos processos e na adoção de tecnologias inovadoras que permitam uma gestão mais eficaz da dívida.

Além disso, a governança nacional da dívida ativa deve estar intrinsecamente ligada à produção de conhecimento. Isso significa fomentar a pesquisa, a criação de ciência e o desenvolvimento de estudos aprofundados que sirvam como subsídio para a evolução e o aprimoramento contínuo dos fluxos de trabalho. O objetivo é promover uma cultura de transparência, onde as informações sobre a dívida ativa sejam acessíveis e compreensíveis para a sociedade, garantindo a *accountability* dos órgãos responsáveis.

A busca pela eficiência fiscal é outro aspecto crucial. A otimização dos processos de cobrança, a redução da burocracia e a implementação de mecanismos que facilitem a regularização da dívida são medidas que contribuem para a celeridade e a efetividade da recuperação dos créditos. Paralelamente, a justiça fiscal deve ser um norteador de todas as ações, assegurando que a cobrança seja equitativa, que os devedores tenham seus direitos garantidos e que as políticas adotadas não gerem ônus desproporcionais a determinados grupos sociais.

A implementação bem-sucedida dessa cultura de governança é um caminho seguro para fortalecer a confiança da sociedade nas instituições estatais. Ao demonstrar compromisso com a transparência, a eficiência e a justiça, o Estado reforça sua legitimidade e sua capacidade de agir em benefício do interesse público. Consequentemente, espera-se uma maximização do retorno social da atividade fiscal do Estado, transformando a arrecadação da dívida ativa em investimentos em áreas essenciais como saúde, educação e infraestrutura, que impactam diretamente a qualidade de vida dos cidadãos.

REFERÊNCIAS

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

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. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/i_congresso_nacional-da_divida-ativa_m.pdf

HERSCHEL, Gareth; JAMES, Sarah. **Quick Answer: What Should Organizations Consider in Addition to Being Data-Driven?**, GARTNER, 2024

MAC DOWELL, Maria Cristina, BAKAJ, Patrícia Goes, FERREIRA, Soraya Naffah e MACHADO, Sandra. **Um instrumento de avaliação da maturidade da gestão fiscal (MD-GEFIS)**, BID, 2019. Disponível em <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/pt-br/um-instrumento-de-avaliacao-da-maturidade-da-gestao-fiscal-md-gefis/>.

2

A APREENSÃO DE PASSAPORTE POR DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS COMO MEDIDA DE INCENTIVO À CONFORMIDADE.....33

Phelippe Toledo Pires de Oliveira

INTRODUÇÃO.....	33
A EXPERIÊNCIA NORTE-AMERICANA EM RELAÇÃO À RESTRIÇÃO DE ACESSO A PASSAPORTE EM RAZÃO DE DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS	35
JULGADOS DAS CORTES EUROPEIAS EM RELAÇÃO À RESTRIÇÃO DE SAÍDA DO PAÍS DE INDIVÍDUOS COM DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS.....	37
EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA COM RELAÇÃO AOS MECANISMOS INDIRETOS DE COBRANÇA DE DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS.....	39
O ENQUADRAMENTO DA RESTRIÇÃO DE PASSAPORTE COMO MEDIDA COERCITIVA ATÍPICA DO ART. 139, IV, DO CPC E O POSICIONAMENTO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES.....	40
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	42
REFERÊNCIAS.....	43

A APREENSÃO DE PASSAPORTE POR DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS COMO MEDIDA DE INCENTIVO À CONFORMIDADE

Phelippe Toledo Pires de Oliveira¹

RESUMO: O artigo trata da possibilidade de apreensão de passaporte em razão de dívidas tributárias como medida de incentivo à conformidade. Inicialmente, examina-se a experiência norte-americana em relação à restrição de acesso a passaporte para indivíduos com dívidas tributárias para destacar como a iniciativa surgiu e se operacionaliza nos Estados Unidos. Em seguida, são analisados alguns julgados das cortes europeias em relação à restrição de saída do país por conta de dívidas tributárias. Após, examina-se a evolução da jurisprudência brasileira sobre a utilização de mecanismos indiretos de cobrança de créditos tributários para verificar a compatibilidade dessas medidas com o ordenamento jurídico pátrio. Por fim, analisa-se o enquadramento da apreensão de passaporte como medida coercitiva atípica prevista no art. 139, IV, do CPC e o posicionamento dos tribunais superiores a respeito do assunto.

PALAVRAS-CHAVE: Restrição de passaporte. Incentivo. Conformidade tributária.

INTRODUÇÃO

A execução fiscal é um instrumento ultrapassado para a cobrança de créditos tributários. Editada na década de 80, com propósito de dar maior eficácia e rapidez na cobrança do crédito público, a Lei 6.830, conhecida como Lei de Execuções Fiscais (LEF), é atualmente um instrumento burocrático e ineficiente na cobrança do crédito público.

Nem mesmo as alterações posteriores da LEF e o novo Código de Processo Civil (CPC), conseguiram impulsionar a cobrança do crédito público. E não foram poucas as tentativas. Em nível federal, importante citar o advento da Lei 10.522/02 e a introdução

1 Pós-doutorando na UnB. Doutor e mestre em Direito Tributário pela USP. Mestre pela Universidade de Paris I Panthéon-Sorbonne. Ex-Procurador Geral Adjunto da Fazenda Nacional. Professor da Pós-Graduação do IBMEC-Brasília, tendo sido pesquisador visitante em Berkeley, Londres e Viena.

de mecanismos como a inscrição no cadastro de inadimplentes (“Cadin”) e o protesto da certidão da dívida ativa².

Tentativa recente de tornar a cobrança do crédito público mais efetiva com a averbação pré-executória sofreu revés parcial no Judiciário. A permissão para que a Fazenda averbasse a inscrição nos órgãos de registro de bens e direitos, tornando-os indisponíveis, foi considerada inconstitucional no que concerne a indisponibilidade dos bens³.

Desta forma, é preciso pensar em instrumentos que aprimorem a cobrança do crédito tributário. Não somente alterações no procedimento de cobrança em si, destacando estar em discussão o PL 2.488/2022, que reformula a execução fiscal⁴, como, também, outros mecanismos que possam, ainda que indiretamente, incentivar os contribuintes a quitarem suas dívidas.

Uma alternativa seria rescindir eventuais benefícios ou privilégios fornecidos pelo governo para os indivíduos com dívidas tributárias, como, por exemplo, a apreensão de seus passaportes. Tal providência se encaixa naquilo que a doutrina denomina de “sanções colaterais”, isto é, medidas que vão além das sanções tributárias convencionais como as multas pecuniárias⁵.

A ameaça de apreensão ou não renovação de passaportes e/ou a proibição de saída do país de pessoas com dívidas tributárias tem o potencial de limitar o direito dos devedores de realizar viagens internacionais tanto a passeio quanto a trabalho. Com isso, indiretamente, pode resultar em um incentivo adicional para o devedor regularizar suas dívidas tributárias.

A restrição de viagens em razão de dívidas tributárias pode ser uma ferramenta efetiva para evitar que contribuintes saiam do país sem deixar bens suficientes para satisfazer seus débitos. Por essa razão, não é incomum que a legislação de alguns países imponha limitações de viagens, como a restrição de acesso a passaportes, para as pessoas com dívidas tributárias.

Em conclusão, a Lei de Execução Fiscal revelou-se um instrumento ineficiente e burocrático na cobrança de créditos públicos. Diante disso, são necessários novos instrumentos para incentivar a conformidade tributária. Uma alternativa seria a restrição ao uso de passaportes por pessoas com dívidas tributárias.

2 Sobre a inscrição no Cadin como estratégia de cobrança indireta do crédito público, conferir: FREIXO, Alessandra Soares; MACEDO, Lupércio Camargo Severo de. In: GROGNET, João Henrique Chauffaille (org). **Anais do I Congresso Nacional da Dívida Ativa: consensualidade, cooperação e sustentabilidade fiscal**. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2024, p. 250-266.

3 Supremo Tribunal Federal, ADIs nºs 5.881, 5.886, 5.890, 5.925, 5.931, 5.932. Sobre a averbação pré-executória, conferir: OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de; CAMPOS, Rogério. Averbação pré-executória: contextualização normativa e constitucionalidade. In: BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas (coord). **Processo Tributário**. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 143-154.

4 Para verificar o teor e o andamento do PL 2.488/2022, conferir: PL 2488/2022 - Senado Federal.

5 Para uma análise mais detalhada das sanções colaterais em matéria tributária, conferir: BLANK, Joshua. Collateral Compliance. **University of Pennsylvania Law Review**, v. 162, n. 4, 2014, p. 719-800.

Com o intuito de melhor compreender as restrições de passaporte por dívidas tributárias, serão analisadas a seguir a experiência norte-americana e as decisões das cortes europeias sobre o tema. Serão também examinadas a jurisprudência sobre os mecanismos indiretos de cobrança de tributos e a posição dos tribunais superiores quanto às medidas coercivas atípicas.

A EXPERIÊNCIA NORTE-AMERICANA EM RELAÇÃO À RESTRIÇÃO DE ACESSO A PASSAPORTE EM RAZÃO DE DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS

A apreensão ou não renovação de passaporte de quem possui dívida tributária não é nenhuma “jabuticaba”, existindo também em outros países. Nos Estados Unidos, por exemplo, há previsão expressa na legislação que permite a não emissão ou revogação de passaporte de indivíduos com dívidas tributárias quando preenchidos determinados requisitos.

Em 2008, um relatório do órgão responsável por controlar as contas do governo norte-americano sugeriu ao Congresso adotar medidas que prevenissem indivíduos com dívidas tributárias de obter passaportes. Esse relatório destacava que tal medida poderia auxiliar na arrecadação de tributos não pagos, incentivando os órgãos envolvidos a estudarem o assunto⁶.

Em artigo publicado em 2014, Joshua Blank defendeu que medidas como a revogação de passaportes, suspensão de habilitação para dirigir, e até mesmo de licença para o exercício de profissão, entre outras, poderiam auxiliar na melhora da conformidade tributária. Até mesmo de forma mais eficaz que a simples imposição de penalidade pecuniária (Blank, 2014).

Mas a legislação permitindo a revogação ou não emissão de passaporte para indivíduos com dívidas tributárias só foi efetivamente introduzida em 2015 e regulamentada em 2018. Nesse período a administração tributária norte-americana não vinha aplicando a legislação, pois havia uma série de questões em aberto quanto ao procedimento a ser aplicado.

De acordo com a legislação norte-americana, após receber a certificação do *Internal Revenue Service (IRS)* de que um indivíduo possui dívida tributária, o Secretário do Tesouro poderá retransmiti-la ao Departamento de Estado para que este tome providências em relação à negativa, revogação ou limitação de passaporte dos devedores⁷.

6 ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. US Office Accountability Office. **Federal Tax Collection: Potential for Using Passport Issuance to Increase Collection of Unpaid Taxes**. GAO-11-272, Mar. 10, 2011. Disponível em: Federal Tax Collection: Potential for Using Passport Issuance to Increase Collection of Unpaid Taxes | U.S. GAO. Acesso em: 07 jul. 2025.

7 Para maiores detalhes sobre o procedimento de negativa, revogação ou limitação de passaporte para os indivíduos com dívida tributária, conferir: Seção 7345 do Internal Revenue Code. Disponível em: 26 U.S. Code § 7345 - Revocation or denial of passport in case of certain tax delinquencies | U.S. Code | US Law | LII / Legal Information Institute. Acesso em: 07 jul. 2025.

Não é toda a dívida tributária que pode dar ensejo à restrição de acesso ao passaporte para os seus devedores, mas somente aquelas dívidas tributárias em atraso consideradas sérias (*“seriously delinquent tax debt”*), assim entendidas aquelas legalmente exigíveis, isto é, sem nenhuma causa de suspensão nem extinção – como, por exemplo, a prescrição.

Demais disso, devem superar determinado patamar. O patamar fixado pela legislação é ajustado anualmente pela inflação, sendo que, para o ano de 2024, o valor era de US\$ 62 mil (aproximadamente R\$ 335 mil). Para fins do cômputo do referido patamar, consideram-se não somente o valor do tributo, como também da multa e dos juros (Brackney, 2018).

A dívida deve ainda se referir a um tributo federal. As dívidas tributárias estaduais e municipais não dão ensejo à certificação para restrição de acesso ao passaporte. A dívida deve ser ainda individual, cabendo destacar que algumas dívidas tributárias corporativas podem eventualmente ser convertidas em dívidas individuais (Asbury, 2017).

No entanto, determinadas dívidas não são enquadráveis como dívidas tributárias em atraso sérias passíveis de certificação para fins de restrição de acesso ao passaporte de seu devedor. É o caso, por exemplo, das dívidas objeto de parcelamento ou transação tributária e das dívidas cuja cobrança tenha sido suspensa em razão de circunstâncias específicas⁸.

Normalmente, após ser notificado pelo Secretário do Tesouro, o Departamento de Estado norte-americano não emite passaportes para os contribuintes, podendo ainda revogar o passaporte atual dos devedores certificados. Nesse caso, se o devedor estiver fora do país, poderá haver a emissão de um passaporte com validade limitada apenas para que o devedor retorne ao país⁹.

Na hipótese de a certificação ter sido equivocada ou de o contribuinte ter efetuado o pagamento do total da dívida ou ainda se a dívida deixar de ser uma “dívida tributária em atraso considerada séria”, o IRS deverá notificar o Secretário do Tesouro que, por sua vez, irá notificar o Departamento de Estado acerca da situação.

Embora não exista previsão permitindo que o contribuinte possa impugnar a sua certificação em âmbito administrativo, existe sempre a possibilidade de o contribuinte questionar judicialmente eventual equívoco na certificação da dívida ou de não reversão de sua certificação quando presente umas das hipóteses mencionadas acima.

Por fim, é importante registrar que a medida não tem apenas o “potencial” de melhorar a conformidade tributária. Estudo empírico realizado a partir da observação de devedores que tiveram pedido de passaporte negado em razão de dívidas tributárias

8 Nesse sentido, conferir: Internal Revenue Service, Notice 2018-01. Disponível em: Internal Revenue Bulletin: 2018-3 | Internal Revenue Service. Acesso em: 08 jul. 2025.

9 Para detalhes sobre o procedimento de revogação e negativa de emissão de passaportes em razão de dívidas tributárias nos EUA, conferir: Revocation or denial of passport in cases of certain unpaid taxes | Internal Revenue Service. Acesso em: 06 jul. 2025.

demonstrou que um número significativo destes devedores adotou medidas para regularização de suas dívidas (Organ et al., 2021).

Em síntese, a restrição de passaportes por dívidas tributárias é uma realidade nos EUA. Lá, o IRS tem a prerrogativa de certificar as dívidas tributárias em atraso consideradas sérias, situação que pode resultar na revogação ou não renovação de passaporte para os devedores. A medida tem se demonstrado exitosa na melhoria da conformidade tributária no país.

JULGADOS DAS CORTES EUROPEIAS EM RELAÇÃO À RESTRIÇÃO DE SAÍDA DO PAÍS DE INDIVÍDUOS COM DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS

A proibição de saída de um país e/ou a apreensão de passaporte, em razão da existência de dívidas tributárias em aberto, impõe uma restrição importante aos direitos dos devedores. Isso porque limita a sua mobilidade internacional, impedindo que indivíduos com dívidas tributárias viagem para fora de seu país.

Por essa razão, recomenda-se que eventuais proibições ou restrições de viagem de indivíduos com dívidas tributárias devem ser analisadas à luz das respectivas Constituições dos países. As Constituições podem assegurar direitos que limitem o poder das administrações tributárias de impor restrições de viagens a indivíduos com dívidas tributárias¹⁰.

O mesmo se diga em relação aos compromissos internacionais dos quais façam parte determinado país, em especial em nível europeu, onde existe uma certa limitação da soberania dos países por conta das regras da União Europeia, mas também do Conselho da Europa¹¹. Por essa razão, vários casos são levados para apreciação pelas cortes desses órgãos.

Dois casos de restrição de saída do país por conta de dívidas tributárias levados às cortes europeias merecem destaque: um na Corte Europeia de Direitos Humanos no âmbito do Conselho da Europa (CEDH); o outro na Corte de Justiça da União Europeia (CJUE). Ambos os casos tratavam de restrições impostas pela legislação da Bulgária.

No caso *Riener v. Bulgária*, a CEDH foi instada a examinar se a proibição saída do país imposta pelas autoridades búlgaras aos indivíduos com dívidas tributárias seria compatível com os arts. 6º e 13 da Convenção Europeia de Direitos Humanos¹². Esses

10 Nesse sentido, conferir: AW, Irving et al. **Legislating for Fair and Effective Tax Collection**. Note 2025/001. Washington: International Monetary Fund, 2025, p. 6.

11 O Conselho da Europa e a União Europeia são duas organizações internacionais distintas, embora compartilhem alguns valores e objetivos comuns. A União Europeia é uma união política e econômica de estados-membros que busca a integração europeia, sendo atualmente formada por 27 estados. O Conselho da Europa é uma organização internacional mais ampla que busca proteger os direitos humanos, sendo formado por 46 estados-membros, incluindo os membros da União Europeia.

12 Para a íntegra da Convenção Europeia de Direitos Humanos, conferir: European Convention on Human Rights - ECHR Official Texts - ECHR - CEDH. Acesso em 06 jul. 2025.

dispositivos garantem, respectivamente, o direito a um processo equitativo e a um recurso efetivo.

O requerente, coproprietário e diretor comercial de uma empresa registrada na Áustria e, também, registrado como empresário na Bulgária, tinha cidadania búlgara e austríaca. Ao tentar deixar a Bulgária, as autoridades de controle de fronteiras impediram sua saída e retiveram o seu passaporte austríaco em razão de dívidas tributárias com o fisco búlgaro¹³.

Ao julgar o caso, a CEDH entendeu que as restrições à saída do país não envolveriam uma acusação criminal no sentido do art. 6º da Convenção. Já em relação à violação ao art. 13, verificou-se que o requerente obteve uma decisão fundamentada das cortes búlgaras. Por essas razões, a Corte entendeu que a reclamação deveria ser rejeitada¹⁴.

Já no caso C-434/2010, a CJUE foi instada a se manifestar se a proibição constante na legislação da Bulgária de não autorizar o devedor, ou gestor de sociedade com dívidas, de sair do país, retirando ou não renovando o seu passaporte ou documento equivalente, estaria em conformidade com a liberdade de circulação e estadia previstas no direito europeu.

A CJUE entendeu que o direito europeu não veda que um estado-membro proíba um residente de sair do país em razão de dívida tributária, desde que: (1) a natureza ou o valor da dívida possa caracterizar uma ameaça real, atual e suficientemente grave a um interesse fundamental do país; e (2) que o objetivo de tal restrição não seja apenas econômico¹⁵.

Por sua vez, a Corte destacou que, se a proibição de sair do país se der unicamente em razão da dívida tributária da sociedade da qual seja gerente, sem considerar o seu comportamento pessoal e sem qualquer referência à ameaça de seu comportamento à ordem pública, a limitação excederia os meios necessários para atingir os seus objetivos¹⁶.

Enfim, as limitações de saída do país devem ser analisadas à luz da Constituição e dos compromissos internacionais celebrados pelos países. Casos emblemáticos na Europa, como o *Riener v. Bulgaria* (CEDH) e o C434/2010 (CJUE) abordaram a compatibilidade dessas restrições com direitos fundamentais estabelecendo critérios para adoção dessas medidas.

13 CONSELHO DA EUROPA. Corte Europeia de Direitos Humanos. **Riener v. Bulgaria**. Disponível em: RIENER v. BULGARIA. Acesso em: 07 jul. 2025.

14 Idem.

15 UNIÃO EUROPEIA, Corte de Justiça da União Europeia, C-434/10, *Petar Aladzhov v. Zamestnik direktor na Stolichna direktsia na vatreshnite raboti kam Ministerstvo na vatreshnite raboti*, 17 nov. 2011. Disponível em: CURIA - Documents. Acesso em: 07 jul. 2025.

16 idem.

EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA COM RELAÇÃO AOS MECANISMOS INDIRETOS DE COBRANÇA DE DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS.

À primeira vista, a apreensão de passaportes de contribuintes com dívidas tributárias em aberto poderia encontrar óbice nas antigas súmulas n. 70 e 323 do Supremo Tribunal Federal, que vedam a utilização de meios coercitivos indiretos para a cobrança de tributos, tais como a interdição de estabelecimento e a retenção de mercadorias¹⁷⁻¹⁸.

No entanto, mais recentemente, o Supremo Tribunal Federal admitiu a adoção de mecanismos indiretos de cobrança, tais como a inscrição de devedores no cadastro de inadimplentes (“Cadin”), julgado constitucional na ADI 1.454/DF e o protesto das certidões de dívida ativa, que teve sua constitucionalidade afirmada na ADI 5.135/DF¹⁹.

Importante registrar que, quando do julgamento da ADI 5.135/DF, o Supremo Tribunal Federal fixou o entendimento de que “o protesto da certidão da dívida ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes (...)”

Mais recentemente, a Corte Suprema tem incentivado as Fazendas Públicas a adotarem o protesto para a cobrança de suas dívidas. Quando do julgamento do tema 1184, o STF condicionou o ajuizamento da execução fiscal à adoção de tentativa de conciliação ou solução administrativa e do protesto da certidão da dívida ativa²⁰.

Em conclusão, embora o STF tenha súmulas vedando a utilização de meios indiretos na cobrança de tributos, a Corte recentemente flexibilizou seu entendimento. Os julgados sobre o Cadin, protesto de dívida ativa e execução de baixo valor dão respaldo à adoção de mecanismos indiretos de cobrança de dívidas tributárias, que podem incluir a apreensão de passaporte.

17 Supremo Tribunal Federal, Súmula 70/STF: “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para a cobrança de tributo”.

18 Supremo Tribunal Federal, Súmula 323/STF: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”.

19 Supremo Tribunal Federal, ADI 1.454/DF, rel. Min. Ellen Gracie, Plenário, j. 20.06.2007, DJ 03.08.2007. Disponível em: . ADI 5.135/DF, rel. Min. Roberto Barroso, Plenário, j. 09.11.2016. DJ3 11.11.2016.

20 Supremo Tribunal Federal, RE 1.355.208 – Tese de julgamento: “(...) 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 (...)”. Sobre o julgamento em questão, conferir também: BARROSO, Luís Roberto; RESENDE, Guilherme Mendes. Caso 1. Extinção da execução fiscal de baixo valor: Recurso Extraordinário n. 1.355.208, julgado em 19.12.2023, Tribunal Pleno, Supremo Tribunal Federal. In: OLIVEIRA, Amanda Flávio de; RESENDE, Guilherme Mendes (org.) **Decisões Judiciais e suas consequências econômicas e sociais**. São Paulo: Singular, 2024, p. 21-46.

O ENQUADRAMENTO DA RESTRIÇÃO DE PASSAPORTE COMO MEDIDA COERCITIVA ATÍPICA DO ART. 139, IV, DO CPC E O POSICIONAMENTO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

A restrição de passaporte para indivíduos com dívidas tributárias pode se enquadrar como medida coercitiva atípica, prevista no art. 139, IV, do CPC/2015. Com efeito, sem prejuízo dos meios de execução típicos como bloqueio de valores em conta e penhora de bens, o juiz pode adotar outras medidas para assegurar o cumprimento da ordem judicial²¹.

Recente relatório contendo recomendações para a formulação de legislação justa e efetiva na cobrança de tributos sugere ser mais apropriado que eventual restrição de viagens de indivíduos com dívidas tributárias seja determinada por decisão das cortes. Tal cautela teria por objetivo garantir que a medida seja analisada e justificada à luz das circunstâncias do caso concreto (Aw et al., 2025).

A possibilidade de o juiz determinar medidas coercitivas atípicas para o cumprimento de ordem judicial, tais como a apreensão de passaporte e suspensão de CNH, inclusive nas ações que tenham por objeto prestação pecuniária, já foi objeto de questionamentos judiciais tanto no Superior Tribunal de Justiça quanto no Supremo Tribunal Federal.

Há alguns anos, a 3ª Turma do STJ, no REsp 1.788.950/MT, manifestou-se pela possibilidade da retenção de passaporte e suspensão da CNH de devedor de obrigação de pagar quantia certa pelo juiz condutor do processo executivo, desde que observadas algumas balizas como a observância do contraditório e proporcionalidade²².

No entanto, meses depois, ao apreciar o HC 453.870/PR, a 1ª Turma do STJ decidiu que a suspensão da CNH e a apreensão de passaportes não se aplicam às execuções fiscais, pois o poder público já possui vários privilégios processuais. A decisão considerou ainda que essas medidas eram desproporcionais, já que havia penhora de 30% dos vencimentos do devedor²³.

Já no HC 597.069/SC, a 3ª Turma do STJ entendeu que não tendo a devedora deixado bens para garantir as obrigações contraídas no Brasil e em vista da informação de que ela residia fora do país, era possível se extrair uma espécie de blindagem de seu

21 “Art. 139. O juiz dirigirá o processo conforme as disposições deste Código, incumbindo-lhe:

(...)

IV – determinar todas as medidas indutivas, coercitivas, mandamentais e sub-rogoratórias necessárias para assegurar o cumprimento de ordem judicial, inclusive nas ações que tenham por objeto prestação pecuniária

(...)”

22 Superior Tribunal de Justiça, 3ª Turma, REsp n. 1.788.950/MT, rel. Min. Nancy Andrighi, j. 23/04/2019, DJe 26/04/2019.

23 Superior Tribunal de Justiça, 1ª Turma, HC 453.870/PR, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 25/06/2019, DJe 15/08/2019.

patrimônio. Por essa razão, as medidas coercitivas aplicadas pelo juízo da execução seriam legítimas e razoáveis²⁴.

Recente decisão do Supremo Tribunal Federal na ADI 5941 pode dar um “empurrãozinho” na utilização desses instrumentos para a cobrança do crédito tributário. A decisão que declarou constitucional o art. 139, IV, do CPC, dá amparo à adoção de medidas coercitivas atípicas pelo juiz, inclusive nas ações que tenham por objeto prestação pecuniária²⁵.

A decisão proferida na ADI 5941 reforça a possibilidade de o juiz determinar, sem prejuízo de outras medidas, a suspensão de CNH e apreensão de passaportes para o cumprimento de ordem judicial, com a condição de que não avance sobre direitos fundamentais e observe os princípios da proporcionalidade e razoabilidade²⁶.

Importante registrar que embora a decisão não se refira especificamente à possibilidade de utilização dessas medidas coercitivas atípicas no âmbito da execução fiscal, o voto do ministro relator da decisão faz referência à execução fiscal em ao menos duas oportunidades ao justificar as razões de constitucionalidade do dispositivo.

A partir de tal decisão, portanto, seria possível cogitar que o juiz da execução fiscal – que por sua natureza, tem por objeto uma prestação pecuniária - autorize a apreensão de passaporte e de CNH do executado caso este não pague a dívida em cobrança na execução fiscal. Mas a decisão do Supremo Tribunal Federal parece não ter sido capaz de pacificar a questão.

Cerca de um mês depois da decisão da Suprema Corte, o Superior Tribunal de Justiça afetou o tema repetitivo 1137 com o objetivo de “definir se, com esteio no art. 139, IV, do CPC/15, é possível, ou não, o magistrado, observando-se a devida fundamentação, o contraditório e a proporcionalidade da medida, adotar, de modo subsidiário, meios executivos atípicos”²⁷.

Seja como for, importa destacar que a adoção de medidas coercitivas atípicas, previstas no art. 139, IV, do CPC, não tem a pretensão de fazer com que as execuções fiscais se tornem efetivas na cobrança de créditos tributários. Para tanto, seria necessária uma total reformulação desse instrumento, que vem se mostrando vetusto para tal finalidade.

Ademais, a utilização dessas medidas não deverá ocorrer de forma indiscriminada para todo e qualquer devedor. É preciso ter cautela. A medida deve ser adotada de forma proporcional e razoável em relação à conduta do devedor. A necessidade de observância desses critérios foi inclusive apontada em algumas das decisões dos tribunais superiores.

24 Superior Tribunal de Justiça, 3ª Turma, HC 597.069/SC, rel. Min. Paulo de Tarso Sanseverino, j. 22/09/2020, DJe 25/09/2020.

25 Supremo Tribunal Federal, Pleno, ADI 5941/DF, rel. Min. Luiz Fux, j. 09/02/2023, DJe 17/02/2023.

26 Supremo Tribunal Federal, Pleno, ADI 5941/DF, rel. Min. Luiz Fux, j. 09/02/2023, DJe 17/02/2023.

27 Superior Tribunal de Justiça, Tema Repetitivo 1137, tema afetado para julgamento da Corte Especial em 26/04/2023. Para conferir a situação do tema, conferir: STJ - Precedentes Qualificados. Acesso em: 09 jul. 2025.

Além disso, é preciso ter em mente que essas medidas são destinadas às pessoas físicas, visto que pessoas jurídicas não possuem passaporte nem CNH. Nesse sentido, é de se cogitar a possibilidade de apreensão de CNH e passaporte de devedores que se utilizam de subterfúgios para não pagar seus débitos ao mesmo tempo em que ostentam padrão de vida luxuoso.

A efetividade de medidas como a apreensão e/ou não emissão de passaporte para indivíduos com dívidas tributárias dependerá muito do perfil do devedor. A medida tem o potencial de afetar aqueles devedores que, não obstante seu passivo tributário, efetuam viagens para o exterior a lazer ou a trabalho ou aqueles que moram em outro país.

Entretanto, podem não impactar aqueles devedores que não tem por hábito viajar ao exterior ou mesmo aqueles com dupla cidadania, que poderão eventualmente utilizar o passaporte de outro país para realizar viagens internacionais. Exceto, claro, se eventual decisão judicial que determine a apreensão de passaporte abranger todos os passaportes do devedor.

Enfim, embora o STJ reconheça a possibilidade da adoção de medidas coercitivas atípicas como a apreensão de passaporte, não as admite nas execuções fiscais. Recente decisão do STF na ADI 5941 declarando a constitucionalidade do art. 139, IV, do CPC reforça a possibilidade da medida. Mas, por ora, não resta claro se elas serão aplicadas pelos juízes nas execuções fiscais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A experiência estrangeira sugere que a apreensão e/ou não renovação de passaportes por dívidas tributárias pode servir de incentivo para a conformidade tributária. O ordenamento jurídico pátrio parece dar respaldo a essas medidas, podendo se cogitar a introdução de legislação expressa nesse sentido ou decisão judicial com amparo no art. 139, IV, do CPC.

Mas antes é preciso aprofundar alguns aspectos, tal como refletir sobre se seria conveniente alterar a legislação prevendo que a Receita Federal do Brasil pudesse comunicar o Ministério da Justiça ou a Polícia Federal para suspender o passaporte, a exemplo do que ocorre nos EUA ou apenas requerer tal medida no âmbito da execução fiscal com base no art. 139, IV, do CPC.

Outras questões devem ser analisadas em mais profundidade, tais como: se seria necessário que a dívida tivesse um patamar mínimo; qual seria o patamar adequado; se a medida deveria se aplicar somente em relação aos tributos próprios do devedor ou também quando ele fosse responsável, como no caso de redirecionamento por dissolução irregular.

É importante examinar ainda os limites constitucionais da apreensão de passaporte por dívidas tributárias, com ênfase no impacto da medida sobre os direitos fundamentais

do devedor. E até mesmo sua conformidade com a Convenção interamericana de direitos humanos, que assegura a todos o direito de sair livremente de qualquer país, inclusive do próprio.

REFERÊNCIAS

ASBURY, Anson. Can't Get There From Here: The IRS Travel Ban on Tax Debtors. **Tax Management Memorandum**, 58. Bloomberg BNS, 18 set. 2017, p. 1-10.

AW, Irving et al. **Legislating for Fair and Effective Tax Collection**. Note 2025/001. Washington: International Monetary Fund, 2025, p. 1-18.

BARROSO, Luís Roberto; RESENDE, Guilherme Mendes. Caso 1. Extinção da execução fiscal de baixo valor: Recurso Extraordinário n. 1.355.208, julgado em 19.12.2023, Tribunal Pleno, Supremo Tribunal Federal. In: OLIVEIRA, Amanda Flávio de; RESENDE, Guilherme Mendes (org.). **Decisões Judiciais e suas consequências econômicas e sociais**. São Paulo: Singular, 2024, p. 21-46.

BLANK, Joshua. Collateral Compliance. **University of Pennsylvania Law Review**, v. 162, n. 4, 2014, p. 719-800.

BRACKNEY, Megan L. Passport Revocation and Denial for Seriously Delinquent Tax Debts: New IRS Procedures Signal More Stringent Enforcement. *Columns/Tax Practice & Procedure*. **The CPA Journal**. July 2018, p. 62-65.

CONSELHO DA EUROPA. Corte Europeia de Direitos Humanos. **Riener v. Bulgária**. Disponível em: RIENER v. BULGARIA. Acesso em: 07 jul. 2025.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Internal Revenue Service. **Revocation or denial of passport in cases of certain unpaid tax debts**. Disponível em: Revocation or denial of passport in cases of certain unpaid taxes | Internal Revenue Service. Acesso 06 jul. 2025.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Internal Revenue Code. Disponível em: U.S. Code: Title 26 — INTERNAL REVENUE CODE | U.S. Code | US Law | LII / Legal Information Institute. Acesso em: 07 jul. 2025.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. US Office Accountability Office. **Federal Tax Collection: Potential for Using Passport Issuance to Increase Collection of Unpaid Taxes**. GAO-11-272, Mar. 10, 2011. Disponível em: Federal Tax Collection: Potential for Using Passport Issuance to Increase Collection of Unpaid Taxes | U.S. GAO. Acesso em: 07 jul. 2025.

FREIXO, Alessandra Soares; MACEDO, Lupércio Camargo Severo de. In: GROGNET, João Henrique Chauffaille (org.). **Anais do I Congresso Nacional da Dívida Ativa: consensualidade, cooperação e sustentabilidade fiscal**. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2024, p. 250-266.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de; CAMPOS, Rogério. Averbção pré-executória: contextualização normativa e constitucionalidade. In: BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas (coord). **Processo Tributário**. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 143-154.

ORGAN, Paul R. et al. **Do collateral sanctions work? Evidence from the IRS's Passport**

Certification and Revocation Process. National Bureau of Economic Research. Working Paper 29029, 2021. Disponível em: Do Collateral Sanctions Work? Evidence from the IRS' Passport Certification and Revocation Process | NBER. Acesso em: 04 jul. 2025.

UNIÃO EUROPEIA, Corte de Justiça da União Europeia, **C-434/10, Petar Aladzhov v. Zamestnik direktor na Stolichna direktsia na vatreshnite raboti kam Ministerstvo na vatreshnite raboti**, 17 nov. 2011. Disponível em: CURIA - Documents. Acesso em: 07 jul. 2025.

3

A EVOLUÇÃO DO “INTERESSE COMUM” E OS DESAFIOS DA RESPONSABILIZAÇÃO DE GRUPOS ECONÔMICOS NA EXECUÇÃO FISCAL À LUZ DO TEMA 1.209 DO STJ: EM BUSCA DE CRITÉRIOS OBJETIVOS.....47

Thiago Cioccarl Brígido

INTRODUÇÃO.....48

A POLÊMICA DO IDPJ NA EXECUÇÃO FISCAL: DA DECISÃO DO TRF3 AO TEMA 1.209.....48

A TENSÃO ENTRE CELERIDADE E DEFESA: IDPJ NA EXECUÇÃO FISCAL.....54

**A EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE “INTERESSE COMUM”:
REFLEXOS NO TEMA 1.209 E NA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....58**

**A COMPLEXIDADE DOS GRUPOS ECONÔMICOS E A BUSCA POR CRITÉRIOS
OBJETIVOS NA RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.....63**

CONCLUSÕES.....69

REFERÊNCIAS.....70

A EVOLUÇÃO DO “INTERESSE COMUM” E OS DESAFIOS DA RESPONSABILIZAÇÃO DE GRUPOS ECONÔMICOS NA EXECUÇÃO FISCAL À LUZ DO TEMA 1.209 DO STJ: EM BUSCA DE CRITÉRIOS OBJETIVOS

Thiago Cioccarri Brigido¹

RESUMO: Este artigo aborda a complexa interação entre o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) e a execução fiscal, com foco especial no Tema repetitivo 1.209 do Superior Tribunal de Justiça (STJ). A controvérsia teve origem na decisão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3) que buscou definir cenários de aplicabilidade do IDPJ, gerando debates e decisões divergentes. A primeira seção analisa a polêmica desde a decisão do TRF3 até a afetação do Tema 1.209 pelo STJ, destacando a necessidade de uniformização da jurisprudência. A segunda seção explora a tensão entre celeridade e defesa na Execução Fiscal, contrapondo os princípios da Lei de Execução Fiscal (LEF) com as garantias do Código de Processo Civil (CPC). A terceira seção discute a evolução do conceito de “interesse comum” no contexto da responsabilidade tributária, essencial para a aplicação do artigo 124 do Código Tributário Nacional (CTN). A quarta seção examina a complexidade dos grupos econômicos e a busca por critérios objetivos na responsabilização tributária, considerando a ausência de definição legal e a necessidade de análise de diversas normas. Por fim, as conclusões sintetizam os principais pontos, enfatizando a importância da decisão do STJ no Tema 1.209 e a necessidade de soluções equilibradas que conciliem a efetividade da cobrança tributária com o respeito às garantias constitucionais.

PALAVRAS-CHAVE: Tema 1.209. STJ. Execução Fiscal. IDPJ. Grupos econômicos, Responsabilidade tributária.

1 Especialista em Direito Tributário pela PUC/Campinas. Especialista em Administração Pública pela FGV/Rio de Janeiro. Procurador da Fazenda Nacional atuando na Divisão de Combate à Fraude Fiscal Estruturada no âmbito do TRF/2a Região.

INTRODUÇÃO

A intrincada relação entre o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) e o rito da execução fiscal tem se mostrado um campo fértil para debates jurídicos (Santos, 2023, p. 90). A controvérsia, que ganhou contornos mais nítidos após a decisão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3) no Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (IRDR) n. 0017610-97.2016.4.03.0000, demandou a intervenção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), culminando na afetação de tema repetitivo.

O TRF3, através do seu Órgão Especial, ao fixar a tese no referido IRDR, estabeleceu um marco ao definir cenários nos quais o IDPJ seria dispensável ou indispensável, dependendo do fundamento da responsabilidade tributária. Essa decisão, que buscava harmonizar a celeridade da execução fiscal com as garantias do contraditório e da ampla defesa, acabou por gerar controvérsias e interpretações divergentes, inclusive dentro do próprio tribunal.

A complexidade da questão se intensificou com decisões divergentes entre os seis Tribunais Regionais Federais que oscilam quanto ao entendimento pela (in) compatibilidade do IDPJ no rito da execução fiscal, evidenciando a necessidade de uniformização de jurisprudência. Diante desse cenário, o STJ, com o objetivo de garantir segurança jurídica e isonomia, afetou à Primeira Seção para julgamento sob o rito dos repetitivos os Recursos Especiais (REsp) n. 2.039.132/SP, 2.035.296/SP, 2.013.920/RJ, 1.971.965/PE e 1.843.631/PE, dando origem ao Tema 1.209, sob a relatoria do Ministro Francisco Falcão.

A divergência entre as turmas do STJ, que oscila entre a necessidade e a dispensa do IDPJ para responsabilização de integrantes de grupos econômicos, demonstra a complexidade da matéria e a relevância da decisão a ser proferida futuramente no Tema 1.209. Este artigo se propõe a analisar essa controvérsia, explorando a tensão entre celeridade e defesa na execução fiscal, a evolução do conceito de interesse comum e a busca por critérios objetivos na responsabilização tributária de grupos econômicos.

A POLÊMICA DO IDPJ NA EXECUÇÃO FISCAL: DA DECISÃO DO TRF3 AO TEMA 1.209

A controvérsia acerca da aplicabilidade do IDPJ nas execuções fiscais, especificamente após a decisão do TRF3 no IRDR n. 0017610-97.2016.4.03.0000, demandou a intervenção do STJ.

O TRF3, ao julgar o referido IRDR, fixou a tese de que o IDPJ seria dispensável quando a responsabilidade tributária se fundasse exclusivamente nas hipóteses dos artigos 132, 133, I e II, e 134 do Código Tributário Nacional (CTN). Por outro lado, o

IDPJ seria indispensável para comprovar responsabilidades decorrentes de confusão patrimonial, dissolução irregular, formação de grupo econômico, abuso de direito, excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto social (artigo 135, I, II e III, CTN), e para a inclusão de pessoas com interesse comum no fato gerador, não constantes na Certidão de Dívida Ativa (CDA). A tese do IRDR ficou assim redigida:²

Não cabe a instauração do IDPJ, 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 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.

Depreende-se da leitura da tese fixada no IRDR, ainda que não tenha expressamente mencionado os artigos 50 do Código Civil (CC) e 124 do CTN, o posicionamento pela conjugação desses dois artigos para a responsabilização tributária dos grupos econômicos.

Ademais, a questão se mostrou complexa, gerando controvérsias até mesmo dentro do próprio TRF3. Apesar da decisão no IRDR, decisões isoladas do tribunal federal dispensaram o IDPJ, especialmente quando se assegura aos envolvidos o direito de defesa por meio de embargos à execução ou exceção de pré-executividade. Exemplo disso ocorreu no Agravo de Instrumento (AI) n. 50199996220194030000, assim ementado:³

1. Suspensa por ora a tese firmada no IRDR nº 0017610-97.2016.4.03.0000 por força do artigo 982, inciso I e § 5º, do CPC, sem prejuízo do prosseguimento da execução fiscal, com a análise do pedido de redirecionamento da execução aos sócios nos próprios autos da execução, garantido o direito de defesa aos demandados mediante oposição de embargos à execução ou exceção de pré-executividade, extrai-se a desnecessidade da instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica (IDPJ). 2. Agravo provido.

Em virtude da relevância e repetitividade da questão, por força do artigo 987 do Código de Processo Civil (CPC), conforme mencionado, o STJ afetou os REsp n.

2 IRDR n. 0017610-97.2016.4.03.0000, Relator: Desembargador Federal Baptista Pereira, Órgão Especial, DJe: 10/02/2021.

3 TRF3, AI n. 50199996220194030000 SP, Relator: Desembargador Federal Paulo Sergio Domingues, 6ª Turma, DJe: 30/09/2022.

2.039.132/SP, 2.035.296/SP, 2.013.920/RJ, 1.971.965/PE e 1.843.631/PE, dando origem ao Tema 1.209. O Ministro Francisco Falcão, relator, ao propor a afetação à Primeira Seção, destacou a relevância de uniformizar o entendimento sobre a matéria, a fim de garantir segurança jurídica e isonomia. Assim constou do voto de Sua Excelência:⁴ “Entretanto, dada a relevância da discussão e, com o intuito de contribuir com o sistema brasileiro de precedentes judiciais, garantindo isonomia e segurança jurídica aos jurisdicionados, proponho a afetação dos recursos especiais identificados no presente voto”.

Nesse contexto, a Primeira Seção do STJ, a partir de 28 de agosto de 2023, determinou a suspensão da tramitação dos processos com recurso especial e/ou agravo em recurso especial interposto, em tramitação na Segunda Instância e/ou no STJ, e submeteu a julgamento, no âmbito do Tema Repetitivo 1.209, a seguinte questão:

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.⁵

A análise dos REspS afetados revela a complexidade da questão e a necessidade de uma definição clara por parte do STJ. Os REspS n. 2.039.132/SP e 2.035.296/SP, interpostos pela Fazenda Nacional, questionam decisões que determinaram a instauração do IDPJ para apuração da responsabilidade tributária e inclusão de sócios no polo passivo (artigo 135, CTN). O REsp n. 2.013.920/RJ, interposto pela executada, busca reverter decisão que incluiu a recorrente no polo passivo da execução fiscal, sob o fundamento da existência de grupo econômico (artigo 124, CTN). Os REspS n. 1.971.965/PE e 1.843.631/PE, também da Fazenda Nacional, contestam decisões que reconheceram a necessidade de IDPJ para verificação da responsabilidade de empresa acusada de integrar grupo econômico (artigo 124, CTN c/c 50 CC).

4 ProAfR no REsp n. 1.843.631/PE, Relator: Ministro Francisco Falcão, Primeira Seção, *DJe*: 22/08/2023.

5 STJ, Tema Repetitivo 1.209, Primeira Seção RRC (representativos de controvérsia enviados pelos tribunais) de origem afetação na sessão eletrônica iniciada em 16/08/2023 e finalizada em 22/08/2023.

Segue quadro com as questões dispostas:

Quadro 1 – Recursos Representativos de Controvérsia (RRCs) que representam a controvérsia disposta no Tema 1.209.

REsp n. 2.039.132/SP	Recurso da Fazenda Nacional contra acórdão que manteve a decisão de 1º grau que determinou a instauração de IDPJ para apuração da responsabilidade tributária e eventual inclusão dos sócios no polo passivo (artigo 135, CTN).
REsp n. 2.035.296/SP	Recurso da Fazenda Nacional contra acórdão que negou provimento ao agravo de instrumento, mantendo a decisão de 1º grau que determinou a instauração de IDPJ para apuração da responsabilidade tributária e eventual inclusão dos sócios no polo passivo (artigo 135, CTN).
REsp n. 2.013.920/RJ	Recurso da contribuinte contra acórdão que manteve a decisão que, sob fundamento da existência de grupo econômico, incluiu a agravante no polo passivo do executivo fiscal (artigo 124, CTN).
REsp n. 1.971.965/PE	Recurso da Fazenda Nacional contra acórdão que reconheceu a necessidade de IDPJ para verificação da responsabilidade da empresa acusada de grupo econômico (artigo 124, CTN) e desconsideração da personalidade jurídica (artigo 50, CC).
REsp n. 1.843.631/PE	Recurso da Fazenda Nacional contra acórdão que negou provimento ao agravo de instrumento da Fazenda, mantendo a decisão de 1º grau que reconheceu a necessidade de instauração do IDPJ para demonstrar o cumprimento dos requisitos previstos no artigo 124 do CTN, para que a execução fiscal fosse redirecionada sob o argumento de formação de grupo econômico (artigo 124, CTN) e desconsideração da personalidade jurídica (artigo 50, CC).

Fonte: Elaboração própria, com base no quadro de Yasmim Beatriz Santos (2023, p. 80-102).

A 1ª Turma do STJ tem entendimento no sentido da necessidade do IDPJ para a responsabilização de integrantes de grupos econômicos. Tal tese, embora não se baseie necessariamente no artigo 50 do CC, fundamenta-se na ausência de capacidade de se extrair do artigo 124, I, do CTN norma jurídica de responsabilidade tributária autônoma, defendendo a possibilidade de instauração do IDPJ em casos de desconsideração da personalidade jurídica no âmbito da execução fiscal para responsabilizar empresas de um mesmo grupo econômico, desde que haja comprovação de abuso da personalidade jurídica.⁶

[...]

2. A Primeira Turma deste Tribunal Superior tem pacífico entendimento jurisprudencial pela necessidade de instauração do Incidente de Desconsideração da Personalidade da Pessoa Jurídica, na hipótese em que a parte exequente pretenda alcançar pessoa distinta daquela apontada na Certidão de Dívida Ativa e não haja qualquer prova da ocorrência das hipóteses previstas nos artigos

⁶ AgInt no REsp n. 1.963.597/DF, Relator: Ministro Benedito Gonçalves, 1ª Turma, julgado em 11/04/2022, DJe: 19/04/2022.

134 e 135 do Código Tributário Nacional. E o só fato de estar caracterizado o grupo econômico não enseja a responsabilização tributária das empresas que o compõem. Precedentes.

Por outro lado, a 2ª Turma possui julgados concluindo que o redirecionamento da execução fiscal, previsto no artigo 124, I, do CTN, dispensa a instauração do incidente. A jurisprudência desta Turma orienta-se no sentido de que a responsabilização solidária dos integrantes do grupo econômico decorre diretamente da lei, não havendo necessidade de desconsideração da personalidade jurídica. Nesse sentido:⁷

[...]

VII – No tocante à necessidade de incidente de desconsideração da personalidade jurídica para determinar a responsabilização dos recorrentes, verifica-se que o Superior Tribunal de Justiça tem entendimento pacífico no sentido da desnecessidade do procedimento prévio para redirecionamento da execução a outra pessoa jurídica com qual a executada tenha formado grupo econômico de fato. Nesse sentido: AgInt no AREsp 1.851.186/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 11/10/2021, *DJe* 4/11/2021.

VIII – Agravo interno improvido.

Nota-se que a divergência entre as turmas perpassa pelo entendimento da (in)capacidade de se extrair do artigo 124, I, CTN densidade jurídica suficiente para responsabilização tributária autônoma dos integrantes de grupo econômico.

Discordância de posicionamento que não ocorre na interpretação dos artigos 134 e 135 do CTN, já que é posição pacífica entre as Turmas do STJ que esses dispositivos legais são suficientes para a imputação de responsabilidade tributária, sendo, conseqüentemente, incompatível a aplicação do IDPJ para esses casos.

Essa posição, já firmada pela 2ª Turma, que pacificamente entende pela desnecessidade do IDPJ nas hipóteses dos artigos 134 e 135 do CTN, foi recentemente reiterada pela 1ª Turma em decisão proferida em 28 de agosto de 2023:⁸

O IDPJ mostra-se viável quando uma das partes na ação executiva pretende que o crédito seja cobrado de quem não figure na CDA e não exista demonstração efetiva da responsabilidade tributária em sentido estrito, assim entendida aquela fundada nos arts. 134 e 135 do CTN (REsp 1.804.913/RJ, rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 1º/09/2020, *DJe* 02/10/2020).

7 AgInt no AREsp n. 1.766.242/ES, Relator: Ministro Francisco Falcão, 2ª Turma, julgado em 29/08/2022, *DJe*: 31/08/2022.

8 AgInt no REsp n. 2.041.619/PR, Ministro Gurgel de Faria, 1ª Turma, *DJe*: 28/03/2023.

Demonstrando a relevância da questão disposta no Tema Repetitivo 1209, com o fim de garantir a coerência do sistema judiciário, verifica-se que, recentemente, em 19/12/2024, a Vice-Presidência do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF2) exarou decisão⁹ cujos fundamentos revelam um juízo premonitório acerca do desfecho do referido julgado.

Portanto, diante deste cenário, se pode visualizar a probabilidade, e não a certeza, naturalmente, de que a tese esposada pelos recorrentes possa obter êxito, se mantidos os entendimentos dos atuais membros da Primeira Seção, bem como a inexistência de alteração na respectiva composição.

Além disso, a aludida decisão monocrática traduz-se em indevida antecipação do julgamento do Tema Repetitivo, negligenciando a força vinculante da futura decisão da Primeira Seção do STJ, proferida em sede de recursos repetitivos, bem como a autoridade da jurisprudência dominante da 2ª Turma daquele Tribunal Superior.

Paralelamente à discussão no âmbito da Lei de Execução Fiscal (LEF), há controvérsias para inclusão no polo passivo em execuções trabalhistas, estando sob exame do Supremo Tribunal Federal (STF) no Tema 1.232, no qual o Ministro Dias Toffoli propôs tese que exige o IDPJ, fundamentada nos artigos 133 a 137 do CPC, no artigo 855-A da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) e no artigo 50 do CC:¹⁰

É permitida a inclusão no polo passivo da execução trabalhista de pessoa jurídica pertencente ao mesmo grupo econômico (art. 2º, §§ 2º e 3º, da CLT) e que não participou da fase de conhecimento, desde que devidamente justificada a pretensão em prévio incidente de desconconsideração da pessoa jurídica, nos termos do art. 133 a 137 do CPC, com as modificações do art. 855-A da CLT, devendo ser atendido o requisito do art. 50 do Código Civil (abuso da personalidade jurídica).

Esse tema de repercussão geral, por residir na discussão da garantia do processo legal que inclui o direito à ampla defesa e ao contraditório para inclusão de empresas de grupo econômico, em que pese as especificidades do Tema 1209, pode gerar em um momento posterior questionamentos constitucionais quanto à vindoura decisão do STJ. Com o pedido de vista do Ministro Alexandre de Moraes no Tema 1.232, no dia 19 de fevereiro de 2025, o resultado dessa análise permanece em aberto.

Não obstante, a decisão do STJ no Tema 1.209 assume papel decisivo na definição de parâmetros claros, em especial para a responsabilização de grupos econômicos no âmbito fiscal, podendo influenciar a interpretação e aplicação das normas em outras esferas do direito.

9 REsp em AI n. 5011007-71.2021.4.02.0000/RJ, Relator: Vice-Presidente do TRF2 Aluisio Gonçalves de Castro Mendes, *DJe*: 19/12/2024.

10 RE n. 1.387.795, Relator: Ministro Dias Toffoli, Plenário Virtual, *DJe*: 09/09/2022.

A TENSÃO ENTRE CELERIDADE E DEFESA: IDPJ NA EXECUÇÃO FISCAL

Esta seção analisa a relação entre o rito especial da execução fiscal, regido pela LEF, e o IDPJ, previsto no CPC.

A aparente colisão entre esses dois institutos processuais suscita debates relevantes sobre a compatibilidade do IDPJ com as particularidades e finalidades da execução fiscal, especialmente no contexto do Tema 1.209 do STJ.

A execução fiscal, destinada à cobrança célere e eficaz dos créditos da Fazenda Pública, possui um regime jurídico próprio, com princípios norteadores, como a celeridade e a efetividade. A celeridade, prevista no artigo 8º da LEF, visa assegurar a rápida satisfação do crédito público, enquanto a efetividade busca garantir que o processo atinja seu objetivo final: a recuperação do crédito tributário.

Em contrapartida, o CPC introduziu o IDPJ nos artigos 133 a 137 como inovação no sistema processual brasileiro. O IDPJ visa suprir a lacuna processual que historicamente gerou controvérsias (Lima, 2020, p. 207-231) sobre o momento e a forma de exercício do contraditório em demandas de desconconsideração da personalidade jurídica.

Anteriormente à regulamentação pelo CPC, era comum que o juiz postergasse o contraditório para após a decisão de desconconsideração, sem incidente ou ação autônoma e sem citação prévia. O CPC encerrou essa prática, tornando obrigatória a instauração do IDPJ, que assegura ampla instrução probatória e defesa após citação, conforme o artigo 135: “Instaurado o incidente, o sócio ou a pessoa jurídica será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias”.

O IDPJ garante o contraditório prévio e efetivo em ações de desconconsideração, permitindo a responsabilização pessoal dos sócios em casos de abuso, caracterizados por desvio de finalidade ou confusão patrimonial. O artigo 134 do CPC prevê a aplicação do IDPJ em todas as fases do processo ao estabelecer que o “incidente de desconconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial”.

Entretanto, a aplicação do CPC, norma geral, deve ceder diante das normas processuais específicas da LEF, lei especial. O artigo 1º da LEF determina que a execução fiscal da dívida ativa será regida primordialmente por esta lei, aplicando-se o CPC subsidiariamente, desde que haja lacuna na LEF e compatibilidade com o sistema da execução fiscal. Dessa forma, a execução fiscal, instrumento de recuperação de créditos públicos, é regida por um microsistema próprio, baseado na efetividade.

A LEF, no artigo 16, § 1º, exige garantia do juízo para embargos, enquanto os artigos 134, § 3º e 135 do CPC determinam respectivamente a suspensão automática do processo e a dispensa de garantia, evidenciando incompatibilidade, já que o executado atingido pela desconconsideração da personalidade jurídica teria vantagens perante os demais, por poder apresentar defesa prévia, com suspensão automática do processo, sem a apresentação de garantia.

A execução fiscal, em conformidade com o artigo 40 da LEF, apenas admite suspensão sob condições específicas, com garantia do juízo e demonstração de requisitos, nos termos do entendimento da Primeira Seção do STJ:¹¹

[...]

6. Em atenção ao princípio da especialidade da LEF, mantido com a reforma do CPC/73, a nova redação do art. 736, do CPC dada pela Lei n. 11.382/2006 – artigo que dispensa a garantia como condicionante dos embargos – não se aplica às execuções fiscais diante da presença de dispositivo específico, qual seja o art. 16, § 1º da Lei n. 6.830/80, que exige expressamente a garantia para a apresentação dos embargos à execução fiscal.

7. Muito embora por fundamentos variados – ora fazendo uso da interpretação sistemática da LEF e do CPC/73, ora trilhando o inovador caminho da teoria do “Diálogo das Fontes”, ora utilizando-se de interpretação histórica dos dispositivos (o que se faz agora) – essa conclusão tem sido a alcançada pela jurisprudência predominante, conforme ressoam os seguintes precedentes de ambas as Turmas deste Superior Tribunal de Justiça.

Outro artigo relevante é o 4º, V, LEF que ao dispor sobre os sujeitos que podem ser responsabilizados em uma ação de execução fiscal afirma expressamente que o responsável pode ser parte através de redirecionamento, com a consequente dispensa de defesa prévia.

Impõe-se uma distinção basilar entre a responsabilização incidental e a intervenção de terceiros no curso do processo executivo fiscal. A responsabilização incidental pode ocorrer mediante imputação legal direta, promovendo o redirecionamento da execução fiscal contra o responsável, que passa a integrar o polo passivo, e não a figurar como terceiro, em conformidade com o artigo 124, I, do CTN. Em contrapartida, a intervenção de terceiros ocorre na desconsideração da personalidade jurídica, medida excepcional prevista no artigo 50 do CC, que visa a integrar terceiros ao processo, quando comprovado o abuso da personalidade jurídica para lesar credores ou ocultar patrimônio. Tal instituto, por sua natureza e finalidade, revela-se incompatível com o artigo 4º da LEF.

É este o entendimento majoritário do TRF2:¹²

[...]

5. Outros precedentes desta 3ª Turma Especializada destacam, ainda, o entendimento da 2ª Turma do E. STJ, no sentido da prescindibilidade da instauração de contraditório prévio para redirecionar a execução fiscal quando evidenciadas as situações previstas nos

11 Tema Repetitivo n. 526, REsp n. 1.272.827/PE, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe: 22/05/2013.

12 AI n. 5003422-60.2024.4.02.0000, Relator: Desembargador Paulo Leite, 3ª Turma Especializada, DJe: 10/06/2024.

artigos 124 e 133 do CTN, além da inexistência de justificativa para “afastar a instauração do incidente para atingir os sócios-administradores (art. 135, III, do CTN), mas exigi-la para mirar pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos para blindar o patrimônio em comum”: TRF2, Apelação Cível nº 5014551-56.2022.4.02.5101, 3ª Turma Especializada, Desembargadora Federal Claudia Neiva, por unanimidade, juntado aos autos em 16/10/2023; TRF2, Apelação Cível nº 5014554-11.2022.4.02.5101, 3ª Turma Especializada, Desembargadora Federal Claudia Neiva, por unanimidade, juntado aos autos em 13/03/2024.

Não obstante, há entendimento minoritário no âmbito do TRF2 que, sob o pretexto de se buscar conciliar o contraditório prévio do IDPJ com a necessidade de celeridade processual, determina o contraditório antecedente sem a suspensão processual inerente ao IDPJ.

Para melhor compreensão, colaciona-se excerto da decisão:¹³

[...]

6-A defesa prévia aqui defendida não se confunde com a instauração do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, pois ela se dará diretamente nos autos executivos após a intimação da parte para se manifestar sobre o pedido de redirecionamento e isso, a meu ver, também, não obsta que a Fazenda continue a perseguir seus créditos, pois, não haverá suspensão da execução, ao contrário do que ocorre com a instauração da IDPJ, podendo, inclusive, a exequente reunir mais elementos que amparem a pretensão requerida.

Contudo, referido entendimento, na prática, impõe a aplicação de mecanismos do IDPJ ao rito da LEF, contraditório prévio e postergação de medidas coercitivas em desfavor das empresas integrantes de grupo econômico, o que fragiliza a recuperação do crédito público, especialmente em relação aos mencionados devedores, que possuem a característica de pertencerem a estruturada e dinâmica forma de ocultação patrimonial, em especial de dinheiro, com o propósito específico de realizar fraude fiscal.

Há, ainda, entendimento que, a fim de harmonizar o rito da execução fiscal e o contraditório, passa a exigir que o Fisco busque a cobrança da dívida ativa em desfavor dos grupos econômicos através do ajuizamento de Ação Cautelar Fiscal Incidental. Nesse sentido:¹⁴

Em mais detalhes, as teses jurídicas e os fatos apresentados pelo credor não se limitam à responsabilização tributária pela dissolu-

13 Al n. 5014892-30.2020.4.02.0000/RJ, Relator: Desembargador Federal Marcus Abraham, 3ª Turma, *DJe*: 24/06/2020.

14 *Ibid.*

ção irregular ou, até mesmo, configuração de grupo econômico por relações de interdependência, mas sim, de reconhecimento de fraude à execução, simulação e, até mesmo, blindagem patrimonial através de terceiros, questões que refogem à pretensão executiva exercitada através desta execução fiscal, posto que, sem o devido contraditório e dilação probatória, podem implicar devassa na esfera jurídica das pessoas envolvidas em busca de atos ilícitos direcionados à sonegação fiscal – o que ainda que seja moralmente legítimo – não se coaduna com o paradigma processual constitucional vigente, que atribui valor ao procedimento enquanto garantia autônoma, em relação ao direito material.

Inclusive, as pretensões formuladas poderiam, em princípio, dar ensejo à aplicação do art. 135, do Novo CPC, com o IDPJ. Entretanto, tendo em vista a consolidação de entendimento, nesta Justiça Federal, no sentido da não aplicação do Incidente em sede de execução fiscal, o meio processualmente adequado para obtenção das contundentes medidas requeridas pelo credor, que permite o resguardo devido do contraditório e ampla defesa, dá-se com o ajuizamento de Ação Cautelar Fiscal, medida prevista pela Lei nº 8.397/1992, e que no art. 1º dispõe:¹⁵

De acordo com o entendimento em questão, pretendeu-se estabelecer o contraditório prévio na cobrança do crédito fiscal através do procedimento previsto pela Lei nº 8.397/1992, impedindo, em um primeiro momento, a utilização pelo credor fazendário do rito próprio disposto na LEF, para a responsabilização do grupo econômico fraudulento.

Em face do panorama delineado, insta concluir o presente capítulo com entendimento do TRF2,¹⁶ bem como da 2ª Turma do STJ,¹⁷ que, de modo expresso, trataram da inviabilidade da apresentação de defesa prévia e da suspensão automática do processo no rito da LEF:

[...]

4. Todavia, o entendimento desta Turma aponta no mesmo sentido da posição atual da Segunda Turma do E. STJ, segundo a qual não é exigida a instauração de IDPJ quando se tratar de Execução Fiscal, em razão da incompatibilidade entre a LEF e o CPC, em razão da necessidade de garantia prévia do juízo para apresentação de defesa e a impossibilidade de automática suspensão da execução. Precedentes.

[...]

IV – A previsão constante no art. 134, *caput*, do CPC/2015, sobre o cabimento do incidente de desconconsideração da personalidade ju-

15 EF n. 0106332-24.2016.4.02.5113/RJ, Juíza: Fernanda Duarte Lucas da Silva, 3ª VEF, DJe: 25/09/2024.

16 AI n. 5003422-60.2024.4.02.0000, Relator: Desembargador Paulo Leite, 3ª Turma, DJe: 10/06/2024.

17 REsp n. 1.786.311, Relator: Ministro Francisco Falcão, 2ª Turma, DJe: 09/05/2019.

rídica, na execução fundada em título executivo extrajudicial, não implica a incidência do incidente na execução fiscal regida pela Lei n. 6.830/1980, verificando-se verdadeira incompatibilidade entre o regime geral do Código de Processo Civil e a Lei de Execuções, que diversamente da Lei geral, não comporta a apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo, nem a automática suspensão do processo, conforme a previsão do art. 134, § 3º, do CPC/2015. Na execução fiscal “a aplicação do CPC é subsidiária, ou seja, fica reservada para as situações em que as referidas leis são silentes e no que com elas compatível” (REsp n. 1.431.155/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 27/5/2014).

A EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE “INTERESSE COMUM”: REFLEXOS NO TEMA 1.209 E NA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

No contexto do Tema 1.209, o STJ analisa a intrincada questão da responsabilidade tributária prevista no artigo 124, I, do CTN.

Preliminarmente, impende diferenciar o conceito de devedor na execução fiscal dos conceitos de contribuinte e de responsável tributário. O devedor, para fins de execução, é o sujeito passivo formalmente indicado na CDA. Os conceitos de contribuinte e responsável tributário, por sua vez, são definidos pelo direito material, que estabelece o sujeito passivo da obrigação tributária em cada caso.

De modo geral, o contribuinte é a pessoa física ou jurídica que realiza o fato gerador do tributo, enquanto o responsável tributário é o terceiro a quem a lei atribui a obrigação tributária, em razão de sua vinculação com o fato gerador ou com o contribuinte (Da Rosa Jr., 1998, p. 492).

A LEF, em seu artigo 4º, confere a prerrogativa de cobrar dívidas fiscais diretamente do responsável tributário. Isso significa que, se a lei imputa a alguém a responsabilidade por uma dívida tributária, essa pessoa pode ser acionada judicialmente na mesma ação de cobrança, sem a necessidade de processo apartado. Essa possibilidade confere agilidade ao processo de cobrança, permitindo que o patrimônio do responsável seja utilizado para a liquidação da dívida.

A discussão se concentra nos conceitos de redirecionamento da execução fiscal e desconsideração da personalidade jurídica. O redirecionamento ocorre entre os sujeitos passivos da obrigação tributária, que são o contribuinte e responsável, mencionados pelo artigo 121 do CTN, enquanto a desconsideração configura uma intervenção de terceiros. Mara Eugênia Buonanno Caramico compartilha dessa opinião (2020):

Portanto, o responsável tributário tem legitimidade para integrar a relação jurídica tributária desde que preencha as condições previstas no Código Tributário Nacional, porque a Lei de Execuções Fiscais – LEF (Lei 6830/80), não define e nem poderia definir o conceito de

responsabilidade tributária, que só lei complementar (como acima explanado) poderia assim estabelecer (146 III da CF). Essa condição de legitimidade do responsável se verifica originariamente no próprio lançamento fiscal (onde o terceiro já é desde já incluído), ou no curso do processo (quando a execução fiscal para a cobrança do crédito tributário já está em curso).

A Lei n. 13.874, de 20 de setembro de 2019, ao alterar o artigo 50 do CC, abordou especificamente a desconsideração da personalidade jurídica de grupos econômicos em casos de abuso, caracterizado por desvio de finalidade ou confusão patrimonial. *In verbis*:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso.
 [...]

§ 4º A mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o *caput* deste artigo não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica.

§ 5º Não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica.

Salienta-se que o artigo 50 do CC é inaplicável em matéria de responsabilização tributária em razão de a desconsideração da personalidade jurídica envolver questões relacionadas ao crédito, à obrigação e à responsabilidade tributária, não podendo ser disciplinada por dispositivos de lei ordinária, considerando a reserva de lei complementar exigida para essas matérias pelo artigo 146, III, da Constituição Federal de 1988 (CF/88).

Em outras palavras, a imposição de responsabilidade tributária deve observar os requisitos e as condições estabelecidas em lei complementar, e não em lei ordinária, como o CC. Essa interpretação, defendida por juristas como Luciano Amaro (2006, p. 240), assegura a observância dos limites previstos pelo sistema constitucional tributário.

Não obstante, pela teoria do diálogo das fontes, os conceitos bem definidos de desvio de finalidade e confusão patrimonial, dispostos no referenciado artigo, devem oferecer um norte aos operadores do direito para configuração da fraude fiscal estruturada, o que não pode ser confundido com a capacidade de ser fonte de norma jurídica de aplicação direta de responsabilidade tributária.

O CTN, norma fundamental do sistema tributário brasileiro, não define a expressão interesse comum essencial para a aplicação da responsabilidade tributária

solidária, nos moldes do artigo 124, I, evidenciando a premente necessidade de um conceito jurídico preciso e adequado à complexidade das relações tributárias contemporâneas.

Há o entendimento tradicional que converge para a concepção de que o interesse jurídico e não meramente econômico se manifesta quando há convergência de direitos e deveres entre indivíduos que ocupam o mesmo polo da relação jurídica privada que dá origem ao fato gerador da obrigação tributária. É este o significado adotado por Luiz Emygdio F. Da Rosa Jr.: “O art. 124 do CTN prevê duas modalidades de solidariedade: de fato e de direito. Ocorre solidariedade de fato (inciso I) quando há uma pluralidade de pessoas com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, [...]” (1998, p. 495).

A copropriedade de bens imóveis e o regime de comunhão universal de bens entre cônjuges são exemplos clássicos que ilustram essa situação. Portanto, para que se configure a responsabilidade tributária, é necessário que duas circunstâncias ocorram cumulativamente: a existência de um vínculo entre os responsáveis, que os coloque no mesmo polo de uma mesma relação jurídica, compartilhando direitos e deveres, e a consubstanciação do fato gerador da obrigação tributária por essa relação jurídica.

O STJ, ao longo de sua jurisprudência, tem adotado o conceito doutrinário de interesse comum, reiterando a necessidade de participação conjunta dos responsáveis no fato gerador da obrigação tributária para a configuração da responsabilidade solidária. Veja-se:¹⁸

[...]

5. O interesse comum, como requisito da corresponsabilidade tributária, envolve, necessariamente, a atuação de mais de uma pessoa na situação de conformação do fato gerador do tributo. Não se trata, portanto, da ulterior fruição comum ou igualitária por mais de uma pessoa dos resultados ou dos proveitos da atividade produtora do aumento de renda dela decorrente. Trata-se, na verdade, de atuação simultânea e conjunta de mais de uma pessoa na anterior situação configuradora do próprio fato gerador. Se assim não fosse, qualquer indivíduo, que auferisse alguma benesse do precedente da renda, poderia ser designado corresponsável tributário.

Não obstante, a complexidade das relações econômicas e a ascensão de estruturas empresariais, como os grupos econômicos de fato, demandam a expansão do conceito tradicional. A mera participação direta no fato gerador, em muitos casos, mostra-se insuficiente para coibir práticas de fraude fiscal e abuso da autonomia patrimonial. Acrescenta-se que o artigo 124 do CTN, norma complementar, é o único dispositivo disponível para a responsabilização de grupos econômicos, em consonância

18 REsp n. 1.273.396/DF Recurso Especial 2011/0200989-7, Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 1ª Turma, DJe: 05/12/2019.

com o artigo 146, III, da CF/88, tendo como ponto de partida a vinculação do fato gerador à obrigação tributária, conforme o artigo 128 do CTN, argumentos defendidos por Fernando Ferreira Rebelo de Andrade, que afirma:

Com efeito, se não atribuímos ao art. 124 do CTN a natureza jurídica de fundamento normativo à responsabilização tributária de participantes de grupos econômicos, seríamos forçados a admitir que essa responsabilidade poderia ser prevista por lei ordinária – em contrariedade à reserva de lei complementar exigida pelo art. 146, III, da CF/1988 – ou, então, que o nosso ordenamento não permitiria responsabilização de integrantes de grupos societários, pela simples falta de previsão expressa e específica no CTN. (2022, p. 45)

Portanto, o exame da responsabilidade solidária “por interesse comum”, prevista no art. 124, I, do CTN, sempre deve ter, como ponto de partida e referencial necessário, a obrigação tributária, pois a vinculação com o fato gerador é a principal condicionante para a instituição de qualquer espécie de responsabilidade, por força do disposto no art. 128 do CTN. (2021, p. 231).

A comunhão de interesses, para além da participação conjunta no fato gerador, manifesta-se também quando duas ou mais partes, em conluio, frustram a arrecadação tributária, especialmente em casos de abuso da autonomia patrimonial, sendo esse o conceito estabelecido pelo STJ, conforme trecho transcrito a seguir: “17. Nesse particular, o Superior Tribunal de Justiça entende ser aplicável a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN quando há comprovação de práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou, ainda, quando há confusão patrimonial”.¹⁹

Destaca-se recente julgado da 1ª Turma do STJ, publicado no *Diário da Justiça eletrônico (DJe)* de 11 de abril de 2024, que se alinha ao conceito de “interesse comum” exposto anteriormente: “III – A responsabilidade solidária do art. 124 do CTN não decorre exclusivamente da demonstração da formação de grupo econômico, demandando a comprovação de práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou, ainda, quando há confusão patrimonial”.²⁰

Nesse sentido, o Parecer Normativo Cosit/RFB n. 04/2018 alarga a compreensão do “interesse comum”, englobando tanto os contribuintes que realizaram conjuntamente o fato jurídico tributário quanto terceiros que praticaram atos ilícitos para manipulá-lo ou ocultá-lo. Essa interpretação, alinhada ao princípio da capacidade contributiva (artigo 145, § 1º, CF/88), visa assegurar que o Fisco possa responsabilizar aqueles que, de qualquer forma, buscam escapar das obrigações fiscais. Nos termos do Parecer: “Ora,

19 REsp n. 1.689.431/ES, Relator: Ministro Herman Benjamin, 2ª Turma, *DJe*: 19/12/2017.

20 AgInt nos EDcl no REsp n. 2.136.033/SP, Relatora: Ministra Regina Helena Costa, 1ª Turma, *DJe*: 09/10/2024.

não se pode cogitar que o Fisco, identificando a verdadeira essência do fato jurídico no mundo fenomênico, não responsabilizasse quem tentasse ocultá-lo ou manipulá-lo para escapar de suas obrigações fiscais”.²¹

É o entendimento do Colegiado da 2ª Turma do STJ ao afirmar que nas situações previstas nos artigos 124, 133 e 135 do CTN se trata de redirecionamento da execução fiscal em razão de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito:

[...]

V – Evidenciadas as situações previstas nos arts. 124, 133 e 135, todos do CTN, não se apresenta impositiva a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, podendo o julgador determinar diretamente o redirecionamento da execução fiscal para responsabilizar a sociedade na sucessão empresarial. Seria contraditório afastar a instauração do incidente para atingir os sócios-administradores (art. 135, III, do CTN), mas exigi-la para mirar pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos para blindar o patrimônio em comum, sendo que nas duas hipóteses há responsabilidade por atuação irregular, em descumprimento das obrigações tributárias, não havendo que se falar em desconconsideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito.²²

Assim, o interesse comum abrange tanto a realização conjunta do fato gerador quanto a participação conjunta na criação de um estado de impossibilidade de cobrança do crédito tributário já constituído. Essa visão ampliada promove a isonomia, no sentido de que a capacidade contributiva seja um meio de garantir que a igualdade tributária seja efetiva, e não apenas teórica, entre os que participam do surgimento da obrigação e os que contribuem para o não recebimento do crédito pelo Fisco, de acordo com entendimento de Fernando Ferreira Rebello de Andrade (2021, p. 233).

Salienta-se que o interesse comum deve ser qualificado pelo interesse jurídico na configuração do fato imponível, excluindo o mero interesse econômico, conforme precedente estabelecido pela 1ª Turma do STJ no REsp n. 859.616/RS:²³

[...] o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponível.

21 BRASIL. **Parecer Normativo Cosit/RFB n. 04, de 10 de dezembro de 2018**. Disponível em: <https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/97210>. Acesso em: 15 abr. 2025.

22 REsp n. 1.786.311, Relator: Ministro Francisco Falcão, 2ª Turma, DJe: 09/05/2019.

23 REsp n. 859.616/RS, Relator: Ministro Luiz Fux, 1ª Turma, DJe: 15/10/2007.

Referido posicionamento jurisprudencial foi exposto no já mencionado Parecer Normativo Cosit/RFB n. 04/2018, representando marco significativo na interpretação do conceito de “interesse comum” no âmbito da responsabilidade tributária solidária, especialmente em relação ao artigo 124, I, do CTN. Ao delimitar o interesse comum como um vínculo de natureza jurídica diretamente relacionado ao fato gerador da obrigação tributária, o parecer afastou a interpretação que considerava o mero interesse econômico como suficiente para caracterizar a solidariedade de fato. Essa definição contribui para uma aplicação mais precisa da responsabilidade tributária, promovendo maior segurança jurídica e evitando a responsabilização de terceiros com base em meras conjecturas econômicas.

A COMPLEXIDADE DOS GRUPOS ECONÔMICOS E A BUSCA POR CRITÉRIOS OBJETIVOS NA RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

Faz-se importante ressaltar que a formação de grupos econômicos, de direito ou de fato, não configura de plano ato ilícito ou abusivo.

Contudo, a dinâmica e a natureza multifacetada dos grupos econômicos frequentemente extrapolam a capacidade da legislação de abranger todas as suas *nuances*. Diante disso, a interpretação e a aplicação das normas exigem análise concatenada da legislação vigente, da jurisprudência consolidada e da doutrina especializada. A legislação tributária, em particular, carece de definição expressa do conceito de grupo econômico, o que intensifica a necessidade de análise de outras fontes normativas.

A complexa estrutura dos grupos econômicos representa um desafio significativo para a aplicação do direito, demandando análise criteriosa para a identificação precisa e a aplicação correta das normas pertinentes. A legislação ordinária, em conformidade com o artigo 124, II, do CTN, prevê casos de solidariedade legal, como o artigo 30, IX, da Lei n. 8.212/1991, que estende a responsabilidade solidária aos referidos grupos em relação às obrigações previdenciárias.

A caracterização de grupo econômico é influenciada por diversas normas, entre as quais se destacam:

- a) O artigo 2º, §§ 2º e 3º, da CLT, com a redação dada pela Lei n. 13.467/2017 (Reforma Trabalhista), define grupo econômico e estabelece os critérios para sua configuração. Atualmente, exige-se a demonstração de interesse integrado, efetiva comunhão de interesses e atuação conjunta das empresas, superando o antigo entendimento que considerava a mera identidade de sócios como suficiente.
- b) A Lei das S/A reconhece a existência de grupos econômicos de fato e de direito. A identificação de grupos de fato, por não se basear em vínculos jurídicos formalizados, demanda análise

mais aprofundada das relações entre as empresas, com robusta argumentação para sua configuração.

- c) O artigo 494 da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (RFB) n. 971/2009 define grupo econômico como a situação em que duas ou mais empresas estão sob direção, controle ou administração comum, pode-se resumir o conceito de grupo econômico da seguinte forma: “empresa real, unificada, que realiza o fato gerador dos respectivos tributos.

Ademais, há que se respeitar a norma do artigo 126 do CTN, quanto à necessidade de busca pela verdadeira essência do fato jurídico no mundo fenomênico, ao dispor que a capacidade tributária passiva independe de a pessoa jurídica estar regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional. Posicionamento defendido em publicação escrita por Zélia Pierdoná, José Francisco e Iuri Silva (2020, p. 9-10):

Há, em essência, um acordo velado entre duas ou mais pessoas jurídicas e físicas para que desempenhem diversos papéis, com objetivo de criar “fachadas” voltadas à evasão. Para tais situações, o Código Tributário Nacional preceitua que a capacidade tributária passiva independe dos aspectos formais de constituição das pessoas jurídicas (CTN, art. 126).

A norma traz importante ressalva quanto à necessidade de busca pela verdadeira essência do fato jurídico no mundo fenomênico, ao dispor que a capacidade tributária passiva independe de a pessoa jurídica estar regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

Sobre o tema, oportuno transcrever trecho de obra de Antônio Augusto Souza Dias Júnior (2021, p. 551):

A irrelevância da regular constituição da pessoa jurídica para a caracterização de sujeição passiva tributária indica que o CTN adotou uma concepção substancial da personalidade jurídica, em oposição a uma personalidade jurídica meramente formal e baseada em documentos. Fundamental, para a configuração do sujeito passivo tributário, é a configuração de uma unidade econômica, devendo o intérprete e o aplicador da lei investigar as circunstâncias fáticas ao invés de se contentar com a existência/ausência de um registro formal.

A presente análise converge para a natureza dos grupos econômicos de fato, cujas integrantes, embora constituídas como pessoas jurídicas distintas, configuram, em essência, uma unidade econômica singular, caracterizada pela profunda interdependência e submissão a um controle unificado.

No que tange ao conceito de grupo econômico de fato, em consonância ao exposto neste artigo, destaca-se a definição exposta no Parecer Normativo Cosit/RFB n. 04/2018:

como conjuntos de pessoas jurídicas que, apesar de formalmente independentes, operam sob uma unidade de direção e operação, funcionando como uma entidade unificada, com artificialidade da separação jurídica, não refletindo a realidade econômica, e compartilhando um interesse econômico comum, que pode envolver evasão fiscal, redução de custos ou aumento do poder de mercado, atuando de forma coordenada e integrada com o objetivo de praticar ilícitos fiscais.

Em consonância com o já mencionado, a participação em grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilização tributária solidária. Destarte, a fim de preservar a segurança jurídica e obstar a responsabilização indiscriminada, faz-se imprescindível a definição de critérios objetivos e rigorosos para a imputação da responsabilidade.

Nesse sentido, considerando a lacuna normativa quanto aos critérios necessários para a responsabilização tributária dos grupos econômicos fraudulentos, coube à jurisprudência dos Juízos de Execução Fiscal definir os elementos concretos que evidenciem a atuação coordenada das empresas e a comunhão de interesses para impedir a extinção do crédito fiscal devido. A título exemplificativo, podemos observar as seguintes decisões que elencaram requisitos como relevantes para a caracterização do interesse comum:

[...]

18. É o que se passa na espécie, em que o Tribunal local reconheceu a existência de grupo econômico e ligações empresariais estreitas entre a recorrente e a devedora originária decorrentes da administração familiar das empresas, coincidência de endereços e objetos sociais, movimentação da conta bancária da recorrente pelo fundador da executada, esvaziamento patrimonial da devedora originária concomitantemente ao desenvolvimento econômico da recorrente. Tudo a demonstrar não só a existência, no mundo dos fatos, de grupo econômico integrado pela recorrente, como o interesse comum previsto no art. 124 do CTN.

19. O Tribunal *a quo*, na fundamentação do seu *decisum*, teve o cuidado de destacar expressamente que sócios da executada teriam transferido propriedade particular para a empresa Swamville do Brasil Participações e Empreendimentos Ltda., o que revela indícios de ocultação de bens com escopo de fraudar credores. Destacou, ainda, entre outros aspectos, que a empresa Swamville do Brasil Participações e Empreendimentos Ltda., cujo objeto social é a incorporação de empreendimentos imobiliários, teve empresas *Of-Shore* integrando seu quadro societário em substituição aos integrantes da família proprietária da executada, e que a referida

sociedade teve sede em endereços coincidentes com de outras empresas do grupo econômico.

20. De acordo com a decisão recorrida, ainda, a própria criação da recorrente já demonstraria a comunhão de interesses. Haveria a intenção de empresas e pessoas físicas em fazer investimentos no exterior, através de empresas *Of-shores*, a fim de obter isenções fiscais ou redução de impostos, segurança, sigilo e privacidade nos negócios, além de inúmeros outros fatores.²⁴

1) identidade de sede, sucessiva ou concomitante, sem funcionamento efetivo das empresas impedindo, senão após investigação, a identificação do grupo; 2) estreitas ligações empresariais entre as sociedades supracitadas; 3) atividades econômicas idênticas e/ou complementares; 4) coincidência de administradores no quadro societário, e, muitas vezes, relações de parentesco entre administradores (família XXX); 5) confusão patrimonial com a utilização de contas bancárias das pessoas físicas ou jurídicas ligadas ao grupo; 6) compartilhamento de funcionários; 7) abertura de empresas de fachada sem empregados ou faturamento.²⁵

a) até o momento, a dívida executada não foi paga, nem parcelada; b) a Executada integra grupo econômico de fato, do ramo de transportes, com o aparente intuito de dificultar a ação do Fisco na cobrança dos créditos tributários devidos; c) há identidade de sede; estreitas ligações empresariais entre as sociedades; atividades econômicas idênticas e/ou complementares; coincidência de administradores no quadro societário, e, muitas vezes, interposição de pessoas com relação de parentesco entre administradores; confusão patrimonial consubstanciada na identidade de sede e filiais, controle e utilização de contas bancárias das pessoas pelas mesmas pessoas físicas e compartilhamento de funcionários; d) o controle acionário e gerencial de todas as empresas é concentrado na pessoa do Sr. XXX, real controlador do grupo; e) conforme consulta ao Cadastro Geral de Empregados – CAGED, atualmente a Executada conta com apenas dois funcionários (assistente administrativa e despachante aduaneiro), não sendo crível que desempenhem todas as funções inerentes à exploração do ramo de atividade de importação e exportação em larga escala à qual a Executada se dedica; e) nos casos em que a participação no grupo econômico não é simples e regular, e sim qualificada pelo conluio, má-fé e abuso da personalidade jurídica, o elo entre as empresas agrupadas, os seus sócios, e o fato gerador realizado por qualquer uma delas é indisfarçável, sendo inevitável a responsabilidade solidária, pois o interesse comum e a confusão patrimonial são patentes; f) os sócios-gerentes agiram com excesso de poder ou infração à lei, sendo

24 REsp n. 1.689.431/ES, Relator: Ministro Herman Benjamin, 2ª Turma, DJe: 19/12/2017.

25 Execução Fiscal n. 5087230-88.2021.4.02.5101/RJ, Juíza Anelisa Pozzer Libonati de Abreu, 4ª Vara Federal de Execução Fiscal do Rio de Janeiro, DJe: 27/08/2021.

certo que os artigos 124 e 135, III, do CTN, c/c art. 4º, V, da Lei nº 6.830, respaldam o redirecionamento dos executivos fiscais contra o sócio na hipótese de atuação ilícita.²⁶

Do Grupo Econômico

Do exposto acima, nota-se que:

a) A criação de várias sociedades “frias” é contemporânea ao período de endividamento da sociedade executada (XXX), a partir do ano de 2017. b) A gestão das empresas é exercida por XXX. c) O objeto social das empresas é comum no ramo de atividades comércio atacadista de medicamentos. d) Há sócios em comum incluindo pessoas do mesmo grupo familiar como XXX. e) Há identidade de endereços das empresas: XXX apresenta o mesmo domicílio constante do CAGED de XXX, assim como a executada em relação à filial de XXX. f) Existência de *holdings* patrimoniais como forma de blindagem patrimonial: XXX e XXX e XXX. g) Dissolução irregular da executada, com passivo tributário total de mais de 200 milhões de reais. h) Esvaziamento de bens das empresas e sócios com concentração do patrimônio imobiliário do grupo e da família nas empresas patrimoniais. i) Constituição de hipoteca como garantia de transações comerciais de empresas pertencentes a XXX, em relação ao imóvel de XXX (matrícula XXX/XXX). j) Realização de negócios jurídicos simulados com o fito de blindar o patrimônio do Grupo, impedindo, sem extensa investigação, que a Fazenda Nacional encontrasse os bens para garantia das execuções fiscais. k) Compartilhamento de empregados entre várias empresas do grupo, sobretudo XXX, havendo também identidade com XXX. l) Compartilhamento dos serviços de contabilidade de XXX, conforme constante da página do CAGED por meio do e-mail XXX. m) Autorização para movimentar contas bancárias para XXX e XXX, ainda que estranhos ao quadro social.

Nesse contexto, há indícios suficientes que caracterizam sucessão empresarial, para redirecionar nos termos do art. 124, 133, 135 do CTN.²⁷

As razões apresentadas descrevem indícios de formação de grupos econômicos com o objetivo de dificultar a cobrança de dívidas, especialmente fiscais. As características apontadas incluem a existência de múltiplas empresas com identidade de sede, estreitas ligações empresariais, atividades econômicas semelhantes ou complementares, coincidência de administradores (frequentemente com laços familiares), confusão patrimonial (como uso compartilhado de contas bancárias), compartilhamento de funcionários e abertura de empresas de fachada. Além disso, os textos mencionam práticas como a criação de sociedades “frias” durante períodos

26 Execução Fiscal n. 5015967-73.2019.4.02.5001/ES, Juiz José Eduardo do Nascimento, 4ª VEF/ES, *DJe*: 17/06/2023.

27 Execução Fiscal n. 5034083-59.2021.4.02.5001/ES, Juiz Savio Soares Klein, 2ª VEF/ES, *DJe*: 24/05/2023.

de endividamento, gestão centralizada, uso de *holdings* patrimoniais para blindagem de bens, dissolução irregular de empresas, esvaziamento patrimonial, realização de negócios jurídicos simulados e autorização para movimentar contas bancárias por pessoas estranhas ao quadro social.

Atribui-se ao Fisco o ônus da prova, exigindo a demonstração inequívoca do nexo causal entre a conduta e a obrigação tributária, bem como do interesse comum e dos atos ilícitos praticados, opinião corroborada por Fernando Ferreira Rebelo de Andrade (2021, p. 52):

De todo modo, é importante sublinhar que a imposição da responsabilidade tributária solidária a participantes de grupos econômicos em razão da prática de atos ilícitos também depende, em todo e qualquer caso, da demonstração, pelas autoridades fiscais ou fazendárias, do nexo de causalidade entre a infração praticada e (i) a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou (ii) o surgimento de um “estado de incobrabilidade” do seu respectivo crédito.

Adicionalmente, enfatiza-se a necessidade de comprovação da intencionalidade da prática, evitando a responsabilização por meras coincidências ou relações comerciais legítimas. A ausência de prova da intencionalidade invalida a responsabilização tributária.

Nesse sentido, merece destaque o trecho do voto exarado pela 6ª Turma Especializada do TRF2:²⁸

Não basta a coincidência de sócio administrador e objeto social de diferentes empresas para caracterizar a existência de grupo econômico de fato, com a consequente desconsideração da personalidade jurídica levando à responsabilidade solidária das empresas. Há necessidade de provas mais robustas, capazes de caracterizar hipóteses de confusão de patrimônio, fraude, abuso de direito e má-fé com prejuízo a credores, [...].

Em consonância com o Projeto de Lei nº 2.483/2022, que almeja a atualização do processo administrativo tributário da União, o entendimento aqui exposto encontra respaldo normativo. O artigo 16, § 6º, V, do referido projeto preconiza que o lançamento de ofício, em casos de imputação de responsabilidade tributária a terceiros, deverá instruir-se com “as provas indispensáveis à comprovação da responsabilidade tributária de cada um dos terceiros”.

Ademais, convém ressaltar a natureza contínua dos efeitos deletérios dos atos de fraude fiscal. A cada momento em que o crédito tributário, legitimamente

28 AI n. 0008092-18.2013.4.02.0000, Relator: Desembargador Guilherme Couto Castro, 6ª Turma Especializada do TRF2, DJe: 02/03/2013.

constituído, permanece insatisfeito em decorrência do desvio de recursos, bens ou direitos da devedora originária, a lesão ao erário se perpetua. Em outras palavras, o esvaziamento patrimonial da devedora original, orquestrado pelo grupo econômico com o propósito de frustrar a cobrança fiscal, configura uma conduta de caráter permanente, mantendo inalterado o risco de ineficácia da futura execução.

Nessa perspectiva, o artigo 126 do CTN oferece subsídio interpretativo relevante. Em casos de fraude caracterizados pela criação de personalidades jurídicas meramente formais, o *periculum in mora* se manifesta na probabilidade concreta de reiteração das práticas fraudulentas e na crescente dificuldade de recuperação dos créditos desviados. Destarte, mesmo atos de disposição patrimonial pretéritos, inseridos em um contexto de fraude fiscal contínua, robustecem a configuração do *periculum in mora*.

Assim, independentemente de discussões acerca da compatibilidade do IDPJ com o rito da LEF, defende-se a aplicação de medidas cautelares fundamentadas no poder geral de cautela do juiz, insculpido no artigo 297 do CPC. Tal medida visa assegurar a efetividade da execução fiscal, diante da complexa dinâmica de ocultação patrimonial engendrada pelos grupos econômicos fraudulentos, com especial ênfase na dissimulação de movimentações financeiras.

Em suma, a análise da formação e da dinâmica dos grupos econômicos revela um panorama complexo que desafia a aplicação direta das normas tributárias tradicionais. A ausência de uma definição legal unívoca de grupo econômico no direito tributário, aliada à sua natureza multifacetada, exige um esforço interpretativo que conjugue a legislação existente com a jurisprudência e a doutrina especializada. Embora a mera existência de um grupo econômico não configure ilícito, a sua utilização como instrumento para a fraude fiscal e a ocultação patrimonial demanda uma abordagem rigorosa por parte do Fisco e do Judiciário. A jurisprudência, sensível a essa realidade, tem buscado definir critérios objetivos para caracterizar o interesse comum e a atuação coordenada dos integrantes de grupos econômicos fraudulentos, visando a responsabilização tributária efetiva e a proteção do erário.

CONCLUSÕES

A intrincada interação entre o IDPJ e o rito da execução fiscal, notadamente no contexto de grupos econômicos, configura um desafio jurídico de considerável magnitude. A vindoura decisão do STJ no Tema Repetitivo 1.209, que visa a compatibilizar o IDPJ com o regime especial da LEF, exercerá influência determinante na atuação do Fisco no combate à fraude tributária perpetrada por tais arranjos empresariais.

O presente artigo científico propõe-se a contribuir para o debate acerca da responsabilidade tributária de pessoas jurídicas integrantes de grupos econômicos fraudulentos, com ênfase na análise jurisprudencial. Busca-se, assim, definir e elucidar os conceitos jurídicos correlatos, conferindo rigor acadêmico à discussão.

Para além dos óbices de direito material, a inaplicabilidade do IDPJ, previsto no CPC, ao rito específico da LEF manifesta-se também na esfera processual, demandando particular atenção à interpretação do artigo 16, § 1º, da LEF.

Não obstante a relevância das questões processuais supracitadas, a responsabilização dos grupos econômicos fraudulentos orienta-se primordialmente pela evolução dogmática do conceito de “interesse comum”. Essa concepção ampliada abarca não apenas a participação conjunta na gênese do fato gerador, mas também a atuação concertada na criação de um estado de inviabilidade da cobrança do crédito tributário, refletindo a imperativa adaptação das normas fiscais à complexidade das intrincadas relações econômicas contemporâneas.

Nesse sentido, procurou-se demonstrar a correção do entendimento prevalecente na Segunda Turma do STJ, que acolhe a tese da autonomia do artigo 124, inciso I, do CTN como norma de responsabilização tributária de grupos econômicos, configurando hipótese de redirecionamento da execução fiscal, em consonância com o artigo 4º, inciso V, da LEF.

Reconhecendo a importância do substrato fático nos casos concretos, a jurisprudência, em diálogo constante com a atuação dos operadores do direito, estabeleceu critérios probatórios rigorosos e objetivos para a configuração do nexo causal indispensável à responsabilização tributária de grupos econômicos fraudulentos, assegurando, destarte, a segurança jurídica e a isonomia entre os contribuintes.

Em derradeiro, considerando a inegável relevância dos grupos econômicos na dinâmica empresarial moderna, afigura-se premente a inclusão de norma geral específica no CTN que discipline os requisitos necessários para a imputação da responsabilidade tributária aos participantes de grupos econômicos fraudulentos, conferindo maior clareza e previsibilidade ao sistema.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Fernando Ferreira Rebelo de. **O interesse comum referido pelo art. 124, I, do CTN, como parâmetro jurídico fundamental à responsabilização tributária de pessoas jurídicas integrantes de grupos econômicos**. Trabalhos destacados de discentes titulados em 2019. São Paulo: Synergia Editora, 2021.

ANDRADE, Fernando Ferreira Rebelo de. **Responsabilidade tributária de grupos econômicos**. São Paulo: Direito Contemporâneo, 2022.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. **Parecer Normativo Cosit/RFB n. 04, de 10 de dezembro de 2018**. Disponível em: <https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/97210>. Acesso em: 15 abr. 2025.

CARAMICO, Mara Eugênia Buonanno. **Qual o instrumento processual adequado para se responsabilizar empresas de um mesmo grupo econômico?** Pedido de redirecionamento

da execução fiscal ou Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ). FGV Direito SP Research Paper Series n. Forthcoming, 7 jul. 2020. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3645260> ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3645260>. Acesso em: 14 abr. 2025.

DA ROSA JR., Luiz Emygdio F. **Manual de direito financeiro & direito tributário**. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. **Direito tributário didático**. São Paulo: JusPodivm, 2021.

LIMA, Jucileia. **Incidente de desconsideração da personalidade jurídica e a sua aplicabilidade na execução fiscal à luz da Teoria do Diálogo das Fontes**. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, ano 38, v. 44, p. 207-231, 2020.

PIERDONÁ, Zélia Luiza; FRANCISCO, José Carlos; SILVA, Iuri Daniel de Andrade. **Evasão fiscal, grupos econômicos de fato e o federalismo fiscal brasileiro**. Pensar – Revista de Ciências Jurídicas, [s. l.], v. 25, p. 1-14, 2020.

SANTOS, Yasmim Beatriz Silveira. **Atualidades acerca da (in)compatibilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica com o rito próprio da execução fiscal para fins de redirecionamento do feito a terceiros**. FÓRUM DE DIREITO TRIBUTÁRIO, v. 125, p. 80-102, 2023.

4

A PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DO ATO DE IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: O ÔNUS DA PROVA NA IMPUGNAÇÃO JUDICIAL DO PARR.....75

Flávia Melany Friche Siqueira, Leonardo Leão Lamb

INTRODUÇÃO.....	76
A PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DO ATO DE CORRESPONSABILIZAÇÃO DE-CORRENTE DO PARR.....	80
Correlação com a presunção de certeza e de liquidez da CDA.....	80
Regularidade do procedimento e garantias do contraditório e da ampla defesa no PARR.....	84
Presunção de legitimidade do ato de corresponsabilização no PARR.....	87
A DESCABIDA INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA EM DESFAVOR DA FAZENDA PÚBLICA.....	89
CONCLUSÃO.....	93
REFERÊNCIAS.....	94

A PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DO ATO DE IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: O ÔNUS DA PROVA NA IMPUGNAÇÃO JUDICIAL DO PARR

Flávia Melany Friche Siqueira¹
Leonardo Leão Lamb²

RESUMO: Este artigo analisa a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros por meio do Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR) da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), sob a ótica da distribuição do ônus da prova em ações judiciais de impugnação. O estudo defende que o ato conclusivo do PARR, por ser um ato administrativo formal e regrado que garante o contraditório e a ampla defesa, possui presunção de legitimidade e veracidade. Essa presunção se equipara à da Certidão de Dívida Ativa (CDA), que transfere ao contribuinte o ônus de provar sua não responsabilidade em juízo, conforme consolidado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Argumenta-se que a prática forense de inverter o ônus da prova em desfavor da Fazenda Nacional, exigindo-lhe a comprovação dos fatos já verificados no PARR, é descabida. Tal inversão desvirtua o princípio da dinamização do ônus da prova (art. 373, § 1º, CPC), pois o contribuinte detém os documentos de sua própria atividade, ao contrário da Fazenda Pública, a quem se imporia a complexa tarefa de provar um fato negativo. A disponibilidade do PARR ao contribuinte, análoga ao art. 41 da Lei de Execuções Fiscais (LEF), reforça o dever do impugnante de apresentar provas robustas para desconstituir o ato administrativo. Conclui-se que o ônus da prova em ações judiciais que impugnam a responsabilidade atribuída via PARR deve recair integralmente sobre o contribuinte-autor, prestigiando a eficiência administrativa, a justiça fiscal e a estabilidade das relações jurídico-tributárias.

PALAVRAS-CHAVE: Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade. Responsabilidade Tributária. Ônus da prova.

-
- 1 Procuradora da Fazenda Nacional com exercício na Coordenação da Divisão de Acompanhamento Especial – DIAES da Procuradoria Regional da Fazenda Nacional na 6ª Região – PRFN6. Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG.
 - 2 Procurador da Fazenda Nacional com exercício no Núcleo de Acompanhamento Especial – NAE da Coordenação-Geral de Atuação perante o STJ – CASTJ. Bacharel em Direito pelo Centro Universitário de Brasília – CEUB. Pós-graduado em Direito Empresarial pelo Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais – IBMEC.

INTRODUÇÃO

A efetividade na recuperação do crédito público é fundamental para a sustentabilidade do Estado e para a concretização de políticas públicas. Nesse contexto, a legislação tributária prevê mecanismos para a responsabilização de terceiros por créditos tributários imputados originariamente a pessoas jurídicas, notadamente em situações que revelem abuso da personalidade jurídica ou infração à lei, a exemplo da dissolução irregular de empresa. Veja-se, abaixo, o conceito de responsabilidade tributária ensinado por Ferragut (2013, p. 38):

Como proposição prescritiva, responsabilidade tributária é norma jurídica deonticamente incompleta (norma *lato sensu*), de conduta, que, a partir de um fato não-tributário, implica a inclusão do sujeito que o realizou no critério pessoal passivo de uma relação jurídica tributária.

Historicamente, a apuração da responsabilidade dependia da constatação de indícios de ocorrência de hipótese legal fundamentadora, principalmente nos casos fundamentados no art. 135, III, do Código Tributário Nacional – CTN. De acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ, como bem resumido na ementa do acórdão do Recurso Especial n.º 1.182.462/AM, redigido pelo então Ministro Luiz Fux, as seguintes premissas encontravam-se sedimentadas sobre a matéria (Brasil, STJ, 2010):

[...] No julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 702.232/RS, da relatoria do E. Ministro Castro Meira, publicado no DJ de 26.09.2005, a Primeira Seção desta Corte Superior assentou que: a) se a execução fiscal foi ajuizada somente contra a pessoa jurídica e, após o ajuizamento, foi requerido o seu redirecionamento contra o sócio-gerente, incumbe ao Fisco a prova da ocorrência de alguns dos requisitos do art. 135, do CTN; b) quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa; c) constando o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário na Certidão de Dívida Ativa - CDA cabe a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN, independentemente se a ação executiva foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio ou somente contra a empresa, tendo em vista que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3.º da Lei n.º 6.830/80. [...]

De acordo com o posicionamento majoritário da Primeira Seção do STJ, e que deu ensejo à formação da Tese Repetitiva n.º 103, se o nome do sócio constasse da CDA, a ele incumbiria o ônus da prova de que não ficou caracterizada hipótese de responsabilidade tributária regulamentada pelo CTN, visto que a CDA goza de

presunção de certeza e de liquidez. No entanto, nas hipóteses em que o nome do sócio não constasse da CDA, seria necessário iniciar moroso incidente processual em sede de execução fiscal para que fossem demonstrados os requisitos do art. 135 do CTN, os quais dariam fundamento ao redirecionamento pretendido.

É certo que a inclusão do sócio na CDA ou na cobrança executiva depende da observância do contraditório e da ampla defesa, nos termos do art. 5º, LV, da Constituição Federal de 1988 – CF/88. Quando a ocorrência do fato gerador da responsabilidade tributária é anterior ao ato de lançamento do tributo, o próprio processo administrativo de realização do lançamento cumpre a função de impor a responsabilidade passiva, com garantia de contraditório e de ampla defesa. No entanto, maior dificuldade prática ocorre quando o fato gerador da responsabilidade tributária é posterior à constituição definitiva do crédito tributário, em hipóteses nas quais pode haver, inclusive, processo executivo fiscal em curso contra o devedor principal originário.

Nesse ponto, há críticas doutrinárias relacionadas, por exemplo, à impossibilidade de apuração dos requisitos para o redirecionamento da execução fiscal em sede de execução fiscal, por se tratar de procedimento de cunho satisfativo, que não se prestaria à comprovação de quaisquer fatos (Bittencourt, 2020).

Para modernizar a cobrança de créditos tributários, reduzir a insegurança jurídica e dar concretude ao princípio da eficiência da administração pública (artigo 37 da CF/88), a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN instituiu o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade – PARR, disciplinado pela Portaria-PGFN n.º 948, de 15 de setembro de 2017 (Brasil, PGFN, 2017). O PARR é um processo administrativo formal e preliminar à cobrança, instaurado para averiguar as circunstâncias legais que justificam a responsabilização de terceiros, assegurando ao potencial responsável o direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa.

É imperativo ressaltar que o PARR transcende a mera função arrecadatória para se afirmar como um mecanismo essencial à justiça fiscal. A sonegação, como a praticada na dissolução irregular de empresas, gera concorrência desleal e transfere o ônus do financiamento estatal aos contribuintes adimplentes. Conforme leciona Marcilio Esteves Coimbra, o efetivo combate a essas práticas é premissa para um sistema tributário equânime (2015, p. 369-389). Dessa forma, ao alcançar os verdadeiros artífices por trás de manobras ilícitas, e fazendo-o, algumas vezes, antes mesmo da cobrança judicial do crédito, o PARR promove uma repartição mais justa da carga tributária, em benefício de toda a sociedade.

A atuação da PGFN parte da premissa de que a autonomia patrimonial é um princípio basilar para o desenvolvimento econômico e a consolidação da função social da empresa. Tal princípio, no entanto, não é absoluto, sendo dever do Estado implementar mecanismos de controle eficazes para coibir seu desvirtuamento por meio de abusos. Isso garante que o interesse público prevaleça sobre o privado, especialmente quando a conduta do indivíduo extrapola os limites legais e configura um ato ilícito.

A viabilidade e a eficácia de um procedimento como o PARR estão intrinsecamente ligadas aos avanços tecnológicos que modernizaram a administração tributária (Nunes; Delgado, 2022, p. 73). A capacidade da PGFN de cruzar informações de múltiplas fontes de dados em larga escala é o que permite a identificação de padrões de comportamento indicativos de infrações à lei, revelando “padrões ocultos nos dados” que seriam de difícil percepção por meios tradicionais (Gilson; Bramili, 2023, p. 2017). O PARR pode ser compreendido como a resposta procedimental à inteligência fiscal gerada por esses novos recursos tecnológicos, permitindo que a Administração atue de forma mais célere, precisa e eficiente para coibir ilícitos que antes permaneciam ocultos.

Diante desse contexto de modernização, e não obstante a clareza do procedimento e as garantias oferecidas, tem-se observado um fenômeno preocupante na prática forense. Contribuintes que, após serem devidamente notificados e terem a oportunidade de se defender na via administrativa, não raro apresentam impugnações genéricas ou desprovidas de qualquer elemento probatório, e, posteriormente, contestam judicialmente a responsabilização que lhes foi atribuída no âmbito do PARR.

Nessas ações, alega-se, de forma vaga, a ausência de provas da sua responsabilidade, e, com alarmante frequência, os contribuintes obtêm decisões que não apenas suspendem a exigibilidade do crédito tributário em relação a si, mas também invertem o ônus probatório, imputando à Fazenda Nacional o dever de provar, em juízo, os fatos que já foram objeto de verificação no PARR, em manifesta contrariedade à *ratio* da jurisprudência do STJ sobre a matéria³.

3 A título de exemplo, a decisão proferida no Agravo de Instrumento 5031680-26.2024.4.04.0000/RS, do TRF da 4ª Região, ilustra essa problemática. O Tribunal manteve o indeferimento da corresponsabilização apurada em PARR, transferindo à Fazenda Nacional o ônus de comprovar em juízo os fatos da dissolução irregular, mesmo diante da regular instauração e conclusão do procedimento administrativo que já havia feito essa verificação.

Em linha similar, o TRF da 2ª Região, no julgamento da Apelação Cível 5071858-31.2023.4.02.5101, afastou a inclusão de corresponsável no polo passivo da execução fiscal, embora amparada em PARR, sob o fundamento de que a Fazenda Nacional não teria juntado aos autos qualquer documento apto a demonstrar a instauração do referido procedimento.

Ademais, no âmbito do TRF1, foi proferida sentença anulatória de CDAs, na Ação Anulatória n.º 1009132-06.2023.4.01.4200, por ausência de notificação de devedor responsabilizado para a constituição da CDA, embora tenha sido comprovada a sua notificação no PARR. Por sua vez, na Ação Anulatória n.º 1042913-87.2020.4.01.3500, foi proferida sentença anulatória do PARR, por considerar que “a informação INATIVA constante dos cadastros da empresa devedora não é hábil a comprovar que houve dissolução irregular da sociedade e, de consequência, autorizar o redirecionamento da cobrança para o sócio-administrador”. De acordo com o MM. Juízo da 10ª Vara Federal de Execução Fiscal da SJGO, seria necessário comprovar que a empresa deixou de funcionar em seu domicílio fiscal sem comunicação aos órgãos competentes, o que não foi demonstrado no PARR. Além disso, de acordo com o MM. Juízo, a presença de meros indícios, não aliados a outros elementos, seriam insuficientes à autorização da responsabilização do sócio administrador pelos débitos da sociedade.

Essa prática, além de protelatória, representa uma subversão da lógica processual e do direito administrativo. Trata o ato conclusivo do PARR como uma mera alegação, ignorando sua natureza de ato administrativo dotado de presunção de veracidade e de legitimidade. Transfere-se indevidamente ao réu (Fazenda Nacional) o ônus que a lei expressamente atribui ao autor (contribuinte), em violação ao teor do art. 373, I, do Código de Processo Civil – CPC.

A relevância do presente estudo reside, portanto, na necessidade de se estabelecer as corretas premissas jurídicas para a análise da responsabilidade tributária apurada via PARR. É imperativo defender que o ato de corresponsabilização elaborado ao final de processo administrativo no qual foram garantidos contraditório e ampla defesa não pode ser desconstituído por meras alegações, mas exige do contribuinte-autor a produção de prova robusta e inequívoca de sua ilegalidade.

O entendimento defendido encontra respaldo na doutrina de Fabiana Del Padre Tomé, para quem a prévia realização de processo administrativo de apuração da responsabilidade tributária é imprescindível à manutenção da presunção de liquidez e de certeza da CDA. Vejamos (2016, p. 368):

Retomemos, assim, a questão que colocamos acima: como faz o sócio-administrador para provar que não praticou atos com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social ou estatuto? Entendemos que essa prova é feita mediante a demonstração de que inexistiu autuação fiscal contra o sócio-administrador, não tendo sido provado o ilícito desencadeador da responsabilidade tributária.

Interpretado o trecho acima *a contrario sensu*, comprovados os indícios de fato gerador da responsabilidade tributária pela Administração Tributária, por meio da PGFN, no âmbito do PARR, transfere-se ao particular o ônus de provar, em juízo, a não ocorrência da hipótese legal de responsabilização tributária.

Este artigo tem por objetivo demonstrar que a decisão final do PARR é um ato administrativo perfeito e acabado, dotado de presunção de legitimidade e de veracidade, e que se agrega às presunções de liquidez e de certeza relacionadas à própria CDA. Argumentar-se-á, com base na jurisprudência do STJ, que o ônus da prova na ação anulatória que visa a desconstituir a responsabilidade tributária atribuída ao contribuinte pelo PARR é do próprio contribuinte interessado, exploradas as premissas que formam a presunção de legitimidade dos atos administrativos e a presunção de liquidez e de certeza das CDAs. Em seguida, discutir-se-á a presunção de legitimidade do ato de corresponsabilização e suas implicações processuais, como a desnecessidade de apresentação dos autos do PARR em execução fiscal, com a aplicação, por analogia, do art. 41 da Lei n.º 6.830/80 – Lei de Execuções Fiscais (LEF). Por fim, será analisada a (im)possibilidade de distribuição dinâmica do ônus probatório sob a ótica do CPC.

A PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DO ATO DE CORRESPONSABILIZAÇÃO DE-CORRENTE DO PARR

Correlação com a presunção de certeza e de liquidez da CDA

A presunção de certeza e de liquidez da CDA, hoje estabelecida no direito brasileiro principalmente pelo art. 204 do CTN e pelo art. 3º da LEF, encontra origens na própria evolução histórica do Direito Tributário, enquanto ramo do direito intrinsecamente relacionado às bases do Direito Administrativo⁴. Essa presunção é resultado de uma evolução jurídica que buscou conferir maior efetividade à cobrança dos créditos da Fazenda Pública.

As presunções de certeza e de liquidez estudadas são decorrências do atributo da presunção de legitimidade e de veracidade dos atos administrativos em geral. A respeito do conceito dessas presunções, veja-se os ensinamentos de Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2015, p. 241):

A presunção de legitimidade diz respeito à conformidade do ato com a lei; em decorrência desse atributo, presumem-se, até prova em contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei.

A presunção de veracidade diz respeito aos fatos; em decorrência desse atributo, presumem-se verdadeiros os fatos alegados pela Administração. Assim ocorre com relação às certidões, atestados, declarações, informações por ela fornecidos, todos dotados de fé pública.

De acordo com Luis Manuel Fonseca Pires, o fundamento jurídico da presunção de legitimidade dos atos administrativos decorre do próprio princípio da legalidade. Uma vez que o administrador público somente pode atuar dentro do regime jurídico administrativo aplicável (art. 37 da CF/88), quando ordenado ou permitido que o faça, diferentemente da esfera de legalidade do direito privado (art. 5º, II, da CF/88), que pode atuar sempre que não seja proibido, torna-se lícito supor que, se a conduta do administrador decorre do ordenamento jurídico, é possível presumir a sua legitimidade (2006).

4 Nos primórdios do Direito Tributário, discutiu-se se este seria um mero apêndice do Direito Administrativo ou um ramo próprio. Hoje, prevalece o entendimento de que se trata de um ramo específico, com princípios e regras próprias, o que, contudo, não lhe confere plena autonomia em relação à sua matriz administrativista. (Ferraz; Godoi; Spagnol, 2025, p. 440).

Nas palavras de Ruy Barbosa Nogueira, mesmo a parte exclusivamente do Direito Administrativo, que concerne especialmente à disciplina de funcionamento dos órgãos da atividade pública, mantém relação com o Direito Tributário, bastando lembrar que os próprios funcionários fiscais, como as repartições e órgãos tributários, têm o exercício de suas atividades impositivas, arrecadoras e fiscalizadoras disciplinados pelo Direito Administrativo. (Barbosa, 1958, p. 517-520)

José dos Santos Carvalho Filho entende que as presunções em estudo decorrem da circunstância de se tratar de atos emanados de agentes detentores de parcela do Poder Público, cuja finalidade é alcançar o interesse público que protegem (2010, p. 135).

Di Pietro propõe outras razões para explicar o atributo dos atos administrativos em estudo, como: a) o regime representativo, típico da democracia, pressupõe que o Estado age com o consentimento de todos; b) a necessária celeridade na elaboração dos atos administrativos, reclamada para que se possa atender ao interesse público; c) a garantia de observância da lei decorrente da adoção de procedimentos e de formalidades para a sua edição (2015, p. 241).

Esse último ponto também é abordado no voto vencido da Ministra Eliana Calmon, no Recurso Especial n.º 1.182.462/AM. De acordo com a Ministra (Brasil, STJ, 2010):

A CDA que instrui o processo executivo fiscal é prova pré-constituída, gozando de presunção de certeza e liquidez nos termos do art. 3º, da Lei 6.830/80. É assim porque a inscrição em dívida ativa somente se consolida após o transcurso de uma série de atos tendentes a apurar e liquidar o crédito a ser cobrado. A inscrição em dívida ativa pressupõe débito incontroverso e visa formar título hábil a possibilitar a execução judicial do débito.

A inscrição em dívida ativa normalmente é o resultado de um processo administrativo que se iniciou com auto de infração – ato administrativo vinculado dotado de todas as garantias legais necessárias à defesa do acusado, especialmente o contraditório e a ampla defesa. O mesmo ocorre na hipótese de lançamento por homologação, pois embora a Administração Fazendária com base tão-somente na declaração do contribuinte, inscreva o débito em dívida ativa partindo do pressuposto de que houve confissão, é inegável a existência de efetiva participação do sujeito passivo que, espontaneamente, declara o valor do tributo que entende ser devido.

São tais procedimentos que dão à CDA a força probatória necessária para justificar a constrição patrimonial do devedor, a fim de satisfazer o crédito.

Veja-se, portanto, que a Ministra Eliana Calmon considerou como imprescindível à formação da presunção de certeza e de liquidez da CDA, decorrente da própria presunção de legitimidade dos atos administrativos em geral, prévio e adequado procedimento vinculado dotado de todas as garantias legais à defesa do contribuinte, especialmente o contraditório e a ampla defesa.

O professor José Eduardo Soares de Melo confirma o caráter de prova pré-constituída da CDA, em razão da sua presunção de certeza e de liquidez. Como presunção decorrente do regime jurídico do Direito Administrativo, não se constitui em presunção absoluta, uma vez que é garantido ao contribuinte o direito de ilidir, por prova inequívoca, a condição que lhe fora imposta pela CDA (2025, p. 437).

A adoção de um procedimento que garanta a certeza e a liquidez da dívida ativa surgiu, no Brasil, a partir da chamada “Reforma Osvaldo Aranha”, por meio do Decreto n.º 24.036, de 26 de março de 1934, quando, pela primeira vez, atribuiu-se à Procuradoria-Geral da Fazenda Pública (hoje Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional) a competência para apurar a certeza e a liquidez da dívida ativa da União, realizar sua inscrição e solicitar a sua cobrança (Moraes, 1991).

Atualmente, por força do art. 2º da LEF, a inscrição da dívida ativa caracteriza-se como um procedimento de controle administrativo de legalidade, exercido, no âmbito federal, pela PGFN (art. 131, § 3º, da CF/88). Apura-se a certeza, no sentido de análise dos dados do título probatório, principalmente sujeito ativo e passivo, e a liquidez, referente à quantia cobrada (Moraes, 1991).

Sobre o procedimento de inscrição em dívida ativa enquanto controle de legalidade, discorre Machado Segundo (2015, p. 191):

É importante referir que o ato de inscrição em dívida ativa não é mera formalidade automática. Trata-se de mais uma forma de controle interno da legalidade dos atos da Administração Pública, conforme art. 2º, § 3º, da Lei nº 6.830/80. Naturalmente, o Procurador responsável pela inscrição não poderá fazer um “julgamento” de todo o mérito da exigência, pois não é instância julgadora, mas poderá corrigir erros relacionados ao ato de inscrição.

Nem sempre o processo administrativo de apuração de crédito tributário contará com a análise de alguma hipótese de responsabilidade tributária. Isso porque, por vezes, sequer se tem notícia, nesse momento, de algum fato que justifique o redirecionamento da cobrança para outro sujeito passivo responsável. Assim, nem sempre o nome do responsável tributário constará originariamente da CDA, para fins de atendimento à jurisprudência do STJ, situação que garantiria à CDA e ao arrolamento do terceiro como responsável tributário a presunção de certeza do art. 3º da LEF e do art. 204 do CTN.

Nessa linha, o PARR, enquanto procedimento administrativo formal e regrado, com fundamento legal, tem por objetivo produzir ato administrativo vinculado, voltado à imputação de responsabilidade tributária ao sujeito passivo, similar ao controle de legalidade já realizado sobre a inscrição em dívida ativa.

A principal crítica doutrinária e jurisprudencial que recaía sobre a inclusão de responsáveis tributários diretamente na CDA – a ausência de um contraditório prévio – é solucionada por este procedimento. Ao implementar o devido processo legal na via administrativa, o ato final de corresponsabilização que resulta do PARR afasta qualquer alegação de cerceamento de defesa, o que robustece sua presunção de legitimidade.

O PARR não se limita a constatar indícios de responsabilidade. Ele instaura uma verdadeira apuração que, ao assegurar o direito constitucional ao contraditório

e à ampla defesa, confere ao ato de corresponsabilização uma solidez processual e legitimidade equiparável àquelas que decorrem de um processo administrativo de lançamento.

De acordo com o art. 20-D, III, da Lei n.º 10.522/2002, é faculdade da União, por meio da PGFN, instaurar procedimento administrativo para apuração de responsabilidade por débito inscrito em dívida ativa da União, ajuizado ou não. É nítido se tratar o PARR de procedimento incluso nas próprias atribuições de apuração, inscrição e cobrança da Dívida Ativa da União, atribuições essas dadas à PGFN pelo art. 131, § 3º, da CF/88 e pelo art. 12 da Lei Complementar n.º 73/93.

Constituído o crédito tributário, sua inscrição e cobrança estão aos cuidados dos Procuradores da Fazenda Nacional, agentes públicos que, diante de indícios de fatos que indicam hipóteses de responsabilidade tributária, devem perfectibilizar o ato de inscrição, com a inclusão do devedor respectivo na CDA. Ao conduzir procedimentos como o PARR, a PGFN não atua como mera credora em busca de seu crédito, mas como Função Essencial à Justiça, que zela pela correta formação do título executivo. Essa atuação prévia, como “guardiã” da legalidade da Dívida Ativa da União, confere uma camada adicional de legitimidade aos atos que dela decorrem, assegurando que a atribuição de responsabilidade passou por uma rigorosa análise jurídica antes de qualquer cobrança.

Além disso, como parte integrante da atividade administrativa de cobrança dos créditos tributários, a condução do PARR se dá de forma plenamente vinculada (em respeito aos arts. 3º e 142, parágrafo único, do CTN). Não se trata de procedimento instaurado ao alvedrio do procurador, pois sua deflagração depende da verificação de situações objetivas, previstas em lei e detalhadas por normativos infralegais, que configuram indícios de responsabilidade tributária de terceiros, como a omissão de declaração da pessoa jurídica por mais de 02 exercícios consecutivos (art. 41, I, da IN-RFB n.º 1.863/2018), a localização desconhecida (art. 38, III, “b”, da IN-RFB n.º 2.119/2022), a inexistência de fato (art. 38, III, da IN-RFB n.º 2.119/2022), a prática irregular de operação de comércio exterior (art. 38, II, da IN-RFB n.º 2.119/2022), a inaptidão (art. 31, I, da IN-RFB n.º 2.119/2022), o registro cancelado (art. 31, II, da IN-RFB n.º 2.119/2022), a omissão contumaz (art. 38, I, da IN-RFB n.º 2.119/2022), entre outras hipóteses.

Os indícios em questão, colhidos a partir de cruzamentos de dados e informações extraídos dos sistemas oficiais da Autoridade Tributária, fundamentam o início do PARR, em atendimento ao art. 2º, parágrafo único, III e IV, da Portaria-PGFN n.º 948/2017.

De acordo com Ferragut, assim como o auditor fiscal tem o dever de intimar o contribuinte para esclarecer fatos relacionados à própria obrigação tributária, tem também o dever de intimá-lo nos casos em que identificar atos de má gestão empresarial. Não prestados os esclarecimentos pelo interessado, autoriza-se a presunção, mediante ato administrativo, de que há responsabilidade tributária (2013, p. 194-195). Veja-se o seguinte trecho da autora sobre o tema (2013, p. 194-195):

[...] Da mesma forma que o auditor intima o contribuinte para esclarecer lançamentos contábeis, tempo e forma de integralização de capital, localização de bens do ativo circulante, depósitos bancários não contabilizados etc., poderá, igualmente, intimá-lo para identificar a autoria de um ato de má gestão empresarial. Se o fiscalizado não apresentar os esclarecimentos, a fiscalização estará autorizada a presumir que é o responsável pelo departamento fiscal, o administrador, o sócio etc., a depender de cada caso concreto.

Não se pode pretender diferenciar, em essência, o ato de corresponsabilização que resulta do PARR, conduzido por Procuradores da Fazenda Nacional, daquele realizado pela Receita Federal do Brasil em sede de lançamento. Ambos os órgãos federais são regidos pelos mesmos princípios e garantias da Lei n.º 9.784/99, assegurando contraditório a partir da identificação de indícios e notificação. Por essa razão, se os procedimentos são equivalentes, seus atos finais de imputação de responsabilidade devem gozar da mesma presunção de legitimidade, sendo irrelevante o momento em que a responsabilidade é apurada.

Assim, a correlação entre o controle de legalidade sobre a Dívida Ativa da União e a condução do PARR pela PGFN nos parece nítida, o que fortalece o entendimento de que a presunção de certeza atribuída à CDA para indicar o seu devedor principal também deve se estender ao corresponsável tributário indicado no PARR, visto que ambas as hipóteses buscam fundamento no microssistema de controle de legalidade da Dívida Ativa da União, devendo-se aplicar, por simetria, o mesmo racional que confere presunção de liquidez e certeza à CDA e que impõe ao executado o ônus da prova em contrário⁵.

Regularidade do procedimento e garantias do contraditório e da ampla defesa no PARR

Como exposto no tópico anterior, a presunção de certeza e de liquidez da CDA advém da própria presunção de legitimidade dos atos administrativos em geral, cujo fundamento, entre outros, é a prévia existência de processo administrativo no qual

5 Este racional já encontra eco na jurisprudência pátria. O TRF4, por exemplo, no julgamento do Agravo de Instrumento 5003929-30.2025.4.04.0000 (julgado em 17/06/2025), assentou que, diante da presunção de legitimidade do ato e da garantia de contraditório no PARR, o redirecionamento da execução é possível “independentemente de novas diligências”.

A mesma lógica sobre o ônus da prova foi aplicada pelo TRF6 (Apelação em Mandado de Segurança 6042181-14.2024.4.06.3800, julgada em 09/07/2025), que manteve a denegação da segurança pretendida por contribuinte por entender que “o ato administrativo de redirecionamento do débito tributário goza de presunção de veracidade e legitimidade, cabendo ao impetrante produzir prova documental robusta que o invalide, o que não se verificou nos autos”.

Na mesma linha, o TRF5, ao julgar a Apelação Cível 08006108220234058105 (em 18/03/2025), manteve sentença que afastou a pretensão anulatória do contribuinte ao fundamento de que a corresponsabilidade do autor pela dívida tributária da pessoa jurídica foi reconhecida no âmbito administrativo (PARR), cujos atos praticados são dotados de presunção de veracidade e legitimidade.

se garante ao jurisdicionado as garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV, da CF/88).

Trata-se de princípio expressamente previsto na Constituição, aplicável a processos judiciais e administrativos, e contemplado também na Lei n.º 9.784/99, em seu art. 2º, legislação integrante do microsistema de processos administrativos no âmbito federal, incidente de maneira subsidiária no processo administrativo tributário (art. 69 da Lei n.º 9.784/99).

De acordo com Di Pietro, a ampla defesa é aplicável a qualquer tipo de processo que envolva situações de litígio ou de imputação de sanções pelo Estado, assegurado ao jurisdicionado, de acordo com a legislação específica, os direitos à comunicação, à apresentação de alegações, à produção de provas e à interposição de recursos. Por sua vez, o contraditório decorre da própria bilateralidade do processo, oportunizando-se, principalmente, o direito de resposta. Exige-se, no mínimo, a notificação dos atos processuais à parte interessada, a possibilidade de exame das provas do processo, o direito de assistir à inquirição de testemunhas e o direito à apresentação de defesa escrita (2015, p. 774-775).

Da análise da Portaria-PGFN n.º 948/2017, observa-se o integral cumprimento dos pressupostos básicos de atendimento aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Como se nota do art. 2º, parágrafo único, da referida Portaria, o procedimento deve especificar o fundamento da pretensão de atribuição de responsabilidade tributária ao demandado, a partir de situações ao menos indiciárias que dão ensejo à responsabilização, com a indicação das seguintes informações básicas: a) indicação do devedor principal dos débitos da CDA; b) identificação do terceiro a ser responsabilizado; c) elementos de fato que caracterizam a hipótese de responsabilidade; d) fundamentos jurídicos da imputação; e) discriminação e valor consolidado dos débitos.

Atendidos os requisitos para o início do procedimento, notifica-se o particular interessado, na forma do art. 3º, por meio eletrônico, por carta via correios ou por edital, conforme hipóteses regulamentadas na Portaria. Garante-se ao interessado, conforme art. 3º, § 2º, da Portaria, a consulta ao procedimento instaurado, com todos os seus documentos e informações.

A própria notificação do PARR já delimita o ônus probatório do contribuinte, conferindo clareza e previsibilidade ao procedimento. O ato não se restringe a comunicar os indícios de irregularidade, mas também informa, de maneira explícita, quais elementos de prova são suficientes para desconstituí-los. Assim, diante de um indício de dissolução irregular, o notificado é orientado a apresentar documentos que atestem a atividade da empresa (contratos comerciais vigentes; movimentações de cartão de crédito; notas fiscais recentes, etc.) ou, alternativamente, que comprovem a regularidade de seu encerramento legal.

Portanto, realizada a notificação, garante-se ao interessado a possibilidade de apresentação de defesa, por meio de impugnação, a qual deverá se limitar à discussão objeto do PARR (art. 4º). A impugnação será apreciada por Procurador da Fazenda

Nacional em exercício na unidade descentralizada responsável pela inscrição em dívida ativa, em decisão motivada (art. 5º). Contra essa decisão, garante-se também ao interessado o direito à interposição de recurso administrativo sem efeito suspensivo (art. 6º). Por fim, somente na hipótese de rejeição da impugnação ou do recurso administrativo, será o terceiro interessado considerado responsável pelo(s) débito(s) (art. 7º), com os efeitos daí decorrentes.

O art. 2º da Portaria do PARR, ao prever a necessidade de apresentação de indícios de situação que configure responsabilidade tributária, alinha-se ao entendimento do STJ no sentido de que o redirecionamento da execução fiscal depende, no mínimo, da presença de indícios da situação configuradora da responsabilização. Na maioria dos casos enfrentados pela jurisprudência, há indício de dissolução irregular da empresa (enunciado de Súmula n.º 435 do STJ), o que é considerado suficiente ao redirecionamento, dispensada a instauração, por exemplo, do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica – IDPJ⁶.

Trata-se indício, aqui, como “tudo o que indique, com probabilidade, a existência de algo” (Tomé, 2016, p. 102). É tudo que pode levar, por operação mental, à conclusão sobre a veracidade ou falsidade de um fato (Tomé, 2016, p. 102). Apontados os indícios pela PGFN no PARR, permite-se ao terceiro interessado a produção de provas que os refutem e, conseqüentemente, levem ao provimento da impugnação ou do recurso administrativo, sem que haja responsabilização pelo débito tributário.

Nesse contexto, a inércia do notificado em apresentar os documentos solicitados ou em refutar os indícios de forma consistente, apesar das claras orientações do PARR sobre as provas capazes de infirmar a responsabilização, não pode ser descon siderada. Tal omissão opera como fator de consolidação da presunção de legitimidade dos indícios inicialmente constatados, validando a atuação administrativa e o ato de corresponsabilização que dela decorre.

A instauração do PARR representa uma atuação administrativa preliminar e não contenciosa. O objetivo é oportunizar o esclarecimento de uma situação irregularmente constatada, para que a responsabilização do contribuinte ocorra apenas após a devida apuração. Mesmo que a PGFN já possua elementos suficientes para requerer o redirecionamento em uma execução fiscal, adota-se esta via como cautela e em prestígio ao princípio da verdade material⁷, permitindo que o notificado comprove fatos que podem não ser de conhecimento do Fisco.

6 Nesse sentido: AgInt no AREsp n. 2.217.845/RJ, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 16/9/2024, DJe de 19/9/2024.; AgInt no REsp n. 1.822.894/SC, relator Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 14/2/2022, DJe de 23/2/2022.; AgInt no AREsp n. 2.432.801/SE, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 13/5/2024, DJe de 29/5/2024.

7 Celso Antônio Bandeira de Mello, a propósito, ensina que: O princípio da verdade material consiste em que a administração, ao invés de ficar adstrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado, como bem diz Hector Jorge Escola. Nada importa, pois, que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte ou pelas partes, a administração deve sempre buscar a verdade substancial. (1996, p. 306.)

Trata-se de uma evolução procedimental que antecipa o contraditório, conferindo ao administrado a oportunidade de uma defesa plena antes de qualquer medida de constrição judicial, o que também prestigia a economia processual ao resolver a controvérsia na esfera administrativa. O entendimento de que o PARR fortalece as garantias do administrado vem sendo confirmado na jurisprudência. Os tribunais têm reconhecido que, ao adicionar instâncias de defesa (Brasil, TRF-3, 2023)⁸ e robustecer o contraditório prévio em sede administrativa (Brasil, TRF-3, 2025)⁹, o procedimento resulta em um ato de responsabilização dotado de maior legitimidade, que se alinha à legalidade e à eficiência administrativa (Brasil, TRF-4, 2025)¹⁰.

De outro giro, uma vez garantido o contraditório e a ampla defesa em um procedimento administrativo regular, a não apresentação de provas suficientes pelo notificado para infirmar a irregularidade apontada opera como um fator de convalidação dos indícios iniciais. Impõe-se, assim, por simetria jurídica e isonomia procedimental, que ao ato de corresponsabilização derivado do PARR seja conferida a mesma presunção de legitimidade de uma CDA emitida após um regular processo de lançamento, pois ambos são fruto de um rito que assegurou ao contribuinte todas as oportunidades de defesa.

Presunção de legitimidade do ato de corresponsabilização no PARR

Assentadas as premissas dispostas nos dois subtópicos anteriores, há razões suficientes para se defender a presunção de legitimidade do ato de corresponsabilização decorrente do PARR.

Primeiramente, o ato de corresponsabilização traduz-se em ato administrativo, enquanto norma concreta, emanada pelo Estado, ou por quem exerce a função administrativa, com a finalidade de modificar uma relação jurídica-tributária, a partir da inclusão de um novo sujeito no polo passivo da obrigação tributária (Figueiredo *apud* Tomé, 2016, p. 350). Como ato administrativo, goza das já analisadas presunção de legitimidade e de veracidade.

Além disso, analisado o procedimento inerente ao PARR, em conformidade com o que dispõem o art. 20-D, III, da Lei n.º 10.522/2002 e a Portaria-PGFN n.º 948/2017, percebe-se cumprido o pressuposto que justifica a atribuição da presunção

8 Destacamos o seguinte trecho: “Em se tratando de investigação que discute o fato deflagrador de responsabilidade de terceiro, e não o próprio crédito, improcede a alegação da impetrante de que o exercício de ampla defesa no PARR é indevidamente restrito. Com efeito, a dívida em si (e mesmo a responsabilização promovida em sede administrativa) podem ser amplamente discutidos em Juízo, como de praxe. A sistemática do Fisco meramente adiciona instâncias de defesa, como visto”.

9 Destacamos o seguinte trecho: “A jurisprudência reconhece a legitimidade do PARR, que fortalece o contraditório prévio em sede administrativa, sendo possível o controle judicial posterior.”.

10 Destacamos o seguinte trecho: “O procedimento previsto no art. 20-D da Lei 10.522, de 2002, e na Portaria PGFN nº 948, de 2017, presta-se a veicular a apuração de responsabilidade de terceiros. Sua adoção constitui aplicação dos objetivos de legalidade e eficiência da administração pública (art. 37 da Constituição)”.

de legitimidade aos atos administrativos, a saber, o desenvolvimento da elaboração do ato em processo administrativo no qual se resguardam o contraditório e a ampla defesa, presente o art. 5º, LV, da CF/88 e o art. 2º da Lei n.º 9.784/99.

A presunção de legitimidade do ato de responsabilização do PARR também se alinha ao entendimento consolidado na jurisprudência sobre a matéria. Historicamente, o Superior Tribunal de Justiça – STJ firmou, alinhado ao enunciado de Súmula n.º 435, que a certidão de um Oficial de Justiça atestando que a empresa não mais funciona em seu domicílio fiscal constitui indício suficiente de dissolução irregular para autorizar o redirecionamento da execução fiscal¹¹. Contudo, a própria jurisprudência evoluiu para reconhecer que este não é o único meio de prova para tal fim.

Essa evolução é perfeitamente sintetizada em paradigmático acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que validou a utilização de “petição fundamentada da exequente informando dados colhidos em sistemas internos” como alternativa à certidão do Oficial de Justiça, confirmando que a análise de dados pela Fazenda Nacional é um caminho plenamente legítimo para a apuração da irregularidade (Brasil, TRF-3, 2023). O referido julgado do TRF-3 ampara-se, com acerto, em precedente do próprio STJ, no Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.527.224/SC, de relatoria da Min. Assusete Magalhães, o qual esclarece que a jurisprudência “não vincula, necessariamente, a prova indiciária da dissolução irregular da sociedade à existência de certidão, lavrada pelo Oficial de Justiça” (Brasil, STJ, 2015).

Portanto, se a jurisprudência do STJ considera hábil ao redirecionamento uma petição da Fazenda Pública que apresenta indícios de dissolução irregular com base em dados internos, com muito mais razão deve ser revestido de presunção de legitimidade o ato conclusivo do PARR. Afinal, este último não apenas apura os mesmos dados, mas o faz em um procedimento formal, que garante o contraditório e é conduzido por Procuradores da Fazenda Nacional, cujos atos são dotados de fé pública, equiparável à dos Oficiais de Justiça.

Essa compreensão judicial é especialmente relevante em uma economia cada vez mais digital, na qual a constatação física da dissolução irregular por um Oficial de Justiça se torna, em muitos casos, um método obsoleto ou mesmo inviável. Com o advento da Lei da Liberdade Econômica, diversos empreendimentos são dispensados de alvarás e licenças de funcionamento vinculados a um endereço físico (art. 3º, I, Lei n.º 13.874/2019¹²).

11 Nesse sentido: AgInt no AREsp n. 2.432.801/SE, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 13/5/2024, DJe de 29/5/2024.; AgInt no AREsp n. 2.237.119/SP, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 21/8/2023, DJe de 24/8/2023.; AgInt no AREsp n. 2.101.929/RJ, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/4/2023, DJe de 19/4/2023..

12 Veja-se lista disponibilizada pelo Governo Federal sobre os CNAE dispensados de obter licença para funcionamento de estabelecimento, resguardada orientação em sentido contrário no plano municipal ou estadual: <https://www.gov.br/empresas-e-negocios/pt-br/drei/tabelas-de-dispensa-de-alvara>. Acesso em: 16/07/2025.

Assim, os indícios de dissolução irregular são cada vez mais constatados por outras vias, como a análise de dados que demonstram a omissão de declaração da pessoa jurídica por mais de 02 exercícios consecutivos (art. 41, I, da IN-RFB n.º 1.863/2018), o registro cancelado (art. 31, II, da IN-RFB n.º 2.119/2022), a omissão contumaz (art. 38, I, da IN-RFB n.º 2.119/2022), entre outras hipóteses, conforme exposto anteriormente.

Por fim, Fabiana Del Padre Tomé destaca a importância, para a manutenção da pre-sunção da certeza e liquidez da CDA, da disponibilidade do respectivo processo administrativo de lançamento no qual foi atribuída a responsabilidade pelo débito tributário a um terceiro, dever da Administração Pública que consta do art. 41 da LEF (2016, p. 368). Por igualdade de razões, como visto, o art. 3º, § 2º, da Portaria-PGFN n.º 948/2017 prevê, expressamente, o dever da Administração Pública e o direito do terceiro interessado à disponibilização da íntegra do PARR, sobretudo para a garantia do direito à defesa. Devidamente disponibilizado o processo ao terceiro interessado, mantém-se, até prova em contrário, a presunção de legitimidade do ato de corresponsabilização, a embasar a manutenção da exigibilidade do débito em desfavor do terceiro interessado.

A DESCABIDA INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA EM DESFAVOR DA FAZENDA PÚBLICA

A imputação de responsabilidade tributária a terceiros por meio do Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade, promovido pela Fazenda Nacional, frequentemente enseja a provocação do controle jurisdicional.

Encerrada a instância administrativa, o terceiro busca a tutela jurisdicional objetivando a desconstituição do ato. Para tanto, vale-se das vias processuais de cognição exauriente, como a ação anulatória e os embargos à execução, ou, ainda, da via mandamental. O paradoxo reside no tratamento jurisdicional conferido ao tema: embora o ato decorrente do PARR seja, em tese, revestido da presunção de legitimidade — potencializada pela observância do devido processo legal administrativo —, constata-se uma certa relutância por parte de magistrados em lhe conferir plena eficácia¹³.

13 Conforme já citado, a decisão proferida no Agravo de Instrumento 5031680-26.2024.4.04.0000/RS, do TRF da 4ª Região, ilustra essa problemática. O Tribunal manteve o indeferimento da corresponsabilização apurada em PARR, transferindo à Fazenda Nacional o ônus de comprovar em juízo os fatos da dissolução irregular, mesmo diante da regular instauração e conclusão do procedimento administrativo que já havia feito essa verificação.

Em linha similar, o TRF da 2ª Região, no julgamento da Apelação Cível 5071858-31.2023.4.02.5101, afastou a inclusão de corresponsável no polo passivo da execução fiscal, embora amparada em PARR, sob o fundamento de que a Fazenda Nacional não teria juntado aos autos qualquer documento apto a demonstrar a instauração do referido procedimento.

Ademais, no âmbito do TRF1, foi proferida sentença anulatória de CDAs, na Ação Anulatória n.º 1009132-06.2023.4.01.4200, por ausência de notificação de devedor responsabilizado para a constituição da CDA, embora tenha sido comprovada a sua notificação no PARR. Por sua vez, na Ação Anulatória n.º 1042913-87.2020.4.01.3500, foi proferida sentença anulatória do PARR, por considerar que “a informação INATIVA constante dos cadastros da empresa devedora não é hábil a comprovar que houve dissolução irregular da sociedade e, de consequência, autorizar o redirecionamento da cobrança para o sócio-administrador”.

Essa prática culmina na suspensão da exigibilidade do crédito e na concomitante inversão do ônus da prova, com a imposição à Fazenda Nacional do dever de comprovar os fatos que sustentam o redirecionamento. Trata-se de uma dinâmica que, ao mesmo tempo em que desconsidera a presunção de legitimidade do ato do PARR, opera em manifesta dissonância com a regra processual do art. 373 do CPC, a qual onera o contribuinte com a prova da ilegalidade do ato impugnado.

Conforme ensina Barbosa Moreira, o ônus da prova se subdivide em ônus da prova subjetivo e objetivo. Do ponto de vista subjetivo, guarda relação com os fatos a serem provados por cada uma das partes no processo, a fim de se concluir quem deve provar determinado fato ou a quem interessa a prova. Segundo o autor, “o desejo de obter a vitória cria para o litigante a necessidade, antes de mais nada, de pesar os meios de que se poderá valer no trabalho de persuasão” (1988, p. 73).

Do ponto de vista objetivo, funciona como regra de julgamento, que, ao impedir o *non liquet*, oferece ao magistrado um critério para decidir em face da incerteza sobre os fatos. A solução, portanto, será a de julgar em prejuízo da parte onerada que não produziu a prova necessária. Conforme leciona Barbosa Moreira (1988, p. 73):

[...] cuida então a lei, em geral, de proceder a uma distribuição de riscos: traça critérios destinados a indicar, conforme o caso, qual dos litigantes terá de suportá-los, arcando com as consequências desfavoráveis de não se haver provado o fato que lhe aproveitava.

O art. 373, I e II, do CPC, determina que o autor da ação tem o ônus de provar os fatos constitutivos do seu direito, enquanto estabelece ao réu o ônus de provar os fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito do autor. A correta distribuição do ônus da prova, nos termos desse dispositivo legal, exige uma análise criteriosa da natureza da defesa apresentada pela contraparte.

Ensina Humberto Theodoro Júnior que é preciso distinguir a simples negação do fato constitutivo do direito do autor da alegação de um fato extintivo ou modificativo, pois somente este último tem o condão de deslocar o ônus probatório para o polo passivo. O deslocamento ocorre apenas quando o réu, aceitando o fato narrado pelo autor, invoca um “evento superveniente”, um segundo fato que anula ou altera as consequências jurídicas do primeiro. Em contrapartida, havendo um mero “conflito de versões para um só fato”, em que o réu nega a premissa fundamental da causa de pedir, o encargo de provar o fato constitutivo continua integralmente sob a responsabilidade do autor (2018, p. 919).

Esse raciocínio aplica-se com perfeição à impugnação judicial do PARR. Ao ajuizar uma ação anulatória, o contribuinte, na posição de autor, alega como fato constitutivo de seu direito a inexistência dos pressupostos para sua responsabilização, como a não ocorrência da dissolução irregular. A Fazenda Nacional, como ré, não introduz um fato novo e superveniente; ao contrário, ela apenas nega a premissa de irresponsabilidade

alegada pelo autor, sustentando a legitimidade do ato administrativo que já concluiu o oposto. Trata-se, portanto, de um clássico “conflito de versões”, o que torna incabível a inversão do ônus probatório, cabendo ao autor, e somente a ele, o encargo de produzir prova inequívoca que desconstitua o ato de responsabilização.

Além da regra geral de distribuição do ônus da prova, estabelecida nos incisos I e II do art. 373 do CPC, o § 1º do mesmo dispositivo introduz um mecanismo distinto: a dinamização do ônus da prova. A prerrogativa permite ao juiz redistribuir a responsabilidade probatória quando uma das partes enfrenta impossibilidade ou dificuldade excessiva para produzir a prova necessária. Contudo, a aplicação genérica e indiscriminada dessa dinamização, sem a presença cumulativa dos requisitos previstos no art. 373, § 1º, do CPC, pode gerar insegurança jurídica e afrontar garantias constitucionais (Baggio; Berri, 2019).

Como ensina Alexandre Câmara, essa flexibilização encontra fundamento no modelo cooperativo de processo (art. 6º do CPC), segundo o qual todos os sujeitos devem atuar para a produção de um resultado justo, o que legitima a atribuição do ônus à parte que, a princípio, não o teria, mas que possui melhores condições de produzir a prova (2017, p. 209).

No contexto do PARR, não se configura a hipossuficiência probatória do contribuinte que justificaria a dinamização do ônus da prova. Isso porque não há “excessiva dificuldade” para o contribuinte produzir as provas, visto que a própria notificação de abertura do procedimento o orienta sobre quais documentos podem refutar os indícios de dissolução irregular, como a apresentação de contratos ou notas fiscais recentes.

A verdadeira impossibilidade probatória recairia sobre a Fazenda Nacional caso lhe fosse imposto o ônus de provar um fato negativo — a ausência absoluta de dissolução da empresa —, especialmente quando todos os dados sistêmicos disponíveis indicam o contrário. Sequer a hipótese de responsabilização tributária contida no enunciado de Súmula n.º 435 do STJ demanda tal prova, bastando o indício para que se estabeleça a presunção: “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” (Brasil, STJ, 2010).

Assim, a inversão do ônus da prova em ação judicial que busca invalidar o PARR desvirtua o propósito da dinamização, que é reequilibrar a paridade de armas e não criar desigualdades ou onerar excessivamente a parte que já demonstrou a regularidade de sua atuação (Carvalho, 2017).

A aplicação do ônus probatório deve ser analisada em compatibilidade com a presunção de legitimidade e de veracidade que goza o ato administrativo de corresponsabilização decorrente do PARR. Como visto em relação à CDA, se o nome do corresponsável tributário consta da certidão (situação que resulta de prévio processo administrativo de lançamento tributário em que há apuração de responsabilidade

tributária), a este incumbe o ônus de refutar tal inclusão. Nesse sentido, veja-se as teses aprovadas para os Temas Repetitivos n.ºs 103 e 104 do STJ (Brasil, STJ, 2009):

Se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.

Presentes as semelhanças entre a constituição da CDA e o ato de corresponsabilização elaborado no PARR, que culmina na inclusão de responsável tributário na CDA, igual entendimento merece ser considerado em eventual processo judicial de impugnação.

Por uma questão de isonomia e coerência sistêmica, o tratamento dado ao ato do PARR não pode se afastar daquele conferido à CDA. Se a jurisprudência impõe ao devedor, cuja responsabilidade foi apurada em regular processo de lançamento, o ônus de refutar a presunção do título executivo, é inadmissível exigir que a Fazenda Nacional repita, em juízo, uma instrução probatória já exaurida e validada administrativamente, especialmente quando os fundamentos do ato estão disponíveis ao contribuinte por meio de acesso às cópias do procedimento, em simetria com o que dispõe o art. 41 da LEF.

A disponibilidade do processo administrativo para o contribuinte reforça a manutenção do ônus da prova sobre ele. O art. 3º, § 2º, da Portaria-PGFN n.º 948/2017, prevê expressamente o dever da Administração Pública de disponibilizar a íntegra do PARR ao terceiro interessado, garantindo-lhe o direito à defesa. Esse dispositivo estabelece uma analogia clara com o art. 41 da LEF, que impõe à Fazenda Pública o dever de manter o processo administrativo fiscal à disposição do executado. A interpretação do STJ sobre o art. 41 da LEF é que o dever de a Fazenda Pública manter o processo administrativo disponível implica no ônus do contribuinte de acessá-lo para ilidir a presunção de certeza e liquidez da CDA (Brasil, STJ, 2011).

Dessa forma, se o contribuinte teve a oportunidade de acessar a íntegra do PARR e exercer seu contraditório na esfera administrativa, a ele incumbe o dever de produzir a prova robusta e inequívoca em juízo para desconstituir a presunção de legitimidade do ato de corresponsabilização. A mera alegação de ausência de provas ou a busca pela inversão do ônus, quando o acesso aos autos administrativos foi garantido, demonstra uma tentativa de subverter a lógica processual e de se evadir do seu dever de colaboração. A Fazenda Nacional, por sua vez, já cumpriu seu ônus ao instituir e conduzir o PARR de forma transparente e com respeito às garantias do devido processo legal administrativo.

Além disso, a inversão do ônus da prova como regra de instrução (aspecto subjetivo) para casos como a impugnação do PARR poderia gerar também um paradoxo no ideal de processo cooperativo buscado pelo CPC. A Teoria dos Jogos, notadamente o “dilema do prisioneiro”, sugere que, se uma das partes é previamente desonerada da produção de provas, ela tenderá a não cooperar plenamente, apresentando apenas o mínimo necessário para alcançar seus objetivos. Essa “inércia estratégica” prejudica a busca pela verdade material e a formação de um conjunto probatório completo para o juízo (Britto, 2019).

A decisão de não inverter o ônus da prova em desfavor da Fazenda Pública, em casos de impugnação judicial do PARR, age também como um mecanismo indutivo, como forma de estimular o contribuinte a produzir todas as provas ao seu alcance para demonstrar a não ocorrência dos fatos que justificaram sua responsabilização no âmbito administrativo, garantindo um processo mais completo e equitativo.

Por fim, a corresponsabilização de um terceiro por um débito tributário não ocorre sem fundamento ou sem prévio procedimento. Uma vez inscrito o débito em dívida ativa, a inclusão de um terceiro pode se dar diretamente no âmbito do processo executivo, independentemente de o nome do responsável constar na CDA, caso em que haverá o ônus probatório da Fazenda Nacional para comprovar o fato que deu ensejo à responsabilidade tributária¹⁴, ou sua inclusão poderá se dar mediante prévio procedimento administrativo de apuração da responsabilidade tributária, caso em que a Fazenda Nacional se desincumbirá desse ônus no próprio processo administrativo (art. 20-D, III, da Lei n.º 10.522/2002).

Cumpra ao autor de ação que impugne o ato de corresponsabilização, nos termos dos arts. 373, I, e 374, IV, do CPC, apresentar lastro probatório mínimo que cause, pelo menos, dúvida no julgador a respeito da regularidade do ato de corresponsabilização decorrente do PARR, utilizando-se dos meios à sua disposição, como a própria cópia dos autos do PARR. Como ensina Vicente Greco Filho, se houver presunção relativa de fato em favor de uma das partes, incumbe à parte contrária o ônus de produzir a prova em sentido inverso (*apud* Tomé, 2016, p. 211).

CONCLUSÃO

O PARR representa um avanço fundamental na modernização da cobrança do crédito público, alinhando a necessidade de eficiência arrecadatória ao respeito inafastável às garantias constitucionais. Ao formalizar a apuração de responsabilidade de terceiros em um rito que assegura o contraditório e a ampla defesa antes de qualquer

14 Nesse sentido: EREsp n. 702.232/RS, relator Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 14/9/2005, DJ de 26/9/2005, p. 169.; AgRg no REsp n. 720.043/RS, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 20/10/2005, DJ de 14/11/2005, p. 214.

medida de cobrança judicial, a PGFN não apenas fortalece a segurança jurídica, mas também soluciona a principal crítica histórica ao redirecionamento da execução fiscal.

No entanto, o presente estudo identificou um paradoxo na aplicação judicial do instituto: uma frequente e indevida inversão do ônus da prova em desfavor da Fazenda Nacional. Essa prática ignora que a decisão final do PARR é um ato administrativo perfeito, acabado e dotado de robusta presunção de legitimidade e veracidade, à qual se agrega a presunção de certeza e liquidez da própria CDA.

Demonstrou-se que essa presunção não é arbitrária, mas decorre diretamente da regularidade do procedimento, que, ao se basear em indícios objetivos e garantir ao notificado pleno acesso aos autos e a oportunidade de refutar as alegações, espelha a mesma lógica que confere validade aos atos de lançamento tributário. Por uma questão de isonomia e coerência sistêmica, o tratamento conferido ao ato do PARR não pode ser inferior àquele que a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça já confere à CDA em que o nome do sócio é incluído, cabendo a este o ônus de provar sua não responsabilidade.

Argumentou-se, ainda, que a dinamização do ônus da prova, prevista no art. 373, § 1º, do CPC, é inaplicável ao caso. A “excessiva dificuldade” probatória não recai sobre o contribuinte, que detém os documentos de sua própria atividade empresarial, mas sim sobre a Fazenda Pública, a quem se imporia a complexa tarefa de provar um fato negativo. A inversão, nesse cenário, desvirtua o instituto e desincentiva a cooperação processual, violando a regra geral de que o ônus de provar o fato constitutivo do direito – a ilegalidade do ato – é do autor da ação anulatória.

Portanto, conclui-se que a correta interpretação do ordenamento jurídico impõe que, na impugnação judicial de uma responsabilidade atribuída via PARR, o ônus da prova para desconstituir o ato administrativo recaia integralmente sobre o contribuinte-autor. Tal entendimento não apenas prestigia a presunção de legitimidade dos atos da Administração Pública, mas também se alinha à jurisprudência pacífica dos tribunais superiores, promovendo a eficiência, a justiça fiscal e a estabilidade das relações jurídico-tributárias.

REFERÊNCIAS

BAGGIO, Andreza Cristina; BERRI, Carolina Heloisa Guchel. A engenharia processual da dinamização do ônus da prova pelo magistrado como afronta a garantias constitucionais. **REVISTA BRASILEIRA DE DIREITO PROCESSUAL - RBDPRO**, ano 2019, n. 106, p. 49-82, abr. 2019. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/v2/revista/P131/E41804/89934>. Acesso em: 19 jul. 2025.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. Julgamento e ônus da prova. **Temas de Direito Processual. Segunda Série**. São Paulo: Saraiva, 1988.

BARBOSA, Ruy. O Direito Tributário e suas relações com outras disciplinas. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, v. 53, p. 517-520, 1958.

FREITAS, Liz Bittencourt Amado de. A Necessidade de Processo Administrativo Fiscal Prévio ao Redirecionamento da Execução Fiscal aos Sócios-gerentes. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 44, p. 250–278, 2020. DOI: 10.46801/2595-6280-rdta-44-11. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/725>. Acesso em: 10 jul. 2025.

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 3ª Região, 1ª Turma, **AI - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 5025395-44.2024.4.03.0000**. [...] 1. A instauração do PARR é legítima para apuração de responsabilidade tributária de terceiros, desde que observados os requisitos legais e formais. 2. A existência de provas da inatividade de fato da empresa sem a dissolução e baixa regular da pessoa jurídica pode ensejar a conclusão de que houve a dissolução irregular dessa última, a para justificar a responsabilização do sócio, conforme a jurisprudência aplicável [...]. Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL ANTONIO MORIMOTO JUNIOR. Agravante: AILTON ALVES PEREIRA. Agravada: União Federal – Fazenda Nacional. Julgado em 28/02/2025, DJEN DATA: 11/03/2025. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoPje/316188105>. Acesso em: 20 jul. 2025.

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 3ª Região, 3ª Turma, **ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 5008792-65.2020.4.03.6100**. [...] 1. O procedimento administrativo de responsabilidade de terceiros (PARR, previsto na Portaria PGFN 948/2017) tem respaldo legal expresso, nos termos do artigo 20-D, III, da Lei 10.522/2002, aplicando-se exclusivamente nos casos de indícios ou efetiva constatação de dissolução irregular de empresas. Trata-se, de fato, de causa suficiente para impor solidariedade pelas dívidas em aberto ao sócio responsável, conforme as teses firmadas pelo Superior Tribunal de Justiça nos Temas Repetitivos 630 e 981. [...]. Rel. Desembargador Federal LUIS CARLOS HIROKI MUTA. Apelante: União Federal – Fazenda Nacional. Apelado: CLAUDIO BELARMINO DE SOUZA. Julgado em 03/02/2023, Intimação via sistema DATA: 06/02/2023. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoPje/269517394>. Acesso em: 20 jul. 2025.

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 4ª Região, 2ª Turma, **AG 5001795-30.2025.4.04.0000**. [...] 1. O art. 20-D da Lei 10.522, de 2002, com a redação conferida pela Lei 13.606, de 2018, autoriza a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a instaurar procedimento administrativo para apuração de responsabilidade por débito inscrito em dívida ativa da União. 2. O procedimento previsto no art. 20-D da Lei 10.522, de 2002, e na Portaria PGFN nº 948, de 2017, presta-se a veicular a apuração de responsabilidade de terceiros. Sua adoção constitui aplicação dos objetivos de legalidade e eficiência da administração pública (art. 37 da Constituição). 3. Havendo penhora de imóvel da empresa devedora nos autos da execução fiscal, o qual ainda não foi expropriado, não cabe, por ora, o redirecionamento ao sócio administrador. Relator para Acórdão EDUARDO VANDRÉ OLIVEIRA LEMA GARCIA. Agravante: União Federal – Fazenda Nacional. Agravada: ZUNINO MATERIAIS E MAQUINAS PARA CALCADOS LTDA. Julgado em 20/05/2025. Publicado em: 02/06/2025. Disponível em: https://eproc-jur.trf4.jus.br/eproc2trf4/externo_controlador.php?acao=jurisprudencia@jurisprudencia/download_inteiro_teor&doc=40005111059&crc=38ebc03e&versao=4&origem=TRF4. Acesso em: 20 jul. 2025.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Portaria-PGFN n.º 948, de 15 de setembro de 2017**. Regulamenta, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

(PGFN), o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade – PARR. Publicado(a) no DOU de 19/09/2017, seção 1, página 23. Disponível em: <https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/86309/visao/vigente>. Acesso em: 10 jul. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). **Enunciado de Súmula n.º 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. Data da decisão: 14/04/2010. DJE: 13/05/2010. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/docs_internet/jurisprudencia/tematica/download/SU/Sumulas/SumulasSTJ.pdf. Acesso em: 18 jul. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). **Recurso Especial n.º 1.182.462/AM**. [...] 1. A responsabilidade patrimonial secundária do sócio, na jurisprudência do Egrégio STJ, funda-se na regra de que o redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. [...] Rel.: Min. Eliana Calmon. Recorrente: Cassiano Cirilo Anunciação. Recorrido: Estado do Amazonas. Julgado em: 25/08/2010. Publicado em: 14/12/2010. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201000321007&dt_publicacao=14/12/2010. Acesso em: 10 jul. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). **Recurso Especial n.º 1.104.900**. [...] 1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. [...] Rel.: Min. Denise Arruda. Recorrente: Wilson Valadão de Azevedo e outro. Recorrido: Estado do Espírito Santo. Julgado em 25/3/2009, DJe de 1/4/2009. Disponível em: scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200802743578&dt_publicacao=01/04/2009. Acesso em: 19 jul. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.527.224/SC**. [...] A jurisprudência deste STJ não vincula, necessariamente, a prova indiciária da dissolução irregular da sociedade à existência de certidão, lavrada pelo Oficial de Justiça, atestando a cessação de funcionamento da empresa no endereço constante de seus registros fiscais ou comerciais. Deveras, a correta compreensão da orientação adotada neste STJ é de que, uma vez presente a certidão do Oficial de Justiça, a atestar o encerramento das atividades da sociedade, tem-se por provada, ao menos num primeiro momento, a dissolução irregular da empresa. A inversão do silogismo não se segue. Vale dizer, acaso inexistente a referida certidão, não decorre, necessariamente, a ausência de prova do encerramento irregular da empresa. [...] Rel.: Min. Assusete Magalhães. Agravante: Márcio Silva Xavier. Agravada: Fazenda Nacional. Julgado em 6/8/2015, DJe de 14/9/2015. Disponível em: scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201402575700&dt_publicacao=14/09/2015. Acesso em: 20 jul. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Recurso Especial n.º 1.239.257/PR**. [...] 3. Esta Corte já se manifestou no sentido de que as cópias do processo administrativo fiscal não são imprescindíveis para a formação da certidão de dívida ativa e, conseqüentemente,

para o ajuizamento da execução fiscal. Assim, o art. 41 da Lei n. 6.830/80 apenas possibilita, a requerimento da parte ou a requisição do juiz, a juntada aos autos de documentos ou certidões correspondentes ao processo administrativo, caso necessário para solução da controvérsia. Contudo, o ônus de tal juntada é da parte embargante, haja vista a presunção de certeza e liquidez de que goza a CDA, a qual somente pode ser ilidida por prova em contrário a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite, nos termos do art. 204 do CTN. [...] Relator: Min. Mauro Campbell Marques. Recorrente: José Ferreira Filho. Recorrida: Fazenda Nacional. Julgado em 22/3/2011, DJe de 31/3/2011. Disponível em: scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201100422661&dt_publicacao=31/03/2011. Acesso em: 20 jul. 2025.

BRITTO, Cristhian Denardi de. Processo cooperativo e inversão do ônus da prova: análise e crítica a partir da teoria dos jogos. **REVISTA BRASILEIRA DE DIREITO PROCESSUAL - RBDPRO**, ano 2019, n. 107, p. 105-139, jul. 2019. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/v2/revista/P131/E41832/90337>. Acesso em: 19 jul. 2025.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **O novo processo civil brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 23ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

CARVALHO, Sabrina Nasser de. PREMISSAS PARA A MELHOR COMPREENSÃO DA DINAMIZAÇÃO DO ÔNUS DA PROVA NO NOVO CPC. **Revista Eletrônica de Direito Processual**, Rio de Janeiro, v. 18, n. 1, 2017. DOI: 10.12957/redp.2017.28494. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/redp/article/view/28494>. Acesso em: 19 jul. 2025.

COIMBRA, Marcilio Esteves. O combate à sonegação como mecanismo para implementação da justiça fiscal. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida (Coord.). **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015. p. 369-389.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 28. Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso De Direito Financeiro E Tributário**. 4ª ed. Belo Horizonte: Forum, 2025.

GILSON, Dalton Henrique Mota Ibere; BRAMILI, Gustavo de Avellar. Inteligência artificial no combate à fraude e corrupção: A experiência da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro. **Revista da CGU**, v. 15, n. 27, jan./jun. 2023.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2015

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso De Direito Tributário**. 12. Ed.. Belo Horizonte: Fórum, 2025, p. 437. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/livro/L5775>. Acesso em: 10 jul. 2025.

MORAES, Oswaldo de. Natureza jurídica da inscrição da dívida. **Revista dos Tribunais**. vol. 664/1991. p. 50-56 São Paulo: Ed. RT. Mar.1991. Disponível em: link. Acesso em: 10 jul. 2025.

NUNES, Fernanda de Holanda Paiva; DELGADO, Joedson de Souza. O uso da inteligência artificial pelas administrações tributárias. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 155, 2022.

PIRES, Luis Manuel Fonseca. A presunção de legitimidade e veracidade dos atos administrativos e o mito da inversão do ônus da prova em prejuízo dos administrados. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. vol. 54/2006. p. 318 - 335. São Paulo: Ed. RT, março 2006. Disponível em: link. Acesso em: 10 jul. 2025.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. 59. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

TOMÉ, Fabiane Del Padre. **A prova no Direito Tributário: de acordo com o Código de Processo Civil de 2015**. 4. Ed. São Paulo: Noeses, 2016.

5

A REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO E SEUS IMPACTOS NA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA E NO PACTO FEDERATIVO.....	101
<i>Fabiana Curty Herculano, Luísa Damião Brum John e Melissa Muniz Severino</i>	
INTRODUÇÃO.....	101
O PAPEL DA DÍVIDA ATIVA NA POLÍTICA FISCAL BRASILEIRA.....	103
O FEDERALISMO FISCAL, A REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS E A REFORMA TRIBUTÁRIA: UM OLHAR SOBRE AS MUDANÇAS INSTITUÍDAS.....	104
A reforma tributária e o federalismo fiscal: discussões relevantes.....	105
A DÍVIDA ATIVA NO CONTEXTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA: IMPACTOS NO PACTO FEDERATIVO.....	107
ASSIMETRIAS FEDERATIVAS NA CAPACIDADE DE COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA.....	108
CONCLUSÃO.....	109
REFERÊNCIAS.....	110

A REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO E SEUS IMPACTOS NA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA E NO PACTO FEDERATIVO

Fabiana Curty Herculano¹
Luísa Damião Brum John²
Melissa Muniz Severino³

RESUMO: O presente artigo tem como objetivo analisar os impactos da Reforma Tributária, promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023, na cobrança da dívida ativa e no pacto federativo. Não obstante a Emenda Constitucional nº 132/2023 vise a simplificação e a modernização da tributação do consumo, há uma preocupação de que as alterações introduzidas pela reforma tributária impactem negativamente no federalismo fiscal e na autonomia dos entes federados, garantidos pela Constituição Federal. Para aprofundar a análise neste sentido, busca-se definir o papel da dívida ativa, discutir as alterações trazidas pela Reforma Tributária e analisar o modo como o federalismo fiscal funciona na dinâmica constitucional brasileira. Assim, o aprofundamento que se busca no presente trabalho utiliza-se da revisão bibliográfica e da análise legislativa como método investigativo, concluindo que, embora a Reforma Tributária não seja uma solução final para as discrepâncias entre os entes federados, é um ponto de partida para buscar o alinhamento dos interesses nacionais, além de servir como base para uma gestão e distribuição tributária mais justa e igualitária.

PALAVRAS-CHAVE: Reforma Tributária. Federalismo Fiscal. Dívida Ativa.

INTRODUÇÃO

Os tributos desempenham papel central na sustentação das políticas públicas, viabilizando a atuação estatal nas áreas da saúde, educação, infraestrutura, segurança e assistência social. Muito além de sua função arrecadatória, eles expressam escolhas

-
- 1 Estagiária de pós-graduação da PGFN. Mestranda em Direito e Políticas Públicas pela Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro - UNIRIO.
 - 2 Procuradora da Fazenda Nacional. Atual Coordenadora-Geral Substituta da Dívida Ativa da União e do FGTS. Pós-graduada em Direito Tributário pela Universidade Anhanguera - UNIDERP.
 - 3 Estagiária de pós-graduação da PGFN. Pós-graduanda em Direito Tributário pelo Centro Universitário Maurício de Nassau.

políticas sobre a distribuição de encargos e benefícios na sociedade, sendo elementos estruturantes do pacto democrático e federativo.

Fontes (2015) aponta que, no momento em que a Constituição Federal de 1988 foi criada, o legislador constituinte, no afã de reparar anos de demanda social reprimida, prometeu uma miríade de direitos individuais, coletivos e universais que demandam intensa ação financeira estatal - os quais, inclusive, sequer seriam comportados pelos cofres públicos. Assim, os impostos serviriam justamente para dar efetividade a estes direitos. Nas palavras de Fontes (2015),

Em contrapartida, para que elas não fossem puro exercício de retórica empolada, a Constituição aparelhou União, Estados e Municípios de competência para instituição e cobrança de diversos tributos. Enfim, o poder constituinte originário erigiu o dever fundamental de pagar tributos, para ao seu lado consagrar direitos fundamentais. O meio para equacionar uns e outros está no orçamento público, também com sede constitucional. A peça orçamentária, aliada aos comandos gerais do ordenamento jurídico, habilita a Administração Pública à realização de ações para o adimplemento de ditos direitos. O orçamento, em última instância, definirá o índice de efetividade dos direitos dependentes de prestações estatais. (Fontes, 2015, p. 22)

Assim, a tributação é parte essencial do processo de garantia da efetividade de direitos, e se configura como um verdadeiro dever fundamental dos cidadãos.

A fim de dar efetividade à cobrança dos tributos, a dívida ativa surge como um instrumento essencial para a recuperação dos créditos públicos. Sua função, como se verá ao longo do presente trabalho, é dar ao Estado uma ferramenta de combate à inadimplência e garantir a sustentabilidade fiscal dos entes federados.

Num contexto de mudança estrutural no esquema tributário do país, trazido pela Emenda Constitucional nº 132/2023, que aprovou a chamada Reforma Tributária, a dívida ativa também passa por transformações, tendo em vista a alteração da titularidade dos créditos tributários recolhidos através deste meio. Essas transformações impõem uma reconfiguração das competências administrativas e fiscais no âmbito federativo, levantando questionamentos relevantes quanto à titularidade dos créditos, à legitimidade para a inscrição em dívida ativa e à capacidade dos entes subnacionais de manter estruturas eficazes de cobrança.

Diante desse novo arranjo institucional, este artigo tem por objetivo analisar os impactos da reforma tributária sobre a competência e a capacidade institucional para a cobrança da dívida ativa no Brasil, com foco nas implicações para o federalismo fiscal. Para tanto, utiliza-se de revisão bibliográfica e legislativa, a fim de levantar as alterações trazidas pela Reforma Tributária e analisar as maneiras pelas quais os entes federados vêm sendo afetados.

O PAPEL DA DÍVIDA ATIVA NA POLÍTICA FISCAL BRASILEIRA

Enquanto Estado Democrático de Direito, as funções do Estado brasileiro são custeadas, em sua maioria, por impostos. Por sua importância, e considerando a posição hierárquica que o Estado ocupa em relação aos cidadãos, a ausência de pagamentos leva à constituição de um crédito executável pelo Estado, após o devido processo legal (Bucci, Pinho, 2024). Como bem descrito por Seixas Filho (2017),

Quando as pessoas estão sujeitas ao cumprimento de um dever legal, o órgão administrativo com atribuição sobre essa matéria tem o correspectivo dever legal de exigir o seu cumprimento. O Fisco tem o dever legal de exigir que o contribuinte pague o tributo devido, podendo, para o exercício dessa função, utilizar poderes que são derivados ou delegados da própria norma jurídica. (Seixas Filho, 2017, p. 223)

Neste contexto, as dívidas tributárias e não tributárias que não sejam devidamente pagas pelos contribuintes são inscritas em dívida ativa e cobradas pela Administração Pública. De acordo com Kohama (2016, p. 82), *“constituem Dívida Ativa as importâncias relativas a tributos, multas e créditos da Fazenda Pública, lançados mas não cobrados ou não recebidos no prazo de vencimento, a partir da data de sua inscrição”*

A inscrição em dívida ativa é precedida da verificação de três requisitos principais: liquidez, certeza e exigibilidade, como forma de controlar se o encargo é efetivamente legal. Conforme definição da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – órgão responsável por essa verificação jurídica no âmbito federal, nos termos do Decreto nº 147/1967 –, trazido na Lei Complementar nº 101/2000, débito líquido é aquele cujo valor do objeto da relação jurídica obrigacional está rigorosamente comprovado; débito certo, aquele cujos elementos da relação jurídica obrigacional estão rigorosamente comprovados; e débito exigível é aquele vencido e não pago, não estando mais sujeito a termo ou condição para cobrança judicial ou extrajudicial.

Antes de proceder à inscrição de um débito em dívida ativa, há a instauração de um processo administrativo, no qual são assegurados ao contribuinte a ampla defesa e o contraditório. Apenas após tornada definitiva a decisão sobre a existência e legalidade da cobrança do débito é que este é inscrito em dívida ativa.

A Certidão de Dívida Ativa goza de presunção de certeza e liquidez, a qual, todavia, ainda pode ser ilidida pelo contribuinte pela via judicial, por exemplo (presunção relativa).

Assim, a dívida ativa não detém apenas o condão meramente arrecadatório, mas também, serve ao controle de legalidade das cobranças efetuadas no âmbito público. Este controle serve como instrumento de garantia de direitos ao contribuinte, além de contribuir para a própria efetividade do processo arrecadatório do Fisco, na

medida em que dá eficiência e celeridade aos ritos de cobrança, diminuindo hipóteses de litígio por inobservância dos requisitos legais.

O FEDERALISMO FISCAL, A REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS E A REFORMA TRIBUTÁRIA: UM OLHAR SOBRE AS MUDANÇAS INSTITUÍDAS

Uma breve definição do que é, ou deveria ser, o federalismo brasileiro é trazida brilhantemente por Soares (2013):

O federalismo é uma forma de organização do poder político no Estado nacional caracterizado pela dupla autonomia territorial. Isto significa a existência de dois níveis territoriais autônomos de governo: um central (o governo nacional) e outro descentralizado (os governos subnacionais). Os entes governamentais têm poderes únicos e concorrentes para governarem sobre o mesmo território e povo, sendo que a União governa o território nacional e seus cidadãos, enquanto as unidades subnacionais governam uma parte delimitada do território nacional com seus habitantes. Ambos atuam dentro de um campo pactuado de competências. (Soares, 2013, p. 3)

Assim, o constituinte, ao definir o regime federativo para o país, buscava uma distribuição equilibrada e justa das competências. Deste modo ocorreu com as competências fiscais: a partir da partilha de responsabilidades, buscou-se um modelo no qual a transferência interinstitucional de receitas seja concretizada através da cooperação entre os entes federados (Silva, 2020).

No entanto, conforme apontado por Bachur (2014), o federalismo brasileiro não dispõe de uma dinâmica institucional capaz de aliar esforços nacionais para superação de disparidades locais, em virtude do que o autor chama de “*quase-cooperação*”: em virtude de lacunas institucionais, há uma prática de competição entre os entes federados no tocante à arrecadação, ainda que o arcabouço constitucional se encaminhe para a cooperação.

Além disso, o descompasso entre a disponibilidade de recursos e o tamanho dos entes federados é uma das facetas problemáticas do modelo de federalismo fiscal brasileiro. Nas palavras de Rezende (2018),

A consequência das distorções acumuladas no federalismo fiscal brasileiro é um enorme desencontro na capacidade fiscal de estados e municípios vis-à-vis o tamanho e o perfil de seus habitantes. Em termos mais simples, a localização do dinheiro necessário para dar conta dos problemas que cada um enfrenta não é compatível com o tamanho e a complexidade das soluções para esses problemas. O grau de heterogeneidade das situações encontradas é enorme e resulta da inexistência de qualquer coerência na repartição

das fontes que compõem os orçamentos estaduais e municipais, que se explica principalmente pelo congelamento dos coeficientes de repartição dos fundos constitucionais (FPE e FPM), pois isso destruiu a lógica que comandou a criação desses fundos, em 1963. (Rezende, 2018, p. 218)

Assim, o modelo tradicional de repartição de competências fiscais acabou por aprofundar disparidades entre os entes federados, trazendo assim a necessidade de mudanças que trouxessem maior eficiência ao sistema tributário nacional. Indo por este caminho, a Reforma Tributária pretende, justamente, realizar a correção deste problema: dentre os diversos problemas do sistema tributário em vigor, alguns foram apontados como mais relevantes pelo Ministério da Fazenda (2023), entre eles a “base fragmentada e imperfeita”, que leva a conflitos de competência e dupla tributação incompatíveis com o direito dos contribuintes, e a guerra fiscal entre os entes federativos, pois, na forma atual de cobrança de impostos, parte do imposto permanece no estado de origem, ou seja, onde o produto é fabricado.

A seguir, o artigo pretende discutir a contribuição da Reforma Tributária para a mudança do cenário tributário atual.

A reforma tributária e o federalismo fiscal: discussões relevantes

A Reforma Tributária, implementada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, representa um marco histórico no sistema tributário brasileiro, promovendo uma profunda reformulação da tributação sobre o consumo. Motivada pela complexidade, fragmentação normativa e altos custos de conformidade do modelo anterior, a reforma buscou simplificar o sistema, aumentar sua transparência, promover justiça fiscal e aproximar o Brasil dos padrões internacionais (Alexandre, Arruda, 2024).

A principal inovação foi a adoção de um modelo inspirado no Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), com a criação de dois tributos: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. Esses tributos substituem o PIS, COFINS, ICMS e ISS, enquanto o IPI teve suas alíquotas zeradas, com exceção das aplicáveis à Zona Franca de Manaus. A implementação do IVA dual, em vez de um IVA único, reflete um equilíbrio político entre os entes federativos, evitando perdas abruptas de receita (Alexandre, Arruda, 2024).

Além disso, a reforma introduziu o Imposto Seletivo, de competência federal e natureza regulatória, destinado a desestimular o consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente (caráter extrafiscal). Apesar de a arrecadação ser realizada pela União, serão realizados repasses para Estados, Distrito Federal e Municípios por meio dos fundos de participação.

Outro avanço relevante foi a centralização da legislação do IBS por meio de lei complementar, embora os entes subnacionais ainda possam fixar alíquotas

individualmente. Essa uniformização normativa visa mitigar as guerras fiscais e harmonizar a incidência tributária em âmbito nacional.

Também há a mudança no local de arrecadação: a tributação no destino passa a prevalecer, reduzindo distorções concorrenciais geradas pela tributação na origem. Também foi criado um comitê gestor para administrar o IBS, promovendo padronização nos procedimentos fiscais

É importante pontuar que estas mudanças ocorrerão de forma gradativa, de forma a permitir que as empresas e a Administração Pública se adaptem ao novo sistema de tributação.

A EC nº 132/2023 introduziu assim a denominada “*competência tributária compartilhada*”, rompendo com o tradicional federalismo fiscal brasileiro, que sempre se baseou na separação rígida de competências. Essa mudança suscita importantes reflexões sobre a autonomia dos entes federativos e a natureza dos novos tributos.

A uniformização de alíquotas dos impostos sobre bens e serviços e a gestão compartilhada, que é uma das principais propostas trazidas pela Reforma, pode gerar significativos impactos distributivos entre Estados e Municípios.

Essa competência compartilhada se coaduna na gestão do IBS. O imposto, caracterizado por ser de base de incidência ampla, não cumulatividade plena e adoção do princípio do destino (Silveira; Yamamoto; Ciabatari, 2024), terá a gestão compartilhada entre os Estados e Municípios, por meio do Comitê Gestor, de modo a reduzir a complexidade do sistema tributário, eliminar a cumulatividade e aumentar a eficiência na arrecadação de impostos.

Nesse contexto, a criação do Comitê Gestor, embora represente um avanço relevante na tentativa de racionalizar um sistema historicamente fragmentado, suscita dúvidas quanto à sua compatibilidade com o pacto federativo. Isso porque a centralização da administração do IBS pode ser interpretada como uma restrição à autonomia política-financeira dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, princípio este fundamental para o federalismo fiscal.

Acerca da temática, apontam Ribeiro e Cristiano (2024) que

O pacto federativo, que garante a autonomia financeira e administrativa dos entes federados, e as cláusulas pétreas, que protegem essa estrutura, são elementos fundamentais da Constituição Federal de 1988. Dentro desse contexto, os principais argumentos contrários à EC nº 132/2023 sustentam que a centralização tributária aprovada reduzirá a autonomia dos estados e municípios, prejudicando a distribuição equitativa de recursos e comprometendo a sustentabilidade fiscal dos entes subnacionais (Queiroz; Vidal; Wink, 2024). (Ribeiro; Cristiano, 2024, p. 196)

Nesse ponto, o doutrinador Luís Eduardo Schoueri argumenta que, embora a discriminação de competências tributárias seja uma característica do modelo adotado

no Brasil, ela não é indispensável para a existência de um sistema federalista. Para o autor, o princípio fundamental do federalismo reside na garantia de autonomia financeira das pessoas jurídicas de direito público, o que pode ser assegurado não necessariamente por competências tributárias específicas, mas por uma repartição de receitas que garanta aos entes os recursos necessários para o exercício de suas funções de forma independente (2024, p. 249).

Em sentido contrário, alguns autores entendem que, em que pese existir, de fato, algum impacto no federalismo fiscal, adaptações são necessárias em casos de ausência do objetivo precípuo da federação, que é atender aos interesses da população. Pontua Pessoa *apud* Carranço (2023) que “(...) estamos numa federação disfuncional. A federação existe para servir aos cidadãos e não os cidadãos para servir à federação. Se a federação está gerando subdesenvolvimento, baixo crescimento, a federação tem que se adaptar”.

Dessa forma, a estrutura instituída pela Reforma Tributária promove a centralização da arrecadação e da fiscalização do IBS, ao mesmo tempo em que preserva a autonomia dos entes federativos na definição das alíquotas. Trata-se de uma tentativa de conciliar a necessidade de simplificação e eficiência na gestão tributária com a preservação do equilíbrio federativo, buscando harmonizar os interesses nacionais com as particularidades regionais e locais.

A DÍVIDA ATIVA NO CONTEXTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA: IMPACTOS NO PACTO FEDERATIVO

Conforme explicitado acima, a dívida ativa tem papel essencial no financiamento e fomento de políticas públicas, haja vista que se trata da ferramenta arrecadatória que garante a legalidade e aumenta a eficiência das cobranças tributárias e não tributárias. No entanto, no contexto da Reforma Tributária, inserem-se novos desafios relacionados à dívida.

Nesse novo arranjo, a titularidade do crédito inscrito em dívida ativa passa a ser compartilhada no caso do IBS, gerando desafios práticos quanto à definição do ente legitimado para promover a cobrança judicial e extrajudicial do crédito tributário inadimplido. A centralização da arrecadação e o papel do Comitê Gestor suscitam dúvidas sobre quem deve inscrever e executar a dívida ativa: o Comitê? Os próprios entes subnacionais? A quem caberá estruturar a atuação da Procuradoria?

Além disso, a transição para o novo sistema pode gerar um vácuo normativo e institucional quanto aos créditos constituídos sob a sistemática anterior, mas ainda pendentes de inscrição ou cobrança. Será necessário definir, por meio de legislação complementar e normas infralegais, procedimentos claros para a transição de competência e de titularidade, sob pena de comprometer a efetividade do sistema arrecadatório.

O Ministério da Fazenda (2023) declara que a fase de transição será, precisamente, o momento em que serão definidas, através de leis complementares, a regulamentação dos novos impostos. Em suas palavras,

Para viabilizar o início da transição, ao longo de 2024 e 2025 será necessário aprovar as leis complementares que regulamentarão o IBS e a CBS, o Conselho Federativo do IBS, o Fundo de Desenvolvimento Regional e o ressarcimento dos saldos credores acumulados do ICMS, bem como estruturar o modelo de cobrança dos novos tributos.

O ano de 2026 será de calibragem das alíquotas e testes do sistema. Neste período o IBS terá uma alíquota de 0,1% e a CBS de 0,9%, sendo que o valor recolhido de ambos os tributos poderá ser utilizado para compensar o pagamento do PIS/Cofins e de outros tributos federais. (Ministério da Fazenda, 2023, p. 19)

O Centro de Cidadania Fiscal aponta que a gestão compartilhada da dívida já é feita em outras modalidades de tributo, como, por exemplo, o Simples Nacional (CCIF, 2019). Desta forma, a gestão compartilhada não seria tão dificultosa no contexto da Reforma Tributária. Além disso, a experiência acumulada com regimes como o Simples Nacional demonstra que é possível coordenar a atuação de diferentes entes federativos sem comprometer a eficiência arrecadatória ou a segurança jurídica.

ASSIMETRIAS FEDERATIVAS NA CAPACIDADE DE COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA

A efetividade da cobrança da dívida ativa representa um dos principais desafios para a consolidação de um sistema tributário mais justo e eficiente para o Brasil. Não obstante a Reforma Tributária, instituída pela Emenda Constitucional nº 132/2023, tenha avançado no sentido de simplificar a tributação sobre o consumo e racionalizar a arrecadação, a etapa posterior à constituição do crédito tributário, como a recuperação dos valores inadimplidos, permanece como um ponto a ser observado, especialmente diante das assimetrias federativas.

Nem todos os entes federados detêm a mesma estrutura organizacional para gerir e cobrar sua dívida ativa. A exemplo disso, municípios pequenos, principalmente nas regiões interioranas, muitas vezes enfrentam limitações estruturais e tecnológicas significativas, com quadros reduzidos de pessoal e limitados e/ou ausentes sistemas informatizados que permitam uma atuação eficiente. Essa fragilidade compromete não apenas a recuperação de créditos, mas também o financiamento de políticas públicas essenciais.

A cobrança da dívida ativa exige uma atuação coordenada e estratégica, o que pressupõe a existência de Procuradorias organizadas, com recursos humanos adequados e acesso a ferramentas tecnológicas que viabilizem uma arrecadação

mais efetiva e proativa. A experiência da União e de alguns Estados demonstra que a cobrança eficiente da dívida ativa está diretamente relacionada à adoção de medidas que promovam uma maior recuperabilidade de créditos, como a utilização de protesto extrajudicial e o investimento de mecanismos de cobrança administrativa.

Nesse sentido, é essencial fomentar a cooperação interinstitucional entre a União e os entes federados, seja por meio de convênios, do diálogo constante ou simplesmente pelo compartilhamento de soluções desenvolvidas pela União ou por um ente federado.

A atuação conjunta pode proporcionar uma recuperação de créditos ainda mais efetiva, capaz de reverter todos os benefícios em prol da sociedade, na forma de políticas públicas, contribuindo assim para mitigar as desigualdades estruturais entre os entes públicos.

Dessarte, embora a Reforma Tributária seja um passo importante, sua eficácia plena dependerá da capacidade dos entes federativos de estruturar mecanismos eficientes de gestão da dívida ativa. Isso exige investimentos, inovação institucional e, sobretudo, cooperação que permita mitigar as assimetrias existentes na federação brasileira. A busca por um sistema mais equitativo e sustentável não se encerra na reforma legislativa, mas passa, necessariamente, pela modernização das práticas de arrecadação e cobrança, pela cooperação e, especialmente, pelo aperfeiçoamento nas cobranças administrativas que têm demonstrado resultados satisfatórios na esfera federal.

CONCLUSÃO

Desde a edição da EC nº 132/2023, travou-se uma discussão sobre os efeitos da reforma tributária, principalmente no tocante à preservação do pacto federativo e à capacidade dos entes subnacionais de manterem sua autonomia político-financeira para realizar as políticas públicas por meio da arrecadação fiscal.

Ao instituir a competência compartilhada sobre o IBS, centralizar procedimentos por meio de um Comitê Gestor e uniformizar normas, a reforma reconfigura os fundamentos do federalismo fiscal brasileiro, calcado na separação rígida de competências. Além disso, a transição do sistema até 2033 demandará não apenas ajustes legislativos e operacionais, mas também capacidade institucional por parte dos entes federativos para acompanhar as mudanças, sobretudo no que se refere à titularidade, gestão e cobrança da dívida ativa. A arrecadação eficiente dos créditos tributários continuará sendo essencial para viabilizar as políticas públicas e garantir a sustentabilidade fiscal.

Ademais, a experiência com modelos de gestão compartilhada, como o Simples Nacional, demonstra que é possível promover a cooperação interinstitucional sem prejuízo da segurança jurídica e da efetividade arrecadatória. No entanto, para que

isso se concretize no novo modelo de tributação, será necessário investimento em tecnologia, capacitação de pessoal e a modernização dos mecanismos de cobrança administrativa, que tem se mostrado muito mais eficaz que a cobrança judicial (Oliveira; Santos, 2013, p. 484).

Em suma, a Reforma Tributária, embora traga avanços promissores, não é uma solução isolada. Seu sucesso dependerá da forma como será implementada e, principalmente, da capacidade dos entes federativos de se adaptarem ao novo modelo sem comprometer sua autonomia.

Apenas após o período de transição, será possível verificar se a proposta de simplificação da tributação tornou a tributação mais simples e a repartição entre os entes federados mais igualitária, conforme pretendido pelo novo modelo de tributação sobre o consumo.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo; ARRUDA, Tatiane Costa. **Reforma Tributária: A Nova Tributação do Consumo no Brasil**. 1ª Edição. São Paulo: Editora Juspodivm, 2024.

BACHUR, J. P. Federalismo fiscal, atribuições fiscais constitucionais e equalização regional: EUA, Alemanha e Brasil em perspectiva comparada. **Revista do Serviço Público**, [S. l.], v. 56, n. 4, p. p. 377-401, 2014. DOI: 10.21874/rsp.v56i4.237. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/237>. Acesso em: 10 jul. 2025.

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. Diário Oficial [da] União: seção 1, Brasília, DF, 18 mar. 1964.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Perguntas e respostas: reforma tributária**. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2023. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/arquivos/perguntas-e-respostas-reforma-tributaria_.pdf. Acesso em: 21 abr. 2025.

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: **I Congresso Nacional da Dívida Ativa**. Coletânea de artigos, Brasília: PGFN, 2024. p. 228-248.

CARRANÇA, T. 'Reforma tributária pode ser Plano Real de Lula', diz economista Samuel Pessôa. Entrevistado: Samuel Pessôa. **BBC News Brasil**. [S.l.], 06 jul. 2023. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/articles/cedz3199y4eo>.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL (CCiF). **Nota técnica IBS – v.2.2**. São Paulo: CCiF, 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf. Acesso em: 20 jul. 2025.

FONTE, Felipe de Melo. **Políticas públicas e direitos fundamentais: elementos de fundamentação do controle jurisdicional de políticas públicas**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2015. 368 p.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública teoria e prática**. [s.l.] São Paulo Atlas, 2016.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária – Perguntas e Respostas**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2023. Disponível em: gov.br/fazenda/.../perguntas-e-respostas-reforma-tributaria_.pdf. Acesso em: 18 jul. 2025.

OLIVEIRA, Marcelo Sartore; SANTOS, Valdir Jorge. **Dívida ativa**: análise da cobrança administrativa e judicial em Municípios do Rio de Janeiro. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 64, n. esp. 4, p. 481–506, 2013. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/1815/1/134-446-1-PB.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2025.

PONTALTI, Mateus. **Comentários à Reforma Tributária - EC 132/2023**: Entenda o que mudou e por que mudou. 1ª ed. São Paulo: Editora Juspodivm, 2024.

REZENDE, Fernando. Federalismo fiscal e gestão pública. *In*: IPEA. **Desafios da Nação**: propostas para a área econômica. Brasília: Ipea, 2018. v. 1, p. 147–182. Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/180327_desafios_da_nacao_apoio_vol1.pdf. Acesso em: 14 jul. 2025.

RIBEIRO, T.; Cristiano. **Reforma tributária e pacto federativo**. *Revista do TCU*, v. 154, p. 194–213, 4 dez. 2024.

SCHOUERI, Luis E. **Direito Tributário**. 13. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024. E-book. ISBN 9788553620586. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553620586/>. Acesso em: 17 nov. 2024.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Princípios de Direito Administrativo. *In*: **Revista da EMERJ**, Rio de Janeiro, v. 10,, n. 37, p. 222-238, 2007.

SILVA, Cínthia Tamara Araújo da. Federalismo fiscal cooperativo: as transferências intergovernamentais como delimitações à competência tributária. *In*: **Revista Tributária e Fiscal da ABDT**, v. 2, n. 2, p. 244–269, 2020. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/358/164>. Acesso em: 11 jul. 2025.

SOARES, Márcia M. **Formas de Estado**: federalismo. Manuscrito. Belo Horizonte: UFMG/DCP, 2013.

YAMAMOTO, Nan Huei Chang; SILVEIRA, Daniel Eustaquio da; CIABATARI, Roberta Ramos. Reforma Tributária: Desdobramentos no Federalismo Fiscal. **Cadernos**, [S.l.], v. 1, n. 12, p. 28-44, maio 2024. ISSN 2595-2412. Disponível em: <<https://www.tce.sp.gov.br/epcp/cadernos/index.php/CM/article/view/276>>. Acesso em: 18 jul. 2025.

6

FUNDAMENTOS AXIOLÓGICOS DO COMBATE À FRAUDE FISCAL.....115

Tiago Alves Voss dos Reis

INTRODUÇÃO.....115

A SOBERANIA ESTATAL E A EFICÁCIA DA LEI TRIBUTÁRIA.....116

JUSTIÇA FISCAL COMO FUNDAMENTO E FINALIDADE.....117

O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS E A REPARAÇÃO DO DANO AO ERÁRIO.....119

A DEFESA DA LIVRE CONCORRÊNCIA FRENTE À EVASÃO FISCAL.....120

CONCLUSÃO.....123

REFERÊNCIAS.....123

FUNDAMENTOS AXIOLÓGICOS DO COMBATE À FRAUDE FISCAL

Tiago Alves Voss dos Reis¹

RESUMO: O presente artigo realiza uma análise axiológica do combate à fraude fiscal no Brasil, distinguindo o contribuinte-fraudador – que age dolosa e estrategicamente para evadir tributos – do mero inadimplente. Argumenta-se que a repressão a essa conduta transcende a simples arrecadação, fundamentando-se em múltiplos princípios estruturantes do Estado Democrático de Direito. Primeiramente, o combate à fraude fiscal é demonstrado como um exercício da soberania estatal, essencial para assegurar a eficácia da lei tributária. Em seguida, explora-se a justiça fiscal como valor central, cuja concretização depende da efetiva repressão à evasão para garantir a isonomia e a capacidade contributiva, possuindo também uma dimensão penal na tutela da ordem tributária. O artigo ressalta, ademais, o dever fundamental de pagar tributos como pilar da vida em sociedade, conferindo à recuperação dos valores sonegados o status de reparação do dano ao erário e de financiamento de serviços públicos. Por fim, analisa-se a defesa da livre concorrência, demonstrando como a fraude fiscal gera vantagens competitivas ilícitas e distorce o mercado, e discute-se o conceito de “devedor contumaz” como ferramenta para coibir tais desequilíbrios. Conclui-se que a compreensão desses fundamentos axiológicos legitima uma atuação estatal rigorosa contra a fraude, sendo esta, em contextos de austeridade fiscal, a alternativa mais justa para incrementar a arrecadação sem a criação de novos impostos.

PALAVRAS-CHAVE: Fraude Fiscal. Fundamentos Axiológicos. Justiça Fiscal.

INTRODUÇÃO

“Nada é mais certo neste mundo do que a morte e os impostos”, já dizia Benjamin Franklin em 1789. Mas se a máxima frankliana se aplica à grande maioria das pessoas que não tem a opção de não pagar tributo, ela não vale para um tipo específico de contribuinte: o fraudador.

1 Procurador da Fazenda Nacional. Ex-Procurador-Chefe da Divisão de Combate à Fraude e Investigação Fiscal da PRFN 2ª Região. Pós-graduado em Direito Público pela UnB. Mestrando em Direito Tributário pela FGV-SP.

De maneira geral, o contribuinte-fraudador é aquele que adota estratégias jurídicas, econômicas e societárias, quase sempre resultantes de um planejamento tributário abusivo e bastante sofisticado, para se furtar ao cumprimento da obrigação tributária. Embora não haja ainda uma definição legal dessa figura na legislação brasileira, podemos nos socorrer do artigo 72, da Lei nº 4.502/64, ainda hoje em vigor, para conceituar o contribuinte-fraudador como aquele que age dolosamente para “impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”. Portanto, não se trata de um contribuinte que, em razão de uma crise transitória, é levado ao inadimplemento por incapacidade financeira. Ao contrário, o fraudador deixa de pagar seus tributos por opção ou ação estratégica de ludibriar o Fisco, reduzindo ilegalmente o valor do tributo devido e redimensionando inadvertidamente o seu dever de contribuir para o financiamento dos serviços públicos.

Essa conduta dolosa e estratégica do contribuinte-fraudador, que conscientemente busca lesar o Estado e a sociedade, convoca uma reflexão aprofundada sobre os valores que são agredidos e que, por outro lado, fundamentam a necessidade de sua repressão enérgica.

Com efeito, para além do simples inadimplemento, a fraude fiscal é um fenômeno deletério bem mais complexo e que transcende a dimensão da perda de receita para os cofres públicos. Ela representa um atentado contra outros princípios estruturantes do Estado Democrático de Direito que merecem ser revisitados a fim de consolidar a compreensão dos fundamentos principiológicos que legitimam e orientam a atuação estatal na repressão às fraudes. Longe de ser uma atividade meramente arrecadatória ou punitiva, o combate à fraude fiscal se ancora em um conjunto robusto de valores constitucionais e ético-jurídicos que não podem ser ignorados.

Esse é o objetivo do presente artigo. Ele se propõe a realizar uma análise axiológica do combate à fraude fiscal no ordenamento brasileiro, dissecando os múltiplos princípios que impõem ao Estado o dever de enfrentar essa prática. Ao aprofundar esses fundamentos, busca-se não apenas reforçar a legitimidade da ação fiscalizadora, mas também fornecer subsídios para uma atuação estatal cada vez mais consciente de seus propósitos e alinhada com os valores mais caros à sociedade brasileira.

A SOBERANIA ESTATAL E A EFICÁCIA DA LEI TRIBUTÁRIA

O primeiro fundamento do combate à fraude fiscal é a própria soberania do Estado.

Como nos lembra Greco (2001, p. 163), tudo o que diz respeito a poderes de fiscalização “desborda o âmbito restrito do Direito Tributário, para suscitar questões

ligadas à soberania do Estado e à eficácia de suas leis”. De fato, sendo o poder de tributar uma manifestação da soberania do Estado, fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias e, particularmente, combater o seu descumprimento por meio de fraudes são formas de exercer tal soberania. Nas palavras daquele autor, “soberania não é apenas editar leis. Ter soberania é torná-las eficazes; é conseguir aplicá-las plenamente” (2001, p. 163).

Portanto, num primeiro esforço de concretização, pode-se dizer que o combate à fraude fiscal opera o princípio da soberania ao forçar o cumprimento das obrigações tributárias e restabelecer a autoridade e eficácia da lei. Mas ele o faz a pretexto de dar concretude a um outro valor fundamental da tributação no Estado brasileiro: a justiça fiscal.

JUSTIÇA FISCAL COMO FUNDAMENTO E FINALIDADE

Embora não estivesse expressamente previsto no texto original da Constituição Federal de 1988, o princípio da justiça tributária ou justiça fiscal encontrava abrigo na própria conformação do sistema tributário nacional e, principalmente, nos limites ao poder de tributar. Sem descuidar dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil enunciados no artigo 3º da CF/88, em especial, da erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais e regionais, a justiça fiscal podia ser extraída tanto do princípio da capacidade contributiva (artigo 145, §1º da CF/88), quanto da isonomia tributária (artigo 150, inciso II da CF/88), os quais sempre nortearam a implementação da política fiscal na busca por um sistema tributário mais justo e equitativo.

Como se isso já não bastasse para reconhecer a sua aplicação, a reforma tributária de 2023 cuidou de deixar explícita a referência ao princípio da justiça tributária, acrescentando o §3º ao artigo 145 da CF/88:

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, **da justiça tributária**, da cooperação e da defesa do meio ambiente. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

Para concretizar tal princípio, a configuração do sistema tributário brasileiro deve ser feita de maneira justa, isonômica e respeitando a capacidade econômica dos contribuintes, tendo sempre em mira o objetivo de “construir uma sociedade livre, justa e solidária” e de “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” (artigo 3º da CF/88). Esse é, para nós, o conteúdo jurídico do princípio da justiça fiscal no Direito brasileiro.

Mas de nada adianta a configuração “justa” do sistema tributário em abstrato se, na prática, o Estado não for capaz de fazê-lo valer. A injustiça pode acontecer também na implementação da política fiscal por meio do descumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes. O desenho normativo do imposto de renda pode seguir

as diretrizes internacionais mais conhecidas para o alcance da justiça fiscal, mas será um avanço meramente simbólico se, no dia-a-dia da administração tributária, não for possível identificar e, principalmente, combater práticas fraudulentas que visam diminuir ou eliminar os efeitos da tributação.

Não por acaso, a fraude fiscal também é objeto de reprovação no âmbito penal. Ela compõe o tipo penal das condutas previstas no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/1990, que formam os crimes materiais contra a ordem tributária, mais comumente chamados de sonegação fiscal:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

[...]

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Como já consagrado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o simples inadimplemento do tributo não é suficiente para configurar crime. O enquadramento da conduta no tipo penal da sonegação exige que a supressão ou redução do tributo seja realizada mediante fraude ou falsificação. Por isso, a possibilidade de acionar os mecanismos de repressão criminal para possibilitar o oferecimento de denúncia contra um contribuinte pelo crime de sonegação vai depender do sucesso da investigação que será realizada sobre a possível fraude cometida.

Por outro lado, a Súmula Vinculante nº 24 do STF prevê que “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”. Independente da natureza jurídica dessa condição, se elemento normativo do tipo ou condição de procedibilidade, fato é que sem o lançamento do crédito tributário não é possível propor a ação penal contra a sonegação. Ou seja, para além da ocorrência da fraude, é preciso que a autoridade administrativa apure o crédito tributário por meio do lançamento e identifique corretamente o sujeito passivo para que se possa denunciá-lo por sonegação.

Assim, a capacidade da autoridade administrativa de desvendar a fraude e constituir corretamente o crédito tributário contra o verdadeiro responsável não é apenas um requisito procedimental para a esfera penal, mas um imperativo para a realização da justiça fiscal no caso concreto.

Há, portanto, dois bens jurídicos a serem tutelados nos casos de fraude fiscal: no âmbito civil, a recuperação do tributo sonegado e, no âmbito penal, a tutela da ordem tributária e, de maneira reflexa, da concorrência, como veremos a seguir. Sem que a autoridade administrativa tenha condições de apurar adequadamente os fatos que sustentam a fraude fiscal e de identificar as reais circunstâncias de ocorrência do fato gerador para o lançamento do crédito, corre-se o risco de inviabilizar não só a recuperação do crédito, mas também a responsabilização penal do verdadeiro sonegador.

Daí porque o combate à fraude fiscal se revela como um dos principais instrumentos para aplicação prática do princípio da justiça fiscal. Ele serve para corrigir distorções no cumprimento das obrigações tributárias, fazendo com que os reais responsáveis pelas obrigações tributárias arquem com o custo financeiro da tributação atrelada ao fato gerador e que é regularmente absorvido pelos demais contribuintes. Ao agir sobre o cumprimento da lei tributária, ele permite que a capacidade contributiva e a isonomia tributária que inspiraram a criação do tributo sejam observadas também no plano da arrecadação, contribuindo para que todo mundo assuma a sua parcela de responsabilidade no custeio do Estado brasileiro. Nas palavras de Nabais (2009, p. 385), “é visível o relevo de princípios constitucionais, mormente do princípio da igualdade tributária, que não podem deixar de ser chamados à colação na luta contra a fraude e evasão fiscais”.

O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS E A REPARAÇÃO DO DANO AO ERÁRIO

Combater as fraudes fiscais é, pois, o meio pelo qual o Estado busca reduzir os prejuízos provocados pela sonegação fiscal e restabelecer a justiça fiscal que inspira a implementação do sistema tributário. E a melhor forma de se mostrar que a importância desse combate vai além do valor abstrato do respeito ao princípio da justiça fiscal é deixar bem claro o prejuízo econômico concreto que determinada fraude fiscal pode estar causando aos cofres públicos.

De fato, o efeito imediato que se espera com o combate à fraude fiscal é a recuperação dos valores que foram sonegados dos cofres públicos por meio do esquema fraudulento investigado. Portanto, estimar o valor do que foi desviado é, talvez, a melhor forma de evidenciar a importância da repressão ao esquema de fraudes, restabelecendo o dever do fraudador de contribuir com a sua parcela de responsabilidade no financiamento dos serviços públicos. A efetiva recuperação desses montantes permite que sejam revertidos ao seu propósito original: o financiamento de políticas públicas e a promoção do bem-estar coletivo, mitigando o dano causado pela conduta fraudulenta.

É preciso superar o argumento libertário que impregna o discurso de uma parte da doutrina tributária brasileira sobre a natureza “opressora” da tributação, enquanto

decorrência da autoridade do Estado em impor “sacrifícios” aos seus cidadãos. Ao contrário do que defendem alguns institutos empresariais de viés liberal², imposto não é roubo; ele é um “contributo indispensável a uma vida comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado” (Nabais, 2009, p. 185). É uma contrapartida financeira que os membros de uma comunidade estatal assumem como preço a pagar pela manutenção da sua liberdade e da convivência civilizada. No caso específico do Brasil, é por meio dos impostos que o Estado obtém os recursos financeiros necessários para implementar os objetivos fundamentais da República, anunciados no artigo 3º da Constituição.

Isso significa que, para além de uma questão de justiça fiscal, o imposto é, por si só, um autêntico dever fundamental de todo cidadão legalmente qualificado como sujeito passivo da obrigação tributária, para o qual não há a opção pelo inadimplemento. O que há, na verdade, é “o dever de todos contribuírem, na medida da sua capacidade contributiva, para as despesas a realizar com as tarefas do estado” (Nabais, 2009, p. 185).

A assimilação dessa perspectiva nos permite dizer que, por mais simpático e atrativo que seja defender a recuperação do crédito tributário por razões de justiça fiscal, ela se impõe pela simples circunstância de ser resultado de um dever fundamental não cumprido. Não deveria ser necessário pintar o quadro com tintas coloridas para prestar atenção na mensagem que nele está escrita: ninguém pode reivindicar um “direito de não pagar impostos”.

A DEFESA DA LIVRE CONCORRÊNCIA FRENTE À EVASÃO FISCAL

Mas há ainda um último princípio que a atividade de combate à fraude fiscal busca proteger, ainda que de forma indireta. Trata-se do princípio da livre concorrência, previsto no artigo 170, inciso IV da CF/88, que norteia a ação dos agentes econômicos no mercado. Embora livres para atuar na economia, eles não podem abusar do poder econômico “que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros” (artigo 173, §4º da CF/88). A rivalidade comercial deve se dar num ambiente de concorrência leal, sem vantagens competitivas que beneficie um agente em detrimento dos demais.

O inadimplemento tributário - especialmente aquele que decorre da sonegação fiscal - é uma das vantagens competitivas ilícitas que se deve combater. Ao se esquivar do pagamento do tributo, o empresário consegue diminuir seus custos e oferecer preços mais baixos no mercado, prejudicando o concorrente que cumpre regularmente

2 A propósito, ver o seguinte artigo publicado na página do Instituto Ludwig von Mises Brasil, auto-intitulado como um “*think tank voltado à produção e à difusão de estudos econômicos e de ciências sociais que promovam os princípios de livre mercado e de uma sociedade livre*”: <https://mises.org.br/article/2725/impostos-nada-mais-sao-do-que-roubo-legalizado>.

suas obrigações fiscais. São inúmeros os exemplos dos efeitos deletérios da sonegação em alguns setores econômicos, como mostra o estudo realizado periodicamente pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação sobre o índice de sonegação fiscal no Brasil por setores e tipo de tributos³.

Tal aspecto ganhou destaque em voto apresentado pelo Ministro do STF, Luis Roberto Barroso, no Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) 163.334/SC, onde se debateu a tese da criminalização da apropriação indevida do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) por quem o cobra do consumidor final mas não o recolhe aos cofres públicos estaduais. Na ocasião, ao revelar que “o ICMS é o tributo mais sonegado no País”, o Ministro fez o seguinte apontamento:

A falta de recolhimento intencional e reiterada do ICMS não prejudica, porém, apenas o erário, mas também afeta a livre concorrência. Empresas que deixam sistematicamente de recolher o ICMS colocam-se, ilicitamente, em uma situação de enorme vantagem competitiva em relação a seus competidores. São verdadeiros free riders, que se beneficiam duplamente: ao se apropriar do valor do ICMS e ao usufruir dos serviços públicos bancados pelos demais contribuintes. A prática produz, então, um efeito cascata, em que aqueles que deixam de recolher o imposto acabam por pressionar os concorrentes a seguir o mesmo caminho, e assim sucessivamente. Para se ter ideia da dimensão do problema, conforme informação da Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul, 40% dos impostos não recolhidos naquele Estado são devidos por devedores contumazes. (BRASIL, 2020)

Prevenir os desequilíbrios da concorrência provocados pela sonegação foi, inclusive, objeto de atenção do constituinte reformador em 2003 com a inclusão do artigo 146-A pela Emenda Constitucional nº 42:

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Portanto, a partir de agora, a lei poderá criar sistemas diferenciados de cobrança de impostos de contribuintes que adotam práticas tributárias desleais e lesivas à concorrência.

Buscando instrumentalizar a proteção constitucional da livre concorrência no âmbito tributário e coibir as vantagens indevidas do contribuinte-fraudador habitual, o projeto de lei complementar (PLP) nº 164/2022 define o que chama de “devedor contumaz de tributos” e prevê várias medidas especiais de controle do adimplemento

3 Disponível em: https://drive.google.com/file/d/16qO-QEgeeJTbIG_LVVy1TdwdgRuL_Lps/view.

fiscal perante tais devedores, tais como, “manutenção de fiscalização ininterrupta no estabelecimento de sujeito passivo”, “instalação compulsória de equipamentos de controle de produção, comercialização e estoque” e “adoção de alíquota específica, por unidade de medida, ou *ad valorem*, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência” (artigo 2º, incisos I, III e VI), além de vedar a eles a fruição de quaisquer benefícios fiscais (artigo 6º).

Ao apresentar o conceito de “devedor contumaz”, o PLP 164 quer deixar claro quais são os requisitos para se identificar o contribuinte-fraudador, contra quem se espera maiores e mais fortes ações de fiscalização. A contumácia pressupõe “inadimplência reiterada, substancial e injustificada de tributo” (artigo 6º), que se dá com a reunião de três requisitos:

§1º. Considera-se inadimplência reiterada, substancial e injustificada, cumulativamente:

I – a falta de recolhimento integral de tributo em, pelo menos, quatro períodos de apuração consecutivos, ou em seis períodos de apuração alternados, no prazo de doze meses;

II – a existência de débitos tributários inscritos em dívida ativa ou declarados e não adimplidos:

a) em montante fixado em lei do respectivo ente tributante, de valor igual ou superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), atualizáveis anualmente, a partir do primeiro dia do ano seguinte à publicação desta lei complementar, pelo índice utilizado para a cobrança de créditos tributários da União, excluídos os valores relacionados a penalidades decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias; e

b) que correspondam a mais de 30% do patrimônio conhecido do sujeito passivo, assim entendido o valor dos bens e direitos informado pela pessoa física na última declaração de rendimentos, e o valor total do ativo constante do último balanço patrimonial registrado na contabilidade da pessoa jurídica ou em declaração de bens por ela prestada ao Fisco Federal;

III – a ausência de causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, de garantia idônea passível de execução pela Fazenda Pública, ou de fundamento jurídico relevante para afastar a respectiva cobrança, assim entendido aquele que já tenha sido acolhido por tribunal administrativo ou judicial e sobre o qual não haja orientação firmada em sentido contrário ao pretendido pelo sujeito passivo, em súmula, decisão vinculante ou acórdão de julgamento de recursos repetitivos do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça.

Nessas circunstâncias, a Administração Tributária poderá adotar variadas ações de fiscalização e repressão, inclusive cancelar a “inscrição do sujeito passivo no cadastro de contribuintes do respectivo ente tributante” (artigo 6º).

Embora ainda não tenha sido aprovado e possa sofrer alterações durante a sua tramitação, as previsões do PLP 164/2022 oferecem preciosas contribuições para a adequada identificação do contribuinte-fraudador. Se não é possível ainda aplicar as sanções previstas no PLP, nada impede que se baseie nos critérios de “inadimplência reiterada, substancial e injustificada de tributo” para se combater com mais vigor o contribuinte-fraudador.

CONCLUSÃO

Conforme se buscou demonstrar ao longo deste artigo, a imperatividade e a justiça da atuação estatal no combate à fraude fiscal não derivam de um mero pragmatismo arrecadatório, mas de um complexo e interligado conjunto de fundamentos axiológicos que sustentam o próprio Estado Democrático de Direito. São eles: a soberania estatal na aplicação da lei, o imperativo da justiça fiscal em suas múltiplas dimensões, o dever fundamental de pagar tributos como alicerce da vida em sociedade e a necessidade de defesa da livre concorrência contra as distorções da evasão.

A análise multidimensional desses fundamentos evidencia que esta atividade é mais do que uma prerrogativa estatal; é uma exigência derivada de princípios que estruturam a ordem jurídica, econômica e social. A compreensão aprofundada desses pilares axiológicos legitima a ação repressiva do Fisco, fortalecendo a busca por um sistema tributário mais justo, equânime e um ambiente de negócios mais íntegro.

Em tempos de austeridade fiscal, em que o corte de gastos surge como resposta imediata à falta de recursos públicos, fechar as lacunas do sistema tributário por meio de medidas que permitam incrementar a arrecadação sem criar mais impostos se torna a alternativa mais viável e menos impopular. E, dentre as várias alternativas possíveis, combater as fraudes fiscais com o máximo rigor parece ser a mais justa.

REFERÊNCIAS

GRECO, Marco Aurelio. Poderes da fiscalização tributária no âmbito da internet. in **Direito e Internet: relações jurídicas na sociedade informatizada** / coordenadores Marco Aurelio Greco, Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso Ordinário em Habeas Corpus 163.334/SC**. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Julgado em 12 de dezembro de 2019. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 13 de novembro de 2020. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754370634>. Acesso em: 12 jun. 2025.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 164, de 2022**. Regula o art. 146-

A da Constituição Federal e estabelece normas gerais para a identificação e controle de devedores contumazes, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência. Brasília, DF: Senado Federal, 2022. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/155601>. Acesso em: 12 jun. 2025.

7

A ADVOCACIA PÚBLICA COMO GUARDIÃ DO INTERESSE PÚBLICO: O CONTROLE DE LEGALIDADE PARA A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA.....127

Eduardo Sadalla Bucci

INTRODUÇÃO.....	127
A RELAÇÃO DIALÉTICA ENTRE ESTADO E SOCIEDADE.....	129
O CRÉDITO PÚBLICO COMO MATERIALIZAÇÃO DA SOCIABILIDADE CONTEMPORÂNEA.....	130
A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA: DE ATO FORMAL A INSTRUMENTO DE JURIDICIDADE.....	131
RESGATE HISTÓRICO: A DUPLA GARANTIA DO CIDADÃO E DO ERÁRIO.....	133
A superação da visão contábil: o controle de legalidade como essência do ato.....	134
A evolução para um controle material de juridicidade.....	136
A COMPETÊNCIA PRIVATIVA DA ADVOCACIA PÚBLICA: A NECESSÁRIA SEGREGAÇÃO DE FUNÇÕES.....	137
A Advocacia Pública como “primeiro juiz” da causa fiscal.....	138
A garantia da isenção e da autonomia técnica.....	139
O fundamento constitucional da exclusividade.....	140
O MODELO FEDERAL COMO PARADIGMA DE RACIONALIDADE E EFICIÊNCIA.....	141
A centralização do controle de legalidade na procuradoria-geral da fazenda nacional.....	141
A construção de um sistema dialógico e de redução de litigiosidade.....	142
O efeito pedagógico sobre os órgãos de origem.....	143
O controle de legalidade em números: a atuação da PGFN como filtro do contencioso fiscal...144	
A REFORMA TRIBUTÁRIA E O DESAFIO DA GOVERNANÇA DO CRÉDITO PÚBLICO.....	146
A imprecisão terminológica da LC 214/2024 e a natureza da cobrança.....	147
A competência para cobrar e o controle para inscrever.....	148
O risco do prazo legal e a eficácia da recuperação.....	148
Rumo a uma Governança Nacional da dívida ativa.....	149
CONCLUSÃO.....	150
REFERÊNCIAS.....	151

A ADVOCACIA PÚBLICA COMO GUARDIÃ DO INTERESSE PÚBLICO: O CONTROLE DE LEGALIDADE PARA A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA

Eduardo Sadalla Bucci¹

RESUMO: O presente artigo tem como objetivo analisar a natureza jurídica do ato de inscrição em dívida ativa, demonstrando sua evolução de um procedimento meramente formal para um complexo instrumento de controle de juridicidade. A metodologia empregada consiste na revisão bibliográfica da doutrina de direito tributário e administrativo, bem como na análise documental de pareceres históricos e da legislação pertinente. Como resultado, evidencia-se que a inscrição, ao conferir exequibilidade e presunção de certeza, liquidez e exigibilidade ao crédito público, estabelece uma dupla garantia: para o Erário, ao assegurar a eficiência da cobrança, e para o cidadão, ao protegê-lo de atos arbitrários. Conclui-se que o controle de legalidade alcança a juridicidade, cuja essência do ato constitui um pilar indispensável para a justiça fiscal, devendo ser exercido com exclusividade pela Advocacia Pública como condição de sua validade e legitimidade.

PALAVRAS-CHAVE: advocacia pública. dívida ativa. controle de legalidade. defesa da sociedade.

INTRODUÇÃO

Realmente, não pode o direito ficar aquém do progresso humano. Se o direito é o instrumento de realização da Justiça, deverá acompanhar sempre as conquistas humanas, inclusive as tecnológicas, sob pena de, não se adequando ao seu tempo, faltar aos seus objetivos. (Szklarowsky, 1977, p. 620)

A gestão e a cobrança do crédito público representam um dos maiores e mais persistentes desafios para a sustentabilidade fiscal dos entes da federação. Em um

1 Coordenador-Geral da Dívida Ativa da União e do FGTS. 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 da São Paulo (PUC/SP). Graduado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Campinas (PUC/Campinas). Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4917721831244669>.

cenário de crescente complexidade normativa, agravado por um contencioso de massa que consome vastos recursos da Administração e congestiona o Poder Judiciário, a eficiência do Estado na recuperação de seus créditos transcende a ordem financeira para se tornar um imperativo de legitimidade. No epicentro deste desafio encontra-se um ato administrativo de singular importância: a inscrição em dívida ativa. Longe de ser um mero procedimento de escrituração contábil, a inscrição é o ato que confere exequibilidade ao crédito público, dotando-o da poderosa presunção de certeza, liquidez e exigibilidade e transformando-o em título executivo. É, portanto, um ato de império, uma manifestação da soberania estatal cujas consequências jurídicas e materiais para o cidadão e para o erário são profundas e de longo alcance.

Este artigo defende a tese de que o controle de legalidade, exercido de forma prévia, técnica e exauriente, constitui o núcleo essencial e a própria razão de ser do ato de inscrição. Por sua natureza eminentemente jurídica — que envolve a interpretação e aplicação de todo o ordenamento para validar a pretensão do Fisco —, tal controle deve ser uma atividade privativa e indelegável da Advocacia Pública. Sustenta-se que esta exclusividade não representa um privilégio corporativo ou uma reserva de mercado, mas sim um pressuposto indispensável para a validade do crédito, para a segurança jurídica da relação Fisco-contribuinte e para a própria eficiência da cobrança. A ausência desse filtro jurídico isento e qualificado na origem é a causa primária de inúmeras execuções fiscais fadadas ao insucesso, que apenas perpetuam a ineficiência sistêmica.

O debate proposto insere-se em um contexto de profunda transformação na forma como o Estado lida com seus créditos. Assiste-se a uma necessária e inadiável migração de um modelo de cobrança puramente judicial — cuja crise de efetividade é fartamente diagnosticada em estudos que apontam taxas de recuperação irrisórias e prazos de tramitação incompatíveis com a dinâmica econômica — para um modelo de administrativização. Nesse novo paradigma, a depuração prévia do crédito e a solução de controvérsias ocorrem, prioritariamente, no âmbito da própria Administração. Essa transição valoriza a autonomia e a capacidade técnica dos órgãos estatais para resolverem, de forma definitiva na esfera administrativa, a maior parte das disputas relativas ao crédito público, reservando ao Judiciário apenas as questões de maior complexidade ou aquelas em que o litígio efetivamente se instaura.

Nesse novo paradigma, a legitimidade da cobrança se consolida não pela mera autoridade hierárquica do órgão fiscalizador, mas pela **autoridade do argumento jurídico** que a sustenta. A força do título executivo não emana da simples afirmação do Fisco, mas da validação de que essa afirmação resiste a uma análise jurídica criteriosa e imparcial. O objetivo deste trabalho é, portanto, demonstrar que a análise final e a decisão sobre a juridicidade do crédito, que fundamenta sua inscrição em dívida ativa, competem, por vocação constitucional e por imperativo lógico-sistêmico, exclusivamente à Advocacia Pública. Ao fazê-lo, a Advocacia Pública não atua como

mera chancelaria dos atos do órgão arrecadador, mas como verdadeira guardiã da legalidade, exercendo um papel de “primeiro juiz” da causa fiscal, ou seja, como administração pública imparcial, e não titular de um crédito, como se ente privado fosse. Essa atuação previne litígios infundados, garante os direitos fundamentais dos cidadãos contra cobranças indevidas e, em última análise, fortalece a credibilidade, a justiça e a racionalidade de todo o sistema fiscal.

A RELAÇÃO DIALÉTICA ENTRE ESTADO E SOCIEDADE

Para uma análise rigorosa da função da Advocacia Pública na gestão do crédito fiscal, é imperativo superar as dicotomias simplistas que frequentemente moldam o debate tributário. A visão tradicional, que opõe um “Estado” extrator a um “contribuinte” onerado, ou que enquadra a tributação como um antagonismo inerente entre o poder político e a liberdade econômica do Capital, revela-se insuficiente. Essa fragmentação da realidade, que se manifesta em oposições binárias, obscurece as determinações mais profundas que conformam as relações sociais e, conseqüentemente, as relações tributárias. O indivíduo não existe de forma atomizada, como uma mônada isolada que se defronta com uma entidade estatal externa; ele é, constitutivamente, um ser social, cuja existência e cujos direitos só se materializam no seio da coletividade organizada. O Estado, por sua vez, não é uma entidade alheia a essa coletividade, mas a forma política que essa mesma sociedade assume para garantir sua própria reprodução e organização.

Nessa perspectiva dialética, o Estado, na sociabilidade contemporânea, não se posiciona como um adversário do Capital. Pelo contrário, ele é uma condição fundamental para a sua existência e perpetuação. É o aparato estatal que, por meio do ordenamento jurídico, garante a propriedade privada dos meios de produção, a liberdade de contratar e a própria forma-mercadoria, elementos sem os quais a acumulação capitalista seria impossível (Hirsch, 2010). O direito, portanto, não é um limite externo ao Capital, mas a sua linguagem, a sua forma de expressão e de legitimação. A aparente oposição entre a esfera política (Estado) e a esfera econômica (mercado) é, na verdade, uma unidade contraditória, onde uma pressupõe e necessita da outra para existir.

É sob essa ótica que a natureza do tributo deve ser compreendida. Ele não é uma mera usurpação de riqueza privada pelo poder público. Em sua essência, o tributo representa a parcela da riqueza socialmente produzida — fruto do trabalho coletivo — que é publicizada para financiar as condições gerais de produção e reprodução social que o próprio Capital, em sua lógica de acumulação individual, não pode ou não tem interesse em prover: infraestrutura, segurança jurídica, educação, saúde e a própria manutenção da força de trabalho. O crédito público, portanto, não é um crédito *contra* a sociedade, mas um crédito *da* sociedade para consigo mesma, um mecanismo vital

que assegura a coesão e a continuidade do pacto social que sustenta a todos, inclusive a atividade econômica. Enfraquecer a capacidade estatal de arrecadar, sob o pretexto de defender o indivíduo ou a empresa, é, em última instância, erodir as bases da própria sociabilidade que torna a vida individual e a atividade empresarial possíveis.

O CRÉDITO PÚBLICO COMO MATERIALIZAÇÃO DA SOCIABILIDADE CONTEMPORÂNEA

A compreensão do crédito público como um crédito *da* sociedade para consigo mesma, conforme delineado, encontra a sua justificação teórica mais profunda na materialidade das relações sociais. Se despiremos o conceito das suas idealizações e o analisarmos na sua concretude, revela-se como um processo contínuo e dinâmico através do qual uma sociabilidade foi sendo forjada, e o direito e o Estado erigidos como formas sociais específicas, constituído a possibilidade de compreensão atual de segurança, ordem, previsibilidade e a garantia de direitos fundamentais (Caldas, 2015).

O dever fundamental de pagar tributos, neste contexto, emerge como a contrapartida material e indispensável deste pacto. Não se trata de uma imposição externa ou de um sacrifício, mas da contribuição de cada membro para o financiamento do projeto coletivo que permite que a compra e venda, de tudo e todos, do qual é beneficiário direto e indireto, tente se perpetuar. Como diz José Casalta Nabais (1998, p. 185):

[...] o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem simplesmente como simples sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado.

O crédito público, portanto, é a manifestação financeira e a mais tangível da sociabilidade contemporânea. Quando um cidadão ou uma empresa auferir rendimento, consome um bem ou realiza uma operação econômica, a obrigação tributária que daí decorre não é uma penalidade, mas a sua quota-parte no custeio da civilização. É o mecanismo que transforma a riqueza privada em bens públicos, financiando desde a segurança jurídica que protege a propriedade e os contratos — permitindo que o mercado funcione — até aos serviços de saúde e educação que garantem a dignidade e a reprodução da força de trabalho, sustentando, em última análise, o próprio ambiente no qual a atividade econômica pode florescer. A estrada que permite o escoamento da produção, o tribunal que resolve uma disputa comercial e a universidade que forma a mão de obra qualificada são todos produtos diretos deste financiamento coletivo.

Desta forma, a cobrança do crédito público não adimplido, por meio dos seus instrumentos e prerrogativas, não pode ser vista como um ato de violência ou arbítrio

contra o particular. Pelo contrário, é a legítima e necessária execução da manutenção social. Representa a ação da coletividade, através da sua forma política, para assegurar que o ônus do financiamento do bem comum seja partilhado de forma isonômica, evitando que a inadimplência de alguns sobrecarregue os demais.

A inadimplência, sob esta ótica, não é apenas uma questão financeira; é uma rutura do pacto de solidariedade, um ato que, ao subtrair recursos do todo, compromete a capacidade do Estado de cumprir as suas funções e, no limite, fragiliza a coesão social. O devedor que se furta à sua obrigação atua como um *free rider*, beneficiando-se da infraestrutura social financiada pelos seus pares sem arcar com a sua justa contribuição, o que corrói a moral fiscal e gera uma concorrência desleal, penalizando os agentes econômicos cumpridores.

É precisamente neste ponto nevrálgico que a atuação da Advocacia Pública se insere: como a instituição que zela pela integridade jurídica deste pacto. A sua função não é a de um mero cobrador, mas a de um garante de que a execução do contrato social se dê com justiça, legalidade e em nome do interesse coletivo. Ao realizar o controle de legalidade prévio à inscrição em dívida ativa, assegura-se que a força do Estado seja empregue apenas sobre créditos legitimamente constituídos, protegendo o cidadão de excessos. Simultaneamente, ao promover a cobrança eficiente dos créditos hígidos, garante que o sistema político-econômico não perca sua legitimidade, assegurando os recursos necessários para que o Estado cumpra os objetivos fundamentais da República, como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA: DE ATO FORMAL A INSTRUMENTO DE JURIDICIDADE

É comum, numa análise superficial, que o ato de inscrição em dívida ativa seja percebido como uma etapa meramente burocrática no ciclo de vida do crédito público, uma simples formalidade de escrituração que antecede a cobrança. Não à toa, os grandes manuais de direito tributário separam não mais que 5, 10 páginas para sua abordagem (Amaro, 2023; Pachado, 2024; Paulsen, 2024; Torres, 2008).

Tal visão, contudo, ignora a profunda transformação jurídica que a inscrição opera sobre a obrigação, subestimando a sua complexidade e o seu alcance. A inscrição em dívida ativa 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. Trata-se da materialização do poder extroverso do Estado, que, num processo de natureza dialética e dialógica, a partir do devido processo legal, constitui um título com força para fazer cumprir, de forma coercitiva, o princípio constitucional da solidariedade não observado espontaneamente pelo devedor, uma prerrogativa não extensível às relações de direito privado, justamente por esta contrapor interesses individuais.

A essência desta transformação reside no fato de que a inscrição confere exequibilidade ao crédito. Uma obrigação tributária ou não tributária, uma vez

constituída e não paga, representa um direito do Estado, logo, da sociedade, mas ainda não possui força para, por si só, iniciar a cobrança, administrativa e judicial.

É o ato de inscrição que, após o devido controle de legalidade, formaliza a pretensão estatal num título executivo extrajudicial — a Certidão de Dívida Ativa (CDA) —, nos termos do art. 784, IX, do Código de Processo Civil e do art. 2º da Lei de Execução Fiscal. Este título é o instrumento que legitima o uso da força estatal para a satisfação do crédito. Sem a inscrição, o Estado possui um crédito; com a inscrição, possui a possibilidade de cobrança.

Essa transição habilita a Fazenda Pública a adotar um leque de medidas, inaugurando a possibilidade de recuperação do crédito. Passa a ser possível, a partir de então, a utilização de instrumentos de cobrança administrativos autônomos, como o protesto da certidão, a negativação e a averbação pré-executória, e, de forma progressiva e seletiva, o ajuizamento da execução fiscal para requerer a penhora de bens, o bloqueio de ativos financeiros e outras medidas constritivas, sem a necessidade de um prévio processo de conhecimento para provar a existência da dívida. O título, por si só, basta como prova pré-constituída do direito do credor público, representando uma notável economia processual e um reforço da autoridade fiscal.

A consequência mais significativa desta transmutação é a outorga da presunção de certeza, liquidez e exigibilidade ao crédito, conforme estabelecido pelo artigo 204 do Código Tributário Nacional e pelo artigo 3º da Lei de Execução Fiscal. A certeza refere-se à existência indubitável da obrigação; a liquidez, à determinação do seu valor (*quantum debeatur*); e a exigibilidade, ao fato de a dívida estar vencida e poder ser imediatamente cobrada.

Essa presunção, embora relativa (*juris tantum*), opera uma inversão fundamental no ônus da prova. Antes da inscrição, cabia à Fazenda Pública demonstrar a existência e a correção do seu crédito. Após a inscrição, presume-se que o crédito é legítimo e devido, cabendo ao devedor o ônus de provar, de forma inequívoca e robusta, a existência de qualquer vício que possa invalidar o título, como o pagamento, a prescrição ou um erro insanável no lançamento. O devedor não mais se defende de uma alegação, mas sim de um título que nasce com a força de um ato administrativo perfeito e acabado.

Essa prerrogativa não é trivial. Ela concede ao Estado uma poderosa ferramenta de cobrança, agilizando a recuperação de ativos e desonerando a máquina pública de ter que provar, em cada caso, a validade da sua pretensão.

Contudo, justamente pela sua força e pelas severas consequências que impõe ao patrimônio e aos direitos do cidadão — que vão desde a restrição ao crédito, passando pela impossibilidade de contratar com o poder público, até à alienação forçada dos seus bens —, o ato que lhe dá origem não pode ser tratado como uma formalidade. Exige, por isso, um rigor técnico e uma isenção na sua execução que justificam, por si só, a necessidade de ser conduzido por uma instituição com a devida autonomia e

competência jurídica, apartada de uma atividade vinculada, não jurídica, do órgão que constituiu o crédito (Bucci; Pinho, 2024).

A inscrição funciona como um filtro final de legalidade, um momento em que a pretensão fiscal é submetida a um escrutínio jurídico definitivo antes que o aparato coercitivo do Estado seja mobilizado. A inscrição, portanto, é o momento em que o poder de cobrar do Estado se manifesta na sua plenitude, e é por isso que deve ser cercado das maiores garantias de legalidade e justiça, atuando como a ponte entre a constituição do direito e a sua efetivação forçada.

RESGATE HISTÓRICO: A DUPLA GARANTIA DO CIDADÃO E DO ERÁRIO

A concepção da inscrição em dívida ativa como um ato de controle de legalidade não é uma construção teórica recente, mas uma prerrogativa cujas raízes se aprofundam na história do direito público brasileiro. Desde os seus primórdios, a necessidade de formalizar o crédito público para viabilizar a sua cobrança coercitiva esteve intrinsecamente ligada à ideia de que tal ato deveria ser cercado de garantias, tanto para o Estado-credor como para o cidadão-devedor. O histórico normativo revela uma preocupação constante em equilibrar a eficiência arrecadatória com a proteção contra a arbitrariedade, estabelecendo a inscrição não apenas como um instrumento de poder, mas como um mecanismo de justiça fiscal.

Conforme explicita Leon Frejda Szklarowesky (1977), então Coordenador da Dívida Ativa da União, já no Brasil-Colônia, a Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761, de D. José I, atribuía aos Procuradores da Fazenda a tarefa de executar os créditos da Fazenda Real “verbal e mercantilmente, de plano e pela verdade sabida”, denotando uma busca por celeridade, mas já vinculada a um agente específico com atribuições jurídicas. Esta semente histórica já continha o embrião da segregação de funções: a cobrança qualificada exigia um agente com conhecimento jurídico, distinto da mera administração contábilística. Ao longo do Império e da República, diversos diplomas legais, como o Regulamento de 1844 (Decreto nº 376) e o Decreto nº 736 de 1850, foram aprimorando a necessidade de “assentamento” ou “inscrição” da dívida em livros próprios como condição para a sua cobrança, consolidando a ideia de que o crédito, para ser executado, precisava ser formalmente constituído e validado por uma autoridade competente.

Este desenvolvimento culminou numa compreensão sofisticada do ato, magistralmente sintetizada em parecer histórico da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional de 1976, que, ao analisar a natureza do ato de inscrição, estabeleceu a sua função primordial como um mecanismo de dupla proteção, cujos termos permanecem de uma atualidade impressionante:

2. A inscrição da dívida ativa da União, pela procuradoria da Fazenda Nacional - na aparente simplicidade de ato formal - envolve uma dupla garantia: do cidadão e do Erário.

3. Ato final do processo administrativo, assegura ao contribuinte o resguardo constitucional do direito de propriedade, pela apreciação independente, irrecorrível, da legitimidade do crédito fiscal. Importa na verificação da exata obediência as normas legais, substantivas e a objetivas, que lhe regem a formação. Do fundamento legal ao fato gerador; do direito de defesa ao de recurso, até sua final quantificação. À Fazenda garante, por força do mandado legal específico de quem o pratica, a liquidez e certeza do título executório do crédito, representado pela certidão da dívida.
4. O ato - equidistante dos interesses - é privativo do Procurador da Fazenda Nacional, enquanto fiscal da lei. Consubstancia, em síntese, uma constatação de legalidade, como garantia da ordem jurídica, merecendo sempre o mesmo tratamento legislativo tradicional." (Queiroz, 1977, 624).

A profundidade desta análise revela os pilares que sustentam a tese aqui defendida.

Primeiramente, a dupla garantia: para o Erário, a inscrição confere a certeza e a liquidez necessárias para uma cobrança eficiente, evitando que o Estado se lance em aventuras judiciais com créditos viciados; para o cidadão, funciona como um escudo, uma "apreciação independente, irrecorrível" da legitimidade do crédito antes que o seu patrimônio seja alcançado. Esta garantia não é meramente processual; é uma proteção substantiva ao direito de propriedade, assegurando que a intervenção estatal no patrimônio privado só ocorra com base num título juridicamente hígido.

Em segundo lugar, a equidistância: o ato é descrito como "equidistante dos interesses", posicionando o Procurador da Fazenda Nacional não como um mero agente arrecadador, movido por metas ou pelo ímpeto de cobrança, mas como um "fiscal da lei", cuja função primordial é a de realizar uma "constatação de legalidade". Esta visão histórica consagra a inscrição não como o início da cobrança, mas como a sua condição de validade, um ato de controle que precede e legitima o poder de executar, protegendo a ordem jurídica como um todo contra a inscrição de créditos que não resistiriam a um escrutínio judicial, poupando recursos públicos e privados e fortalecendo a segurança jurídica.

A superação da visão contábil: o controle de legalidade como essência do ato

A herança histórica, embora fundamental para compreender a dupla garantia inerente à inscrição, pode induzir a uma visão anacrônica do ato, limitando-o a uma função de registo e certificação formal.

Se outrora a inscrição em "livros próprios" era o ápice da formalização, a complexidade do sistema fiscal contemporâneo e a consolidação dos princípios do Estado Democrático de Direito impuseram uma superação definitiva desta perspectiva

meramente contabilística. O ato de inscrever um crédito em dívida ativa deixou de ser um fim em si mesmo para se tornar a consequência de um processo anterior, mais denso e juridicamente mais relevante: o controle de legalidade.

A persistência numa visão contabilística seria reduzir um ato fundamental a uma mera tarefa de escrituração, ignorando que a sua finalidade não é apenas registrar, mas legitimar a cobrança.

A tese central é que a força do título executivo não emana do carimbo ou do registro eletrônico, mas da qualidade do escrutínio jurídico que o precede. O controle de legalidade, na sua acepção moderna, não é um mero *checklist* dos requisitos formais elencados no § 5º do art. 2º da Lei de Execução Fiscal. É uma análise substantiva que mergulha na gênese do crédito, questionando a validade de todo o procedimento administrativo que o constituiu. Significa verificar se a autoridade lançadora era competente, se o fato gerador foi corretamente identificado e enquadrado na hipótese de incidência, se a base de cálculo e a alíquota foram aplicadas em estrita conformidade com a lei, se foram respeitados os direitos ao contraditório e à ampla defesa no processo administrativo e se não incidem causas de suspensão, extinção ou exclusão do crédito. Este exame aprofundado inclui, necessariamente, a verificação de questões como a decadência do direito de lançar, a prescrição da pretensão de cobrança e a correta imputação de responsabilidade tributária a terceiros, matérias de alta complexidade jurídica que definem a própria existência do crédito.

Esta evolução transforma a natureza da inscrição. Ela deixa de ser um ato declaratório de um crédito pré-existente para se tornar um ato constitutivo da sua exequibilidade. A presunção de certeza, liquidez e exigibilidade não é um atributo mágico que adere ao crédito no momento do registro; é o resultado direto da validação jurídica de que o crédito, após ser submetido a um crivo técnico e isento, demonstrou ser hígido e conforme ao ordenamento.

O controle de legalidade é, portanto, a *causa eficiente* da presunção. Sem ele, a inscrição seria um ato arbitrário, uma mera chancela acrítica da pretensão do Fisco, desprovida da legitimidade necessária para justificar a restituição ao erário da riqueza indevidamente privatizada pelo cidadão. A presunção não é uma ficção jurídica, mas a consequência lógica de um ato de verificação prévio e qualificado. Retirar-lhe este fundamento é transformá-la num instrumento de poder sem controle, incompatível com os alicerces do Estado de Direito.

Nesta perspectiva, a inscrição não é o início da cobrança, mas sim o fim do processo administrativo de validação e o início do processo de execução. É o momento em que a Administração Pública, mediante um órgão especializado, atesta perante si mesma e perante a sociedade que a sua pretensão arrecadatória é juridicamente defensável. É esta “constatação de legalidade”, como referido no parecer de 1976, que constitui a verdadeira essência do ato, conferindo-lhe a autoridade e a força necessárias para fundamentar as medidas coercivas que se seguirão. Ao fazê-lo, a Administração

não apenas prepara o crédito para a cobrança, mas também se autolimita, submetendo o seu próprio poder ao império do Direito e reforçando a confiança do cidadão nas instituições fiscais.

A evolução para um controle material de juridicidade

A superação da visão meramente contabilística da inscrição em dívida ativa não representa apenas uma mudança de perspectiva, mas uma evolução qualitativa do próprio controle de legalidade, que se desloca de uma análise formal para uma aferição material de juridicidade. Este conceito é mais amplo e profundo que o de legalidade estrita. Enquanto a legalidade estrita se contenta com a conformidade do ato à letra da lei, a juridicidade exige a sua conformidade com a integralidade do ordenamento jurídico, incluindo os princípios constitucionais, os direitos fundamentais e a jurisprudência consolidada dos tribunais superiores.

Nesta acepção evoluída, o controle exercido no ato da inscrição deixa de ser um mero exame de subsunção para se tornar uma atividade de densa interpretação jurídica. Não basta verificar se o crédito foi constituído com base numa lei vigente; é preciso inquirir se essa lei é, ela própria, constitucional, se a interpretação que lhe foi dada pelo órgão de origem se coaduna com os precedentes judiciais vinculantes e se a sua aplicação ao caso concreto respeita princípios como a razoabilidade, a proporcionalidade e a segurança jurídica.

Esta transição é fundamental para a administrativização da justiça fiscal. Ao realizar um controle material de juridicidade, a Administração Pública, por meio de um órgão técnico e isento, antecipa e resolve, na sua própria esfera, controvérsias que, de outra forma, desaguiariam inevitavelmente no Poder Judiciário.

Um exemplo paradigmático é a análise da constitucionalidade de uma norma que fundamenta o crédito. Se o Supremo Tribunal Federal já declarou, em sede de controle concentrado ou em repercussão geral, a inconstitucionalidade de determinada exigência tributária, não há qualquer justificação para que a Administração continue a inscrever créditos com base nessa norma inválida. O controle de juridicidade impõe que tal crédito seja recusado na origem, evitando a instauração de execuções fiscais natimortas e a oneração indevida do contribuinte.

Este controle aprofundado não se limita a questões de inconstitucionalidade. Estende-se à análise de ilegalidades, como a aplicação de uma portaria ou instrução normativa que exorbite do seu poder regulamentar, e à verificação de causas extintivas do crédito, como a decadência e a prescrição, que devem ser reconhecidas de ofício. Ao fazê-lo, a Administração não apenas cumpre um dever de legalidade, mas atua de forma eficiente, racional e em respeito aos direitos do cidadão.

Portanto, a evolução do ato de inscrição reflete a própria maturidade do Estado de Direito. O poder de constituir um título executivo de forma unilateral só se legitima

se for precedido por um controle que não seja apenas formal, mas que garanta, de modo substantivo, que a pretensão do Estado é justa e está em plena harmonia com a totalidade do sistema jurídico. É esta aferição de juridicidade que transforma a inscrição de um ato de poder num ato de Direito.

A COMPETÊNCIA PRIVATIVA DA ADVOCACIA PÚBLICA: A NECESSÁRIA SEGREGAÇÃO DE FUNÇÕES

Estabelecido que a inscrição em dívida ativa é um ato legitimado por um denso controle de juridicidade, a questão fundamental que se impõe é: a quem compete exercer tal controle? A resposta a essa pergunta define a própria validade e legitimidade do sistema de cobrança.

A tese aqui defendida é que essa função, por sua natureza e finalidade, não pode ser atribuída ao mesmo órgão que constitui o crédito. A **segregação de funções** entre o órgão de lançamento e a instituição que afere a sua legalidade não é uma mera opção de desenho organizacional, mas uma condição estrutural indispensável, análoga a um sistema de freios e contrapesos dentro do Poder Executivo.

A atividade de constituição do crédito, realizada pelo órgão de origem, é essencialmente fiscalizatória. A sua cultura, as suas metas e a sua própria razão de ser estão, legitimamente, orientadas para a apuração e o lançamento, visando garantir a correta aplicação da norma ao fato gerador e, conseqüentemente, a arrecadação. Esperar que este mesmo órgão, após todo o esforço de apuração, se converta num juiz isento de seu próprio trabalho é ignorar uma realidade organizacional e psicológica elementar. Cria-se um inevitável conflito de interesses, onde a tendência natural é a de validar os próprios atos, transferindo para o Judiciário a responsabilidade por um controle que deveria ter sido feito na esfera administrativa.

É precisamente para neutralizar essa tendência e garantir a imparcialidade que a função de controle de legalidade deve ser alocada a uma instituição distinta, cuja missão não seja a de arrecadar, mas a de zelar pela juridicidade dos atos estatais: a Advocacia Pública. Ao receber o crédito já constituído, a Advocacia Pública não atua como parte da engrenagem de lançamento, mas como uma instância de revisão externa e independente. A sua análise não é pautada por metas ou por uma atividade vinculada cuja hermenêutica é restrita à gramaticidade dos atos, principalmente dos infralegais, mas pela conformidade do ato com o ordenamento jurídico em sua totalidade.

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.

É a demonstração de que o filtro funciona, evitando que o contencioso judicial seja inundado por execuções fiscais e ações antiexacionais fadadas ao insucesso, que geram custos para a sociedade e para o indivíduo, e que desacreditam a atuação estatal.

Ademais, essa segregação de funções induz a um ciclo virtuoso de aprimoramento institucional. A decisão fundamentada da Advocacia Pública que recusa uma inscrição funciona como um *feedback* qualificado para o órgão de origem, que é instado a corrigir seus procedimentos e a alinhar a sua interpretação da lei àquela que prevalece no controle de juridicidade. Esta interação constante, de natureza dialógica e cooperativa, é vital para a saúde do sistema fiscal, promovendo a uniformidade da aplicação da legislação e reduzindo a litigiosidade na sua causa raiz.

Portanto, a competência privativa da Advocacia Pública não é um fim em si mesma, mas o meio mais racional e seguro para garantir que o poder de cobrar do Estado seja exercido com a máxima legitimidade e eficiência.

A Advocacia Pública como “primeiro juiz” da causa fiscal

A concepção da Advocacia Pública como o **“primeiro juiz” da causa fiscal** não é uma mera figura de retórica, mas a descrição precisa da função que desempenha no sistema de cobrança.

Ao exercer o controle de legalidade, a Advocacia Pública realiza uma atividade materialmente análoga à jurisdicional: ela recebe uma “pretensão” (o crédito constituído pelo órgão de origem), analisa as “provas” (o processo administrativo), confronta os fatos com o “direito” (o ordenamento jurídico em sua totalidade) e, ao final, profere uma “decisão” (inscrever ou recusar a inscrição, inclusive *a posteriori*, extinguiendo-a) que determina o destino daquela pretensão na esfera administrativa.

Esta atuação quase-jurisdicional é o que confere legitimidade ao título executivo. Diferentemente do órgão de lançamento, cuja atuação é pautada por uma atividade vinculada e por uma hermenêutica muitas vezes restrita à gramaticalidade dos atos normativos, a Advocacia Pública possui a prerrogativa e o dever de realizar uma interpretação sistêmica e teleológica. A sua análise não se esgota na verificação da conformidade do ato com a norma que lhe deu origem; ela se estende à compatibilidade dessa norma com os princípios e regras de hierarquia superior, culminando na Constituição.

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.

Ao agir como “primeiro juiz”, a Advocacia Pública desempenha também uma função crucial de racionalização do sistema de justiça. Cada crédito recusado na esfera administrativa é uma execução fiscal ou uma ação antiexacional a menos no Poder Judiciário. Esta filtragem prévia é uma das medidas eficazes para combater a morosidade e o congestionamento da justiça fiscal, evitando que o Judiciário seja transformado em uma mera instância de homologação de atos administrativos ou em um balcão de revisão de lançamentos que já nasceram viciados.

Ao reservar a via judicial para as controvérsias juridicamente complexas e genuínas, a Advocacia Pública permite que o Judiciário se concentre na sua missão precípua, otimizando os recursos públicos e conferindo maior celeridade à prestação jurisdicional.

A garantia da isenção e da autonomia técnica

A eficácia da segregação de funções e o sucesso da Advocacia Pública no papel de “primeiro juiz” da causa fiscal dependem, fundamentalmente, de duas garantias institucionais que lhe são inerentes: a isenção e a autonomia técnica. Estes não são meros atributos desejáveis, mas condições estruturais que capacitam a instituição a exercer o controle de legalidade de forma autêntica, protegendo-o de pressões internas e externas que poderiam comprometer a sua finalidade.

A isenção decorre da própria posição da Advocacia Pública no organograma estatal. Diferentemente do órgão de lançamento, cuja missão precípua e cultura organizacional estão voltadas para a arrecadação, a Advocacia Pública tem como dever primário zelar pela juridicidade dos atos do Estado. A sua atuação não é medida por metas quantitativas de cobrança, mas pela qualidade e pela legalidade dos créditos que administra. Essa equidistância funcional permite que a análise do crédito seja desprovida do viés arrecadatório, focando-se exclusivamente na sua conformidade com o ordenamento jurídico. O advogado público não tem o compromisso de defender a todo custo o ato de lançamento, mas sim o de defender a correta aplicação da lei, ainda que isso resulte na recusa da inscrição de um crédito.

Complementar à isenção institucional, a autonomia técnica é uma garantia funcional de cada um dos seus membros. É crucial, contudo, distinguir esta autonomia da independência funcional plena, característica da Magistratura. A Advocacia Pública, como função essencial à justiça inserida na estrutura do Poder Executivo, não possui a mesma independência orgânica dos juízes. Conforme assinalam Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco (2013, p. 906), a “Constituição não assegura independência funcional ao advogado público, e o STF já estimou contrária à Constituição norma estadual que o estabelecia.”. A citação é da ADI 470, que se declarou inconstitucional dispositivo da Constituição do Estado do Amazonas que conferiu independência funcional aos Procuradores do Estado.

No entanto, a ausência de independência funcional, no sentido judicial do termo, não significa submissão ou ausência de autonomia. Pelo contrário, a legislação infraconstitucional, ao regulamentar as carreiras, tratou de assegurar a prerrogativa da autonomia técnico-jurídica. A Lei nº 13.327, de 2016, é explícita em seu art. 37, §1º, ao prever que:

É assegurada autonomia técnico-jurídica aos ocupantes dos cargos de que trata o caput no exercício de suas atribuições, sendo-lhes garantido o direito de interpretar a legislação e de elaborarem as respectivas manifestações processuais e extraprocessuais com isenção, nos limites das orientações de caráter geral da Advocacia-Geral da União.

Esta autonomia técnico-jurídica é a salvaguarda final de que a decisão de inscrever ou não um débito será pautada por critérios estritamente jurídicos, e não por conveniência administrativa ou pressão política. É ela que permite ao advogado público, por exemplo, reconhecer a prescrição de um crédito de valor vultoso, ou recusar a inscrição de um débito com base em jurisprudência desfavorável à Fazenda.

Essa capacidade de decidir aparentemente contra o interesse fiscal, mas em favor da legalidade e da segurança jurídica, é o que distingue fundamentalmente a sua atuação daquela do órgão de lançamento e o que confere credibilidade e força ao controle de legalidade. Sem estas garantias, o controle seria meramente *pro forma*, e a Advocacia Pública se tornaria uma mera extensão do órgão arrecadador, perdendo a sua função essencial de guardião da legalidade.

O fundamento constitucional da exclusividade

A defesa da competência privativa da Advocacia Pública para a inscrição em dívida ativa não se esgota em argumentos de eficiência ou lógica organizacional; ela encontra seu fundamento mais robusto na própria arquitetura constitucional do Estado brasileiro. O artigo 131 da Constituição Federal define a Advocacia-Geral da União (AGU) como a instituição que representa a União, judicial e extrajudicialmente, cabendo-lhe as atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo.

É na expressão “representação extrajudicial” que reside a chave constitucional para a questão. O ato de inscrição em dívida ativa é uma das mais claras e potentes manifestações da representação extrajudicial do ente público. Ao formalizar o título executivo, a Advocacia Pública não age em nome próprio, mas em nome e como representante do Estado, exercendo uma prerrogativa que a Constituição lhe outorgou. Trata-se de um ato de natureza eminentemente jurídica, que vincula o Estado e cria obrigações para o cidadão, inserindo-se perfeitamente no núcleo das atribuições constitucionais da instituição.

Delegar essa função a um órgão de fiscalização, cuja missão é a arrecadação, seria subverter a lógica do constituinte. O desenho constitucional pressupõe uma especialização funcional: aos órgãos da administração ativa, a execução das políticas públicas e dos atos de gestão; à Advocacia Pública, o controle da juridicidade desses atos e a representação do ente. Permitir que o órgão de lançamento também realize o ato de inscrição seria promover uma indevida concentração de poder, eliminando o filtro de legalidade que a própria estrutura constitucional buscou estabelecer.

Ademais, a Advocacia Pública é tratada pela Constituição como Função Essencial à Justiça, ao lado do Ministério Público e da Defensoria Pública.

Esse enquadramento não é acidental. Ele significa que a sua atuação é indispensável para o equilíbrio do sistema de justiça e para a manutenção do Estado de Direito. O controle de legalidade que exerce na inscrição em dívida ativa é uma manifestação direta dessa função essencial. Ao garantir que apenas créditos hígidos sejam levados à cobrança, a Advocacia Pública protege o cidadão contra o arbítrio e, ao mesmo tempo, zela pela correta aplicação da lei, contribuindo para a justiça fiscal e para a estabilidade das relações jurídicas.

Portanto, a exclusividade de sua competência não é uma mera conveniência administrativa, mas um imperativo que decorre diretamente do seu papel constitucional como guardião da legalidade e pilar do sistema de justiça.

O MODELO FEDERAL COMO PARADIGMA DE RACIONALIDADE E EFICIÊNCIA

A arquitetura constitucional que atribui à Advocacia Pública a exclusividade no controle de legalidade do crédito público não é um mero arranjo teórico.

No âmbito da União, essa estrutura encontrou uma materialização concreta e evolutiva que serve como um verdadeiro paradigma de racionalidade e eficiência: o modelo de gestão da dívida ativa conduzido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

Analisar este modelo não significa propor a sua replicação mimética pelos demais entes, mas sim extrair os princípios funcionais que o tornam um caso de sucesso na busca por uma administração fiscal mais justa e eficaz.

A centralização do controle de legalidade na procuradoria-geral da fazenda nacional

A eficácia do modelo federal reside, em grande medida, na centralização da competência do controle de legalidade e inscrição em dívida ativa num único órgão de âmbito nacional: a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. A especialização determinada pelo §3º do artigo 131 da Constituição não foi uma mera escolha de

design organizacional; foi a criação de um ponto nevrálgico de uniformização jurídica para todo o crédito tributário da União.

Esta centralização é o que permite que a PGFN atue, de fato, como o “primeiro juiz” da causa fiscal em nome de toda a federação. Ao especializar esta função, o modelo federal garante que a interpretação da legislação tributária federal seja una e coerente em todo o território nacional.

A PGFN, através das suas coordenações especializadas e da emissão de pareceres e notas técnicas de caráter vinculante para todos os seus membros, funciona como um verdadeiro “tribunal administrativo” interno, cuja função é pacificar a tese jurídica da Fazenda Nacional. Esta uniformidade prévia é o que confere previsibilidade ao sistema: o contribuinte sabe que os critérios para a inscrição de um débito são objetivos e nacionais, cuja credibilidade confere a legitimidade.

Portanto, a centralização do controle de legalidade na PGFN não é apenas uma medida de racionalidade administrativa; é uma condição para a efetivação do princípio da isonomia e da segurança jurídica no âmbito fiscal federal. É este pilar que sustenta a capacidade do sistema de reduzir a litigiosidade na origem e de construir uma relação mais transparente e previsível com a sociedade.

A construção de um sistema dialógico e de redução de litigiosidade

A eficiência do modelo federal não se manifesta apenas na uniformidade jurídica proporcionada pela centralização, mas também na transformação qualitativa da relação entre o Fisco e o contribuinte. A PGFN, ao consolidar a sua função de guardião da legalidade, pôde progressivamente abandonar uma postura puramente reativa e adversarial para construir um sistema pautado pelo diálogo e pela busca de soluções consensuais, com o objetivo claro de reduzir a litigiosidade na sua origem.

Esta transição foi viabilizada pela autoridade que a PGFN detém sobre o título executivo. Por ser a instância final que decide sobre a inscrição e a manutenção do crédito na dívida ativa, ela pôde desenvolver canais de comunicação e instrumentos de negociação que seriam impensáveis num modelo fragmentado.

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.

Mais do que isso, o controle sobre a juridicidade e a análise da recuperabilidade do crédito permitiram à PGFN ser pioneira na implementação de políticas de consensualidade, com destaque para a transação tributária.

A transação representa a superação definitiva do paradigma do litígio a qualquer custo. Com base numa análise criteriosa da situação econômica do devedor e das perspectivas de recuperação do crédito, a PGFN pode celebrar acordos que envolvem a concessão de descontos e prazos de pagamento alongados, extinguindo débitos que, de outra forma, permaneceriam congestionando o Judiciário por décadas, com pouca ou nenhuma perspectiva de satisfação.

Ambos os institutos — o PRDI e a transação — são manifestações de um modelo que compreende que a eficiência não está em litigar sempre, mas em litigar bem.

Ao abrir canais de diálogo e oferecer soluções negociadas, a PGFN não apenas recupera créditos de forma mais célere e menos onerosa, mas também fortalece a sua legitimidade e promove uma cultura de conformidade fiscal, demonstrando que o objetivo do Estado não é punir, mas sim encontrar a solução mais justa e racional para o conflito fiscal.

O efeito pedagógico sobre os órgãos de origem

A atuação da PGFN como controladora final da legalidade do crédito gera um terceiro e fundamental benefício sistêmico: um poderoso efeito pedagógico sobre os órgãos de origem responsáveis pela constituição da obrigação em crédito. A segregação de funções, combinada com a centralização do controle, cria um mecanismo de *feedback* institucional que induz ao aprimoramento contínuo da atividade de lançamento.

Quando a PGFN recusa a inscrição de um lote de créditos por identificar um vício de legalidade recorrente — seja uma interpretação equivocada de uma norma, um erro procedimental ou a aplicação de um ato infralegal ilegal —, essa decisão não se esgota no caso concreto. Ela é formalmente comunicada ao órgão de origem, acompanhada de uma fundamentação jurídica que não apenas justifica a recusa, mas também estabelece a tese jurídica a ser seguida. Na prática, a decisão da PGFN funciona 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.

Este fluxo de informação e correção cria um ciclo virtuoso.

Ao invés de permitir que erros se perpetuem, gerando milhares de lançamentos nulos que só seriam invalidados anos depois pelo Judiciário, o sistema promove a correção na fonte. A Advocacia Pública, ao exercer seu poder-dever de recusar a inscrição, não está apenas protegendo o contribuinte individualmente, mas está “ensinando” o sistema a funcionar melhor, a ser mais preciso e a respeitar de forma mais rigorosa o ordenamento jurídico.

Esse efeito pedagógico é uma das mais importantes ferramentas para a redução da litigiosidade estrutural. Ele ataca a causa do problema, e não apenas os seus sintomas.

Ao calibrar e qualificar a atividade de constituição do crédito na sua origem, o modelo federal garante que um número cada vez maior de créditos já chegue à PGFN em conformidade com a lei, diminuindo a necessidade de recusas e, consequentemente, o volume de conflitos potenciais.

Trata-se da manifestação mais clara de uma Administração Pública que aprende com os seus próprios erros e que utiliza o controle como um instrumento de gestão e de aprimoramento, e não apenas como um ato de fiscalização.

O controle de legalidade em números: a atuação da PGFN como filtro do contencioso fiscal

A tese de que a Advocacia Pública atua como o “primeiro juiz” da causa fiscal, exercendo um filtro de juridicidade que legitima a cobrança, não é apenas um postulado teórico. Ela é demonstrável por meio de dados concretos que revelam a magnitude e a eficácia deste controle.

A análise da extinção de inscrições em dívida ativa no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) evidencia que a esmagadora maioria do valor dos débitos baixados tem origem na esfera administrativa, por iniciativa da própria instituição, e não como resultado de uma decisão judicial contenciosa, o que comprova seu papel central na racionalização do sistema.

Tabela 1 – Extinção de débitos PGFN

 Ano	Presc. Material Eletrônica	%	Presc. Material Manual	%	Presc. Intercorrente	%	Controle Legalidade - Diversos	%	Dec. Judicial
2014	0,75%		9,86%		7,56%		72,17%		9,67%
2015	2,41%		3,97%		15,91%		58,87%		18,84%
2016	1,59%		4,79%		8,45%		70,68%		14,50%
2017	0,46%		8,40%		16,02%		43,34%		31,78%
2019	6,99%		2,62%		23,39%		55,70%		11,29%
2020	8,44%		3,83%		42,48%		30,55%		14,70%
2021	21,89%		1,03%		58,61%		11,77%		6,71%
2022	7,28%		6,00%		78,88%		4,88%		2,96%
2023	16,80%		3,40%		27,84%		36,58%		15,39%
2024	12,66%		6,49%		71,73%		5,08%		4,04%
2028	11,08%		4,13%		21,31%		43,27%		20,20%

Dados: PGFN, de 07 de julho de 2025

Para a explicação destes números, tem-se:

- Prescrição Material Eletrônica: extinção de inscrições em dívida ativa oriunda do controle de legalidade automatizado, a partir de implementação de mecanismos eletrônicos para cotejar as causas de suspensão e interrupção da exigibilidade sem intervenção humana individual;
- Prescrição Material Manual: extinção de inscrições em dívida ativa oriunda do controle de legalidade realizado por procuradores da Fazenda Nacional;
- Prescrição Intercorrente: extinção de inscrições em dívida ativa oriunda do controle de legalidade automatizado ou manual;
- Controle de Legalidade – diversos motivos: extinção de inscrição em dívida ativa oriunda de controle de legalidade por outros motivos que não os anteriores, como revisão do lançamento, implementação de ofício de decisões em controle abstrato de constitucionalidade, de alteração da legislação mais benéfica, dentre outras; e
- Decisão Judicial: extinção por determinação judicial em que houve o contencioso resistido.

A partir destes esclarecimentos, verifica-se que as causas de extinção de créditos na dívida ativa, que atingiu a marca de mais de R\$ 730 bilhões nestes 10 anos analisados, demonstram uma internalização massiva do controle, com uma consequente e enfática redução da litigiosidade. Os números são eloquentes e merecem destaque:

- Queda da extinção por decisão judicial: 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 que viciados, filtrando-os proativamente.
- Explosão do reconhecimento da prescrição intercorrente: O reconhecimento da prescrição intercorrente, que antes dependia majoritariamente de uma decisão judicial, foi internalizado pela Administração. Com a implementação de políticas como o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC), instituído pela Portaria PGFN nº 396, de 2016, e a automação dos sistemas a partir de 2020, o reconhecimento administrativo e automático da prescrição tornou-se a regra. O resultado foi um salto exponencial: se em 2019 a extinção por prescrição intercorrente era de 20%, em 2020 saltou para 42%, chegando a mais de 70% em 2024.
- Automação do controle: A tecnologia tornou-se uma aliada fundamental. A “Prescrição Material Eletrônica” e a automação do reconhecimento da prescrição intercorrente demonstram um controle de legalidade que opera de forma sistêmica e au-

tomatizada, garantindo a extinção de créditos inexigíveis sem a necessidade de provocação manual ou judicial.

- Controle de legalidade qualificado: As extinções por “Controle de Legalidade - Diversos” e por “Prescrição Material Manual” mostram a contínua atuação técnica e individualizada dos Procuradores da Fazenda Nacional, que analisam o mérito do crédito e aplicam o direito para além da simples passagem do tempo.

Igualmente, é importante destacar que com a digitalização de 100% dos serviços prestados pela PGFN, por meio do portal eletrônico Regularize da PGFN, o exercício do direito de petição (art. 5º, inc. XXXIV, alin “a, CF), transformado em verdadeira revisão administrativa do débito, por meio do Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI), cujo procedimento está delineado na Portaria PGFN nº 33, de 2018, alcançou a marca de mais de 820 mil pedidos recebidos e analisados, com uma taxa de 40,44% de deferimento do pleito apresentado, 40,94% indeferidos e 18,62% julgados prejudicados por perda do objeto, em dados de 07/2025.

No entanto, isso não significa nenhuma fragilidade da recuperação do crédito público. Pelo contrário. Foi maximizada a efetividade e eficiência na atuação institucional, alcançando-se a marca de recuperação, nestes 10 anos, passando de R\$ 20 bilhões em 2014 para mais de R\$ 60 bilhões em 2025, um aumento de 200%, com a marca histórica de mais de R\$ 340 bilhões recuperados para a implementação de políticas públicas asseguradas constitucionalmente.

Esses dados, em conjunto, contam uma história inequívoca: a Advocacia Pública, por meio da PGFN, assumiu para si a responsabilidade de realizar controle de legalidade aderente à realidade e à necessidade nacional, mantendo-se hígida a base de dados para maximizar a recuperação do crédito público inadimplido.

Ademais, os números provam que o controle de legalidade prévio e contínuo é uma poderosa ferramenta para a diminuição da taxa de congestionamento do Poder Judiciário. Ao invés de terceirizar a responsabilidade pela análise da legalidade, a PGFN cumpre proativamente a legislação, extinguindo créditos que não atendem aos requisitos legais e garantindo que apenas as cobranças justas e juridicamente defensáveis prossigam, o que fortalece a segurança jurídica e a confiança do cidadão no sistema fiscal.

A REFORMA TRIBUTÁRIA E O DESAFIO DA GOVERNANÇA DO CRÉDITO PÚBLICO

A promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023 e sua regulamentação pela Lei Complementar nº 214/2024 não representam apenas uma alteração no cardápio de tributos do país; elas inauguram a mais profunda e ambiciosa reestruturação do sistema fiscal brasileiro.

Neste novo cenário, a governança do crédito público, especialmente do IBS e da CBS, emerge como um desafio central, cuja solução definirá o sucesso ou o fracasso da tão almejada simplificação.

A análise da nova legislação revela uma oportunidade única para consolidar o modelo de controle de juridicidade pela Advocacia Pública, ao mesmo tempo que expõe os riscos de uma terminologia legal imprecisa e de prazos que podem comprometer a eficiência da recuperação e a segurança jurídica.

A imprecisão terminológica da LC 214/2024 e a natureza da cobrança

A discussão sobre a governança da dívida ativa na Reforma Tributária foi endereçada pelo legislador na Lei Complementar nº 214/2024 de forma sutil, porém sistêmica. O seu art. 480, ao tratar da cobrança integrada, estabelece em seu § 2º a competência exclusiva da Advocacia Pública para a cobrança judicial e extrajudicial dos novos tributos.

Contudo, a lei, talvez por reflexo de uma doutrina ainda não plenamente estruturada sobre o tema da dívida ativa, emprega uma terminologia que merece análise crítica. Ao distinguir entre “cobrança administrativa”, “cobrança extrajudicial” e “cobrança judicial”, a norma pode gerar confusão conceitual.

A distinção entre os atos de constituição do crédito e os atos de cobrança não é mero pedantismo acadêmico; ela é a fronteira que define o regime jurídico aplicável e as garantias do cidadão. As atividades de apuração, lançamento, notificação e mesmo a oferta de parcelamento pelo órgão fiscalizador são etapas do procedimento de constituição do crédito. Nelas, o Estado ainda está a formalizar sua pretensão. A cobrança, em seu sentido jurídico estrito, pressupõe a existência de um título executivo dotado de certeza, liquidez e exigibilidade. Este título, no âmbito do direito público, é a Certidão de Dívida Ativa (CDA), que nasce do ato de inscrição.

Portanto, é um equívoco técnico designar como “cobrança administrativa” todo e qualquer ato praticado pelo órgão de origem antes do envio do crédito à Procuradoria, lembrando-se que ambos pertencem à Administração Tributária, explicitada pelo Título IV do Código Tributário Nacional.

Essa imprecisão é perigosa, pois pode levar à aplicação de medidas coercitivas — que são próprias da cobrança — em uma fase em que o crédito ainda não passou pelo crivo de legalidade final que o transforma em título executivo. A cobrança, propriamente dita, só se inicia quando o Estado, já munido de um título executivo, utiliza as prerrogativas legais para satisfazer sua pretensão, seja por meios extrajudiciais (protesto, averbação pré-executória) ou pela via judicial (execução fiscal).

A competência para cobrar e o controle para inscrever

A redação do § 2º do art. 480, ao atribuir com exclusividade a cobrança judicial e extrajudicial à Advocacia Pública, embora não mencione o termo “inscrição”, conduz a essa conclusão de forma lógica e sistemática.

A competência para cobrar, em sua plenitude, abarca a responsabilidade de validar o que se cobra. Seria uma quebra sistêmica e ilógica atribuir a um órgão (de origem) o poder de constituir unilateralmente o título (inscrever) e obrigar outro órgão (a Advocacia Pública) a executá-lo, mesmo que este discorde de sua legalidade.

Essa situação criaria um cenário de “executoriedade imprópria”, forçando a Advocacia Pública a defender em juízo um título que, em sua análise técnica, considera viciado, seja por prescrição, ilegalidade ou outro vício material. Tal obrigação violaria a autonomia técnica dos seus membros e a própria missão constitucional da instituição, que é zelar pela legalidade dos atos do Poder Público, e não apenas defender os interesses arrecadatários do Fisco.

O controle de juridicidade exercido no ato da inscrição é o fundamento que legitima a cobrança. Atribuir a exclusividade da cobrança à Advocacia Pública, sem lhe conferir o controle sobre o ato que a origina, seria uma contradição sistêmica, transformando-a em mera executora material de títulos que não pôde validar, o que subverteria sua função constitucional de “primeiro juiz” da causa fiscal.

Nesse contexto, o § 3º do mesmo artigo, ao prever “soluções integradas” entre os órgãos, deve ser interpretado como um arranjo de cooperação tecnológica e processual, e não como uma diluição de competências. A “solução integrada” é o meio para que funções cindidas localmente possam ser centralizadas, operando de forma eficiente e harmônica, estabelecendo um processo administrativo coeso, onde o produto final da fiscalização é o insumo para a análise jurídica, de modo nacionalmente unificado.

O risco do prazo legal e a eficácia da recuperação

A nova legislação, contudo, introduz um ponto de atenção crítico: o prazo máximo de 12 meses para que o órgão de origem encaminhe o crédito para a “cobrança” da Procuradoria. Este lapso temporal, a depender de como for gerido, pode representar um grave aumento da ineficácia da recuperação do crédito público, criando uma perigosa “zona cinzenta” que beneficia o devedor recalcitrante.

O marco temporal para a ocorrência de diversos fenômenos jurídicos cruciais para a proteção do crédito público é, precisamente, a inscrição em dívida ativa, ato que, como defendido, compete à Advocacia Pública. O exemplo mais contundente é a presunção de fraude à execução, prevista no art. 185 do Código Tributário Nacional. A alienação ou oneração de bens pelo devedor, após a inscrição do crédito em dívida ativa,

presume-se fraudulenta. Se o crédito permanece por até 12 meses no âmbito do órgão fiscalizador, em uma fase que a lei impropriamente chama de “cobrança administrativa”, o devedor tem uma longa janela de oportunidade para esvaziar seu patrimônio de forma planejada — transferindo imóveis, vendendo veículos, ocultando ativos financeiros — sem que a presunção de fraude do art. 185 do CTN possa ser acionada.

Além disso, outras medidas assecuratórias, como o arresto ou o sequestro pré-executório, que visam garantir a futura execução, também dependem de um crédito líquido, certo e exigível, características formalizadas pela inscrição. A demora no envio do crédito para a análise da Procuradoria não apenas adia o início da cobrança efetiva, mas também envia um sinal de baixa eficiência e risco ao devedor, incentivando o não cumprimento da obrigação e o planejamento de estratégias de blindagem patrimonial. O Estado, ao receber o crédito para inscrição e cobrança um ano depois, pode encontrar um devedor já insolvente, tornando a recuperação do ativo socialmente devido muito mais difícil, ou até impossível.

Portanto, a lei, ao mesmo tempo que acerta ao apontar para a exclusividade da Advocacia Pública na cobrança, cria um risco prático que precisa ser mitigado por uma atuação célere e integrada. A única forma de garantir a eficácia é que o envio do crédito à Procuradoria ocorra no menor tempo possível após o vencimento, por meio de fluxos de dados automatizados e acordos de nível de serviço (SLAs) entre os órgãos. Somente assim o controle de juridicidade e a consequente inscrição em dívida ativa se darão rapidamente, ativando todos os mecanismos de proteção ao crédito público e assegurando que o esforço arrecadatório não seja em vão.

Rumo a uma Governança Nacional da dívida ativa

A complexidade introduzida pela gestão compartilhada do IBS e a necessidade de uma aplicação uniforme da CBS evidenciam que a discussão sobre a competência da Advocacia Pública não pode mais ser tratada de forma isolada em cada ente. Ela se insere, necessariamente, num projeto mais amplo e urgente: a construção de uma governança nacional da dívida ativa. A estabilidade do novo sistema tributário dependerá não apenas da atuação isolada de cada Procuradoria, mas da sua capacidade de dialogar, cooperar e construir padrões mínimos de atuação em conjunto.

Essa necessidade se alinha perfeitamente à proposta de:

[...] criação de uma governança nacional da dívida ativa[, cujo objetivo é] o estabelecimento de um nivelamento básico entre os mais de 13 mil entes no trato de suas dívidas ativas. [...] Trata-se, isso sim, da uniformização dos aspectos basilares relativos à inscrição: controle de legalidade, forma de certificação, procedimentos de revisão, negociação, publicidade e transparência, cobrança e baixa (Grognet; Dias, 2024, p. 12)

Logo, uma governança nacional não significa suprimir a autonomia dos entes federativos, mas sim estabelecer um nivelamento básico de procedimentos e entendimentos. Trata-se de uniformizar os aspectos basilares relativos à inscrição e cobrança. Sem essa base comum, o risco de uma nova “guerra fiscal”, desta vez travada no campo das interpretações sobre a cobrança, é iminente.

A Advocacia Pública, em suas diversas esferas, é a única instituição capaz de liderar este processo. A centralização da competência para a cobrança, como definido na LC 214/2024, é o primeiro passo. O próximo é a criação de fóruns permanentes de cooperação entre as Procuradorias, a PGFN e o Comitê Gestor, para que as teses jurídicas sejam harmonizadas e os fluxos de trabalho, padronizados.

A Reforma Tributária, portanto, funciona como um catalisador, tornando inadiável a padronização dos procedimentos de controle de legalidade e inscrição em todo o país.

Apenas com uma base comum de juridicidade, garantida pela atuação exclusiva e coordenada das Advocacias Públicas, será possível assegurar que a transição para o novo sistema se traduza, de fato, em um ambiente de negócios mais seguro, justo e previsível para todos, fomentando o investimento e o crescimento sustentável que o Brasil almeja.

CONCLUSÃO

Ao longo deste artigo, buscou-se demonstrar que a inscrição em dívida ativa transcende a sua percepção como um mero ato de escrituração para se afirmar como um ato de império, dotado de profunda carga jurídica e de consequências materiais significativas. É o ato que confere exequibilidade ao crédito público, armando o Estado com a presunção de certeza, liquidez e exigibilidade, e legitimando a cobrança coercitiva como forma de fazer cumprir o princípio da solidariedade, pilar do pacto social.

Precisamente pela sua força e relevância, o ato de inscrição não pode prescindir de um rigoroso e isento controle de legalidade, pois é a partir dele que a pretensão estatal ganha a chancela de juridicidade necessária para avançar sobre o patrimônio do cidadão, que descumpriu com o pacto social de contribuir com o funcionamento da sociedade, nos moldes definidos pela Constituição Federal da República Federativa do Brasil.

Defendeu-se, como tese central, que este controle não é uma etapa formal, mas a própria essência do ato, e que, pela sua natureza, deve ser uma competência privativa e indelegável da Advocacia Pública.

A segregação de funções entre o órgão que constitui o crédito, movido por uma lógica de subsunção do fato à norma, e a instituição que afere a sua juridicidade, com autonomia e independência técnica, não é um preciosismo organizacional, mas uma condição fundamental para a validade do sistema.

A Advocacia Pública, ao atuar como “primeiro juiz” da causa fiscal, ou seja, como uma instância de administração pública imparcial, garante que apenas créditos juridicamente hígidos prossigam para a cobrança. Esta atuação previne a instauração de litígios fadados ao insucesso, resguarda os direitos fundamentais dos cidadãos contra cobranças abusivas e, em última análise, fortalece a própria legitimidade do Estado, que demonstra um compromisso com a legalidade antes mesmo de recorrer à força.

Essa prerrogativa encontra o seu fundamento na função constitucional da Advocacia Pública, delineada no artigo 131 da Constituição, que lhe confere a representação jurídica do ente federativo.

O modelo federal, com a atuação especializada da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, ilustra a importância de uma estrutura robusta para o exercício desta competência, embora o arranjo organizacional possa variar entre os entes, desde que a titularidade da função seja sempre da respectiva Procuradoria. A experiência demonstra que a ausência deste filtro qualificado resulta num ciclo vicioso de aumento da litigiosidade, baixa recuperação de créditos e descrédito da máquina arrecadatária.

No cenário inaugurado pela Reforma Tributária, com a criação do IBS e da CBS e a gestão partilhada de competências, a necessidade de um controle de legalidade uniforme e centralizado torna-se ainda mais premente.

A competência exclusiva da Advocacia Pública emerge, assim, como o principal instrumento para garantir a estabilidade e a segurança jurídica do novo sistema. Ela alinha-se perfeitamente à proposta de uma governança nacional da dívida ativa, que busca a padronização e a eficiência em todo o país. Sem um guardião único da tese jurídica de cada ente, a interpretação das complexas normas do novo sistema seria pulverizada, gerando uma nova e danosa guerra fiscal de entendimentos, que anularia os benefícios da simplificação almejada.

Em suma, a reafirmação da competência exclusiva da Advocacia Pública para a inscrição em dívida ativa não representa a defesa de um privilégio corporativo, mas sim a defesa de uma garantia indispensável para o Estado de Direito.

A adequação legislativa nos diversos entes federativos para assegurar, de forma inequívoca, essa prerrogativa é o caminho para uma cobrança mais justa, para a redução da litigiosidade e para a consolidação de uma administração fiscal que se credibiliza não pela força da autoridade, mas pela autoridade dos seus argumentos jurídicos.

É o fortalecimento de uma estrutura que, ao promover o controle interno e qualificado dos seus próprios atos, eleva o patamar de justiça fiscal e reforça a confiança do cidadão nas instituições.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

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.

CALDAS, Camilo Onoda. **A teoria da derivação do estado e do direito.** São Paulo: Outras Expressões, 2015.

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.

HIRSCH, Joachim. **Teoria materialista do Estado.** Tradução Luciano Cavini Martorano. São Paulo: Revan, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 43ª ed. São Paulo: Jus PODIVM, Malheiros Editores. 2024.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional.** 8. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos.** Coimbra: Almedina, 1998.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo.** 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2024.

QUEIROZ, Cid Heráclito de. Dívida ativa - Inscrição - Execução fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 128, p. 616-624, 1977. DOI: 10.12660/rda.v128.1977.42460. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/42460>. Acesso em: 20 jul. 2025.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Dívida ativa - Inscrição - Execução fiscal. In: QUEIROZ, Cid Heráclito de. Dívida ativa - Inscrição - Execução fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 128, p. 616-624, 1977. DOI: 10.12660/rda.v128.1977.42460. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/42460>. Acesso em: 20 jul. 2025.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: o orçamento na Constituição.** 3ª ed. v. V. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

8

A DUPLA FUNÇÃO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: ARRECADAÇÃO FEDERAL E SUSTENTABILIDADE FISCAL PARA MUNICÍPIOS COM BAIXA CAPACIDADE DE PAGAMENTO.....155

Helga Letícia da Silva Fernandes

INTRODUÇÃO.....156

O CENÁRIO DOS DÉBITOS DE MUNICÍPIOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA NA PGFN.....156

Diagnóstico fiscal das dívidas irregulares (“em cobrança”).....156

Perfil dos municípios inadimplentes com classificações baixas (C e D) e natureza da dívida.....157

A RESOLUÇÃO CONSENSUAL DE CONFLITOS FISCAIS NA ESFERA FEDERAL.....158

Transação tributária: fundamentos, racionalidade e estrutura.....158

Da cultura do litígio ao consenso: a transação como novo paradigma na cobrança da dívida ativa....159

As modalidades da transação tributária.....160

Transação por adesão (via edital).....160

Transação individual.....160

Requisitos e condições gerais aplicáveis à transação.....161

METODOLOGIA DA PESQUISA.....162

Delimitação do universo de análise (municípios C e D, dívidas previdenciárias e não previdenciárias).....162

Fontes de dados.....163

Ferramentas e técnicas de análise (Python, Pandas, Numpy, Matplotlib, Seaborn).....163

Tratamento e criação de variáveis.....163

Metodologia de análise de cenários e segmentação de municípios.....163

RESULTADOS E ANÁLISE.....164

Análise da concentração geográfica e da atratividade do programa de transação.....164

Panorama comparativo dos municípios devedores e das dívidas (previdenciárias e não previdenciárias).....167

Facilidade de adesão ao programa (adesão direta vs. necessidade de protocolo).....168

Análise do volume financeiro e arrecadação potencial por tipo de adesão.....169

Perfil de adesão dos municípios às negociações administrativas.....171

CONCLUSÃO.....173

REFERÊNCIAS.....174

A DUPLA FUNÇÃO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: ARRECADAÇÃO FEDERAL E SUSTENTABILIDADE FISCAL PARA MUNICÍPIOS COM BAIXA CAPACIDADE DE PAGAMENTO

Helga Letícia da Silva Fernandes¹

RESUMO: A acentuada heterogeneidade fiscal dos municípios brasileiros impõe desafios à recuperação de créditos públicos, demandando instrumentos que equilibrem a eficiência arrecadatória e a justiça fiscal. Este estudo analisa a transação tributária como uma ferramenta de dupla função: um mecanismo estratégico de arrecadação para a União e uma via para a sustentabilidade financeira de municípios devedores. Utilizando dados extraídos da base DW da PGFN, a pesquisa quantifica o potencial do programa para um universo de 762 municípios com dívidas irregulares e baixa capacidade de pagamento (classificações C e D). Os resultados confirmam uma expressiva concentração geográfica, com 95% dos municípios da amostra situados nas regiões Norte e Nordeste bem como evidencia que a transação é altamente atrativa com 76% dos municípios dessas duas regiões apresentando potencial de descontos superiores a 50%. A análise financeira revela uma notável assimetria: embora a maioria dos entes (713) seja elegível para a modalidade de transação por adesão (via edital), o maior volume financeiro (R\$ 23,2 bilhões, ou 74,6% do total) está concentrado no grupo que exige transação individual (473 municípios). O potencial total do programa alcança R\$ 31,1 bilhões em dívidas, com projeção de R\$ 12,6 bilhões em arrecadação líquida e R\$ 18,4 bilhões em descontos. Conclui-se que o sucesso da transação tributária depende de uma abordagem estratégica dual, combinando ações de massa para a adesão por edital com negociações focadas e individualizadas para os devedores de alto valor, promovendo assim a recuperação de créditos e a regularidade fiscal municipal.

PALAVRAS-CHAVE: Transação tributária. Débitos de municípios inscritos em dívida ativa da União. Sustentabilidade fiscal.

1 Procuradora da Fazenda Nacional. 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.

INTRODUÇÃO

A acentuada heterogeneidade econômica entre os 5.571 municípios do Brasil representa um desafio estrutural para a federação. Fatores históricos e regionais limitam a capacidade de arrecadação e investimento de muitos entes, comprometendo sua sustentabilidade e regularidade fiscal. Dados do Índice FIRJAN de Gestão Fiscal (2022) indicam que mais de 40% dos municípios brasileiros enfrentam uma situação fiscal difícil ou crítica. Essa vulnerabilidade é corroborada por estudos como o de Barreto e Barbosa (2024), que demonstram a extrema dependência das receitas municipais nordestinas de transferências intergovernamentais, um cenário que agrava o problema da dívida ativa junto à União.

Este quadro de assimetria fiscal exige um modelo de cobrança da dívida pública que seja, ao mesmo tempo, eficiente para o Estado e equânime para com os devedores. É nesse cenário que a transação tributária emerge como um mecanismo de fundamental importância, exercendo uma dupla função estratégica. Para a gestão pública federal, representa uma ferramenta que otimiza a recuperação de créditos considerados de difícil recuperação ou irrecuperáveis. Para os entes públicos devedores, especialmente aqueles classificados com baixa capacidade de pagamento (classificações C e D), a transação funciona como um instrumento de justiça fiscal, ao condicionar a concessão de benefícios — como descontos sobre juros, multas e encargos — à sua real situação econômica.

Apesar de seu potencial, a efetiva aplicação e o impacto quantitativo deste instrumento sobre o universo de municípios mais vulneráveis permanecem áreas que demandam maior investigação. Diante disso, a presente pesquisa busca preencher essa lacuna por meio de uma análise de dados robusta, orientada pelos seguintes objetivos: (i) verificar se a dívida ativa irregular municipal, especialmente em entes com baixa capacidade de pagamento, concentra-se predominantemente nas regiões Norte e Nordeste; (ii) avaliar a atratividade do programa, determinando se o potencial de desconto supera o patamar de 50% para as dívidas analisadas; e (iii) quantificar o volume financeiro de descontos e o potencial de arrecadação, segmentado por modalidade de adesão. O propósito final é fornecer subsídios empíricos para que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) possa refinar e direcionar suas estratégias, equilibrando a maximização da recuperação de créditos com a promoção da sustentabilidade fiscal municipal.

O CENÁRIO DOS DÉBITOS DE MUNICÍPIOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA NA PGFN

Diagnóstico fiscal das dívidas irregulares (“em cobrança”)

Aproximadamente 8 em cada 10 municípios brasileiros não possuem dívidas ativas junto à PGFN ou, se as possuem, encontram-se em situação regularizada por

meio de parcelamento ou transação, demonstrando um cenário de regularidade fiscal majoritário.

No entanto, do universo de 5.571 municípios, aproximadamente 19% (1.069 municípios) possuem débitos na situação “em cobrança” junto à PGFN, ou seja, não possuem causas suspensivas que impeçam a execução judicial, razão pela qual são tratados como débitos irregulares, perfazendo o montante atualizado de R\$ 33.7 bilhões.

A distribuição desses municípios inadimplentes, conforme a classificação utilizada para fins de transação tributária, é a seguinte: 89,98% são do tipo D (créditos irrecuperáveis), 5,89% são do tipo C (difícil recuperação), 3,31% são do tipo B (média recuperação) e 2,06% são do tipo A (alta recuperação). Na prática, isso significa que mais de 95% dos municípios com débitos “em cobrança” têm direito a descontos por sua baixa capacidade de pagamento. No entanto, a adesão dos entes C e D ainda se mostra aquém do potencial, possivelmente por questões de estrutura ou desconhecimento dos benefícios. Ressalte-se que os dados mencionados refletem informações atualizadas até maio de 2025, com base em extração realizada em 16 de junho de 2025, a partir do repositório Data Warehouse (DW) da PGFN.

Perfil dos municípios inadimplentes com classificações baixas (C e D) e natureza da dívida

No item anterior, os dados contemplaram as diversas naturezas de débitos irregulares, portanto, incluiu débitos previdenciários, não previdenciários e relacionados ao FGTS/LC110-FGTS, além de todas as classificações utilizadas para fins de transação. Se restringirmos essa análise aos municípios classificados nas categorias C ou D, observa-se que o montante consolidado irregular se distribui da seguinte forma: 81,5% de natureza previdenciária, 15,5% não previdenciária e 2,7% de contribuições de FGTS e LC 110-FGTS.

É relevante destacar que os municípios, enquanto entes federados, são imunes à tributação de impostos sobre seu patrimônio, rendas e serviços, conforme o princípio da imunidade recíproca estabelecido na Constituição Federal (art. 150, inciso VI, alínea “a”). Assim, as dívidas de natureza previdenciária mencionadas acima referem-se, predominantemente, a contribuições que deveriam ter sido recolhidas ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS) visto que muitos municípios não possuem regime próprio de previdência.

E como os dados revelam que as dívidas previdenciárias e não previdenciárias somam 97% do total da dívida desses municípios com significativa fragilidade financeira, merecendo atenção prioritária da PGFN, a presente pesquisa teve seu objeto delimitado a essas duas naturezas, dada a significativa representatividade no passivo municipal.

Levando essa premissa em consideração, o universo de municípios devedores classificados como C ou D, com dívidas irregulares, de natureza previdenciária e não

previdenciária, totaliza 762 municípios, que acumulam débitos irregulares de R\$ 31,1 bilhões, conforme extração realizada em 16 de junho de 2025, com dados consolidados até maio de 2025, a partir do repositório de dados DW da PGFN. Nesse contexto, será um ponto central desta investigação descobrir se há concentração regional dessa inadimplência, em quais regiões está localizada, se o desconto possível ultrapassa 50% e se há campo para crescimento da transação tributária para esse perfil de devedor.

A RESOLUÇÃO CONSENSUAL DE CONFLITOS FISCAIS NA ESFERA FEDERAL.

Transação tributária: fundamentos, racionalidade e estrutura.

A transação tributária é um acordo de concessões mútuas que permite a regularização dos débitos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS e tem como propósito, além da arrecadação dos créditos devidos necessários à execução das políticas públicas federais, a redução da litigiosidade e o auxílio a contribuintes em crise econômico-financeira. Para o contexto dos municípios fragilizados, representa uma política pública de reconstrução fiscal, equilibrando-se os interesses da União e a capacidade de pagamento dos devedores. Sua fundamentação legal encontra-se no artigo 171 da Constituição Federal, na Lei nº 13.988/2020 e na Portaria PGFN nº 6.757/2022.

Um dos pilares da transação tributária é a estimativa da capacidade de pagamento do sujeito passivo, conforme previsto no art. 21 da Portaria PGFN/ME n. 6.757/2022. Essa abordagem, como destaca André Freire (2023, p. 39), parte de uma premissa pragmática: a “impossibilidade material de pagamento do todo da dívida” por parte de muitos devedores. Diante dessa realidade, a aferição da situação econômica do contribuinte visa verificar se ele possui condições de quitar integralmente seus débitos no prazo razoável de cinco anos, sem concessão de descontos. Para que essa diferenciação entre devedores seja legítima e não arbitrária, o processo decisório é orientado por critérios objetivos, sendo os créditos classificados em ordem decrescente de recuperabilidade: tipo A (alta perspectiva de recuperação), tipo B (média), tipo C (difícil recuperação) e tipo D (irrecuperável).

Quando constatada a insuficiência dessa capacidade, o art. 11, inciso I, da Lei n. 13.988/2020, autoriza a aplicação de descontos nos acréscimos legais (multas, juros e encargos legais). Portanto, as categorias C e D são as que recebem os maiores benefícios na transação pois são as únicas que autorizam descontos. Para todas as categorias são permitidas entrada facilitada, diferimento ou moratória (exceto para débitos de FGTS inscritos em DAU), e o uso de precatórios federais ou de direito creditório com sentença transitada em julgado para amortização ou liquidação do saldo devedor.

Apesar da coerência dessa estrutura, o modelo não é isento de riscos. O próprio Freire (2023, p. 39), ao comentar uma advertência de Seer (1996, p. 289), alerta para

o perigo de se instaurar uma “perversa lógica, subversiva do Estado de Direito, por estimular e premiar o descumprimento da lei”. Esse risco, contudo, é mitigado pela própria legislação, que veda a redução do valor principal do débito, proíbe o uso abusivo da transação para prejudicar a livre concorrência, e estabelece o impedimento de nova transação pelo período de 2 (dois) anos em caso de rescisão, buscando um equilíbrio entre o pragmatismo da cobrança e a isonomia fiscal.

Da cultura do litígio ao consenso: a transação como novo paradigma na cobrança da dívida ativa.

A transação tributária surge como uma resposta a um modelo de cobrança judicial que se mostrou pouco eficaz, marcado por um “comportamento altamente litigioso” entre os próprios entes que compõem a Federação. Essa postura, segundo os autores, “não se mostra condizente com a ideia de uma Administração Pública consensual que atua em prol do cidadão” (Fernandes; Muzzi Filho, 2021, p. 84). A superação desse cenário exige uma nova abordagem, focada no diálogo e na cooperação em vez do confronto.

Nesse contexto, o instituto representa um convite à “transformação da cultura do litígio para a cultura do consenso” (Fernandes; Muzzi Filho, 2021, p. 85). Essa mudança é particularmente significativa por não se tratar de uma relação entre um particular e o Fisco, mas de um diálogo entre duas esferas da Administração Pública: a União, como credora, e os Municípios, como devedores. O sucesso da transação depende, portanto, de uma construção conjunta que substitui a antiga litigiosidade por uma cooperação interfederativa.

É crucial entender a transação como uma «evolução em relação ao parcelamento». Enquanto os parcelamentos especiais, por sua reiteração, demonstram sua «incapacidade» de resolver litígios, muitas vezes apenas perpetuando-os, a transação foi desenhada para solucioná-los de forma definitiva. Para isso, ela vai além da simples renegociação de prazos e se baseia em «concessões mútuas», que levam em conta a real capacidade de pagamento do ente devedor e têm como objetivo principal a extinção completa do conflito (Fernandes; Muzzi Filho, 2021, p. 83).

Para os municípios, esse modelo representa uma oportunidade concreta de recuperação fiscal com ganhos objetivos e previsíveis. Ao aderir à transação, os entes públicos com classificação C ou D, podem ter suas dívidas reduzidas de forma expressiva, além de conhecer antecipadamente o número de parcelas e o valor final do acordo, o que favorece o planejamento orçamentário e a governança fiscal local.

Trata-se, portanto, de uma alternativa vantajosa e menos onerosa em comparação com o trâmite judicial, que impõe, entre outros encargos, a necessidade de incluir no orçamento público o valor integral dos precatórios — muitas vezes incompatível com a realidade financeira dos entes municipais. O descumprimento dessas exigências pode

acarretar medidas mais gravosas, como o sequestro de receitas públicas, impactando negativamente a capacidade de investimento e prestação de serviços.

Adicionalmente, a transação viabiliza a regularização fiscal e a obtenção de Certidões Positivas com Efeito de Negativa (CPEN), condições indispensáveis para a celebração de convênios, o recebimento de transferências voluntárias e a contratação de operações de crédito. Assim, para os municípios, este mecanismo constitui uma via institucional para a retomada do controle financeiro, com o respaldo dos órgãos de controle e com repercussões positivas na percepção pública decorrente da conformidade fiscal alcançada.

As modalidades da transação tributária

A adesão à transação é realizada exclusivamente por meio do portal REGULARIZE, único canal oficial da PGFN, disponível no seguinte endereço eletrônico: <https://www.regularize.pgfn.gov.br/> e pode ocorrer em duas modalidades principais, dependendo do valor: por adesão ou individual.

Transação por adesão (via edital)

A transação por adesão é a modalidade coletiva em que a PGFN publica editais com condições pré-definidas. Se o município preencher as condições, a adesão é direta, mais célere, online, simplificada e ocorre diretamente pelo portal REGULARIZE, sem a necessidade de um processo formal de negociação individual, na aba “Negociar dívida”, opção “Acesso ao sistema de negociação”, permitindo a rápida obtenção de uma Certidão Positiva com Efeito de Negativa (CPEN).

Este grupo representa um potencial de arrecadação mais rápido e com menor custo administrativo. Porém, é necessário preencher as condições previstas nos editais, entre eles, o percentual e o número de parcelas da entrada, o valor limite elegível, as datas de inscrição elegíveis e, principalmente, o período de adesão, específico para cada edital, refletindo as diferentes janelas de oportunidade. A maioria dos editais gerais (1/2024, 2/2024, 3/2025, 4/2025, 6/2024, 11/2025) estabeleceu o limite de valor em R\$ 45.000.000,00 (quarenta e cinco milhões de reais).

A adesão parcial é vedada, abrangendo todas as inscrições elegíveis, salvo exceções específicas (garantidas, parceladas, transacionadas, suspensas judicialmente).

Transação individual

Além da adesão por edital, Estados, Distrito Federal, Municípios e entidades de direito público da administração indireta (como autarquias, fundações e empresas públicas federais) podem apresentar proposta de transação individual customizada, em condições

especiais e diferenciadas, sem limite mínimo de valor. A transação individual exige um processo formal de negociação direta com a PGFN. A proposta deve ser apresentada via protocolo no portal REGULARIZE, na aba “Negociar Dívidas”, escolhendo a opção “Acordo de Transação Individual” ou “Acordo de Transação Individual Simplificada”. Importante ressaltar que algumas regras, conforme adiante serão mencionadas, são gerais e se aplicam a todas as modalidades de transação, sejam por adesão ou individuais.

Por outro lado, algumas condições especiais, como a ausência de entrada separada (com descontos já na primeira prestação) ou pagamentos escalonados (com valores ou percentuais crescentes) apenas são permitidas via proposta de transação individual. Merece destaque a transação individual simplificada, conceituada como um tipo especial com processamento mais rápido devido às modalidades pré-configuradas em formulário da PGFN. No entanto, esta modalidade possui um limite mínimo de R\$ 1 milhão e um máximo de R\$ 10 milhões para o montante a ser transacionado, caso contrário a proposta não será aceita. Além disso, diferentemente das transações por edital, onde os débitos previdenciários e não previdenciários são calculados separadamente, na transação individual simplificada o montante considera a soma de ambos.

Requisitos e condições gerais aplicáveis à transação

Embora existam duas modalidades (por adesão e individual), a transação tributária da PGFN possui regras gerais que garantem sua uniformidade:

Obrigação de confissão de dívida e regularidade fiscal: a adesão à transação implica na aceitação irrevogável da dívida e na necessidade de manter a regularidade fiscal, incluindo o FGTS, e de regularizar novos débitos em até 90 dias.

Renúncia a ações judiciais: para débitos em discussão judicial, é exigida a desistência da ação e a renúncia ao direito.

Descontos: os descontos são aplicados apenas sobre multas, juros e encargos, nunca sobre o valor principal da dívida. O desconto máximo pode chegar a 100% sobre esses acréscimos, limitado a 65% (municípios incluídos nessa regra) ou 70% do valor total da dívida, dependendo do perfil do devedor. Dessa forma, a aplicação dos descontos é regida por dois parâmetros: o valor dos acréscimos (teto 1) e o limite global, em regra, de 65% do valor consolidado (teto global). Assim, o desconto concedido será sempre o menor desses dois valores, garantindo a conformidade com as condições estabelecidas.

Prazos de parcelamento:

Dívidas previdenciárias: máximo de 60 meses e a entrada é computada nesse prazo.

Dívidas não previdenciárias: o prazo é de, no máximo, 120 meses para pessoas jurídicas em geral, incluindo municípios, podendo ser estendido para até 145 meses para pessoas físicas, micro e pequenas empresas, Santas Casas, sociedades cooperativas e outras organizações da sociedade civil; em ambos os casos, a entrada também é computada nesse prazo.

Débitos de FGTS: os prazos são variáveis conforme o edital e a negociação, com descontos incidindo apenas sobre os valores devidos ao FGTS, não sobre os valores devidos aos trabalhadores. É importante notar que alguns acordos de transação individual firmados com entes públicos já previram a possibilidade de exclusão de débitos referentes a trabalhadores que adquiriram estabilidade ou cujos valores foram pagos diretamente por sentenças judiciais transitadas em julgado.

Regras específicas para entes públicos: conforme previsto no art. 5º, parágrafo único, e no art. 46, inciso IV, ambos da Portaria PGFN/ME nº 6.757/2022, há dispensa de valor mínimo para a adesão de entes públicos à transação individual e, para esses entes, é obrigatória a autorização para a dedução de valores dos Fundos de Participação (FPM/FPE).

Pagamentos: os pagamentos são feitos via DARF pelo portal REGULARIZE (exceto FGTS, que é operado pela Caixa Econômica Federal). É permitida a utilização de precatórios federais para amortização ou liquidação da dívida.

Cancelamento e rescisão: o não pagamento da entrada leva ao cancelamento. Quanto à rescisão, a transação tributária pode ser rescindida em caso de descumprimento das condições estabelecidas no acordo, como a falta de pagamento das prestações, o não cumprimento das obrigações acessórias ou a identificação de irregularidades. A rescisão implica o retorno da dívida à sua situação original, com a perda dos benefícios concedidos na transação e retomada da cobrança integral, com impedimento de nova transação por dois anos.

METODOLOGIA DA PESQUISA

Delimitação do universo de análise (municípios C e D, dívidas previdenciárias e não previdenciárias)

O universo de análise da presente pesquisa foi delimitado para abranger os municípios classificados pela PGFN nas categorias C (difícil recuperação) e D (créditos irrecuperáveis), que possuem débitos “em cobrança”, portanto, irregulares, de natureza previdenciária e não previdenciária. Essa delimitação justifica-se pela relevância dessas classificações nessas categorias para a concessão de descontos na transação tributária e pela representatividade dessas naturezas no passivo municipal. Dessa forma, a análise está baseada em 762 (setecentos e sessenta e dois) municípios.

Fontes de dados

Para esta pesquisa, os dados foram obtidos do Data Warehouse (DW) da PGFN, com informações atualizadas até maio de 2025 (extração de 16/06/2025). Essa fonte oficial, que consolida dados sobre a dívida ativa da União e do FGTS, assegura a confiabilidade e a amplitude das informações analisadas, proporcionando um diagnóstico preciso e consistente do cenário dos débitos de municípios inscritos em dívida ativa da União.

Ferramentas e técnicas de análise (Python, Pandas, Numpy, Matplotlib, Seaborn)

A análise dos dados foi realizada utilizando ferramentas e técnicas de Business Intelligence e Data Science. Foram empregadas linguagens de programação (Python) e bibliotecas especializadas (Pandas para manipulação de dados, Numpy para operações numéricas, Matplotlib e Seaborn para visualização de dados) para processar, analisar e interpretar as informações extraídas do DW.

Tratamento e criação de variáveis

Os dados obtidos pelo DW já são estruturados, reduzindo drasticamente as fases de tratamento e limpeza. Foram trabalhadas variáveis relevantes para a análise, bem como criadas outras necessárias (a exemplo de municípios beneficiados). Algumas variáveis que constaram da pesquisa: classificação da capacidade de pagamento dos municípios, a natureza da dívida, a região geográfica, o potencial de desconto na transação, municípios beneficiados com descontos superiores a 50% em qualquer tipo de dívida, a facilidade de adesão ao programa, a existência ou não de acordo anterior.

Metodologia de análise de cenários e segmentação de municípios

A partir dos dados brutos, a pesquisa empregou uma metodologia analítica em múltiplas etapas para avaliar o potencial de adesão e o impacto financeiro do programa de transação tributária. Foram criadas variáveis e segmentações específicas para responder aos objetivos do estudo.

Primeiramente, foi estabelecida a métrica “município beneficiado”, classificando como tal todo ente federativo com potencial de obter um desconto efetivo superior a 50% em ao menos uma de suas dívidas, seja ela de natureza previdenciária ou não previdenciária. Essa variável permitiu a realização de análises comparativas em níveis geográficos (regional e estadual) para mensurar o alcance do principal benefício financeiro do programa.

Para mensurar o impacto financeiro potencial do programa de transação tributária, a pesquisa segmentou os 762 municípios da amostra em dois grupos de análise, baseados na modalidade de adesão para a qual suas dívidas são elegíveis. A constituição dos grupos seguiu uma metodologia precisa para evitar dupla contagem de valores e garantir a correta alocação dos débitos:

- Grupo 1 (Adesão por Edital): Um município é incluído neste grupo se possuir *ao menos uma* dívida (de natureza previdenciária ou não previdenciária) cujo valor consolidado seja igual ou inferior ao teto de R\$ 45 milhões, qualificando-o para a adesão simplificada online.
- Grupo 2 (Transação Individual): Um município é alocado neste grupo se possuir *ao menos uma* dívida que exceda o referido teto, exigindo um protocolo de negociação individual.

É crucial destacar que os grupos não são mutuamente exclusivos. Um mesmo município pode figurar em ambos, caso possua dívidas que se enquadrem nos dois critérios simultaneamente. No entanto, para o cálculo financeiro, os valores de cada dívida foram atribuídos estritamente ao grupo correspondente à sua modalidade de adesão. Por exemplo, se um município possui uma dívida de R\$ 10 milhões (edital) e outra de R\$ 50 milhões (individual), ele será contado como uma ocorrência em cada grupo, mas o valor de R\$ 10 milhões será somado apenas ao total do Grupo 1, e o de R\$ 50 milhões, apenas ao total do Grupo 2. Esta abordagem garante a integridade dos totais financeiros de cada modalidade.

RESULTADOS E ANÁLISE

Análise da concentração geográfica e da atratividade do programa de transação

A análise empírica dos dados da PGFN para o universo de 762 municípios com baixa capacidade de pagamento (classificações C e D) confirma as hipóteses centrais desta pesquisa, revelando um cenário de acentuada concentração regional e um elevado potencial de benefício financeiro para os devedores.

Primeiramente, evidencia-se uma expressiva concentração de municípios e de volume de dívida nas regiões Norte e Nordeste. Conforme detalhado na Tabela 1, estas duas regiões abrigam 724 dos 762 municípios da amostra, o que corresponde a **95% do total**. Essa preponderância não é meramente numérica; ela se reflete no montante financeiro, uma vez que as mesmas regiões são responsáveis por **94,9% do valor consolidado da dívida** analisada (R\$ 29,5 bilhões de um total de R\$ 31,1 bilhões).

Tabela de Valores por Região				
Região	Dívida Previdenciária	Dívida Não Previdenciária	Dívida Total Consolidada	% do Total (Brasil)
NORDESTE	R\$ 16.639.567.489,52	R\$ 440.788.982,34	R\$ 17.080.356.471,86	54,94%
NORTE	R\$ 12.223.334.192,04	R\$ 200.588.914,65	R\$ 12.423.923.106,69	39,96%
SUDESTE	R\$ 1.107.663.512,84	R\$ 85.334.220,67	R\$ 1.192.997.733,51	3,84%
CENTRO-OESTE	R\$ 270.108.333,98	R\$ 119.897.537,41	R\$ 390.005.871,39	1,25%
SUL	R\$ 2.864.631,48	R\$ 0,00	R\$ 2.864.631,48	0,01%

Tabela 1: Concentração de valores irregulares por região. Fonte: elaboração própria (dados da PGFN).

Adicionalmente, o estudo confirma a segunda hipótese ao demonstrar a elevada atratividade do programa para este perfil de devedor. Os dados, estratificados na Tabela 2, mostram que da totalidade de municípios concentrados no Norte e Nordeste (724), **550 deles (ou 76%) possuem um potencial de desconto efetivo superior a 50%** em ao menos uma de suas dívidas (previdenciária ou não previdenciária), o que evidencia a vantagem da transação para a grande maioria dos municípios desse escopo.

Tabela de análise: Municípios por região

Região	Total de Municípios	Municípios beneficiários com potencial de desconto com a transação > 50%	% por região beneficiados com > 50% de desconto
Nordeste	508	359	70,67%
Norte	216	191	88,43%
Sudeste	22	15	68,18%
Centro-Oeste	14	11	78,57%
Sul	2	2	100%

Tabela 2. Distribuição, por região, dos municípios com dívidas irregulares classificados como C ou D, e a quantidade deles com potencial de desconto superior a 50% (para dívida previdenciária ou não previdenciária). Fonte: elaboração própria (dados da PGFN).

Em suma, estes achados quantitativos são fundamentais, pois estabelecem duas premissas essenciais para a tese central deste trabalho. Eles demonstram que um grupo geográfico bem definido de municípios vulneráveis pode receber descontos expressivos com o programa da transação e, crucialmente, que o benefício financeiro oferecido é substancial o suficiente para viabilizar sua dupla função: ser uma ferramenta eficaz de recuperação de créditos para a União e, simultaneamente, um instrumento de justiça e sustentabilidade fiscal para os municípios. As Figuras 1, 2, 3 e 4 detalham visualmente esta distribuição geográfica.

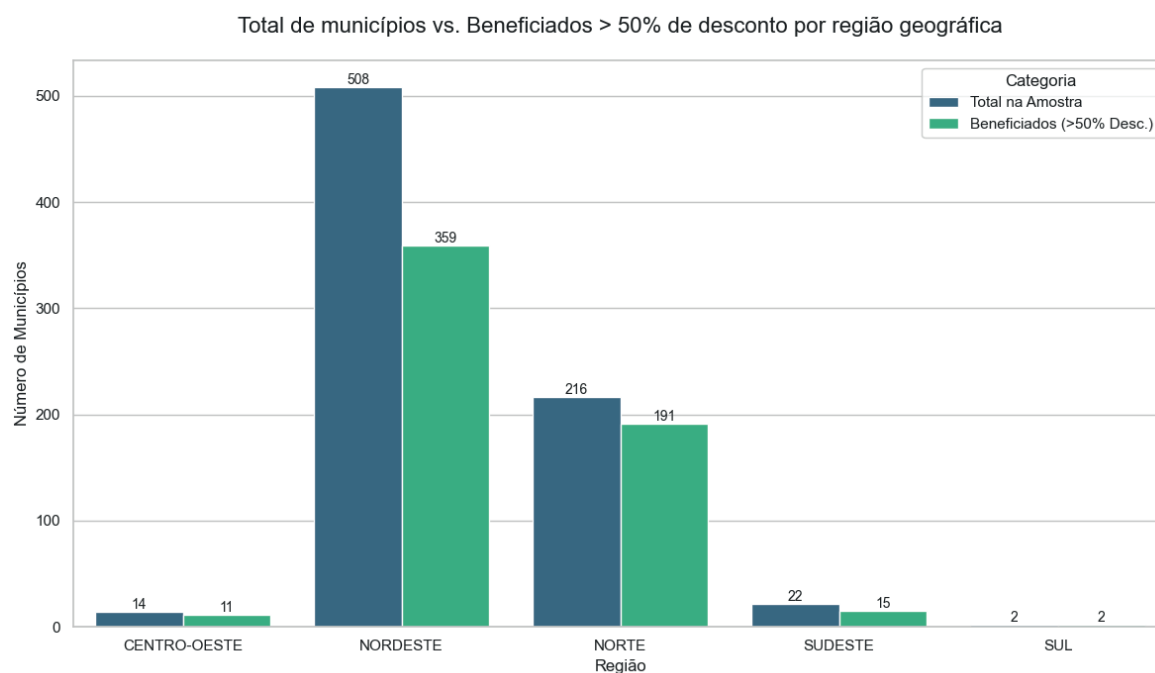


Figura 1: Total dos municípios da amostra x total de municípios beneficiados com descontos superiores a 50%, distribuídos por região geográfica. Fonte: elaboração própria (dados da PGFN).

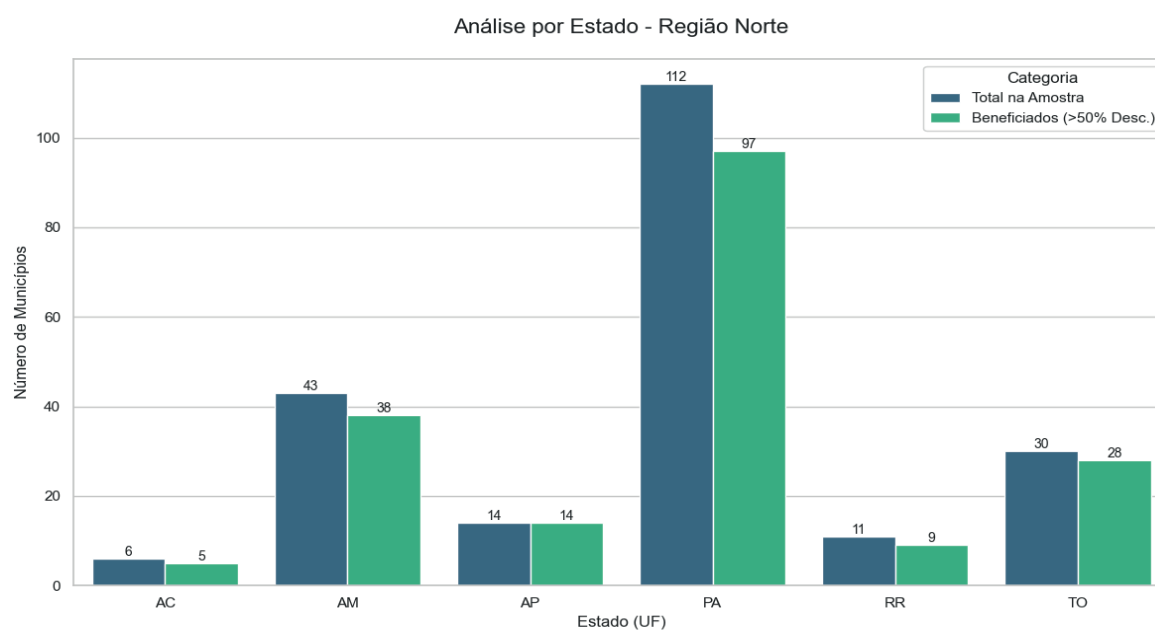


Figura 2: Total dos municípios da amostra x total de municípios beneficiados com descontos superiores a 50%, distribuídos pelos estados da região Norte. Fonte: elaboração própria (dados da PGFN).

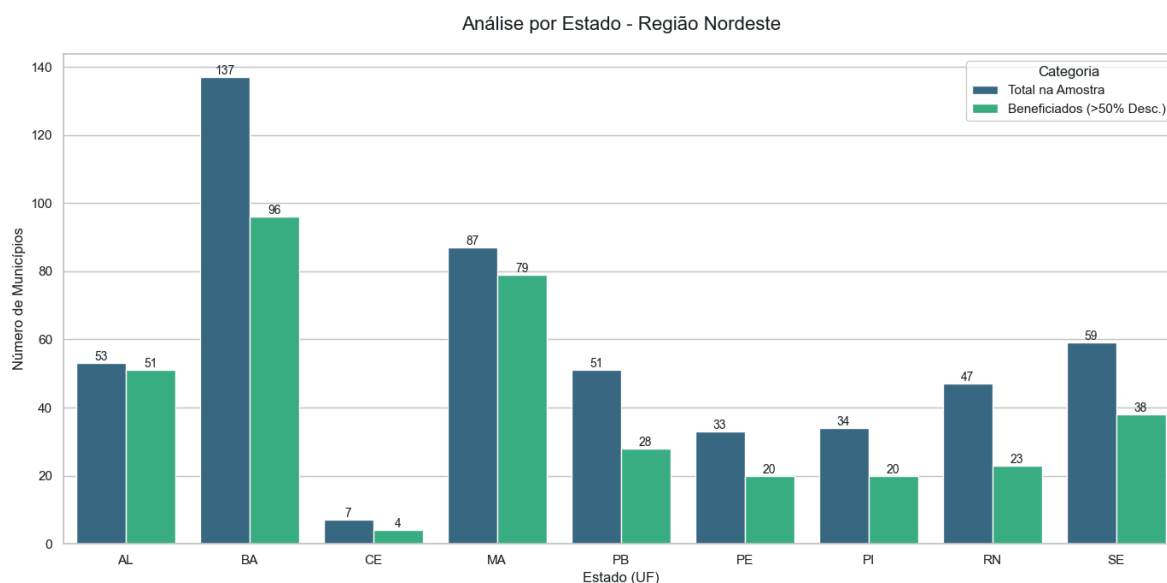


Figura 3: Total dos municípios da amostra x total de municípios beneficiados com descontos superiores a 50%, distribuídos pelos estados da região Nordeste. Fonte: elaboração própria (dados da PGFN).

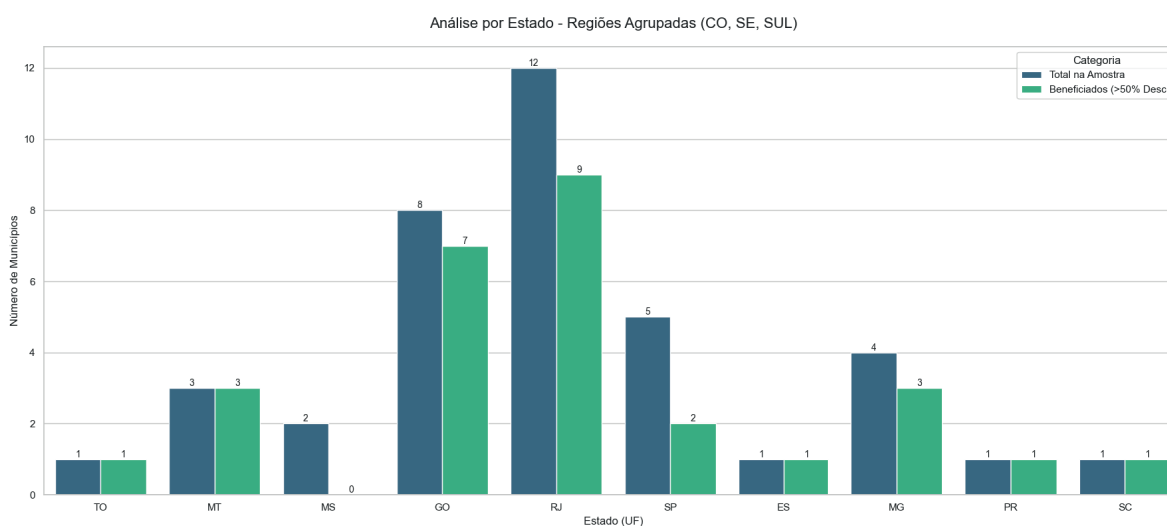


Figura 4: Total dos municípios da amostra x total de municípios beneficiados com descontos superiores a 50%, distribuídos pelos estados das regiões Centro-Oeste, Sudeste e Sul. Fonte: elaboração própria (dados da PGFN).

Esses gráficos corroboram que a transação tributária é uma ferramenta altamente atrativa para a regularização fiscal dos municípios. Isso agrega à PGFN pois sugere um campo fértil para a aplicação das estratégias de cobrança focadas na transação para os municípios classificados como C e D.

Panorama comparativo dos municípios devedores e das dívidas (previdenciárias e não previdenciárias)

A Figura 5 demonstra o total de municípios da amostra com dívidas previdenciárias e não previdenciárias, bem como a quantidade de municípios que têm desconto possível superior a 50%.

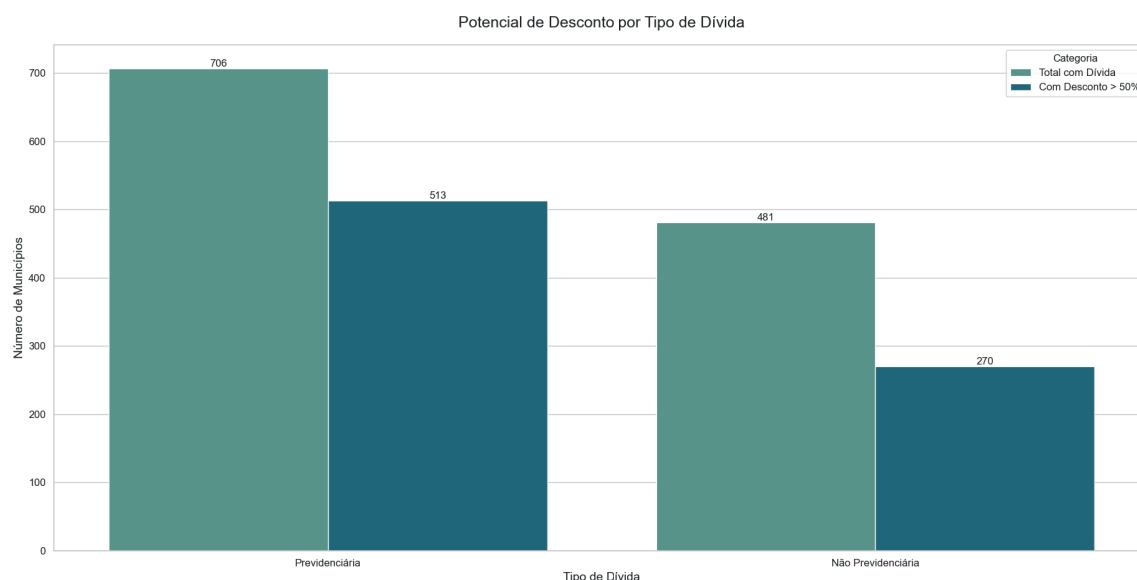


Figura 5. Quantidade de Municípios x potencial de desconto por tipo de dívida. Fonte: elaboração própria (dados da PGFN).

Conforme demonstrado, mais da metade dos municípios em ambas as categorias de dívida (previdenciárias e não previdenciárias) possuem potencial para descontos substanciais. Em termos percentuais, 72% dos municípios com dívidas previdenciárias e 56% daqueles com dívidas não previdenciárias podem beneficiar-se de uma significativa redução de seus débitos, com a possibilidade de que o montante devido seja reduzido para mais da metade. Tais dados reforçam a atratividade da transação tributária, sugerindo que a busca pela regularização pode resultar em consideráveis ganhos para os municípios aptos a aproveitá-la.

Facilidade de adesão ao programa (adesão direta vs. necessidade de protocolo)

O enquadramento da transação tributária é regido por dois determinantes principais. O primeiro é o procedimento de adesão, que é definido pelo valor consolidado do débito: a maioria dos editais previu que dívidas de até R\$ 45 milhões, por natureza, qualificam-se para a modalidade via edital online, enquanto valores superiores requerem um protocolo de transação individual. O segundo determinante, que dita o alcance do benefício financeiro, é a composição da dívida. Conforme as regras detalhadas na fundamentação teórica, a taxa de desconto efetiva só ultrapassa 50% quando o montante de acréscimos de um débito (juros, multas e encargos) supera o valor de seu principal.

Essa condição-chave elucida as dinâmicas distintas observadas entre as naturezas de dívida na Figura 6. No caso das dívidas não previdenciárias, a vasta elegibilidade para a adesão online — abrangendo 480 de 481 municípios — confirma

que os débitos totais são majoritariamente inferiores ao teto de R\$ 45 milhões. No entanto, o número restrito de beneficiários de descontos elevados (270) indica que, em muitos desses casos, a composição da dívida ainda é dominada pelo valor principal, o que impede a obtenção de um abatimento mais significativo.

Por outro lado, a forte convergência nos dados das dívidas previdenciárias, onde 513 municípios alcançam o desconto elevado e 522 são elegíveis à adesão simplificada, aponta para um perfil de endividamento mais homogêneo. Neste grupo, a condição de acréscimos superiores ao principal parece ser a norma, refletindo um padrão de dívidas mais antigas e, por consequência, mais oneradas por encargos.

A Figura 6, portanto, não ilustra uma inconsistência, mas sim as distintas realidades estruturais que caracterizam os devedores previdenciários e não previdenciários, demonstrando como a composição de cada débito interage com as regras da transação para definir tanto o procedimento de adesão quanto o potencial de benefício financeiro.

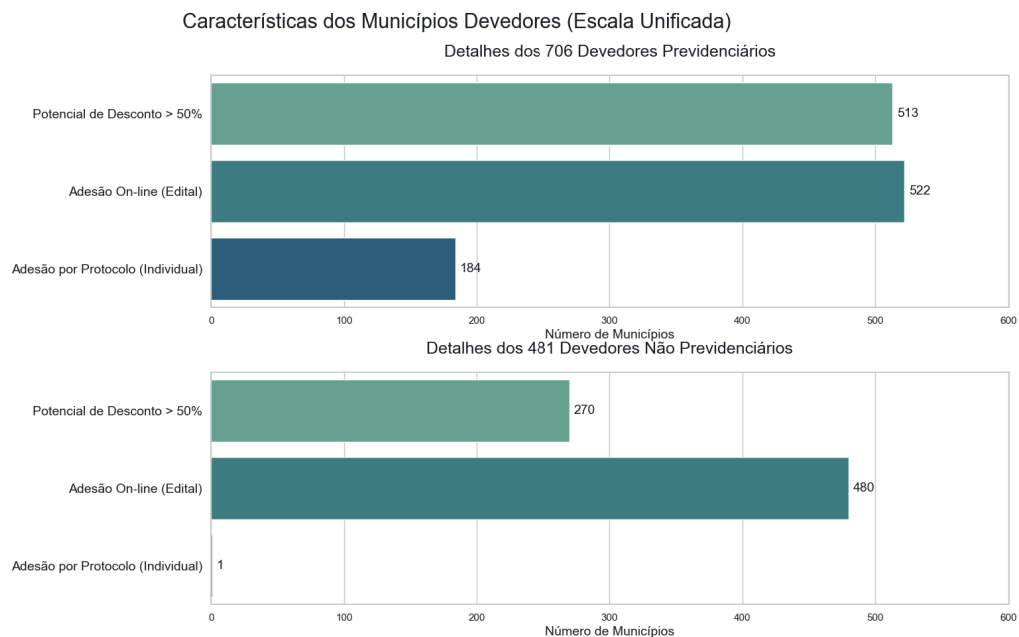


Figura 6. Facilidade de adesão de acordo com o tipo de dívida x número de municípios que se adequam a cada modalidade. Fonte: elaboração própria (dados da PGFN).

Análise do volume financeiro e arrecadação potencial por tipo de adesão

A análise do impacto financeiro do programa de transação, segmentada pelos grupos de adesão definidos na metodologia, revela o potencial máximo de arrecadação e renúncia fiscal em um cenário de adesão total do universo de 762 municípios. Os resultados quantitativos desta análise estão consolidados na Tabela 3 e visualizados graficamente na Figura 7.

Relatório de análise financeira por tipo de adesão

	Grupo 1 (adesão direta)	Grupo 2 (necessita protocolo de transação individual)
Número de municípios envolvidos	713	473
Valor consolidado das dívidas	R\$ 7.913.062.441,57	R\$ 23.177.085.373,36
Projeção de arrecadação (valor a pagar)	R\$ 3.369.566.597,05	R\$ 9.287.289.783,57
Valor total do desconto	R\$ 4.543.495.844,52	R\$ 13.889.795.589,79
Taxa de desconto efetiva	R\$ 57,4%	R\$ 59,9%

Tabela 3. Tabela comparativa entre o grupo de adesão direta (editais) e o de transação individual (necessita protocolo).
Fonte: elaboração própria (dados da PGFN).

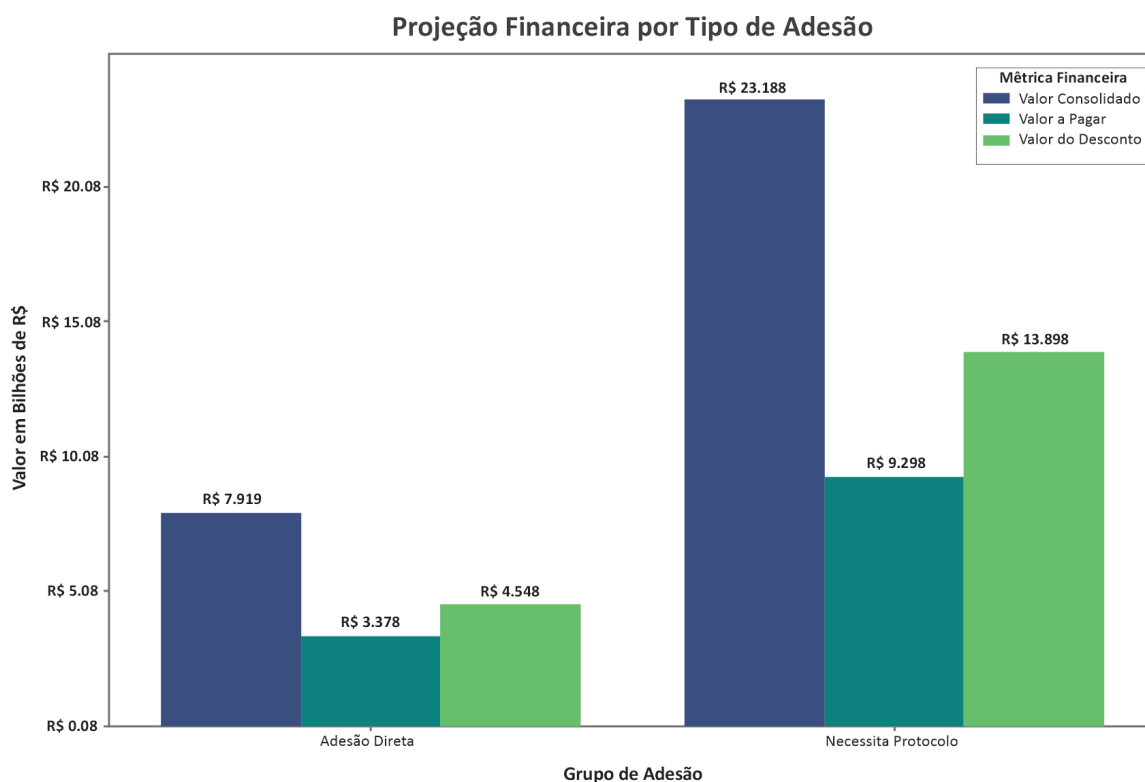


Figura 7. Projeção financeira por tipo de adesão. Fonte: elaboração própria (dados da PGFN).

Os dados demonstram que, do total de R\$ 31,1 bilhões em dívidas analisadas, o programa oferece um potencial de desconto agregado de aproximadamente R\$ 18,4 bilhões, resultando em uma projeção de arrecadação líquida de R\$ 12,6 bilhões. Este elevado montante de descontos, com taxas efetivas que se aproximam de 60%

para ambos os grupos, corrobora a premissa de que a maior parte da dívida ativa dos municípios da amostra é composta por acréscimos legais (juros, multas e encargos), tornando a adesão à transação uma alternativa financeiramente vantajosa para a regularização fiscal.

Destaque-se que a principal conclusão que emerge dos dados é a notável assimetria entre a distribuição de municípios e a concentração de valor em cada grupo. Embora o Grupo 1 (Adesão por Edital) abranja um número maior de municípios (713), é o Grupo 2 (Transação Individual) que concentra a esmagadora maioria do volume financeiro. Com 473 municípios, este Grupo 2 é responsável por R\$ 23,2 bilhões, ou 74,6% do valor total da dívida consolidada.

Essa expressiva concentração de valor no grupo que requer negociação individual aponta para um direcionamento estratégico fundamental. A projeção de arrecadação de R\$ 9,3 bilhões proveniente do Grupo 2 o estabelece como o eixo de maior impacto financeiro para a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). O sucesso do programa depende, portanto, da capacidade de alocar equipes de negociação especializadas para conduzir processos de transação individual com esses grandes devedores, cujas dívidas, por superarem o teto de R\$ 45 milhões, demandam uma abordagem consultiva e customizada.

Por outro lado, o Grupo 1, embora com menor volume consolidado, representa um potencial de arrecadação de R\$ 3,4 bilhões com um custo administrativo significativamente menor. Este segmento constitui uma oportunidade de ganhos de escala e otimização de recursos, ou “quick wins”, que podem ser alcançados por meio de estratégias de comunicação em massa, focadas em divulgar a simplicidade e os benefícios da adesão via edital online.

Essa dualidade sugere, em suma, a adoção de uma estratégia de duas frentes por parte da PGFN para maximizar a recuperação de créditos:

1. Eixo Estratégico de Alto Valor: Uma abordagem focada e de negociação intensiva para os municípios do Grupo 2, visando assegurar a arrecadação de maior impacto.
2. Eixo de Otimização e Escala: Uma campanha de comunicação digital e de amplo alcance para o Grupo 1, visando capturar um volume expressivo de adesões de forma rápida e com baixo custo operacional.

Perfil de adesão dos municípios às negociações administrativas

A análise da postura dos municípios frente às opções de regularização fiscal revela um cenário complexo, marcado por um engajamento parcial na amostra pesquisada e, em um escopo mais amplo, pela predominância de modelos de negociação antigos, apesar da existência de instrumentos modernos como a transação tributária.

Dentro do universo delimitado de 762 municípios com baixa capacidade de pagamento, constatou-se que **40,6% (309 municípios) já possuem algum acordo de parcelamento ou transação vigente**. Este dado indica uma predisposição relevante deste perfil de devedor a buscar soluções administrativas. Contudo, os quase 60% restantes representam um vasto campo para ações de prospecção e comunicação por parte da PGFN, visando à regularização fiscal.

Para contextualizar esses achados, a análise foi expandida para o cenário nacional de todos os acordos firmados por municípios brasileiros, vigentes no mesmo período de referência. A Figura 8 expõe a notável subutilização da transação individual: em todo o Brasil, **apenas 15 municípios** haviam firmado acordos nesta modalidade, o que evidencia seu imenso potencial de crescimento como solução para débitos complexos.

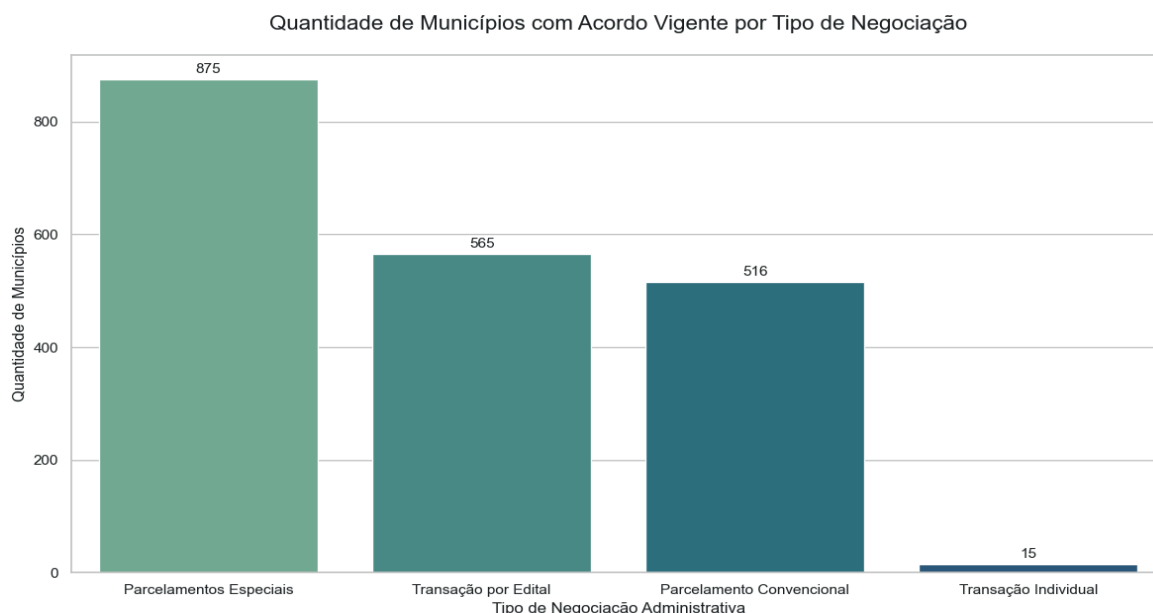


Figura 8. Quantidade de municípios com acordo vigente em alguma das modalidades de negociação administrativa. Fonte: elaboração própria (dados da PGFN).

A análise por volume financeiro (Figura 9) é ainda mais reveladora. Quase 70% de todo o valor negociado por municípios em acordos vigentes provêm de parcelamentos especiais. É fundamental ressaltar que estes são modelos de negociação mais antigos que, embora oferecessem condições altamente vantajosas — como prazos de até 240 meses e descontos —, não se encontram mais abertos para novas adesões. Em contrapartida, a transação por edital, o principal instrumento atualmente disponível para adesão em massa, já representa cerca de 20% do valor negociado. A transação individual, por sua vez, corresponde a menos de 5%, caracterizando-se como a ferramenta estratégica mais subaproveitada do portfólio atual da PGFN pelos gestores municipais.

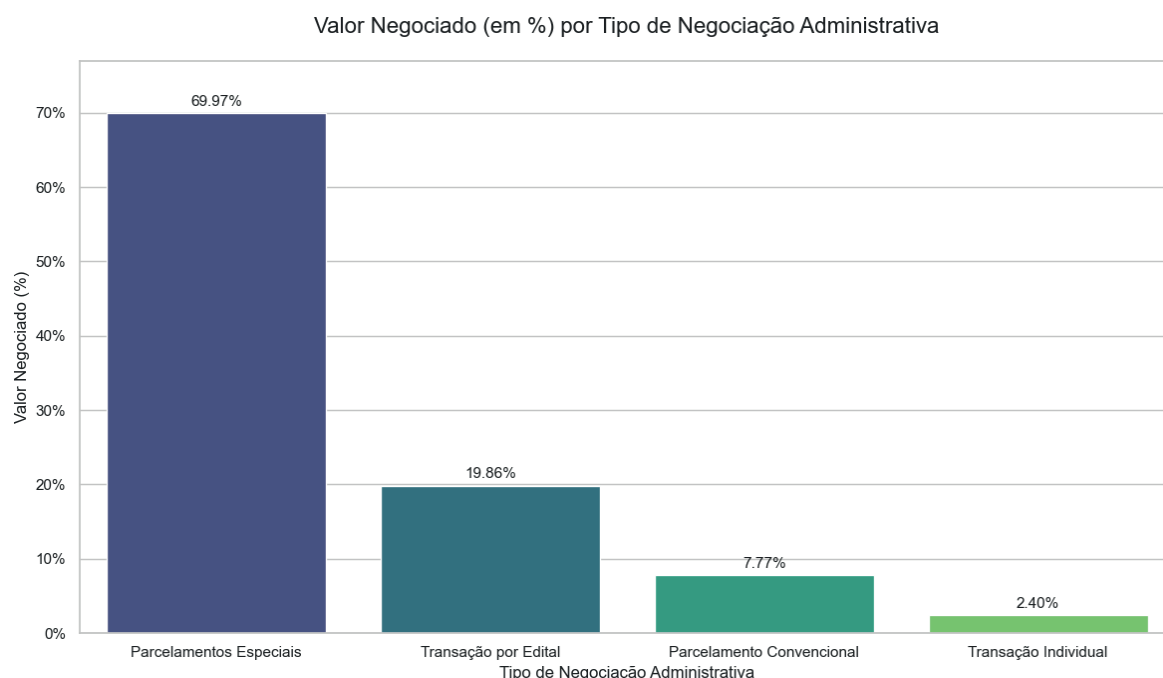


Figura 9. Valor negociado com acordo vigente x tipo de modalidades de negociação administrativa. Fonte: elaboração própria (dados da PGFN).

Diante desse cenário, emergem implicações estratégicas claras. O desafio para a PGFN não é apenas comunicar a existência da transação, mas posicioná-la como a principal ferramenta benéfica disponível atualmente, em contraponto aos programas especiais já encerrados. Torna-se imperativo direcionar campanhas de conscientização aos 60% de municípios vulneráveis da amostra que ainda não possuem acordo, com foco especial nas regiões Norte e Nordeste, onde este público se concentra. Adicionalmente, a baixa adesão nacional à transação individual, mesmo sendo a modalidade mais flexível, aponta para a necessidade de ampliar e fortalecer as equipes de negociação para destravar o potencial de arrecadação dos débitos de maior vulto.

CONCLUSÃO

A presente pesquisa demonstrou, por meio de uma análise quantitativa de dados, a tese central de que a transação tributária, no contexto dos débitos de municípios inscritos em dívida ativa da União, opera com uma dupla função estratégica: é, simultaneamente, um mecanismo crucial para a recuperação de créditos pela União e um instrumento de justiça e sustentabilidade fiscal para os municípios brasileiros. O estudo, focado no universo de entes com baixa capacidade de pagamento (classificações C e D), validou as hipóteses que fundamentam esta conclusão.

Os resultados confirmaram, primeiramente, uma acentuada concentração geográfica tanto do número de municípios devedores vulneráveis (95%) quanto do volume financeiro de suas dívidas (94,9%) nas regiões Norte e Nordeste. Mais relevante

ainda, a análise evidenciou que o programa é altamente atrativo para este público, com 76% desses municípios apresentando potencial para descontos superiores a 50%. A confluência destes dois fatores — concentração de devedores e atratividade do benefício — estabelece as bases para o sucesso da política, revelando um alinhamento entre o perfil do devedor mais necessitado e a estrutura de vantagens oferecida.

Adicionalmente, a investigação sobre as modalidades de adesão expôs uma notável assimetria: embora a adesão simplificada por edital seja acessível à maioria dos municípios, o volume financeiro mais expressivo (74,6% do total, ou R\$ 23,2 bilhões) está concentrado no grupo que demanda a transação individual. Este achado, somado à baixa adesão nacional a esta modalidade, prescreve a necessidade de uma abordagem estratégica dual por parte da PGFN. Por um lado, otimizar a comunicação em massa para capturar os ganhos de escala da transação por edital; por outro, fortalecer e ampliar as equipes de negociação para destravar o imenso potencial de arrecadação contido nos acordos individuais.

Destaque-se, ainda, que as implicações desta pesquisa transcendem a mera análise de arrecadação. Ao vincular os benefícios à capacidade econômica real do devedor, a transação tributária se consolida como um efetivo instrumento de federalismo fiscal. A regularização dos débitos é a condição *sine qua non* para que os municípios mais vulneráveis obtenham a Certidão Positiva com Efeito de Negativa (CPEN), documento indispensável para o recebimento de transferências voluntárias da União e a celebração de convênios. Portanto, o impacto final da adesão ao programa se traduz na ampliação da capacidade de investimento em infraestrutura, saúde e educação, funcionando como um catalisador para o desenvolvimento local e a redução das desigualdades regionais. A metodologia baseada em dados, por sua vez, reafirma-se como uma ferramenta poderosa para transformar a gestão da dívida ativa, tornando-a mais eficaz, justa e orientada por evidências.

REFERÊNCIAS

BARRETO, Flávio Ataliba; BARBOSA, Rafael Barros. **Dependência dos municípios do Nordeste das transferências intergovernamentais**. Blog do IBRE/FGV, 2024. Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br/posts/dependencia-dos-municipios-do-nordeste-das-transferencias-intergovernamentais>. Acesso em: 29 jun. 2025.

FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. **Transação Tributária: Conceito, Natureza Jurídica e Limites**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 54, p. 25–45, 2023. DOI: 10.46801/2595-6280.54.1.2023.2375. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2375>. Acesso em: 14 jul. 2025.

BRASIL. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação na cobrança da dívida ativa da União e do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 15 abr. 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm#view. Acesso em: 29 jun. 2025.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **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, 1 ago. 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: 29 jun. 2025.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Data Warehouse – DW: extração de dados sobre municípios com débitos em cobrança**. Base de dados interna. Brasília, 16 jun. 2025. Dados consolidados até maio de 2025.

FERNANDES, Marcelo Romanelli Cezar; MUZZI FILHO, Carlos Victor. TRANSAÇÃO ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA: UMA FORMA DE DESJUDICIALIZAÇÃO. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, Florianópolis, Brasil, v. 7, n. 2, p. 72–91, 2022. DOI: 10.26668/IndexLawJournals/2526-0138/2021.v7i2.8426. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/8426>. Acesso em: 14 jul. 2025.

FIRJAN. Índice FIRJAN de Gestão Fiscal (IFGF). Edição 2023. Disponível em: https://www.firjan.com.br/data/files/B9/C6/82/84/3968B8102A4A18B8D41909C2/IFGF_Edicao_2023_Firjan.pdf. Acesso em: 29 jun. 2025.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Divisão Territorial Brasileira**. IBGE, [2024]. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/geociencias/organizacao-do-territorio/divisao-regional/23701-divisao-territorial-brasileira.html>. Acesso em: 9 jul. 2025.

9

A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA COOPERAÇÃO– HERMENÊUTICA E AFIRMAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE.....179

Renata de Mesquita Cecon

INTRODUÇÃO.....	179
A EXECUÇÃO NA COBRANÇA DO CRÉDITO PÚBLICO DA UNIÃO.....	182
A <i>OFFER IN COMPROMISE</i> NOS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA – UM BREVE RELATO DE UM MODELO QUE DEU CERTO.....	184
A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL – DA EXECUÇÃO FORÇADA AO CONSENSO.....	186
HERMENÊUTICA E TRANSAÇÃO.....	191
CONCLUSÃO.....	195
REFERÊNCIAS.....	196

A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA COOPERAÇÃO– HERMENÊUTICA E AFIRMAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE

Renata de Mesquita Cecon¹

RESUMO: O artigo analisa a evolução da transação tributária no Brasil, impulsionada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, que incluiu o princípio da cooperação no sistema tributário. Tradicionalmente, a cobrança de dívidas tributárias se deu prioritariamente por meio de execuções fiscais, um modelo que se mostrou ineficiente ao longo dos anos, além de contribuir para o congestionamento do Poder Judiciário. Nesse cenário, surgiu a Lei nº 13.988/2020 que regulamentou a transação tributária, tendo como inspiração o modelo norte-americano *“Offer in Compromise”*, onde se prioriza o diálogo, a cooperação e a capacidade de pagamento do contribuinte. Essa nova abordagem ressignifica o dogma da indisponibilidade do crédito tributário, promovendo um relacionamento mais horizontal entre o fisco e o contribuinte. Nesse sentido, a hermenêutica filosófica de Gadamer é utilizada para interpretar essa transformação, mostrando que a tradição e as experiências históricas moldam a compreensão de conceitos jurídicos. A transação é vista como um avanço para uma sociedade mais justa e solidária, conciliando a arrecadação com a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte. Dados recentes indicam que a transação tem contribuído significativamente para a recuperação de créditos e a redução de litígios, demonstrando sua eficácia não só para a arrecadação, mas também para a promoção da conformidade fiscal e da cidadania.

PALAVRAS-CHAVE: Transação Tributária. Cooperação Hermenêutica.

INTRODUÇÃO

Após intensos debates na sociedade, na academia e no Congresso Nacional, a Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, trouxe a tão esperada reforma tributária sobre o consumo. Dentre as novidades ali introduzidas, inseriu o

1 Procuradora da Fazenda Nacional. Mestranda em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Graduação (bacharelado) em Filosofia pela Universidade Federal de Juiz de Fora – MG. Especialização em Direito Público pela Universidade Federal de Juiz de Fora – MG. Graduação em Direito pela Universidade Federal de Juiz de Fora – MG.

parágrafo 3º ao artigo 145 da Constituição Federal, determinando a observância dos princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

Nesse sentido, o artigo pretende realizar uma abordagem hermenêutica do instituto da transação como meio alternativo de solução de conflitos na seara tributária, reforçado pelo princípio da cooperação expresso na reforma tributária de 2023.

Sob essa nova perspectiva, não se pode mais sustentar a concepção da maximização da arrecadação de tributos em detrimento dos direitos fundamentais do contribuinte. Aliás, esse princípio introduzido pela reforma eleva ao patamar constitucional um modelo de relacionamento pautado no diálogo e colaboração entre as partes da relação jurídico tributária, com fins à realização da cidadania fiscal, da dignidade da pessoa humana, segurança jurídica e boa-fé objetiva.

Nessa esteira, a transação tributária, regulamentada recentemente por meio da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, é fortalecida pela inserção do princípio da cooperação no Sistema Tributário Nacional pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

Sendo assim, este estudo pretende analisar o amadurecimento do instituto sob o enfoque histórico e hermenêutico, com vistas a demonstrar que se apresenta em consonância com os princípios constitucionais, mormente os introduzidos pela reforma tributária de 2023, na medida em que dá vida a um modelo cooperativo de resolução de conflitos na seara tributária, ressignificando dogmas estruturantes da relação jurídico-tributária, como a indisponibilidade do crédito tributário.

A transação, instituto presente no artigo 171 do Código Tributário Nacional há quase seis décadas, carecia de regulamentação para ser efetivada como forma resolutiva de conflitos em matéria tributária. A regulamentação tardia do instituto teve como um dos traços marcantes a preocupação com a ruptura da supremacia da indisponibilidade do crédito tributário, corolário dos princípios constitucionais da legalidade e da igualdade insculpidos no artigo 5º da Constituição Federal brasileira, bem como com a preocupação de caracterização de renúncia fiscal incompatível com a natureza do crédito tributário, decorrente de obrigação “*ex lege*”.

No entanto, durante este período, a execução forçada do crédito tributário da União por meio das ações de Execução Fiscal não surtiu os efeitos esperados, nada obstante, provocou o congestionamento do Poder Judiciário, com o ingresso de milhares de processos executivos de longa tramitação e com baixíssimos índices de recuperação. Outro dado relevante é a edição pelo Poder Legislativo, ao longo de mais de dez anos, de sucessivos programas de parcelamentos especiais e excepcionais, de caráter generalizado, que em nada promoveram a recuperação do crédito da União ou a conformidade fiscal, mas reforçaram a prática da rolagem de dívida, elisão fiscal e aumento da judicialização.

O Relatório Justiça em Números 2020, do CNJ, revelou que em 2019 a Execução Fiscal apresentava a maior taxa de congestionamento na Justiça Federal (93%), seguida

pela Estadual (86%) e do Trabalho (84%), com um tempo de giro do acervo de 6 anos e 7 meses (CNJ, 2020)

Diante deste cenário, assim como da necessidade de investimento em políticas públicas e infraestrutura, cada vez mais prementes no país, foi publicada no Diário Oficial da União, em 17 de outubro de 2019, a Medida Provisória nº 899, regulamentando o artigo 171 do Código Tributário Nacional, convertida, posteriormente na Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020.

Este diploma legal, além de regulamentar o artigo 171 do Código Tributário Nacional, inaugura uma nova fase na relação fisco e contribuinte, com a introdução do diálogo e cooperação entre as partes, visando a recuperação mais eficiente do crédito tributário e promoção da conformidade fiscal, tendo como princípios expressos a isonomia, a capacidade contributiva, a transparência, a moralidade, a eficiência e a duração razoável dos processos.

Curioso notar que a exposição de motivos da medida provisória que a antecedeu, adotou como referência expressa o instituto da *Offer in Compromise*, modelo de transação tributária praticado pelo *Internal Revenue Service* (IRS) nos Estados Unidos da América, onde há uma grande preocupação com o estabelecimento do diálogo, cooperação e a proteção dos direitos do contribuinte, como veremos a seguir.

Dessa forma, a Lei nº 13.988/20 não se restringiu à regulamentação do artigo 171 do Código Tributário Nacional, mas também conferiu um adequado tratamento aos contribuintes, principalmente àqueles de reduzida capacidade de pagamento, em respeito à conformidade e à justiça fiscal, abrindo as portas para uma relação dialógica, horizontal e cooperativa entre fisco e contribuinte, atendendo ao princípio da cooperação estampado na Emenda Constitucional nº 132/2023, que trouxe a reforma tributária sobre o consumo no Brasil.

Sendo assim, o ponto de partida do presente artigo é a análise da Execução Fiscal como meio coercitivo de cobrança do crédito tributário da União e os seus efeitos na tentativa de recuperação do que não pago espontaneamente pelo cidadão contribuinte. Após, será brevemente apresentado o instituto da *Offer in Compromise* praticado há alguns anos pelo *Internal Revenue Service* (IRS) nos Estados Unidos da América, modelo de transação adotado como referência na exposição de motivos da Medida Provisória nº 899/2019, onde a recuperação do crédito tributário está associada ao diálogo, à cooperação, à capacidade contributiva, à transparência e ao respeito aos direitos do contribuinte.

A partir de então, passamos a um breve estudo do instituto da transação no Brasil, desde a primeira codificação das leis civis até a contemporaneidade, contextualizando esta análise com as transformações experimentadas pelo Estado como estrutura de poder e a sua relação com o cidadão.

A investigação prossegue, partindo para o estudo da hermenêutica, mais precisamente da hermenêutica filosófica de Hans-Georg Gadamer (Gadamer,

2022), no intuito de, sob esta ótica, encontrar a compreensão e interpretação constitucionalmente adequadas da “indisponibilidade do crédito tributário” em relação à recente regulamentação do artigo 171 do Código Tributário Nacional, e, por conseguinte, se a fundação desta relação mais dialógica, cooperativa e horizontal é uma forma de afirmação dos direitos fundamentais do contribuinte, como sujeito desta relação e efetivo colaborador para o ingresso de receitas destinadas à implementação de políticas públicas e investimento em infraestrutura pelo Estado.

A EXECUÇÃO NA COBRANÇA DO CRÉDITO PÚBLICO DA UNIÃO

A recuperação forçada do crédito da União não é novidade no ordenamento jurídico brasileiro. A matéria é tratada desde os tempos imperiais, como exemplificam alguns dispositivos legais, dentre os quais se destaca a chamada Consolidação de Ribas, referendada pela Resolução Imperial de 28 de dezembro de 1876, que concedeu força de lei à chamada Consolidação das Leis do Processo Civil do Conselheiro Antônio Joaquim Ribas. No segundo volume da Consolidação, há a Seção II, do Capítulo III, Título III, dedicada às causas fiscais, onde está disciplinada a Execução Fiscal, em modelo semelhante ao proposto pela Lei nº 6.830/80.²

À semelhança da Lei nº 6.830/80, o texto segue fazendo menção à penhora em caso do não pagamento da dívida, ao pregão (leilão), arrematação e até aos embargos do devedor, finalizando a Seção com o artigo 1.094, onde se determina a aplicação das disposições gerais relativas às execuções, quando não contrariarem o que se prescreve na Execução das “*Causas Fiscaes*”.³

A Constituição de 1934, promulgada anos após a Proclamação da República, concedeu à União a competência privativa para legislar sobre processo. Foi nesse contexto que o Decreto-Lei nº 960, de 17 de dezembro de 1938, foi editado, estabelecendo de forma autônoma a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública em todo o território nacional. Esse Decreto-Lei permaneceu em vigor até a edição do Código de Processo Civil de 1973. Com sua redação original, o CPC/73 passou a disciplinar a execução fiscal de maneira geral, sendo regulada pelas suas disposições genéricas.

Em substituição ao regime executivo do Código de Processo Civil de 1973, foi editada a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, cujo escopo foi tornar a Execução Fiscal mais célere e eficaz. Conforme exposição de motivos da lei, a cobrança judicial

2 “Artigo 1.034, § 1º da referida Consolidação: “as causas fiscaes comprehendem as que se referem à cobrança de dívidas do Estado provenientes: §1º De tributos, impostos, contribuições lançadas e multas (1460)”.

E, mais adiante, o artigo 1.035 expressa: “Para que tenha logar o procedimento executivo, é necessário que as dívidas sejam certas e líquidas (1468)”.

3 “Art. 1094. Em tudo quanto não contrariar o que se prescreve na presente secção, se deverão seguir nas causas fiscaes, as disposições geraes relativas as execuções (1542)”

das dívidas para com o Estado é ditada pelo interesse público (econômico, financeiro e social), merecendo a cobrança do crédito tributário eficácia e rapidez compatíveis com as normas de interesse público a ele inerentes.

Desse modo, a Lei de Execução Fiscal de 1980 procurou inovar na recuperação dos créditos tributários, buscou otimizar a cobrança desses créditos inscritos em Dívida Ativa, porém, nem sempre alcançando esse objetivo. O regime próprio por ela inaugurado traz a ideia de maior eficiência na cobrança do crédito tributário, destaca o prestígio do interesse público a ele conexo, ao mesmo tempo em que o legislador opta por conferir à Fazenda Pública instrumentos mais eficientes e céleres para a recuperação de seus créditos.

Entretanto, passados mais de quarenta anos da edição da Lei nº 6.830/80 e após algumas alterações e inserções em seu texto original, trazidas pelas Leis 11.051/2004; 11.960/2009; 13.043/2014 e 14.689/2023, a fim de atualizá-la, pouco se viu da otimização e eficiência na cobrança do crédito tributário.

Os dados compilados pelo CNJ – Conselho Nacional de Justiça, no relatório analítico “Justiça em Números 2024”, disponibilizado em sua página na rede mundial de computadores, aponta que “os processos de execução fiscal correspondem a 31% do total de casos pendentes e a 59% de todas as formas de execução. A taxa de congestionamento na área chega a 87,8%, o que significa que de cada 100 processos, somente 12 foram baixados em 2023. Sem esses processos, a taxa de congestionamento cairia de 70,5% para 64,7%”.⁴

Consultando o mesmo relatório para o ano de 2019, ano da edição da Medida Provisória nº 899, publicada no Diário Oficial da União no dia 17 de outubro do mesmo ano e antecessora da Lei 13.988, de 14 de abril de 2020, que regulamentou o artigo 171 do Código Tributário Nacional, permitindo a transação tributária como meio de extinção do crédito tributário da União, se constata semelhante situação acerca do congestionamento do Poder Judiciário causado pelos inúmeros processos de Execução Fiscal em trâmite.⁵

Em síntese, a inovação e otimização na recuperação do crédito tributário que motivaram a edição da Lei nº 6.830/80 não se concretizaram. Em contrapartida, o que se constata, a partir dos dados acima expostos, são processos executivos lentos, caros e ineficientes. Nesse contexto, foi proposta em outubro de 2019, pelo Poder Executivo, a Medida Provisória nº 899, dispondo sobre a transação nas hipóteses que especifica.

Na exposição de motivos da Medida Provisória nº 899/2019 está clara a proposta de regulamentação do artigo 171 do Código Tributário Nacional, ao criar mecanismos

4 CNJ – Justiça em Números 2024, p.22, disponível em <https://www.cnj.jus.br>

5 CNJ – Justiça em Números 2019 p. 155 “Os processos de execução fiscal representam 39% do total de casos pendentes e 70% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 87%. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2019, apenas 13 foram baixados. Desconsiderando esses processos, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário cairia em 8,1 pontos percentuais, passando de 68,5% para 60,4% em 2019”.

de autocomposição em causas de natureza fiscal, o que proporciona maior efetividade na recuperação dos créditos inscritos em dívida ativa da União, redução da litigiosidade e dos custos da cobrança, bem como ganhos de eficiência para a Administração Tributária Federal.

Na mesma exposição de motivos, há a expressa menção da similaridade do modelo de transação proposto com o praticado pelo *Internal Revenue Service* (IRS) nos Estados Unidos da América, conhecido como o instituto da *Offer in Compromise*. Nesse modelo os acordos são firmados com base nos fatos e circunstâncias de cada devedor, pautados em uma relação mais dialógica entre fisco e contribuinte, com vistas não só à eficiência na arrecadação do crédito tributário, mas também à consensualidade, conformidade e justiça fiscal.

Sendo assim, cabe a seguir, traçar algumas linhas acerca do instituto do *Offer in Compromise* praticado nos Estados Unidos da América, a fim de conhecer melhor esse modelo de transação que inspirou a legislação brasileira regulamentadora do artigo 171 do Código Tributário Nacional, conferindo um olhar mais individualizado à situação do contribuinte que deseja negociar a sua dívida tributária com a União, com a utilização da consensualidade com fins não somente arrecadatórios, mas também visando a conformidade fiscal e a adesão do contribuinte na formação e manutenção da estrutura estatal.

A OFFER IN COMPROMISE NOS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA – UM BREVE RELATO DE UM MODELO QUE DEU CERTO

A *Offer in compromise* é um modelo de transação proposto pelo *Internal Revenue Service* (IRS) nos Estados Unidos da América, mencionado expressamente na exposição de motivos da Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019, posteriormente convertida na Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, como referência ao modelo proposto para a regulamentação do artigo 171 do Código Tributário Nacional.

O modelo americano permite que o contribuinte salde sua dívida fiscal pagando menos do que o valor devido e se apresenta como uma legítima opção, caso não possa pagar a obrigação fiscal na íntegra ou, se o pagamento desta obrigação criar dificuldades econômicas. Para tanto, são consideradas as circunstâncias individuais de cada contribuinte, bem como são analisadas conjuntamente as seguintes características: capacidade de pagamento; renda; contas bancárias e valor líquido dos ativos. Importante frisar que, para aprovação da oferta de compromisso, o valor máximo ofertado pelo contribuinte deve ser considerado dentro de um período de tempo razoável para pagamento.

A transação das dívidas fiscais não é novidade nos Estados Unidos da América, sendo largamente praticada como um programa do IRS – *Internal Revenue Service*, de vital importância não apenas na eficiência da cobrança do crédito tributário americano,

mas também para o cumprimento (*Enforcement*) das leis tributárias, uma vez que ele exige conformidade legal do contribuinte (*Compliance*).

Este programa tem como objetivos a aceitação de proposta de pagamento ofertada pelo contribuinte, quando for improvável que o tributo devido possa ser cobrado integralmente e o valor da oferta reflita o potencial razoável de cobrança, alcançando uma resolução que seja do melhor interesse para as partes, seja porque viabiliza o pagamento do que é potencialmente cobrável, em um menor prazo e a um custo reduzido para a administração tributária, seja porque proporciona ao contribuinte um novo começo rumo à conformidade voluntária futura, arrecadando receitas que, talvez, não fossem arrecadadas de outra forma.

A celeridade também é uma grande preocupação do IRS, a fim de garantir a eficiência da transação e a satisfação do contribuinte. Para isso, as estruturas do processo são definidas com o intuito de assegurar que as análises sejam concluídas de maneira ágil e eficiente, dado o conjunto específico de fatos e circunstâncias do contribuinte.

Dessa forma, a partir de uma leitura da estrutura normativa da *Offer in compromise*, disposta na página do IRS na rede mundial de computadores, se observa um cuidado com a proteção dos direitos do contribuinte, na medida em que há a recomendação expressa para que os servidores do IRS observem esses direitos ao interagirem com os contribuintes e seus representantes, assim como para que todos os casos estejam devidamente documentados, garantindo ao contribuinte o direito à informação, transparência e conhecimento dos seus direitos.

A partir do breve relato do modelo norte-americano de transação tributária, percebe-se alguns traços influenciadores da regulamentação do artigo 171 do Código Tributário Nacional. Contudo, não podemos esquecer que nem tudo que funciona nos Estados Unidos da América, é facilmente adaptável à realidade brasileira.

Conforme Clóvis Monteiro Ferreira da Silva Neto:

O IRS tem um quadro funcional experiente, com grande poder de penhora administrativa e conta com um Judiciário bastante deferente à interpretação que o Poder Executivo faz de suas normas infralegais. A *Offer in Compromise*, contudo, é uma política pública em constante evolução nos Estados Unidos, que já encontrou e solucionou alguns problemas que só agora chegam ao debate público brasileiro (2021, p.104).

Feitas estas considerações, partimos para uma análise do instituto da transação tributária no Brasil, desde o Código Beviláqua de 1916 até a contemporaneidade, fazendo esta análise sob o contexto das transformações perpassadas pelo Estado e a sua relação com os administrados, para que possamos prosseguir na investigação da interpretação constitucional adequada da indisponibilidade do dever de tributar e da supremacia do interesse público sobre o privado.

A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL – DA EXECUÇÃO FORÇADA AO CONSENSO

Antes de apresentarmos as definições mais destacadas sobre transação, é oportuno que se diga das acepções em que o termo é tomado. Em dois sentidos podemos tomar o vocábulo transação. No sentido amplo, comum, temos que transação é a efetivação de qualquer negócio de valor econômico e/ou comercial. Nesse sentido é empregado o vocábulo ao dizer-se transações comerciais, bancárias, fiduciárias, imobiliárias, etc.

No sentido técnico, ou restrito, temos que transação é um ato jurídico pelo qual as partes, fazendo-se concessões mútuas, extinguem obrigações litigiosas ou duvidosas.

Dessa forma, ao adentrarmos no estudo da transação tributária propriamente dito, é necessário que se recorra às bases desse instituto, a fim de se delimitar seu sentido e significado para uma acepção mais técnica. Para tanto, recorreremos à legislação civil brasileira, onde ora foi considerada um ato jurídico, ora um contrato.

A transação, instituto típico do direito privado, está atualmente prevista no Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Entretanto, desde o Código Beviláqua de 1916 está presente no ordenamento jurídico brasileiro.⁶

A partir da leitura deste dispositivo, podemos dizer que o Código Civil disciplinou a transação como um contrato típico, ao inseri-la no Capítulo XIX, do Título VI do Livro I (artigos 840 a 850). Nesse sentido, se depreende que a transação teria natureza jurídica contratual, pois trata-se de um ato jurídico bilateral, consensual, onde atribui direitos e obrigações consequentes, sujeitando o inadimplente às cominações legais e contratuais.

Sendo assim, com o advento do Código Civil de 2002, a discussão doutrinária acerca da natureza jurídica do instituto restou superada, prevalecendo a convicção de sua natureza contratual e não obrigacional.

Entretanto, argumentos não faltaram em favor da natureza obrigacional da transação:

Não é um contrato e sim um meio de extinção de uma obrigação, porque a transação não cria nova obrigação, não modifica ou transforma obrigações, porque a finalidade do instituto é eliminar uma obrigação duvidosa ou em litígio. Há uma determinação ou uma fixação da obrigação sobre a qual se transige, por meio das concessões mútuas que põe fim à dúvida ou litígio existente (Daibert, 1972, p. 318).

⁶ Artigo 840 do **Código Civil** brasileiro de 2002: "É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas."

E, foi exatamente nesse contexto, posicionada a transação como um ato jurídico que põe fim a uma obrigação, que foi editado o Código Tributário Nacional em 1966.

O artigo 156, III do Código Tributário Nacional trata da transação como um modo de extinção do crédito tributário.⁷

E, mais à frente, o artigo 171 do mesmo diploma legal assim determina:

A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção do crédito tributário.⁸

A partir da interpretação literal da norma, compreende-se que o CTN não se refere à transação como uma modalidade contratual, mas traz tratamento bem diferente ao disposto no Código Civil de 2002. Como já mencionado, no contexto em que foi gerado, na vigência do Código Civil de 1916, a transação não era tratada legalmente como um contrato nem mesmo pelo Direito Civil.

Nessa linha afirma Chrispim (2009, p.79): “Ora, se nem o legislador civil previu a transação como contrato, não seria o legislador tributário – historicamente sempre mais refratário à ideia de admitir a vontade como elemento integrante da relação jurídica – que o faria.”

Diferentemente da transação no direito privado, que possui base eminentemente contratual e permite ampla liberdade negocial aos contratantes, no direito tributário, a compulsoriedade da relação jurídico tributária e o princípio da legalidade, aliados à indisponibilidade do crédito público, restringem a atuação dos participantes, que deverão pautar a sua conduta estritamente na lei de regência da transação.

Em que pese as características impositivas acima descritas, a Medida Provisória 899/2019, posteriormente convertida na Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020 foi editada com a finalidade de regulamentar o artigo 171 do CTN, onde se observa uma possível mudança de paradigma nessa relação, na direção de uma maior consensualidade e cooperação entre as partes para a recuperação do crédito tributário. Percebe-se que a postura administrativa, predominantemente autoritária, vertical e unilateral tem sido substituída por uma abordagem mais dialógica, plural e consensual, sugerindo um redesenho institucional que favoreça a cooperação entre as partes, fundamentado na eficiência e no diálogo.

Nesse sentido, passamos para uma análise da transformação dessa relação e a sua implicação na afirmação dos direitos fundamentais do contribuinte, tendo em vista a predominância, até então, de alguns dogmas caros ao direito tributário, como o da indisponibilidade absoluta do direito de tributar e o da supremacia do interesse público sobre o privado. Para tanto, serão abordadas as transformações do Estado Liberal até

7 (CTN), Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

8 Ibid.

o modelo atual e as suas implicações na relação Administração *versus* cidadão e as contribuições da hermenêutica filosófica para a interpretação destes conceitos.

4.1. A transação e a resignificação da indisponibilidade do crédito tributário

A despeito da transação constar expressamente no Código Tributário Nacional há quase seis décadas, a sua regulamentação para resolução dos litígios entre fisco e contribuinte é recente, carecendo de maiores estudos e pesquisas, mormente no que concerne à mudança de paradigma na atuação da Administração Pública, com vistas a uma maior participação do contribuinte na tomada de decisão.

No Estado Democrático de Direito, os ideais do modelo até então existente passaram a ser sopesados com os anseios do liberalismo, procurando-se eliminar a insensibilidade do Estado Social com a questão financeira (reduzindo-se o intervencionismo estatal direto) e acrescentar novas exigências para a garantia dos direitos fundamentais e sociais.

Nesse sentido, Bruno Bartelle Basso traça o seguinte comentário:

A sociedade civil começa a habitar, timidamente, o nicho público que era preenchido exclusivamente pelo Estado, desaparecendo-se a crença de que a Administração Pública fosse o único veículo indutor à inclusão social e ao resgate das camadas populacionais mais necessitadas. Inicia-se o modelo de Administração Pública consensual, no qual a atuação conjugada de vontades e a consensualidade administrativa passam a ser, paulatinamente, incorporadas à rotina estatal, privilegiando-se a privatização, a contratualização e a terceirização da Administração Pública (2021, p. 25)

A passagem para este modelo não foi imediata, mas gradual, paulatina e se deu em decorrência das transformações do Estado e, conseqüentemente, do seu grau de intervenção na sociedade. Por debaixo dos princípios ideológicos e estruturais definidores do Estado constitucional existiam linhas de continuidade, por meio das quais eram vertidos conteúdos do antigo regime, embaralhando-se concepções antigas do absolutismo com as novas do liberalismo.

Passamos do poder absoluto ao liberalismo e deste para o Estado Social com seus desdobramentos e crises. O Estado Absoluto se confundia com a figura do próprio rei, sendo a sua vontade a lei suprema (*l'État c'est moi*), havia a incerteza do direito e extensão máxima do poder discricionário (a vontade do rei é lei) e as regras jurídicas definidoras do poder eram exíguas, vagas e a maioria não reduzida a escrito.

A partir das revoluções liberais, principalmente a partir da revolução francesa, ocorrida na segunda metade do século XVIII, surgiram profundas alterações na concepção da vida jurídica de onde há que se considerar duas ideias preponderantes: a ideia de liberdade e a ideia de separação de poderes. Em nome da liberdade surge a limitação do poder central, agora dividido e repartido em vários poderes, dando azo à visão liberal do mundo, assente na separação entre o Estado e a sociedade, a fim de

garantir a propriedade e a intimidade, valores fundamentais que o liberalismo procura preservar a todo custo.

Para tanto, em primeiro lugar, era necessário que o Estado (Administração Pública) ficasse subordinado às leis editadas pelo Poder Legislativo, impedido de interferir nos domínios reservados pela sociedade civil. Dessa forma, consagrado está o princípio da legalidade norteador da conduta estatal e o aparecimento da moderna concepção de Direito Público, assente na limitação do poder do Estado. Nessa fase, a atividade de direito privado da Administração Pública deve ser sempre considerada uma exceção.

A passagem do Estado Liberal para o Estado Social se dá numa era de grandes mudanças sociais, econômicas e culturais, na qual o Direito Público sofre poderosos embates e a transformação da fase liberal do Estado constitucional para uma fase social, com prestações positivas e atividades indispensáveis para o bem-estar social. Nesse período do Estado Social, os fins do Estado estão essencialmente relacionados com as necessidades coletivas de segurança, bem-estar econômico, social e de cultura. Empenhado na satisfação de tais atividades, de caráter mais intervencionista, há a necessidade do Estado de recorrer a novos métodos de atuação, mais flexíveis e dinâmicos.

Uma das consequências fundamentais desse processo de alargamento das tarefas do Estado é o fato de passar a utilizar o meio de atuação mais típico do Direito Privado, o contrato. A generalização do recurso às técnicas contratuais por parte do Estado resulta de um processo histórico lento, determinado por inúmeras razões diferentes. Não só o alargamento do intervencionismo econômico do Estado, mas também a procura por um novo estilo de administração, mais marcado pela participação dos particulares e por uma maior procura de consenso, flexibilização e particularização das decisões.

Nesse sentido, a professora portuguesa Maria João Estorninho fala em “fuga do Direito Administrativo para o Direito Privado em busca da eficiência”. (1996, p.47).

Segundo a professora catedrática da Universidade de Lisboa:

Nos últimos anos, este movimento de privatização da Administração Pública tem vindo a ser agravado devido à própria crise do Estado Social, a qual veio, sem dúvida, acentuar a referida tendência para o recurso às formas jurídico privadas de organização e de acções administrativas (1996, p. 47).

E, em sentido convergente, afirma Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da Silva:

A crise do Estado social constitui a face visível de um processo de transformação e de revitalização dos fenómenos políticos”. Há uma nova modelagem de Estado, que se apresenta como uma tentativa de atender aos novos anseios sociais, advindos dos problemas

causados pelo modelo sucedido. [...] quando adota uma figura metafórica para expor essa transformação, dizendo que “o momento presente não é de tristeza pela celebração da “Missa de Sétimo Dia” do Estado Social, mas antes de regozijo pela comemoração do “baptismo” do Estado pós-social. (2021, p.124).

Nessa transformação, procura-se equacionar o papel do Estado, redimensionar a extensão do seu aparelho, permitindo a participação dos indivíduos na tomada de decisões, com a acentuação da importância dos direitos individuais contra todas as formas de poder. No entanto, essas novas necessidades que clamam por uma resposta satisfatória do Estado, também revelam o seu momento histórico e a contribuição dos modelos anteriores.

Nesse novo modelo de Estado, pode-se perceber a coexistência de valores aparentemente contraditórios que se complementam, como a ênfase de valores individuais e a persistência e insistência em valores afetos à solidariedade social, que invocam a cobertura coletiva de riscos e requerem a solução e gestão públicas com o objetivo da justiça social.

À vista disso, o Direito Público e, de certa maneira, o direito de tributar do Estado e a visão autônoma do interesse público não poderiam ficar imunes a estas transformações de caráter político. A realização do interesse público via exercício autoritário do poder de tributar vem ganhando outros contornos, uma vez que, diante da falência dos modelos tradicionais de cobrança forçada do crédito tributário, ditos no início deste estudo, há que se induzir a colaboração, o concerto, a transação e a cooperação como meios de participação do cidadão na construção do Estado Democrático de Direito, onde se concilia a responsabilidade financeira com as novas exigências para a garantia dos direitos fundamentais e sociais.

Portanto, na busca pelo equilíbrio entre o Estado Democrático de Direito e o Estado Fiscal, princípios estruturantes da Constituição Federal brasileira, embora este último não referido expressamente no texto de 1988, imperiosa é a participação e cooperação do cidadão contribuinte, tanto na cobrança de uma gestão responsável dos recursos públicos, quanto na observância de uma conduta não abusiva da forma jurídica no planejamento dos seus negócios, a fim de prevenir os riscos fiscais por ele também provocados.

Nesse sentido, tomamos como baliza a acertada lição do professor Ricardo Lobo Torres, quando diz que:

O princípio da responsabilidade fiscal imanta o Estado Democrático Fiscal, desde a elaboração e aplicação do direito tributário até a confecção da lei de meios, a gestão dos recursos e o controle das contas públicas.” E como subprincípio deste, continua o professor, há o subprincípio constitucional da transparência fiscal a conferir simplicidade, clareza, “impregna todos os outros princípios cons-

titucionais e se irradia inclusive para o campo da elaboração das normas infraconstitucionais (2009. p. 554).

Dessa forma, podemos dizer que a ressignificação da indisponibilidade do crédito público, implicitamente descrito nos artigos 141 e 142 do Código Tributário Nacional, conferida pela recente regulamentação do artigo 171 do Código Tributário Nacional, estaria em consonância com o Estado de Segurança Fiscal, uma vez apoiada em novos princípios de legitimação como o da responsabilidade, do custo/benefício, da transparência e da cooperação.

HERMENÊUTICA E TRANSAÇÃO

Postas estas reflexões, partimos para a investigação do papel da hermenêutica, principalmente da hermenêutica filosófica para uma interpretação constitucionalmente adequada da indisponibilidade do crédito público frente aos meios alternativos de solução de conflitos tributários, no caso em estudo, da transação.

Conforme mencionado nas considerações introdutórias, a chamada indisponibilidade do crédito público tem origem nos princípios da igualdade e legalidade, insculpidos no artigo 5º da Constituição Federal de 1988⁹, que trata dos direitos e deveres individuais e coletivos. Parte da doutrina o alicerça ainda no dogma da indisponibilidade do interesse público, bastante reverenciado no Direito Administrativo.

Nessa linha, o professor Celso Antônio Bandeira de Mello:

A indisponibilidade dos interesses públicos significa que, sendo interesses qualificados como próprios da coletividade – internos ao setor público –, não se encontram à livre disposição de quem quer que seja, por inapropriáveis. O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles, no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los – o que é também um dever – na estrita conformidade do que dispuser a *intentio legis* (2007, p. 70).

Nesse sentido, é importante trazer luzes sobre o tema, para que, conforme a hermenêutica, possa-se buscar a compreensão e interpretação constitucionalmente adequadas para a indisponibilidade do crédito tributário, frente à legislação voltada para um novo modelo cooperativo, onde concessões mútuas são travadas para a solução de divergências tributárias.

9 CF, 1988 - “Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I - Homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;

II - Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”

Para tal investigação, partimos para o estudo da hermenêutica apresentada pelo filósofo alemão Hans-Georg Gadamer que a compreende como uma exploração filosófica das características necessárias a toda compreensão. Essa nova hermenêutica gadameriana realça o caráter histórico, afirmando que em toda interpretação há uma opção valorativa e uma influência inafastável da experiência de vida do intérprete. O sujeito inserido no mundo interpreta os seus preconceitos. A isto Gadamer dá o nome de “tradição”.

Em oposição às ideias iluministas, que rechaçam a tradição, pois a vê como uma força hostil que mantém vivas crenças e preconceitos os quais é obrigação da razão destruir, Gadamer, afirma que estamos inseridos na tradição e não há como fugir dela. Somos produtos e herdeiros dessa tradição. Dessa maneira, o filósofo afirma:

É isso, precisamente, que denominamos tradição: ter validade sem precisar de fundamentação. E nossa dívida para com o romantismo é justamente essa correção da *Aufklärung*, no sentido de reconhecer que, ao lado dos fundamentos da razão, a tradição conserva algum direito e determina amplamente as nossas instituições e comportamentos (2022, p. 372).

E continua o filósofo:

Em nosso constante comportamento com relação ao passado, o que está realmente em questão não é o distanciamento nem a liberdade com relação ao transmitido. Ao contrário, encontramos-nos sempre inseridos na tradição, e essa não é uma inserção objetiva, como se o que a tradição nos diz pudesse ser pensado como estranho ou alheio; trata-se sempre de algo próprio, modelo e intimidação, um reconhecer a si mesmos no qual o nosso juízo histórico e posterior não verá tanto um conhecimento, mas uma transformação espontânea e imperceptível da tradição (2022, p. 374).

Sendo assim, a razão iluminista não consegue, por si mesma, apagar as heranças, preconceitos e marcas do nosso passado. A tradição é histórica e, conseqüentemente, sujeita a mudanças da história e do tempo. A tradição, segundo a concepção gadameriana, possibilita um constante diálogo com o passado, com o presente e com o futuro. Somos seres hermenêuticos dentro da tradição. Uma situação hermenêutica, assim como a trazida pela necessidade de autocomposição para resolução de conflitos tributários através da transação, formam o horizonte de um presente. Um presente que se construiu ao longo das experiências formadas a partir da história, da relação dialética entre Estado e contribuinte, resultando na síntese de uma nova compreensão e interpretação da indisponibilidade do crédito tributário.

Gadamer (2022) acredita que a compreensão se torna possível através da fusão de horizontes, quando texto e intérprete se fundem, surgindo daí a compreensão e a interpretação.

À vista disso, a falência dos meios coercitivos de cobrança do crédito tributário, em cotejo com a indisponibilidade do poder de tributar, conseqüência dos princípios constitucionais da legalidade e igualdade e a inserção da transação, com mútuas concessões, como meio de se alcançar a efetividade na arrecadação e promoção da justiça fiscal, poderiam ser considerados como essa fusão de horizontes, onde o mundo do legislador e do intérprete se tornam possíveis de serem compreendidos. E essa fusão de horizontes só se faz possível no momento em que a tradição exerce uma espécie de ponte entre o passado e o presente, com vistas também ao futuro.

A esse respeito Gadamer diz que:

O conceito de horizonte torna-se interessante aqui, porque expressa essa visão superior e mais ampla que deve ter aquele que compreende. Ganhar um horizonte quer dizer sempre aprender a ver para além do que está próximo e muito próximo, não para abstrair dele, mas precisamente para vê-lo melhor, em um todo mais amplo e com critérios mais justos” (2022, p. 403).

Nesse sentido comenta o professor Luís Cesar Sousa Queiroz:

Pertence ao conceito de situação o conceito de horizonte, que é o campo de visão que compreende tudo o que pode ser visto, a partir de determinado ponto. Questão interessante é a de saber se há dois horizontes distintos, fechados: aquele no qual vive o que pretende compreender e o horizonte histórico que se pretende compreender. Segundo Gadamer, a mobilidade histórica da existência humana se caracteriza pelo fato de não caber falar em horizonte fechado. Trilha-se o caminho no horizonte e com ele se faz o caminho, de modo que os horizontes se deslocam à medida que se move. Desse modo, o horizonte do passado do qual vive toda vida humana e que se apresenta sob a forma de tradição, está sempre em movimento, o qual, na consciência histórica, torna-se consciente de si mesmo. (2021, p. 26).

Sendo assim, a cobrança do crédito tributário percorreu um longo trajeto, desde a edição do Código Tributário Nacional, com muitos reveses e obstáculos, mas sempre em movimento e com o olhar para o futuro, para novos caminhos, onde a indisponibilidade do crédito público, adotada primeiramente como barreira para a adoção de meios alternativos de cobrança, hoje aponta para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, tendo como fundamento a dignidade da pessoa humana, em que não há mais espaço para o modelo de atuação estatal autoritário e

unilateral e intransigente, mas voltada ao diálogo, à participação e cooperação para o funcionamento adequado das políticas públicas e investimentos em infraestruturas.

Assim, podemos afirmar que a recente legislação, que regulamenta a transação em matéria tributária, é fruto de um amadurecimento do ordenamento jurídico brasileiro, onde a interpretação e aplicação das normas constitucionais se pautaram em uma hermenêutica influenciada fortemente por acontecimentos sociais e históricos formadores desse todo denominado realidade social, ou seja, pautada na tradição, no sentido gadameriano.

O interesse público foi utilizado por décadas como supedâneo ao voluntarismo dos governos de plantão que dele se serviam para justificar a falta de regulamentação da transação tributária, ao mesmo tempo que dele se socorriam como argumento para sucessivos programas de recuperação fiscal, que terminavam por premiar devedores inadimplentes contumazes.

Todavia, certo é que, tanto a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, quanto a Portaria PGFN nº 6757, de 29 de julho de 2022, apresentam requisitos e obrigações que devem ser observados pelas partes quando da realização das propostas de acordos de transação.

Tais obrigações podem ser traduzidas na transparência que deve prevalecer entre as partes, principalmente no que diz respeito às informações prestadas pelo contribuinte, reveladoras da sua real situação econômica, não podendo ser utilizada a transação de forma abusiva ou com a finalidade de limitar, falsear ou prejudicar de qualquer forma a livre concorrência ou a livre iniciativa econômica.

Para respeitável doutrina (Silva, 2021), o interesse público continua subsistente na medida em que as transformações do direito administrativo, embora aptas para realizar uma revisão de seu conceito, não implicam jamais em sua desconstrução.

Todo o sistema de Direitos Fundamentais insculpido na Constituição Federal de 1988 foi construído com base nos direitos individuais, não havendo assim que se cogitar a prevalência dos direitos do erário sobre o contribuinte.

A partir disso, não se vislumbra de *per se* que as pedras basilares do Direito Público, consistentes na supremacia do interesse público sobre o particular e na sua indisponibilidade sejam argumentos suficientes para a falta de regulamentação da transação tributária.

Além disso, há outros princípios caros ao Direito Constitucional Brasileiro, como o da eficiência administrativa que vinculam a atuação da Administração Tributária, promovendo a austeridade na atividade financeira do Estado.

Conforme visto, a hermenêutica filosófica de Hans-Georg Gadamer, confirmou um papel fundamental na compreensão e interpretação de conceitos caros à Administração Pública, tais como o da supremacia do interesse público e o da indisponibilidade do crédito da União em cotejo com a consensualidade da relação fisco e contribuinte, sendo plenamente compatível com o regime constitucional tributário brasileiro.

CONCLUSÃO

A partir de uma nova realidade que se apresenta, onde, para se alcançar o pleno desenvolvimento econômico, social e racionalizar as demandas executivas tributárias no Brasil, há que se instaurar um novo modelo de relação fisco contribuinte e uma readequação na relação jurídico tributária pautada nos alicerces da segurança jurídica, proteção da confiança, boa-fé objetiva, eficiência, celeridade e isonomia.

Dados dos relatórios analíticos do Conselho Nacional de Justiça - CNJ “Justiça em Números” anos 2020 e 2024, utilizados neste estudo, revelam que houve um pequeno decréscimo da taxa de congestionamento do Judiciário em relação às Execuções Fiscais, de 93% em 2019 para 87,8% em 2023¹⁰. Entretanto, não há elementos seguros para afirmar que este decréscimo se deu em função do ingresso da transação como meio alternativo de composição de litígios na seara tributária.

No entanto, fazendo um corte em relação aos acordos de transação entabulados pela PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, há um expressivo aumento da arrecadação proporcionado por esse meio de recuperação do crédito tributário da União.

No relatório “PGFN em Números”, disponível na Intranet da PGFN, há o destaque para a consolidação do sistema de transação tributária como um amplo e justo mecanismo de recuperação fiscal. Desde a sua implementação em 2020, o relatório aponta uma regularização de R\$404,3 bilhões em débitos, tendo sido responsável por quase um terço de toda a recuperação da dívida ativa.

No total, R\$39,1 bilhões em dívidas com a União e com o FGTS voltaram para os cofres públicos, sendo R\$14,1 bilhões por meio dos acordos consensuais. A transação demonstrou eficácia não somente para a recuperação do crédito, mas também como mecanismo de resolução de contenciosos intermináveis e dispendiosos para o contribuinte e para a União.¹¹

A Constituição Federal não trata apenas dos meios, mas dos fins que caracterizam o seu aspecto compromissório, onde se destaca o pleno desenvolvimento da sociedade brasileira, conforme objetivos evidenciados no artigo 3º. Nesse desiderato, reside o papel transformador do direito e do Estado, desembocando na necessidade de rediscussão de alguns dogmas caros ao direito público como o da indisponibilidade do crédito tributário.

Sendo assim, conclui-se que, a partir da harmonização dos princípios da cooperação, legalidade, da eficiência administrativa, da igualdade e da livre concorrência, bem como dos objetivos fundamentais da República, descritos na Constituição Federal, o interesse público e a indisponibilidade do crédito tributário da União restam amplamente atendidos. Não só na direção da arrecadação financeira

10 CNJ – Justiça em Números 2024, p.22, disponível em <https://www.cnj.jus.br>

11 PGFN em números 2023, disponível em pgfn.gov.br/intranet/noticias/pgfn

do Estado, mas também e sobretudo na promoção da liberdade do contribuinte, na proteção de sua propriedade e dignidade da pessoa humana, quando, através da transação tributária se vê adimplente com suas obrigações fiscais, fruto de uma relação harmônica, colaborativa e consensual e participe na construção de uma sociedade livre, justa e inclusiva.

REFERÊNCIAS

BASSO, Bruno Bartelle. **Consensualidade no Direito Tributário: reflexões acerca da sua admissibilidade no atual modelo de cooperação processual**. 1ª Ed. São Paulo: Ed. Dialética, 2021.

BRASIL. **Código Civil. Lei nº 3.071, de 01 de janeiro de 1916**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l3071.htm.

BRASIL. **Código Civil. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l1046.

BRASIL. **Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/l5172.htm>.

BRASIL. **Constituição (1934) Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, 1934**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil/constituicao/constituicao34.htm>

BRASIL. **Constituição. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

BRASIL. **Decreto-Lei nº 960, de 17 de dezembro de 1938. Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, em todo território nacional**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/Del0960.htm

BRASIL. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/l13988.htm>.

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.

BRASIL. **Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica**. Disponível em: https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas_provisorias

BRASIL. Portaria PGFN nº 6757, de 29 de julho de 2022. Regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS. **Diário Oficial da União**: Seção 1, Brasília, DF, ed. 143, p. 119, 1º ago. 2022. Disponível em: <https://in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-pgfn/me-n-6.757-de-29-de-julho-de-2022-418965941>.

CHRISPIM, Anna Carla Duarte. **Transação tributária no paradigma do Estado Democrático de Direito Socioeconômico Cultural: o tênue limite entre a afronta ao dever fundamental**

de pagar tributos e a mutação da legalidade estrita rumo à juridicidade consensual dialógica. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2009.

DAIBERT, Jefferson. **Das Obrigações (Parte Geral)**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1972.

ESTORNINHO, Maria João. **A fuga para o direito privado: contributo para o estudo da atividade de direito privado da Administração Pública**. 1ª Ed. Coimbra: Almedina, 1996.

GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método I: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução de Flávio Paulo Meurer. Revisão da tradução de Ênio Paulo Giachini**. 3ª Ed. Petrópolis: Ed.Vozes, 2022.

INTERNAL REVENUE MANUAL. **Part 5 Collecting Process. Chapter 8 Offer in Compromise**. Disponível em: www.irs.gov

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 22ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Interpretação e aplicação tributárias: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação**. 1ª Ed. Rio de Janeiro: GZ, 2021.

RIBAS, Conselheiro Dr. Antônio Joaquim. Et al. **Consolidação das Leis do Processo Civil, segundo volume**. Rio de Janeiro: Dias da Silva Junior, 1879.

SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier. Et al. **Comentários Sobre a Transação Tributária**. 1ª Ed. São Paulo: Thomson Reuters - Revista dos Tribunais, 2021.

SILVA, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da. **Em Busca do Acto Administrativo Perdido**. Coimbra: Almedina, 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. I – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

10

GESTÃO DA DÍVIDA ATIVA: ENTRE A JURIDICIDADE CLÁSSICA E A INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL.....	201
<i>Thalles Henrique Rocha Claves</i>	
INTRODUÇÃO.....	202
A DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO.....	206
Conceito de Dívida Ativa.....	206
<i>A Dívida Ativa como Obrigação Jurídica.....</i>	<i>210</i>
Os efeitos processuais da Inscrição do Crédito em Dívida Ativa.....	213
<i>Os efeitos Administrativos e Extrajudiciais da inscrição do crédito em Dívida Ativa....</i>	<i>213</i>
A INCORPORAÇÃO DE INSTRUMENTOS TECNOLÓGICOS NA GESTÃO DO ESTOQUE DA DÍVIDA ATIVA.....	214
O conceito de Tecnologia.....	214
<i>A evolução da Inteligência Artificial e do Machine Learning.....</i>	<i>215</i>
<i>A Utilização de modelos preditivos na Gestão da Dívida Ativa.....</i>	<i>216</i>
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	218
REFERÊNCIAS.....	219

GESTÃO DA DÍVIDA ATIVA: ENTRE A JURIDICIDADE CLÁSSICA E A INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL

Thalles Henrique Rocha Claves¹

RESUMO: O presente artigo analisa a dívida ativa da Fazenda Pública sob uma perspectiva jurídico-processual e tecnológica, evidenciando seu papel estratégico na arrecadação estatal e no financiamento de políticas públicas. Parte-se da premissa de que a inscrição em dívida ativa não constitui mero ato formal, mas sim ato jurídico com efeitos substanciais de índole constitucional, material e processual.

A pesquisa aborda a evolução normativa e doutrinária do conceito de dívida ativa, tanto de créditos tributários, como não tributários, bem como, examina o conteúdo normativo aplicável ao ato de inscrever o débito em dívida ativa, que consiste no controle de juridicidade da constituição do crédito. Ademais, são analisados os principais efeitos decorrentes da inscrição, tanto na esfera judicial – como a presunção de fraude à execução – quanto na seara extrajudicial – com destaque para o protesto da CDA, inscrição no CADIN e restrição de certidões.

No plano tecnológico, o artigo examina o impacto da tecnologia da informação, da inteligência artificial e do uso de algoritmos preditivos na modernização da cobrança da dívida ativa, destacando práticas já adotadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como o portal REGULARIZE e a segmentação automatizada de devedores. A metodologia adotada é qualitativa, com base em revisão bibliográfica e análise normativa.

Conclui-se que a gestão eficiente da dívida ativa requer a integração entre juridicidade e inovação tecnológica, em prol de uma Administração Pública mais eficaz, responsiva e orientada à concretização dos direitos fundamentais.

PALAVRAS-CHAVE: Dívida ativa. Inteligência Artificial. Modelos Preditivos.

1 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 CEAF/MPMG. Procurador da Fazenda Nacional.

INTRODUÇÃO

O ordenamento jurídico brasileiro, por muito tempo, conviveu com um evidente paradoxo fiscal: de um lado, o crescente volume de créditos tributários inscritos em Dívida Ativa da União; de outro, uma estrutura de cobrança ancorada na tradicional execução judicial.

Desde a edição da Lei de Execuções Fiscais, avanços ocorreram na tentativa de racionalizar a cobrança, mas persistia uma parte da causa, que era a centralização da cobrança pelo processo. Essa circunstância atraía (e, em boa parte, ainda atrai), outra dificuldade, centrada na mentalidade dos operadores do Direito: lidar com a Execução Fiscal com a lupa doutrinária dos institutos do Processo Civil Comum.

Isto é, durante muito tempo, a dívida ativa foi tratada quase que exclusivamente sob a ótica do Direito Processual Civil, conjuntura que ainda persiste. A análise dos institutos e as críticas doutrinárias decorrentes incidem, predominantemente, sobre os aspectos formais da execução fiscal, notadamente, em relação às diferenças procedimentais.

A maioria da doutrina Processual trabalha a Execução Fiscal como tópico ou, quando muito, capítulo dentro da Execução Comum. Topograficamente, sempre no final dos livros, no momento em que a carga intelectual discursiva já se concentrou em execução por obrigações de pagar, de fazer ou de não fazer e de entregar coisa.

Ademais, a própria formação jurídica tradicional é centrada no Processo Civil comum, fundado na resolução de lides clássicas (pretensão resistida), como acima dito, e na posterior execução individual. A Execução Fiscal, porém, é pouco estudada durante a graduação e, quando o é, aparece apenas como subtópico, *en passant*, do Processo Executivo.

Naturalmente, tratando a Execução Fiscal nesse mundo, a análise científica caminhará sempre na justificabilidade das semelhanças e nas irregularidades das diferenças. Desde Aristóteles, o método científico empírico-dedutivo baseia-se em observação, categorização e explicação.

Assim, categorizar a Execução Fiscal dentro da Execução Comum faz com que o estudo do tema se concentre no porquê que aquela é espécie desta (Execução Comum) e nas razões, tendo em vista isso, pelas quais as diferenças procedimentais da Execução Fiscal não seriam adequadas. Tais como as críticas comuns relativas ao prazo de 05 dias para pagamento do débito, após a citação ou em relação à necessidade de garantia do débito para oferecer os Embargos à Execução.

De fato, analisando-se tecnicamente alguns elementos processuais da Execução Fiscal por exemplo, necessidade de título executivo – prestação cobrada – (in) adimplemento e constrição patrimonial, semelhanças há com a Execução Comum. Todavia, ao se debruçar sobre o objeto subjacente da prestação – o crédito público – que é o que dá a essência à Execução Fiscal, o estudo sobre o instituto toma outros

rumos: como de um verdadeiro instrumento de efetivação de políticas públicas, financiadas por recursos que já deveriam ter sido arrecadados aos cofres públicos.

Enxergar na Execução Fiscal tão somente um crédito inadimplido, ou ainda, “a arrecadação” em abstrato, de fato, coloca o procedimento ao lado de qualquer cobrança de crédito. Todavia, levando-se em consideração os propósitos dos recursos públicos, percebe-se que a cobrança judicial respectiva não visa apenas satisfazer uma obrigação individual cartularizada em título executivo, mas principalmente, viabilizar a concretização de direitos fundamentais.

O que se está em cobrança é verdadeiramente uma política pública, o que evidencia que o procedimento mais se aproxima da normatização que recai sobre o Processo Coletivo, porquanto a prestação cujo adimplemento se busca visa à satisfação de direitos coletivos qualificados.

Sob essa ótica, a Execução Fiscal não se equipara às modalidades tradicionais de execução por quantia certa ou de entrega de coisa certa. Sua natureza, legitimidade ativa restrita, regime jurídico próprio e finalidade pública revelam aproximação com o Processo Coletivo, voltado à tutela de interesses difusos. O insucesso da cobrança do crédito público compromete a própria existência de serviços públicos essenciais, como saúde, educação e segurança.

Certamente, o aprofundamento teórico sobre a Execução Fiscal merece detido estudo próprio. No momento, para os fins do presente trabalho, as breves incursões acima demonstram as razões pelas quais os atores do Sistema de Justiça precisaram engendrar esforços para otimizar a cobrança do crédito público.

Esses esforços são de duas frentes, a primeira, de índole jurisdicional, em lidar com o volume de Execuções Fiscais em andamento, que sobrecarregam o Poder Judiciário e não alcançam a finalidade pretendida, que é a satisfação do débito. A duração razoável do processo é um direito fundamental previsto expressamente na Constituição da República de 1988 (art. 5º, LXXVIII) e foi densificado pelo Código de Processo Civil de 2015, que prevê a necessidade de não só solução do mérito, mas também, inclui a atividade satisfativa (art. 4º do CPC).

As dificuldades enfrentadas na tramitação das execuções fiscais não decorrem da ineficiência do Sistema de Justiça, mas sim das limitações estruturais do modelo processual adotado. Instituições como a Advocacia-Geral da União, por meio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) têm buscado soluções para racionalizar e tornar mais efetiva a cobrança judicial.

O insucesso recorrente na efetiva satisfação do crédito público revela um problema estrutural do modelo. Mesmo com a edição da Lei nº 6.830/80 e a formação de um “Microsistema de Cobrança do Crédito Público”, o volume de processos e a rigidez do regime da Execução Comum demonstram, cotidianamente, a sua inefetividade.

O tratamento da Execução Fiscal como se Execução Comum se tratasse desvia os debates processuais ordinários para longas, infrutíferas e às vezes complexas discussões

sobre quais são e como o fazem os institutos do Processo Civil comum que incidem no procedimento executivo fiscal.

Massivamente reiteradas são os debates sobre a incidência de institutos processuais da Execução Civil Comum sobre o procedimento em si da Execução Fiscal, mesmo que se tenha norma expressa sobre o tema no Microsistema de Tutela do Crédito Público. Questões sobre (1) quando e como o devedor exerce o contraditório (se por exceção de pré-executividade ou embargos do devedor); (2) a necessidade de incidente de desconconsideração de personalidade jurídica para redirecionamento da execução fiscal (Tema n.º 1.209 do STJ); (3) a possibilidade de adoção de meios atípicos para compelir o devedor a satisfazer o crédito; dentre outras, exprimem uma aplicação conflitiva e cambiante – que deveria ser supletiva e subsidiária – das disposições do CPC às execuções fiscais.

Todavia, as dificuldades relativas à recuperabilidade do crédito público não decorrem somente do volume das execuções fiscais em andamento, mas também da crescente massa de indébitos fiscais que formam o estoque da Dívida Ativa; cujos impactos, como acima dito, são estruturais, na ausência de disponibilidade para financiamento de políticas públicas. Sem perder de vista que também se irradiam à própria situação fiscal-orçamentária do Estado, cujos nortes de previsão de receitas e de fixação de despesas, essenciais ao planejamento público, levam em consideração o cenário prospectivo da dívida ativa e seus reflexos no orçamento para tomada de decisão.

Em razão dessas circunstâncias, o Poder Público, especialmente por meio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no zeloso exercício de seu dever constitucional (art. 131, §3º), passou a engendrar esforços para otimizar a conformidade fiscal e reduzir o estoque da dívida ativa. A expertise da PGFN na gestão do estoque da Dívida é fundamental para traçar estratégias para otimizar e racionalizar a cobrança e reduzir a quantidade de feitos judiciais em tramitação, o que outrora pareceria um inarredável paradoxo (já que a cobrança judicial era a única forma de recuperar o crédito público).

Tais estratégias são interdisciplinares e multifatoriais, demandando tanto providências de cunho Legislativo – como as previsões dos arts. 18 e 19 da Lei 10.522/02, que respectivamente, prevêem hipóteses de não inscrição em Dívida Ativa e de possibilidade de não insistência na discussão judicial nas situações em que especifica – e Jurisdicional – nas tratativas entre a AGU e o CNJ que culminaram com a Resolução CNJ nº 547/2024, sobre critérios para extinção de execuções fiscais.

De igual modo, relevantes são as providências de gestão administrativa no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com diversas medidas normativas (vide, por exemplo, a Portaria PGFN nº 33, de 8 de fevereiro de 2018), quanto a disposições organizacionais e tecnológicas – tema da segunda parte do presente trabalho – para aperfeiçoar as medidas de recuperação otimizada do crédito público.

Assim, tanto a judicialização do débito, por meio da Execução Fiscal, como a adoção de medidas extrajudiciais para recuperar o crédito público passaram a ser

tratadas de forma simultânea e compatibilizada pela PGFN, de acordo com parâmetros técnicos e objetivos, tais como aqueles relativos ao valor do débito inscrito e à existência de indícios de bens, direitos ou de exercício de atividade econômica – viabilizando o ajuizamento seletivo de Execuções Fiscais, na forma do art. 33 da Portaria PGFN nº 33/2018.

A adoção de mecanismos de gestão estratégica da dívida só foi possível por dois fatores: em razão da evolução de mentalidade da comunidade jurídica e da evolução tecnológica, notadamente na tecnologia da informação, que possibilitou não só planejar estratégias embasadas em dados e parâmetros apurados, como também por meio da criação de ferramentas de parametrização e automatização de medidas e providências tomadas pela PGFN.

Quanto ao primeiro fator, a mudança de perspectiva jurídica sobre o tema foi crucial para conferir juridicidade às decisões do gestor e assegurar a segurança jurídica. Outrora, enxergava-se na dívida ativa a intransigência dos princípios clássicos do Direito Administrativo (indisponibilidade, obrigatoriedade de cobrança judicial), que até nesse ramo já sofria contingências.

De igual modo, possibilitou-se o convencimento do legislador a respeito da necessidade de se abrir vias alternativas de cobrança e halos de conformação a serem preenchidos pelo gestor da Dívida, de acordo com parâmetros prévia e motivadamente fixados.

Viu-se que ao contrário do que se imaginava, a abertura de vias mais simplificadas que o processo judicial, como a possibilidade de Protesto da CDA e as rotinas extrajudiciais de contato e negociação com o devedor, criaram um ambiente mais democrático e dialético, atendendo não só aos interesses do Estado na recuperação do crédito público, mas também dos próprios contribuintes, que deixaram de ser submetidos em todo e qualquer caso às duras consequências constritivas patrimoniais de uma Execução Fiscal.

Portanto a cobrança estratégica da Dívida Ativa, para além de maximizar o princípio constitucional da eficiência (art. 37, caput, CR/88), também efetiva direitos fundamentais dos contribuintes, bem como, concretiza princípios processuais (por exemplo, da menor onerosidade ao devedor) e racionaliza a prestação Jurisdicional, resguardando a Execução Fiscal apenas para aqueles casos cuja cobrança não foi possível por outros meios ou que atendam requisitos normativos precisos.

Por outro lado, a gestão estratégica da dívida foi e é dependente, também, da evolução tecnológica e das revoluções, ainda em andamento, na Tecnologia da Informação, notadamente, na Ciência de Dados. Nesse cenário, atualmente entrelaçado pelos influxos da tecnologia e da inteligência da informação, emerge a necessidade de refletir sobre o que a Dívida Ativa e sua respectiva cobrança representavam no passado; os avanços normativos e gerenciais com adoção de tecnologias que permitem a automatização de processos – inteligência artificial tradicional; e, agora, os prognósticos

para o futuro da gestão e efetivação do crédito público com implementação de ferramentas de inteligência artificial generativa.

O aperfeiçoamento institucional na gestão da Dívida Ativa, portanto, não é só uma possibilidade, mas um dever do Poder Público, consistente em acompanhar as inovações normativas e tecnológicas, de modo a dar máxima efetividade ao princípio da eficiência à Administração Pública, especialmente em um contexto de crescente demanda social por políticas públicas, concomitantemente pressionado pela igualmente crescente exigência de equilíbrio fiscal.

Assim, o uso de recursos de análise de dados, aprendizado de máquina (*Machine Learning*) e modelos preditivos têm o potencial de ser a segunda revolução na gestão da Dívida Ativa, que, é importante consignar, não rompe com a primeira (racionalização de cobrança e automação e parametrização de processos); ao contrário complementa e aprimora os processos já existentes. Por exemplo, a inteligência artificial, ao permitir maior segmentação dos devedores e definição de estratégias individualizadas, que outrora eram parametrizadas de forma conglobante, surge como ferramenta capaz de elevar o grau de recuperabilidade do crédito público.

Diante desse panorama, primeiramente, este artigo propõe examinar brevemente o conceito e pressupostos normativos sobre a Dívida Ativa, com recorte às normas relativas à União, cujo cerne, todavia, é aplicável à gestão da Dívida Ativa dos Estados, Distrito Federal e Município.

Tal análise, conquanto breve, é importante para compreender onde está e como se situa a Dívida Ativa no sistema jurídico-tributário brasileiro, bem como, o caminho traçado até então, que possibilitou a incorporação de ferramentas de gestão administrativa e tecnológica no trato da dívida.

Em seguida, abordar-se-á as possibilidades de aplicação da Tecnologia da Informação tanto no momento presente, como no futuro – cada vez mais próximo – com ênfase em modelos preditivos e ferramentas de análise de dados – para aperfeiçoar a gestão estratégica do estoque da Dívida Ativa.

Ao final, será apresentada uma análise prospectiva acerca da coexistência entre o modelo tradicional de cobrança em conjunto com mecanismos inovadores, evidenciando a necessidade de cooperação entre os diversos instrumentos e saberes para a efetiva satisfação da política pública, que é a verdadeira natureza jurídica da Dívida Ativa.

A DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO

Conceito de Dívida Ativa

A Dívida ativa é o termo normativo que designa o crédito público constituído e não adimplido no prazo legal, cuja exigibilidade é formalizada por meio da inscrição em

registro próprio da Fazenda Pública, conferindo-lhe liquidez, certeza e exigibilidade. Trata-se de uma alteração jurídica que qualifica o crédito como exequível judicialmente. Isto é, a certeza e liquidez do crédito só ocorre após a inscrição, logo, o ato de inscrever não é meramente declaratório, mas propriamente aquele que constitui o título. Sobre o tema, assim explica Nelson Nery Júnior, citando os ensinamentos de Silva Pacheco e Moraes:

IX: 22. Dívida Ativa. É definida pelo LEF 2.^a, aquela definida como tributária ou não tributária na L 4320/64. A dívida tributária consiste no crédito da Fazenda Pública, proveniente de tributos e respectivos adicionais e multas; a dívida não tributária abrange os demais créditos da Fazenda Pública (empréstimos compulsórios, contribuições fixadas em lei, multas não tributárias, foros, laudê-mios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, créditos provenientes de obrigações em moeda estrangeira, sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, contratos em geral ou outras obrigações legais (Pacheco, p. 11-12, *apud* NERY, 2023, p.1570).

23. Presunção de liquidez e certeza da dívida ativa. É a primeira consequência da inscrição regular da dívida ativa, muito embora seja mais correto falar em presunção de legitimidade do ato administrativo que a constituiu, visto **que o que confere esse efeito à dívida ativa são os elementos constantes do termo de inscrição** (Moraes, p. 80, *apud* Nery, 2023, p. 1570. *Grifo nosso*).

No ordenamento jurídico brasileiro, as principais disposições normativas sobre o conceito de dívida ativa encontram-se na Lei nº 4.320/1964 (Lei de Normas Gerais de Direito Financeiro), no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966) e na Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/1980).

A Lei nº 4.320/1964, em seu art. 39, § 2º, tem a seguinte normatização:

§ 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 [...]» (Brasil, 1964).

O Código Tributário Nacional, por sua vez, assim dispõe:

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” (Brasil, 1966).

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa [...] indicará obrigatoriamente: o nome do devedor e co-responsáveis, a quantia devida, a origem e natureza do crédito, a data da inscrição, e, sendo o caso, o número do processo administrativo de origem (Brasil, 1966).

Já a Lei nº 6.830/1980, que dispõe sobre a execução judicial do crédito inscrito em dívida ativa tem a seguinte previsão:

Art. 2º Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320/64 [...] § 4º A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional (Brasil, 1980).

Veja-se, a escolha do termo “inscrição” não é meramente semântica. Juridicamente, a inscrição em dívida ativa é ato administrativo de natureza constitutiva, que afirma a liquidez e certeza do crédito. O ato de inscrever não é um simples registro contábil: envolve controle de legalidade e conformidade do crédito pela Autoridade competente, que há de ser o órgão de representação jurídica do ente federado, conforme determina a Constituição Federal (art. 131, § 3º).

O ato de inscrever o crédito público em dívida ativa, portanto, não é meramente formal, mas sim substancial: é a oportunidade na qual se examina toda a relação jurídica subjacente, especialmente, quanto à regularidade da constituição do crédito, o cumprimento dos requisitos legais e a observância das disposições procedimentais respectivas.

A tradicional doutrina tributária, entretanto, nem sempre conferiu à inscrição o devido relevo jurídico. Luciano Amaro, por exemplo, ao tratar do tema, limita-se a enunciar os requisitos do art. 202 do CTN, como se o ato fosse de natureza apenas formal:

Uma vez esgotado o prazo para pagamento assinado ao sujeito passivo, compete à Fazenda Pública proceder à inscrição da dívida ativa em livro próprio (art. 201), com os requisitos exigidos pelo art. 202 e seu parágrafo único, relativos à identificação do devedor e co-responsáveis, valor devido, fundamento legal, data da inscrição, identificação do processo administrativo que houver, mais a indicação do livro e folha da inscrição. (Amaro, 2002, p. 464-465)

A pouca atenção que a doutrina destinava (e ainda destina) ao ato de inscrição do débito em Dívida Ativa pode decorrer do significado linguístico e da sinonímia da palavra utilizada (inscrever), bem como, do tratamento do objeto material – crédito, em conjunto com o modo tradicional de cobrança – execução judicial.

Todavia, o instituto jurídico “inscrever” tem conteúdo jurídico próprio. Por exemplo, no âmbito dos Registros Públicos, a inscrição do contrato de compra e venda de

imóveis ostenta natureza constitutiva em relação à aquisição do direito de propriedade, conferindo eficácia erga omnes à aquisição do bem (art. 1.245 do Código Civil).

Situação semelhante foi determinante para a análise do Supremo Tribunal Federal no caso paradigmático que discutia, no âmbito do direito concorrencial, a atividade postal dos correios. No julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 46, em que se analisou o monopólio da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos sob o prisma da terminologia jurídica empregada pelo legislador.

O Ministro Eros Grau destacou que palavras com igual denotação linguística podem ter diferentes implicações normativas, a depender do contexto jurídico em que se inserem. Eis o item “2” da ementa do aludido voto:

[...] 2. A atividade econômica em sentido amplo é gênero que compreende duas espécies, o serviço público e a atividade econômica em sentido estrito. Monopólio é de atividade econômica em sentido estrito, empreendida por agentes econômicos privados. A exclusividade da prestação dos serviços públicos é expressão de uma situação de privilégio. Monopólio e privilégio são distintos entre si; não se os deve confundir no âmbito da linguagem jurídica, qual ocorre no vocabulário vulgar.

Além do conteúdo normativo do termo “inscrever”, há de se lembrar os ensinamentos metodológicos de Pontes de Miranda, um dos maiores juristas que já tivemos: a natureza jurídica de um instituto decorre das suas características e consequências (HEINEN, 2019). É o que se tem no presente instituto.

No âmbito da Dívida Ativa, o termo “inscrição” é dotado de normatividade própria e radicada na densificação jurídica do instituto. Trata-se de ato jurídico complexo, de natureza vinculada, que consolida a certeza e a exigibilidade do crédito, tornando-o apto à execução fiscal. A inscrição, ademais, interrompe a prescrição e produz efeitos obrigacionais e patrimoniais para o devedor.

Nesse sentido, como ensina a doutrina administrativista, confundir o objeto do ato administrativo com seu conteúdo é erro clássico. O objeto é a inscrição, operacionalizada por meio de registro escritural, outrora em livro próprio, atualmente, nos sistemas informatizados; o conteúdo, por outro lado, é o juízo acerca da existência e da validade do crédito, conferindo a ele eficácia executiva.

Desse modo, o controle realizado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no ato de inscrição do débito em Dívida Ativa da União (DAU) é substancial, e não apenas formal. A PGFN atua como trincheira da juridicidade do procedimento fiscal, tutelando tanto os interesses do Ente estatal, como os direitos dos contribuintes, promovendo a Justiça Fiscal.

Em síntese, uma coisa é a constituição do crédito, que é atividade privativa da Autoridade Fiscal competente, operacionalizada por meio do competente procedimento

administrativo. Outra é a inscrição (constituição) do crédito em Dívida Ativa, que é o marco jurídico que qualifica o crédito público como exequível lhe conferindo as características de presunção relativa de liquidez e certeza.

A atividade de inscrever o crédito A partir dela, instauram-se efeitos próprios e relevantes: possibilidade de Protesto Extrajudicial da CDA, inclusão em cadastros de inadimplentes, ajuizamento de execução fiscal e impedimentos a recebimento de certidões, transferências voluntárias e financiamentos.

Portanto, compreender adequadamente a natureza jurídica da inscrição em Dívida Ativa é essencial para delimitar a juridicidade do ato, bem como, de seus efeitos constitucionais, financeiros, obrigacionais e processuais. Tal reconhecimento foi e é fundamental para a reinterpretação do sistema de cobrança do crédito público e o é, também, para a identificação e juridicização de instrumentos alternativos, adequados e tecnologicamente mais eficazes de recuperação da receita estatal.

A Dívida Ativa como Obrigação Jurídica

No âmbito do Direito Civil, o instituto da obrigação, encontra-se consolidado a partir de suas matrizes romanistas, como vínculo jurídico entre credor e devedor centrado em torno de uma prestação. A tradição doutrinária consagra a definição clássica segundo a qual obrigação é o laço jurídico que sujeita o devedor a prestar, positiva ou negativamente, algo ao credor, modernamente, a obrigação passou a ser entendida também, como um processo, centrado numa relação jurídica. Como destaca José Fernando Simão:

[...] o conceito tradicional de obrigação que vem das fontes romanas é o seguinte: obrigação é vínculo jurídico que une o credor (sujeito ativo) ao devedor (sujeito passivo) e tem por objeto uma prestação de dar. Fazer ou não fazer. É de Clovis do Couto e Silva o conceito complementar de obrigação. Não se trata de conceito excludente ou invalidante do anterior, mas sim que completa, traz outra visão da categoria obrigacional. Para ele, a obrigação é um processo, ou seja, um conjunto de atos ordenados praticados pelo devedor que levam à satisfação do credor. [...] (Simão, 2022, p. 171)

Sobre tema, Schreiber escreve:

A doutrina afirma, tradicionalmente, que a relação jurídica obrigacional comporta três elementos essenciais: (a) o elemento subjetivo, ou seja, os sujeitos credor e devedor; (b) o elemento objetivo ou objeto da obrigação, qual seja, a prestação; e (c) o vínculo jurídico. Trata-se de uma classificação que, na atualidade, se sujeita a críticas. Por exemplo, o vínculo jurídico confunde-se em certa medida com a própria ideia de relação jurídica, hoje dominante no

campo obrigacional. O elemento subjetivo, por sua vez, não deve ser identificado com os sujeitos credor e devedor, mas com duas situações jurídicas subjetivas complexas, que envolvem direitos e deveres recíprocos, vinculados à colaboração para o atingimento da finalidade concreta da relação obrigacional. (Schreiber, 2020, p. 453)

Essa perspectiva civilista ilumina a compreensão da Dívida Ativa como expressão de um dever jurídico do contribuinte frente à Fazenda Pública, derivado de uma relação jurídica subjacente. Por isso, não é correto, do ponto de vista normativo, dizer que o crédito inscrito em dívida ativa foi constituído unilateralmente pelo Ente estatal.

Em relação a débitos inscritos em dívida ativa de natureza não tributária, é mais fácil visualizar a atuação do sujeito passivo/devedor, seja em relação à prática de um fato que determina a imputação de uma multa (por exemplo, multa decorrente da prática de uma conduta causadora de dano ambiental ou por infração à legislação trabalhista), seja pela assunção pelo Poder Público de dívidas originariamente privadas, como as decorrentes de operações financeiras de créditos rurais, que eram de titularidade do Banco do Brasil e foram transferidas à União por determinação da Medida Provisória n. 2.196/01.

No âmbito da relação jurídico-tributária, a dívida ativa decorre inarredavelmente de uma prévia hipótese de incidência prevista em abstrato pelo legislador, da realização, pelo sujeito passivo, da previsão legal que constitui o fato gerador e, ainda, da inadimplência deste no prazo legal. Todo esse transcurso é documentado e instruído em procedimento administrativo próprio, que, em âmbito federal, é regulamentado pelo Decreto 70.235/72. É o que parte da doutrina denomina de ciclo de positivação da obrigação tributária em sentido estrito:

A obrigação tributária, com a edição da lei que institui o tributo, ainda se encontra em estado potencial. Para que se torne efetiva, demanda a aplicação pelo sujeito competente – este pode ser o sujeito passivo ou a autoridade fiscal, conforme submeta-se, o lançamento do tributo, ao regime jurídico por homologação ou de ofício, respectivamente – que, ao promover a incidência daquela norma, reduz a unidade os aspectos do antecedente e do consequente para, concretizando o fato jurídico tributário, individualizar os sujeitos ativo e passivo e quantificar o objeto da prestação, a qual, no caso, sempre consistirá na obrigação de dar em pecúnia, uma vez que o foco está na obrigação tributária em sentido estrito. (CANTANHÊDE, 2024, p. 76/77).

Tal qual ocorre no mundo das obrigações civis, tem-se uma relação jurídica subjacente, que decorre da Lei, no caso das dívidas tributárias ou até mesmo de um contrato, no caso de determinadas dívidas não tributárias. É sobre essa relação jurídica que recai a análise realizada pela PGFN quando recebe um procedimento para inscrever o débito em dívida ativa.

Sobre o tema, o art. 201 do Código Tributário Nacional é categórico ao dispor que: “constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente”. A inscrição, portanto, é o ato constitutivo da exigibilidade formal da obrigação.

Já o art. 202 do CTN detalha os requisitos essenciais dessa inscrição, que, longe de serem meramente formais, revelam a necessidade de análise substancial da relação jurídica: identificação dos sujeitos da obrigação (credor e devedor), a prestação devida (quantia, origem e natureza), e o marco temporal da inscrição, elemento relevante para fins de prescrição.

Trata-se, portanto, de atividade eminentemente jurídica, que exige exame detido dos planos de existência, validade e eficácia do crédito público. É somente a partir da inscrição que se atribui ao crédito a natureza de título executivo extrajudicial, nos termos do art. 784, inciso IX, do CPC.

A relevância desse juízo de juridicidade justifica a atribuição do ato de inscrever em dívida aos órgãos especializados incumbidos de primar pela regularidade e conformação jurídica da atuação estatal, bem como, da defesa judicial do ente. Tal prerrogativa decorre do art. 131 da Constituição Federal, que assegura a unicidade da representação judicial e a simetria das Procuradorias, conferindo-lhes a missão de zelar pela legalidade da cobrança do crédito público.

De igual modo, a realização do juízo de inscrição do débito pela instituição que não participou diretamente da constituição do crédito, confere não só mais uma proteção ao contribuinte, como também, coaduna-se com as modernas exigências de governança e conformidade públicas. Essa é a tônica que norteia a Portaria n. 33/2018, veja-se:

Art. 2º. O controle de legalidade dos débitos encaminhados para inscrição em dívida ativa da União constitui direito do contribuinte e dever do Procurador da Fazenda Nacional, que poderá realizá-lo a qualquer tempo, de ofício ou a requerimento do interessado.

No mesmo sentido, a doutrina contemporânea:

Encaminhado o processo administrativo para inscrição em dívida ativa, o órgão responsável de cada Ente pela inscrição analisará a presente da certeza e liquidez do crédito, bem como das demais condições gerais que permitem a realização do ato. A partir dessa análise, será efetivada a inscrição em dívida ativa ou, eventualmente, ocorrerá a rejeição da mesma, caso em que o processo será devolvido à origem (Melo Filho, 2023, p. 47)

O ato de inscrever não se resume à atividade burocrática, mas envolve um juízo técnico e jurídico acerca da legalidade da constituição do crédito e da relação jurídica subjacente. Nesse sentido, a função da Procuradoria extrapola a defesa da Fazenda Pública em juízo, abrangendo também a proteção do contribuinte, enquanto

garantidora do devido processo legal administrativo e da Justiça Fiscal. É por meio do controle da juridicidade do crédito que se preserva a legitimidade da execução fiscal e da atuação estatal.

Assim, reconhecer a dívida ativa como expressão de uma obrigação jurídica plena – regularmente constituída, líquida, certa e exigível – é compreender sua natureza jurídica e contornos no âmbito do ordenamento jurídico, densificados por sua centralidade para o financiamento de políticas públicas e para a sustentação do pacto federativo.

Os efeitos processuais da Inscrição do Crédito em Dívida Ativa

Após o exame de juridicidade do crédito e a respectiva inscrição do débito em dívida ativa, surgem diversos efeitos processuais. O primeiro deles, é a já comentada constituição do título executivo extrajudicial, consistente na respectiva certidão de dívida ativa (CDA), conforme prevê expressamente o art. 784, inciso IX, do Código de Processo Civil de 2015.

Tal previsão legal é categórica ao exigir que a exequibilidade do crédito esteja condicionada à regularidade da inscrição do crédito em dívida ativa, o que confirma o caráter constitutivo do ato de inscrição. A atuação da Procuradoria do ente federado é determinante para examinar os requisitos materiais do crédito, atestando sua certeza, liquidez e exigibilidade.

A partir da emissão da CDA, torna-se viável o ajuizamento da execução fiscal, nos termos da Lei nº 6.830/1980. Nesse cenário, como acima pontuado, importa destacar que medidas de racionalização têm sido adotadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), em colaboração com o Conselho Nacional de Justiça (CNJ), para evitar o ajuizamento de execuções inócuas, promovendo a seleção estratégica de créditos e, inclusive, a extinção de execuções fiscais sem perspectiva de recuperação.

Ademais, a inscrição em dívida ativa acarreta outro efeito processual de destaque, que é a presunção de fraude à execução, prevista no art. 185 do CTN. Segundo a norma em questão, presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens por contribuinte com débito inscrito em dívida ativa, é presumida fraudulenta em relação à Fazenda Pública.

Os efeitos Administrativos e Extrajudiciais da inscrição do crédito em Dívida Ativa

A inscrição em dívida ativa também autoriza a adoção de mecanismos extrajudiciais de cobrança, inclusive, respeitado o princípio da menor onerosidade ao devedor. Essas medidas são alicerçadas em critérios técnicos e objetivos, tais como o valor do crédito, tempo de inadimplemento, existência de bens, e a natureza da obrigação subjacente (tributária ou não tributária).

Como exemplo de efeitos extrajudiciais decorrentes da inscrição do crédito em dívida ativa, destacam-se (1) a negativa de emissão de certidão negativa de débitos (CND); (2) a comunicação aos órgãos de proteção ao crédito, com impacto na restrição de acesso ao crédito pelo devedor; (3) a inclusão do devedor no Cadastro Informativo de Créditos não quitados no Setor Público Federal (CADIN); bem como (4) a possibilidade de Protesto Extrajudicial da CDA em Cartório.

Sobre o protesto extrajudicial da CDA, autorizado pela Lei n. 12.767 de 2012, que alterou a Lei nº 9.492/19, cumpre registrar que o meio tem se mostrado como expediente eficaz para compelir o devedor ao pagamento do débito sem a necessidade de acionar o Judiciário, reduzindo custos para todas partes e acelerando a recuperação dos créditos públicos.

Assim, percebe-se que a dívida ativa é instituto de natureza híbrida: tem aspectos constitucionais, civis, jurídico-processuais, financeiros e administrativos. É também instituto intimamente relacionado à efetividade do princípio da responsabilidade fiscal, conforme o art. 163 da Constituição Federal e a Lei nº 4.320/64, que consolidam a dívida ativa como instrumento de recuperação da receita pública.

Em consequência disso, a eficiência da cobrança é elemento central. A tradição judicial de cobrança por meio da execução fiscal tem sido progressivamente complementada por mecanismos extrajudiciais, sobretudo a partir do reconhecimento da necessidade de gestão do estoque da dívida com base em estratégias mais racionais e tecnológicas.

A INCORPORAÇÃO DE INSTRUMENTOS TECNOLÓGICOS NA GESTÃO DO ESTOQUE DA DÍVIDA ATIVA

A experiência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional evidenciou a imprescindibilidade da incorporação de ferramentas tecnológicas na aferição do grau de recuperabilidade dos créditos e no engendramento de estratégias para otimizar a conversão em renda pública de débitos inscritos em DAU. Aplicações digitais, tais como o portal REGULARIZE, da PGFN, tem aproximado o cidadão-contribuinte do Estado, permitindo fácil acesso a serviços, inclusive para negociar débitos, fomentando o adimplemento espontâneo.

Além disso, o aperfeiçoamento tecnológico tem permitido aferir com mais exatidão e certeza as métricas do estoque da dívida, além de automatizar processos e parametrizar estratégias de gestão. Por isso, o presente trabalho passará, brevemente, pelos conceitos-chave aplicáveis ao tema, para depois discorrer sobre algumas possibilidades de utilização contemporânea das novas formas de inteligência artificial.

O conceito de Tecnologia

De forma ampla, o termo “tecnologia” abrange todas as ferramentas, técnicas, métodos e conhecimentos aplicados pelo ser humano para resolver problemas, facilitar

a vida ou atingir determinados objetivos. Desde a dominação do fogo até os sistemas digitais contemporâneos, a tecnologia consiste na aplicação prática do conhecimento em favor de soluções funcionais.

Segundo o Glossário TDICs da Fundação Oswaldo Cruz (Fiocruz):

A palavra tecnologia deriva dos vocábulos gregos *tekhné* (arte, indústria, habilidade) e *logos* (argumento, discussão, razão). A tecnologia, em sua etimologia, consiste, portanto, no conjunto de conhecimentos/saberes, argumentos e razões em torno de uma arte/ofício, ou de um fazer determinado [...] Pode ser entendida como o conjunto dos instrumentos, métodos e técnicas que permitem o aproveitamento prático do conhecimento, voltado para as necessidades humanas” (FIOCRUZ, 2025).

Para os fins do presente trabalho, restringe-se a noção de tecnologia ao campo da tecnologia da informação (TI), compreendida como o conjunto de sistemas, ferramentas e aplicações digitais voltadas à gestão, ao tratamento e à inteligência de dados.

A evolução da Inteligência Artificial e do Machine Learning

Os programas computacionais clássicos operam com base na programação tradicional. Isto é, sistemas nos quais cada comando é previamente codificado pelo ser humano para dar uma resposta certa. Um *software*, como uma calculadora digital, por exemplo, executa apenas os cálculos para os quais foi explicitamente programada. Caso se solicite um cálculo fora da prévia programação, a resposta poderá ser processada.

Todavia, a evolução das capacidades de processamento das máquinas viabilizou o surgimento de sistemas mais complexos, capazes de realizar tarefas que não foram previamente programadas de maneira exaustiva. É o que se denomina de Inteligência Artificial (IA).

A inteligência artificial pode ser a tradicional, também chamada de simbólica ou a generativa. A IA tradicional é utilizada para aprender com dados existentes, classificando-os, bem como, tomando decisões com base nos padrões históricos aprendidos. Assim, baseia-se em regras lógicas e, por isso, é determinista.

Embora tenha ganhado destaque apenas nas últimas décadas, os fundamentos da IA remontam aos trabalhos de Alan Turing, ainda na década de 1950, conquanto trabalhos anteriores já tratavam do tema. Turing propôs um modelo para que as máquinas processassem informações e chegassem a conclusões de forma independente, abrindo caminho para o conceito de “máquinas que pensam”. (IBM, s.d.).

Por sua vez, *Machine Learning* (aprendizado de máquina) é uma subárea da IA, referindo-se à capacidade dos sistemas de aprenderem padrões a partir de grandes volumes de dados (*Big Data*) e, com isso, realizarem previsões, segmentações ou

classificações com base estatística. Trata-se de paradigma disruptivo, pois permite que os algoritmos “descubram” soluções e ajustem seu comportamento com base em experiências anteriores.

De acordo com Martins e Monteri (2022), a origem do termo *Machine Learning* é atribuída ao cientista Arthur Samuel (1959), que definiu o *Machine Learning* como o campo da ciência que estuda formas de computadores aprenderem sem que sejam prévia e explicitamente programados.

Por sua vez, o *Google Developers* assim dispõe sobre o tema:

O ML oferece uma nova maneira de resolver problemas, responder a perguntas complexas e criar novo conteúdo. O ML pode prever o clima, estimar tempos de viagem, recomendar músicas, preencher frases automaticamente, resumir artigos e gerar imagens nunca vistas. Em termos básicos, o ML é o processo de treinar um software, chamado de modelo, para fazer previsões úteis ou gerar conteúdo (como texto, imagens, áudio ou vídeo) com base em dados. (Google Developers, 2025)

Ou seja, por meio do *Machine Learning*, tornou-se possível desenvolver sistemas capazes de simular formas de raciocínio humano, por meio do aprendizado a partir de dados (aprendizado da máquina – *Machine Learning* - ML), reconhecimento de padrões e, inclusive, de tomar decisões.

A IA generativa, por sua vez, possibilita potencializar os resultados da IA tradicional. Usando redes neurais profundas (*Deep Learning*) e raciocínio associativo, mais próximo do uso neural da capacidade humana de reconhecer padrões por semelhança e encontrar *insights*, a IA Generativa pode fornecer respostas satisfatórias e prováveis, mesmo quando não se tenha um conjunto de dados satisfatório para o aprendizado prévio.

A Utilização de modelos preditivos na Gestão da Dívida Ativa

No âmbito da cobrança da dívida ativa, a utilização de Inteligência Artificial permite avançar para um modelo de gestão estratégica e preditiva. A adoção de estratégias de priorização, segmentação e cobrança automatizada, bem como, ferramentas como o portal REGULARIZE e o *Chatbot* IZE já se utilizam de inteligência artificial para tornar mais eficiente a gestão do estoque da dívida, bem como, interagir com o contribuinte e respondê-lo de forma adequada e assertiva.

De igual modo, a aplicação de *Machine Learning* permite parametrizar tomadas de decisão com base na análise dos dados disponíveis (*Data Analytics*). Não se trata apenas de identificar quem deve e quanto deve, mas de compreender o perfil do débito, a probabilidade de recuperação do crédito e os meios mais eficientes para alcançar o adimplemento.

Ou seja, trata-se de adoção de modelos preditivos, que processa e analisa uma base de dados históricos, para prever resultados e subsidiar tomadas de decisões futuras. Tais modelos são divididos, via de regra, em dois subgrupos, supervisionados e não supervisionados:

Existem dois tipos de **modelos preditivos**, os supervisionados e os não supervisionados.

1º. Modelos Preditivos Supervisionados – Neste caso, em uma fase que chamamos de treinamento do modelo, os dados de entrada e de saída são apresentados juntos. O treinamento dura até que o modelo aprenda a mapear os dados e a identificar padrões entre as entradas e as saídas.

Como exemplos deste modelo temos as redes neurais e árvores de decisão.

2º. Modelos Preditivos Não Supervisionados - Estes só recebem os dados de entrada e sua função é descobrir os relacionamentos entre os dados apresentados. A **técnica de clusterização** é um bom exemplo deste modelo. [agrupamento de dados] (Taurion, s.d.)

Aplicando tais conhecimentos na gestão do estoque da dívida, com base em bancos de dados massivos e integrados, algoritmos preditivos conseguem segmentar a carteira de dívida ativa segundo diversos parâmetros, como histórico de pagamento, região geográfica, ramo de atividade, valor da dívida, e comportamentos anteriores.

Tais segmentações possibilitam a seleção dos instrumentos de cobrança mais adequados, como anotação em cadastros restritivos, parcelamento do débito, protesto da CDA, ou até, mesmo, execução fiscal, em razão da prévia e reiterada renitência de determinado devedor em adimplir extrajudicialmente o débito. A possibilidade de associação das informações é quase infinita.

Por exemplo, é possível testar e estimar o grau de recuperabilidade cruzando-se informações sobre o grau de adimplência voluntária ou semi-voluntária (após adoção de métodos simples de cobrança, como envio de notificação) de débitos até R\$50.000,00 (cinquenta mil reais) cujos devedores residam em municípios de pequeno porte e sejam relativos a determinado tipo de tributo.

A inteligência artificial também permite a atuação preditiva em cenários de inadimplimento, gerando alertas e propondo negociações antes que a dívida atinja estágios de maior complexidade. Além disso, como acima visto, pode ser aplicada para facilitar a interação com contribuintes, inclusive através de autoatendimento, por meio de assistentes virtuais, interfaces responsivas e canais automatizados.

Futuramente, e cada vez mais próximo, será possível combinar os modelos preditivos (capacidade de previsão), que situam-se no campo da IA tradicional, com a IA generativa, que permite respostas probabilísticas, baseada em *insights* para além do reconhecimento de padrões prévios. Isso possibilitará a personalização da gestão do estoque da dívida em um grau mais eficiente.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em breves linhas, o presente artigo buscou demonstrar que a dívida ativa da Fazenda Pública não é mera rubrica contábil ou ato burocrático de registro, mas representa um instituto jurídico de alta complexidade, cujos pressupostos e efeitos alcançam âmbitos constitucionais, normativos, materiais, processuais, administrativos e reputacionais.

A inscrição do crédito público em Dívida Ativa constitui, portanto, um divisor de águas entre a constituição do crédito e sua exequibilidade, dotando-o de certeza, liquidez e exigibilidade e legitimando o uso de instrumentos coercitivos para sua cobrança. É um divisor de águas entre a constituição do crédito e sua exequibilidade.

Os efeitos da inscrição de um crédito em dívida ativa transcendem à mera formalidade registral, irradiando eficácia jurídica, processual, administrativa e reputacional. A cobrança da dívida ativa, para além de legal e legítima, deve ser eficiente, conforme o art. 37, *Caput*, da Constituição, cabendo à Administração Pública estruturar-se para atuar com racionalidade, tecnologia e responsividade.

Com base em fundamentos constitucionais, como os deveres de responsabilidade fiscal e de eficiência administrativa, conclui-se que a gestão da Dívida Ativa deve orientar-se por critérios normativos seguros e mensuráveis, em busca de racionalidade na gestão e aumento do grau de recuperabilidade do débito. A atuação dos órgãos jurídicos dos entes públicos – no caso, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional –, revela-se essencial não apenas na defesa dos interesses da Fazenda Pública, mas também na tutela do interesse coletivo, atuando como fiadora da juridicidade dos créditos inscritos e exercendo verdadeiro controle de legalidade sobre o crédito público a ser levado à inscrição em dívida ativa.

Paralelamente, o presente artigo buscou demonstrar, ainda que sem exaurir o tema, o avanço das ferramentas de tecnologias da informação, as quais podem, devem e vêm sendo aplicadas na gestão da cobrança do crédito público. O progresso tecnológico possibilitou a implementação de instrumentos digitais que aproximaram o contribuinte do ente público, como o portal REGULARIZE da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Por sua vez, o desenvolvimento de soluções baseadas em inteligência artificial (IA) e no aprendizado de máquina (*Machine Learning*), tem possibilitado o aprimoramento da análise e do processamento de dados, bem como a aplicação de modelos e algoritmos preditivos.

Tais metodologias podem ser empregadas para construção de aplicações preditivas voltadas à segmentação de devedores, à estimativa de recuperabilidade do crédito de forma personalizada e à definição de estratégias otimizadas de cobrança. Essas inovações tendem a ampliar a capacidade estatal de recuperar receitas e prevenir perdas definitivas, com menor onerosidade, maior celeridade e redução da litigiosidade, maximizando os resultados positivos.

Assim, ao integrar elementos tradicionais do Direito Público com as inovações tecnológicas contemporâneas, delinea-se uma nova conformação da gestão do estoque da Dívida Ativa, que – cumpre sempre recordar, representa fonte de custeio e financiamento das políticas públicas sob responsabilidade do Estado.

A tendência é que as soluções baseadas em inteligência artificial, aprendizado de máquina e a combinação de modelos preditivos com inteligência generativa assumam papel cada vez mais importante na gestão fiscal estatal, elevando índices de recuperação de créditos públicos e promovendo a racionalização da atuação da Administração Pública.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 19 jul. 2025.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Resolução CNJ nº 547, de 22 de fevereiro de 2024**. Institui medidas de tratamento racional e eficiente na tramitação das execuções fiscais pendentes no Poder Judiciário, com fundamento no julgamento do Tema 1184 da repercussão geral pelo STF. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/5455>. Acesso em: 19 jul. 2025.

BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, contencioso ou de consulta, no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 19 jul. 2025.

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/l4320.htm. Acesso em: 19 jul. 2025.

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). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 19 jul. 2025.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 19 jul. 2025.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 19 jul. 2025.

BRASIL. **Medida Provisória nº 2.196-3, de 24 de agosto de 2001**. Dispõe sobre incentivos fiscais para fins de implementação de programas de recuperação de créditos

e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2001/2196-1.htm. Acesso em: 19 jul. 2025.

BRASIL. Fundação Oswaldo Cruz. Escola Politécnica de Saúde Joaquim Venâncio. **Glossário TDICs – Tecnologias Digitais da Informação e Comunicação**. Disponível em: <https://www.tdics.epsjv.fiocruz.br/glossario/tecnologia>. Acesso em: 19 jul. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental – ADPF 46**. Relator: Min. Marco Aurélio. Redator do acórdão: Min. Eros Grau. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2182784>. Acesso em: 19 jul. 2025.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Portaria PGFN nº 33, de 8 de fevereiro de 2018**. Regulamenta os arts. 20-B e 20-C da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 e disciplina os procedimentos para o encaminhamento de débitos para fins de inscrição em dívida ativa da União, bem como estabelece os critérios para apresentação de pedidos de revisão de dívida inscrita, para oferta antecipada de bens e direitos à penhora e para o ajuizamento seletivo de execuções fiscais. Disponível em: <https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/90028>. Acesso em: 19 jul. 2025.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Portal Regularize**. Disponível em: <https://www.regularize.pgfn.gov.br>. Acesso em: 19 jul. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Tema repetitivo nº 1209 – Improbidade administrativa: necessidade de demonstração do elemento subjetivo (dolo específico) para o recebimento da petição inicial**. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=1209&cod_tema_final=1209. Acesso em: 19 jul. 2025.

CANTANHÊDE, Luís Claudio Ferreira. **Tutela provisória no processo tributário: estabilização e efetividade processual**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2024.

CLEARSALE. **Modelo preditivo: saiba como aplicá-lo**. Disponível em: <https://br.clear.sale/blog/modelo-preditivo-saiba-como-aplica-lo>. Acesso em: 19 jul. 2025.

GOOGLE CLOUD. **IA generativa ou IA tradicional?** Disponível em: <https://cloud.google.com/docs/ai-ml/generative-ai/generative-ai-or-traditional-ai?hl=pt-br>. Acesso em: 19 jul. 2025.

GOOGLE DEVELOPERS. **O que é aprendizado de máquina?** Disponível em: <https://developers.google.com/machine-learning/intro-to-ml/what-is-ml?hl=pt-br>. Acesso em: 19 jul. 2025.

HEINEN, Juliano. O que aconteceu com Pontes de Miranda? Implicações da doutrina do jurista e filósofo brasileiro na dogmática jurídica brasileira do século XX. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGDir./UFRGS**, Porto Alegre, v. XIV, n. 2, p. 213–233, 2019. Edição digital.

IBM. **A história da inteligência artificial**. Disponível em: <https://www.ibm.com/br-pt/think/topics/history-of-artificial-intelligence>. Acesso em: 19 jul. 2025.

MARTINS, Dalton Lopes; MONTEREI, Rafaella Carine. **Aprendizagem de máquina e ciência da informação: contribuições para uma agenda de pesquisa e ensino na CI brasileira**.

Informação & Informação, Londrina, v. 27, n. 3, p. 751–774, jul./set. 2022. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/informacao/>. Acesso em: 19 jul. 2025.

MELO FILHO, João Aurino de (Coord.). **Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal**. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: JusPodivm, 2023.

SCHREIBER, Anderson; TARTUCE, Flávio; SIMÃO, José Fernando; MELO, Marco Aurélio Bezerra de; DELGADO, Mário Luiz. **Código Civil comentado: doutrina e jurisprudência**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

SCHREIBER, Anderson. **Manual de direito civil: contemporâneo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

TAURION, Cezar. **Modelos preditivos: fatores e recomendações**. Disponível em: https://www.profcordella.com.br/unisanta/textos/gin22_analise_preditiva_fatores_recomend_rev.html. Acesso em: 19 jul. 2025.

11

INOVA PGF: O IMPACTO DA INOVAÇÃO E DA TECNOLOGIA NA ARRECADAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA NO MUNICÍPIO DE CURITIBA.....225

Érico Germano Hack e Patrícia Ferreira Pomoceno

INTRODUÇÃO.....226

METODOLOGIA.....227

O PROJETO INOVA PGF.....227

Objetivos Estratégicos e Escopo do Projeto.....228

A Metodologia de Implementação do Projeto.....228

Sistema CPPGM.....229

Tecnologias Voltadas ao Contribuinte.....230

Alterações na Legislação.....230

O Fator Humano.....231

O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA.....231

IA Themis.....232

Requisições de Pequeno Valor (RPV's).....233

Apropriação dos Alvarás Eletrônicos.....233

Triagem e especialização.....234

Peticionamentos automáticos.....235

A Themis e as bases de dados de endereço.....236

DO IMPACTO.....237

CONCLUSÃO.....239

REFERÊNCIAS.....240

INOVA PGF: O IMPACTO DA INOVAÇÃO E DA TECNOLOGIA NA ARRECADAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA NO MUNICÍPIO DE CURITIBA

Érico Germano Hack¹
Patrícia Ferreira Pomoceno²

RESUMO: Este artigo analisa o Projeto Inova PGF, uma iniciativa de modernização da Procuradoria Fiscal do Município de Curitiba (PGF) que visa transformar sua atuação de reativa para estratégica, diante do desafio de gerir mais de 150 mil execuções fiscais ativas. O projeto pressupõe uma amplitude que contém o mapeamento e revisão de processos, o uso de tecnologia e a capacitação de servidores. O alicerce tecnológico do projeto é o sistema CPPGM, desenvolvido sob medida, integrado a sistemas dos Tribunais e a outros sistemas do município, e dotado de Inteligência Artificial (IA) que possibilita automação de tarefas. Entre as principais inovações estão a automação completa do fluxo inicial do pagamento de Requisições de Pequeno Valor (RPVs), a criação da assistente virtual “Divinha” e a instalação de totem de autoatendimento para facilitar a regularização de débitos pelos contribuintes. Os resultados foram expressivos. Financeiramente, a arrecadação da dívida ativa superou R\$ 2,1 bilhões desde 2017, com um aumento real de arrecadação muito superior à inflação do período. Operacionalmente, a automação de mais de 250 mil tarefas economizou mais de 5 mil dias de trabalho humano. Conclui-se que o Inova PGF é um paradigma de sucesso, que gerou um ciclo virtuoso de eficiência, aumento de receita e melhores serviços, podendo servir de inspiração para outras instituições.

PALAVRAS-CHAVE: Arrecadação da dívida ativa municipal. Inteligência artificial. Gestão inteligente da dívida ativa.

-
- 1 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.
 - 2 Mestranda em Direito na Universidade Positivo. Especialista em Direito Tributário pela UNISUL e em Direito Processual Civil pela UNIASSELVI. Procuradora do Município de Curitiba. Graduada em Direito pela UEPG. Procuradora Assessora do Procurador Fiscal do Município de Curitiba. Presidente do Comitê de Inovação da Procuradoria Geral do Município de Curitiba. Membro representante da Procuradoria Fiscal na Comissão de Consultas Tributárias do Município de Curitiba. Email: patricia@pomoceno.com.br

INTRODUÇÃO

Para quem está no mercado jurídico há mais de uma década é perceptível que verbos como mudar, adaptar, transformar, ajustar, reinventar, inovar são os mais presentes no dia a dia profissional. Há quem ainda insista em não cortar o cordão umbilical com o passado e permanecer fazendo as coisas do mesmo jeito. Ainda existem aqueles operadores do Direito que após terminarem suas petições e pareceres os imprimem, assinam manualmente, digitalizam a peça e, por fim, juntam no processo eletrônico.

Também existe o grupo, que apesar de utilizar corretamente a tecnologia, ainda vive um jurídico *vintage*, onde o advogado era apenas reativo, cuja função primordial era responder prazos judiciais e analisar os contratos com um olhar puramente legalista. Esse jurídico deixou de existir faz tempo, nos setores privado e público, os jurídicos passaram a ser protagonistas. Na esfera pública, em especial, as procuradorias têm um papel essencial na construção e implementação adequada de políticas públicas.

Hoje a advocacia pública não é mais coadjuvante, e, além de ser função essencial à justiça, estrategicamente é peça fundamental para solução de conflitos já existentes e para prevenção de novos. Esse importante papel das procuradorias é essencial para a manutenção do Estado de Direito, para realização dos direitos sociais e, especialmente, para a promoção do desenvolvimento sustentável.

Vive-se um cenário de profundas mudanças, a tecnologia nunca foi somente ferramenta, ela vem e modifica de forma perene e profunda as relações da sociedade. A maneira como as pessoas vivem, como elas trabalham, como se relacionam se modifica na medida em que ferramentas tecnológicas são criadas e introduzidas no dia a dia.

A novidade dos dias atuais está na velocidade na qual as mudanças acontecem, o que impõe rapidez na adaptação. Para o setor público isso é um desafio, para as procuradorias um desafio ainda maior, uma vez que o Direito é permeado por tradicionalismo e, por vezes, é pouco responsivo às transformações tecnológicas.

O presente trabalho foca nas procuradorias fiscais, e dentre estas, naquelas que fazem a gestão da dívida ativa. Há forte conexão entre o trabalho realizado por essas procuradorias e a Agenda do Desenvolvimento Sustentável da ONU. A Agenda 2030 traz objetivo muito ligado ao desempenho desses órgãos, o Objetivo de Desenvolvimento Sustentável 17³ e, em específico, à Meta 17.1.

3 ODS 17. Parcerias e Meios de Implementação: Fortalecer os meios de implementação e revitalizar a parceria global para o desenvolvimento sustentável

Meta 17.1: Fortalecer a mobilização de recursos internos, inclusive por meio do apoio internacional aos países em desenvolvimento, para melhorar a capacidade nacional para arrecadação de impostos e outras receitas.

Indicadores

17.1.1 - Total das receitas do Governo em percentagem do PIB, por fonte.

17.1.2 - Percentagem do orçamento do Governo financiada por impostos cobrados internamente.

Assim, ao fazer parte da política fiscal da União e dos entes subnacionais, as procuradorias fiscais são atores fundamentais na cobrança de impostos, e assim, sua atuação colabora para o cumprimento do ODS 17.

Destaque-se que a inexistência ou insuficiência de recursos financeiros compromete o cumprimento de todo o restante da Agenda 2030, assim, o fortalecimento dos meios de implementação é fundamental. Incrementar a arrecadação tributária, por meio da dívida ativa, é uma das ferramentas para garantir a manutenção e a sustentabilidade dos entes federados, e quanto melhor for o desempenho das procuradorias fiscais, mais recursos estarão disponíveis e mais políticas públicas serão viabilizadas.

No presente artigo será realizada a análise das medidas de gestão implementadas na Procuradoria Fiscal do Município de Curitiba (PGF), por meio do Projeto Inova PGF, iniciado em 2021. Bem como será analisada a arrecadação da dívida ativa do Município de Curitiba desde 2017, verificando-se se o referido projeto teve impacto positivo nos resultados alcançados.

METODOLOGIA

Para a elaboração deste artigo, adotou-se uma abordagem de estudo de caso único, com natureza quali-quantitativa. A pesquisa teve como objeto a análise das medidas de gestão implementadas pelo “Projeto Inova PGF” na Procuradoria Geral do Município de Curitiba (PGM) a partir de 2021. Realizou-se a coleta de dados secundários quantitativos referentes à arrecadação da dívida ativa do Município de Curitiba no período de 2017 a 2024, bem como a análise das medidas de inteligência e tecnologia implementadas no período.

Buscou-se, por meio da comparação dos valores da arrecadação antes e depois do início do projeto (2017-2020 e 2021-2024), verificar a existência de impacto positivo nas receitas e, assim, correlacionar as inovações de gestão com os resultados alcançados.

O PROJETO INOVA PGF

A rápida mudança trazida pela Revolução 4.0, e a digitalização total dos processos judiciais pelo Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (TJ/PR), levaram a PGM a desenvolver o Projeto Inova PGF. A necessidade de adequação da operação para o cumprimento mensal de milhares de prazos judiciais, sem o aumento do número de servidores, obrigaram a criação de uma estratégia para que a PGF conseguisse realizar a gestão das execuções fiscais no Município de Curitiba.

Trata-se de uma iniciativa estratégica que foi concebida para reestruturar a prestação de serviços da PGF e, também, melhorar o ambiente e as condições de

trabalho dos servidores públicos. O projeto parte da premissa de que o uso inteligente de tecnologias e a automação de processos são caminhos essenciais para superar os desafios de um cenário jurídico em constante mudança.

Objetivos Estratégicos e Escopo do Projeto

O propósito central do Inova PGF é a modernização e a otimização dos fluxos de trabalho relacionados à cobrança da dívida ativa municipal. Para alcançar essa meta macro, o projeto foi delineado com base nos seguintes objetivos específicos:

1. incremento da eficiência operacional: aumentar a capacidade produtiva da PGF, permitindo que mais tarefas sejam executadas com maior qualidade e em menor tempo;
2. racionalização de fluxos e redução da burocracia: eliminar etapas processuais redundantes ou de baixo valor agregado que historicamente consumiam tempo e recursos;
3. automação de tarefas repetitivas: liberar os procuradores e servidores de atividades mecânicas e repetitivas, permitindo que foquem em atividades de maior complexidade e que exijam análise estratégica;
4. gestão ágil e eficaz: proporcionar ferramentas que permitam uma tomada de decisão mais rápida e embasada em dados, resultando em uma gestão mais eficaz na recuperação dos créditos municipais.

O escopo do projeto abarcou fluxos processuais judiciais e administrativos, que compõem o ciclo de vida da cobrança da dívida ativa, desde sua inscrição até a efetiva recuperação do crédito ou sua extinção.

A Metodologia de Implementação do Projeto

A base do Projeto Inova PGF é a revisão e o redesenho dos processos de trabalho. A metodologia adotada consistiu em um ciclo contínuo de mapeamento, análise e otimização dos fluxos, identificando gargalos e oportunidades de melhoria. Nesta fase, etapas desnecessárias foram eliminadas e, sempre que possível, substituídas por rotinas automatizadas.

Após revisão dos fluxos, a ferramenta tecnológica para implementação foi o desenvolvimento de um software chamado de Controle de Processos da Procuradoria Geral do Município (CPPGM). Desenvolvido sob medida para as necessidades da PGM, o sistema possui escopo aberto o que permite sua constante evolução e adaptação. É no CPPGM que as automações são implementadas, utilizando desde rotinas simples até tecnologias de inteligência artificial para executar tarefas que antes dependiam exclusivamente de intervenção humana.

Além do pilar tecnológico, o projeto reconhece a importância do fator humano. Busca-se, portanto, introduzir e fomentar uma mentalidade de inovação na cultura organizacional, incentivando que toda a equipe, de procuradores a servidores administrativos, pense de forma criativa e busque continuamente aperfeiçoar suas atividades diárias. O Inova PGF, portanto, não se resume à implementação de um sistema, mas representa uma mudança de paradigma na forma como a PGF opera, visando torná-la não apenas mais eficiente, mas fundamentalmente mais estratégica e proativa.

Sistema CPPGM

Conforme descrito no item anterior, a mudança da gestão fiscal na PGM de Curitiba é fundamentada na aplicação combinada de uma metodologia de revisão de processos e da implementação de tecnologias. Após o mapeamento e revisão de fluxos, feito o diagnóstico do que precisa ser alterado, foram realizadas alterações no CPPGM.

Foram criadas novas funcionalidades no CPPGM, bem como melhoradas algumas já existentes, proporcionando:

1. integração por meio de APIs com os tribunais: foram realizados convênios permitindo que sistema se conecte diretamente por meio de APIs com o TJ/PR e do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4). Essa integração permite não apenas a leitura automatizada de intimações judiciais, facilitando a gestão de prazos, mas também o peticionamento eletrônico diretamente nos sistemas dos tribunais;
2. inteligência artificial (IA): uma IA integrada ao CPPGM, denominada como Themis, possui a capacidade de ler e interpretar o conteúdo de despachos e decisões judiciais. Com base nessa leitura, o sistema pode sugerir ações, executar a abertura de ofícios administrativos e peticionar automaticamente. Os usuários podem parametrizar novas regras de IA para identificar intimações, peticionar, distribuir processos, criar tarefas para assessores ou substabelecer processos entre painéis de procuradores;
3. integração com sistemas internos: o CPPGM está conectado a outros sistemas municipais para garantir a gestão centralizada e a consistência das informações. A integração com o sistema de Gestão Tributária Municipal (GTM) no módulo de gestão da Dívida Ativa (DAT) permite consultar os débitos do contribuinte sem sair da plataforma, enquanto a integração com o Sistema Único de Processos⁴ (SUP) possibilita a abertura e tramitação de processos administrativos de forma automatizada;

4 O Município de Curitiba possui um sistema de tramitação de processos e ofícios administrativos denominado de Sistema Único de Processos (SUP), esse sistema é diferente do sistema denominado SUP e utilizado pela Advocacia Geral da União (AGU).

4. automação de tarefas por meio da IA: a aplicação da IA Themis automatiza uma vasta gama de tarefas repetitivas, incluindo: a identificação e classificação de intimações, o cumprimento automático de prazos judiciais com a juntada de petições padrão, o substabelecimento automático de processos entre os painéis dos procuradores em caso de férias ou licenças, a triagem e distribuição automática de tarefas para assessores específicos, a pré-análise de intimações judiciais e, a realização de peticionamento, assinatura e juntada de documentos em lote.

Este sistema é utilizado internamente e tem o intuito de ser uma plataforma única de trabalho, na qual os servidores e procuradores possam acessar todas as informações necessárias para a realização do trabalho. Como ele funciona em uma plataforma web, possibilita que o usuário o acesse de qualquer lugar, o que traz facilidade no acesso à informação. A IA permite uma grande economia de tempo de trabalho conforme será demonstrado.

Tecnologias Voltadas ao Contribuinte

Além das melhorias nos processos internos, o Projeto Inova PGF expandiu a aplicação de tecnologia para facilitar o acesso do cidadão aos serviços. Foi instalado um totem de autoatendimento nas Varas de Execuções Fiscais Municipais de Curitiba, em uma parceria com o Poder Judiciário. O equipamento permite que o contribuinte consulte seus débitos inscritos em dívida ativa e emita guias para pagamento à vista ou parcele seus débitos de forma rápida e simplificada.

Adicionalmente, foi criada a “Divinha”, um chatbot que é o assistente virtual da dívida ativa, com o intuito de agilizar o atendimento ao contribuinte. A Divinha está disponível 24 horas por dia no site do município e, responde dúvidas simples sobre como consultar débitos, emitir guias e realizar parcelamentos. A iniciativa visou absorver o grande volume de consultas simples recebidas por e-mail, otimizando os recursos humanos da PGM para que foquem em demandas mais complexas.

Alterações na Legislação

Além das inovações em processos e tecnologia, uma outra iniciativa da PGM foi a revisão da legislação para facilitar a regularização de débitos inscritos em dívida ativa. Essa frente de atuação resultou na elaboração e aprovação da Lei Complementar Municipal nº 141/2023, que instituiu a transação como uma nova forma de resolução de conflitos fiscais no município.

A nova legislação também permitiu que a administração municipal ofereça condições mais favoráveis aos contribuintes, como descontos em multas e juros

e parcelamentos mais acessíveis. Adicionalmente, a lei previu a possibilidade de classificação de créditos, um mecanismo que possibilita higienizar a base da dívida ativa, tornando sua gestão mais eficiente.

Para regulamentar a aplicação da nova lei, foram editados os Decretos Municipais nº 2.305/2023 e nº 2.306/2023. Com este novo arcabouço legal, a PGM busca alcançar três objetivos estratégicos: incentivar a adimplência, reduzir o volume de execuções fiscais e litígios judiciais, promovendo uma política fiscal mais eficaz no município.

O Fator Humano

A capacitação contínua de servidores é um dos pilares de sustentação da melhoria contínua, assim, paralelamente à implementação de novas tecnologias, o projeto reconhece o desenvolvimento do capital humano como um pilar essencial para a transformação da cultura de inovação e para a efetividade das mudanças. A estratégia de modernização da PGF inclui a capacitação contínua de sua equipe, com o objetivo de atualizar o conhecimento técnico e promover o desenvolvimento profissional.

Dentre as iniciativas de formação, destaca-se o curso sobre noções básicas de tributos municipais e de execução fiscal, realizado em 2023. A formação foi ministrada por procuradores atuantes na própria PGF e teve como público-alvo servidores e estagiários, visando a atualização sobre matérias jurídicas que fazem parte do cotidiano de trabalho do setor.

Em 2025 foi realizada uma trilha sobre noções básicas de Direito, treinamento denominado “Desmistificando o Direito: Noções Básicas Aplicadas ao Trabalho da PGM”. O curso foi direcionado a servidores, com o objetivo de fornecer noções jurídicas básicas aplicadas diretamente às suas atividades dos servidores.

Essas ações de capacitação, somadas ao incentivo à inovação, são fundamentais para o desenvolvimento e a valorização da equipe. Ao investir na qualificação humana, o projeto pretende não apenas melhorar a qualidade técnica do trabalho, mas também promover um ambiente mais dinâmico, aumentando a motivação e a satisfação da equipe.

O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA

No item anterior foi exposto como o Projeto Inova PGF foi implementado, percebe-se que ele foi inicialmente concebido para solução de um problema relativo ao elevado volume de intimações judiciais decorrentes das execuções fiscais e das demais ações de natureza tributária. Problema esse conjugado com a diminuição, sem reposição, do número de servidores públicos em decorrência de aposentadorias.

O artigo 37 da Constituição Federal expressamente traz a eficiência como princípio constitucional. Nenhum princípio constitucional pode ser ignorado, pelo contrário

como afirmam Strapazzon e Inomata (2017, p. 91) “os princípios são mandamentos de otimização”, e por isso devem ser respeitados, mas também e especialmente realizados”. Assim, no setor público a eficiência não é apenas meta opcional ou consequência, ela deve ser obrigatoriamente, perseguida na atuação dos agentes administrativos.

O Dicionário Michaelis⁵ traz o seguinte significado para eficiência:

1. Capacidade de produzir um efeito; efetividade, força.
2. Capacidade de realizar bem um trabalho ou desempenhar adequadamente uma função; aptidão, capacidade, competência.
3. Qualidade do que é passível de aplicação vantajosa; proveito, serventia, utilidade: *Não concordo com a eficiência de leis tão antigas;*
4. Atributo ou condição do que é produtivo; desempenho, produtividade, rendimento: *Nada se compara à eficiência dessas máquinas importadas.*

Ainda que o conceito de eficiência seja claro, o princípio constitucional que o rege não se esgota na execução competente de uma tarefa. A sua aplicação está intrinsecamente vinculada à maximização dos resultados em face dos custos empregados, demandando uma gestão racional dos recursos.

É nesse ponto que entra a inovação, pois após olhar e analisar como as coisas são executadas, é possível rever métodos e aplicar novas tecnologias de modo a fazer mais com menos recursos, ou fazer melhor em menor tempo.

Analisando o Projeto Inova PGF é perceptível que foi isso que aconteceu.

IA Themis

Foge ao escopo da presente pesquisa o aprofundamento sobre o conceito, ou melhor os vários conceitos que existem de inteligência artificial, igualmente não se adentrará na discussão acerca do quão perto a humanidade está da criação de uma inteligência artificial geral, que seja capaz de destruí-la ou salvá-la.

O foco do trabalho é olhar para a IA que existe agora que é a ANI – *Artificial Narrow Intelligence*, a IA fraca, aquela básica que se especializa e realiza tarefas e ações em apenas uma área, como dirigir um carro ou jogar xadrez (Gabriel, 2021, p. 184).

Essa ANI, mesmo básica, é capaz de realizar muitas atividades administrativas como resumo de textos, leitura e análise de intimações judiciais, juntada automática de petições, abertura de ofícios, criação de tarefas, dentre outras. Essa é a IA existente no sistema CPPGM.

O mapeamento e a revisão de fluxos processuais, permitiu a implementação de diversas automações na PGF, conforme será a seguir exposto.

5 Dicionário on-line Michaelis. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/busca?id=9v09>. Acesso em 17 jul. 2025.

Requisições de Pequeno Valor (RPV's)

Uma das dificuldades mapeadas na PGF era a observância do prazo para o pagamento das RPV's. O Município de Curitiba constantemente tinha sequestros em suas contas em razão do descumprimento do referido prazo de pagamento.

O fluxo processual inicial era o seguinte: leitura individual de cada intimação; o Procurador responsável pelo processo enviava e-mail ao protocolo para abertura um ofício administrativo para pagamento da RPV; após abertura do ofício administrativo o servidor enviava e-mail ao procurador informando o número do ofício; o Procurador verificava o e-mail, e por meio de uma petição manual informava que a providência administrativa para o pagamento da RPV foi realizada. Esse fluxo durava de três a cinco dias para ser concluído.

Após o mapeamento, o fluxo descrito foi totalmente automatizado, passando a ser realizado sem nenhuma intervenção humana: CPPGM identifica que foi disparada no PROJUDI uma intimação relativa à expedição de uma RPV; CPPGM verifica que se trata de uma RPV expedida face ao Município de Curitiba; CPPGM abre um ofício administrativo por meio do SUP, iniciando o processo de pagamento da RPV; CPPGM peticiona automaticamente informando que as providências administrativas para o pagamento da RPV já estão sendo realizadas.

O CPPGM gerou 16.315 petições automaticamente juntadas e protocolos administrativos para pagamento das RPV's, considerando-se o período compreendido entre 01/12/2021 e 31/12/2024.

Após automação desse fluxo ocorreu a redução em 100% das ordens de sequestros expedidas contra o Município de Curitiba em razão do não pagamento no prazo das RPV's. Também foi possível a realocação de um servidor público que estava lotado no protocolo e realizava a abertura manual de processos de pagamento das RPV's, para outro setor.

Apropriação dos Alvarás Eletrônicos

Outro fluxo revisto foi o da apropriação dos alvarás eletrônicos emitidos em favor do Município de Curitiba. Nos processos judiciais de competência da PGF (execuções fiscais e processos de conhecimento envolvendo matéria tributária), são expedidos alvarás eletronicamente pelo Juiz. Essas ordens eletrônicas são enviadas ao Banco responsável pelos depósitos judiciais. A instituição financeira cumpre a ordem transferindo os valores para uma conta corrente geral do Município. Os valores transferidos precisam ser apropriados pelo Município, para isso inicia-se uma fase administrativa para finalização do processo judicial. Nesse procedimento administrativo há a verificação de que o valor X corresponde ao pagamento do débito Y, sendo essencial para que esse possa ser devidamente quitado.

O fluxo foi mapeado no início do ano de 2022 e tinha as seguintes etapas: o procurador lia manualmente uma a uma a intimação relativa à expedição do alvará; após a leitura o procurador encaminhava e-mail para o Banco solicitando o comprovante da transferência; posteriormente à resposta do Banco encaminhando o comprovante o procurador abria um ofício de apropriação dos valores e juntava manualmente uma petição no processo judicial informando que a apropriação estava sendo realizada.

Uma apropriação levava aproximadamente um ano para ser realizada, contando-se da data da intimação da expedição do alvará judicial até a baixa do débito respectivo no sistema era superior a um ano.

Mapeado o fluxo, houve sua revisão, um Subsetor na PGF denominado PGFAPROP foi criado, tornando o controle desses processos de apropriação centralizado, o que possibilitou a concentração dos pedidos de comprovantes à Instituição Financeira e o melhor gestão dos ofícios de apropriação. O fluxo foi parcialmente automatizado.

O fluxo ficou assim: o município é intimado da expedição do alvará; IA Themis verifica que se trata de um alvará expedida em favor do Município de Curitiba; CPPGM automaticamente abre um ofício administrativo por meio do SUP, dando início ao procedimento de apropriação; CPPGM automaticamente junta uma petição no processo judicial informando que as providências administrativas para apropriação dos valores e baixa dos débitos estão sendo realizadas.

O CPPGM gerou 869 petições automaticamente juntadas e protocolos administrativos para pagamento apropriação, considerando-se o período compreendido entre 01/02/2022 e 31/12/2024.

Caso a IA Themis não funcione e deixe de detectar um alvará eletrônico, bem como nos casos ainda pendentes anteriores ao início do seu funcionamento, foi criado um fluxo de encaminhamento de mensagens ao Setor da PGFAPROP, toda vez que alguém visualiza ou tem conhecimento de um alvará em um processo judicial no qual ainda não foi realizada a apropriação, deve encaminhar uma mensagem via CPPGM para que seja realizada.

Após mapeamento, revisão, adequação e automação de parte do procedimento mais de 3.800 apropriações foram realizadas, diminuindo-se o tempo da apropriação de mais de um ano para aproximadamente três meses.

O mapeamento, revisão e automação parcial dos fluxos teve um impacto relevante na arrecadação judicial da dívida ativa, que desde 2022, após a implementação das mudanças passou a superar a arrecadação extrajudicial, não porque esta diminuiu e sim em razão daquela ter se tornado mais eficiente.

Triagem e especialização

A PGF é responsável pela gestão de mais de 130 mil execuções fiscais ativas, a gestão desse contencioso de massa requer eficiência e agilidade. A dinâmica das

execuções fiscais é a seguinte: a maioria delas⁶ fica concentrada no painel do Procurador Coordenador da Execução Fiscal Geral. A PGF conta, além do procurador que coordena o painel, com uma equipe de servidores e estagiários que cumprem as intimações judiciais e assessoram a atuação do município nesses processos. Entre intimações e petições os números superam a milhar todos os meses.

O CPPGM, por meio da IA Themis permitiu a triagem automática de intimações. O sistema emite relatórios que viabilizam a distribuição de um tipo de intimação para determinado grupo de assessores. Essa triagem permitiu que assessores com melhor conhecimento jurídico e maior capacidade técnica sejam direcionados para responder a processos mais complexos.

Antes do uso da IA a distribuição de tarefas entre os assessores era a seguinte: se o município recebia 5000 mil intimações no painel, elas eram distribuídas dividindo-se o número de intimações pelo número de assessores, sem qualquer análise qualitativa do conteúdo.

Mapeado e revisto o fluxo, foram criadas regras para IA Themis que passou a localizar intimações específicas (ex.: SERPRO, suspensão e matrícula), destacando e distribuindo-as para assessores específicos. A inteligência artificial proporcionou que fosse realizada uma distribuição mais inteligente, processos são direcionados a grupos de servidores de acordo com a capacidade deles, assim, processos de baixa complexidade ou intimações fáceis de responder são encaminhadas para assessores ou estagiários com pouca formação jurídica e, processos mais complexos ou importantes para aqueles que tem conhecimento suficiente para cumpri-las. Houve relevante impacto na produtividade que amenizou a perda de dois servidores por aposentadoria, sem que tivesse a recomposição na equipe.

Foram 179.542 processos triados, considerando-se o período compreendido entre 01/01/2021 e 31/12/2024.

Peticionamentos automáticos

A PGF é a gestora do contencioso de massa do Município de Curitiba, como é sabido em todo o contencioso de massa existem dezenas de fluxos e procedimentos padrões realizados pelo Poder Judiciário e, também pela procuradoria.

O CPPGM permite que a IA Themis seja parametrizada para identificar o teor de intimações padrões e após essa identificação, realize a juntada automática de petição padrão de resposta no processo judicial.

Foram 28.803 petições automaticamente juntadas no PROJUDI no período compreendido entre 01/12/2021 e 31/12/2024.

⁶ Execuções fiscais de grandes devedores ficam em outro painel.

A Themis e as bases de dados de endereço

Uma das etapas fundamentais de uma execução fiscal, provavelmente a mais importante, é a citação do devedor. Quanto antes o devedor é citado, maior a chance de êxito da cobrança judicial.

Examinando o acervo de executivos fiscais do Município de Curitiba:

Em análise dos processos realizada por amostragem, constatou-se que o Judiciário demora em torno de 300 dias para realizar a primeira tentativa de citação do Executado. Ainda na análise de dados internos, em torno de 40% dos endereços do cadastro do Município de devedores está desatualizado, o que acarreta que a primeira tentativa de citação seja frustrada. (Pomoceno; Hack, 2024, p. 494)

Com base na verificação acima transcrita, foi concebida uma nova automação no sistema CPPGM, na qual a IA Themis logo após a propositura da execução fiscal compara o endereço cadastrado como domicílio tributário pelo contribuinte, que consta na Certidão de Dívida Ativa (CDA) com os endereços cadastrados na base da Receita Federal⁷ e na base de dados do ecidadão⁸. Se a IA Themis encontrar qualquer divergência entre os dados de endereço da CDA e os endereços que constam na base da Receita Federal ou do ecidadão, ela gera uma petição automática indicando para o Juiz da execução todos os endereços encontrados. Gerada essa petição, elas são assinadas e juntadas em lote no PROJUDI.

Referida automação foi iniciada em 12/11/2024 e até a data de 15/07/2025 já tinha encontrado 9.947 divergências entre o endereço da CDA e o endereço das outras bases de dados utilizadas.

Considerando que o Município de Curitiba desde 12/11/2024 propôs 21.801 execuções fiscais, tem-se que aproximadamente 45% delas tinham o endereço da CDA divergente dos endereços indicados pelo próprio contribuinte à Receita Federal e ao próprio Município de Curitiba. O percentual encontrado após colocação em produção da referida automação, comprova o que Pomoceno e Hack (2024, p. 494), verificaram analisando o acervo de execuções fiscais do Município de Curitiba.

Esse percentual de desatualização do cadastro é elevado, se com a indicação dos novos endereços pela automação da IA Themis conseguir que o executado seja citado já na primeira tentativa, existe grande potencial de reflexo positivo nos números da arrecadação da dívida ativa. Ainda não foi possível realizar a verificação desse impacto, em razão da automação ter sido implementada em novembro de 2024 e a média de demora de 300 dias para primeira tentativa de citação.

7 Foi realizado um convênio entre o Município de Curitiba e Serviço Federal de Processamento de Dados – SERPRO para acesso a dados de CPF's e CNPJ's da base da Receita Federal do Brasil.

8 O ecidadão é o cadastro que dá acesso a diversos serviços do Município de Curitiba, nele o cidadão deve indicar o endereço de correspondência.

Apesar de ainda não ter sido possível a medição do impacto dessa funcionalidade na arrecadação, já foi possível verificar que o percentual de 40% de CDA's com endereços incorretos, anteriormente encontrado está correto. Isso comprova que o cadastro desatualizado é um entrave na tramitação do processo de execução fiscal.

DO IMPACTO

O Projeto Inova PGF consiste na implementação de uma transformação multifacetada na PGF de Curitiba. Inicialmente se esperava um aumento da eficiência operacional, uma vez que a redução do tempo gasto em tarefas burocráticas e repetitivas permite que a equipe se concentre em atividades de maior valor estratégico. Essa otimização, fruto da eliminação de etapas processuais e da automação, conduz inevitavelmente à redução de custos operacionais.

Não foi realizada a verificação financeira quanto à redução desses custos, no entanto, desde 2022, oito servidores lotados na PGF se aposentaram, nenhum deles foi repostado, e a operação manteve-se em razão da possibilidade de realocação de funções em decorrência das automações implementadas.

As capacitações realizadas promovem um ambiente de trabalho mais dinâmico e inovador. O conhecimento empodera e gera maior autonomia e satisfação do servidor, o que afeta positivamente a qualidade do trabalho realizado.

A economia de tempo de trabalho humano foi imensa, conforme pontua Pomoceno (2025):

Não é tarefa fácil, ainda mais para servidores especializados em serviços jurídicos, verificar se o uso da inteligência artificial está trazendo a eficiência esperada. Dessa forma, a Procuradoria Fiscal do Município escolheu o indicador tempo de execução para medição do tempo de trabalho humano poupado com as automações viabilizadas com o uso da inteligência artificial.

Foi utilizado o método de cronometragem do tempo, ou seja, mediu-se o tempo gasto por um ser humano para execução de cada tarefa. Como as tarefas eram extremamente variadas após a medição de cada uma, foi feita a média de tempo, chegando-se ao resultado de 10 minutos de tempo médio.

A aferição acima transcrita aplicada para o número de automações realizadas entre o período de 01/01/2021 a 31/12/2024 aponta para a seguinte quantificação de economia de tempo humano:

1. Total de tarefas automatizadas foi de 240.762.
2. A média de tempo gasto para as tarefas automatizadas é de 10 minutos.
3. O tempo gasto seria de 2.407.620 minutos.

4. Em horas o tempo gasto equivale a 40.127.
5. Essas horas correspondem a 1.671 dias ou anos 4 anos e 210 dias de vida de um ser humano.
6. As 40.127 horas, considerando-se uma jornada de trabalho de 8 horas diárias equivalem a 5.015 horas.
7. Essas 5.015 horas de trabalho correspondem a aproximadamente 19⁹ anos de trabalho humano.

Dessa forma, a economia de tempo humano aplicado em tarefas repetitivas foi equivalente a quase 20 anos de trabalho. Essa economia permitiu a relocação de servidores em funções diferentes, mais complexas nas quais juízo de valor e pensamento crítico são necessários.

Considerando todas as medidas de inteligência e tecnologia aplicadas na PGF, além do aumento de produtividade e a economia de tempo, as medidas também refletiram no aumento na arrecadação da dívida ativa do Município, conforme demonstrado na Tabela 1.

Tabela 1 - Valores de arrecadação da dívida ativa no Município de Curitiba entre os anos de 2017 e 2024

ANO	ARRECAÇÃO EXTRAJUDICIAL	ARRECAÇÃO JUDICIAL	TOTAL
2017	R\$ 91,551,407.57	R\$ 90,801,056.61	R\$ 182,352,464.18
2018	R\$ 92,227,222.69	R\$ 85,030,062.69	R\$ 177,257,285.38
2019	R\$ 86,803,520.87	R\$ 91,648,841.13	R\$ 178,452,362.00
2020	R\$ 88,555,841.74	R\$ 76,896,791.14	R\$ 165,452,632.88
2021	R\$ 136,766,388.52	R\$ 186,766,146.46	R\$ 323,532,534.98
2022	R\$ 120,632,765.72	R\$ 132,619,017.58	R\$ 253,251,783.30
2023	R\$ 114,513,949.67	R\$ 166,604,982.51	R\$ 281,118,932.18
2024	R\$ 184,351,166.50	R\$ 227,009,570.32	R\$ 411,360,736.82
TOTAL	R\$ 915,402,263.28	R\$ 1,057,376,468.44	R\$ 1,972,778,731.72

Fonte: Elaborada pelos autores, com base nos dados de arrecadação da dívida ativa.

Analisando-se a Tabela 1, verifica-se que desde a implantação do Projeto Inova PGF que iniciou em 2017 com o desenvolvimento do Sistema CPPGM, o qual tomou corpo em 2021 com o início da revisão de fluxos e implementação das automações, os resultados do projeto podem ser sentidos com o aumento dos números da arrecadação da dívida ativa.

Como podemos ver, o Projeto Inova PGF resultou em um aumento expressivo da arrecadação da dívida ativa que desde 2017 a 2024 somou mais de R\$ 1,9 bilhão. Considerando-se o Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) acumulado de 2017 a 2024 que foi de 40,87%, a arrecadação da dívida ativa teve um aumento real, comparando-se 2017 e 2024, de 85%, ou seja, ele aumentou substancialmente.

9 Foram considerados para o cálculo aproximadamente 226 dias de trabalho no ano.

Tabela 2 - Percentual de aumento da arrecadação da dívida ativa no Município de Curitiba comparando os exercícios de 2017 e 2024

	AUMENTO NOMINAL 2017 - 2024	AUMENTO REAL 2017 - 2024
Arrecadação Extrajudicial	101%	60%
Arrecadação Judicial	150%	109%
Arrecadação Total	126%	85%

Fonte: Elaborada pelos autores, com base nos dados de arrecadação da dívida ativa.

Outra análise importante é a relativa à evolução da arrecadação judicial, na Tabela 1 pode-se notar que até 2020 a arrecadação judicial é inferior ou levemente superior à arrecadação extrajudicial. Do ano de 2021 em diante, percebe-se que a arrecadação judicial supera o valor da extrajudicial, igualmente percebe-se que isso ocorre não porque a esta diminui, uma vez que ambas tiveram aumento.

A elevação dos números da arrecadação judicial coincidiu com o mapeamento e revisão do fluxo da apropriação dos valores convertidos em renda para o município por meio de alvarás eletrônicos. Após a criação do novo fluxo, mais otimizado e parcialmente automatizado, implementado em fevereiro de 2022, a arrecadação judicial passou a superar sempre a extrajudicial, lembrando que ambas aumentaram.

Da análise realizada, conclui-se que o Projeto Inova PGF representou e, ainda representa um passo fundamental na modernização da PGM Curitiba, a aplicação de novos métodos de inteligência e tecnologia na gestão da dívida ativa tiveram impacto direto no aumento da arrecadação da dívida ativa.

CONCLUSÃO

O presente artigo partiu da premissa de que a advocacia pública, em especial as procuradorias fiscais, terão que obrigatoriamente evoluir de um papel meramente reativo para uma posição de protagonismo estratégico na viabilização de políticas públicas e na sustentabilidade financeira da União, dos estados e dos municípios.

Analizou-se, por meio de um estudo de caso, o Projeto Inova PGF da Procuradoria Fiscal do Município de Curitiba como um exemplo prático dessa transformação. Ficou demonstrado que a adoção de uma abordagem multifacetada de inovação não apenas responde aos desafios de um contencioso de massa, mas também alinha a atuação das procuradorias à Agenda do Desenvolvimento Sustentável, convertendo-as em agentes ativos de desenvolvimento.

A análise do projeto revelou que sua implementação e resultados não se ocorreram apenas com a construção de uma ferramenta tecnológica, mas à implementação integrada de medidas que envolvem os três pilares fundamentais da inovação (pessoas, processos e tecnologia). O primeiro passo foi a reengenharia de processos, com o mapeamento e a otimização de fluxos, como os de RPVs e alvarás,

que eliminou gargalos importantes. O segundo pilar foi a tecnologia, materializada no desenvolvimento e melhoria constante do Sistema CPPGM. Por fim, o terceiro pilar foi o investimento no capital humano, por meio de capacitações contínuas que fomentaram uma cultura de inovação e valorizaram os servidores.

Os resultados obtidos são expressivos e mensuráveis. Financeiramente, observou-se um aumento substancial e contínuo da arrecadação da dívida ativa a partir de 2021, com um crescimento percentual que superou muito a inflação do período. Operacionalmente, a automação de mais de 250 mil tarefas representou uma economia de dezenas de milhares de horas de trabalho humano, permitindo que a equipe se dedicasse a atividades de maior complexidade. Essa eficiência resultou na eliminação de sequestros de contas públicas e na redução drástica de tempos de processamento das apropriações, que em alguns casos passaram de mais de um ano para poucos meses.

As implicações deste estudo de caso transcendem o âmbito municipal de Curitiba. O Projeto Inova PGF serve como um paradigma replicável para outras instituições públicas que enfrentam desafios semelhantes de gestão em larga escala. A experiência demonstra que os benefícios da modernização criam um ciclo virtuoso: a maior eficiência na arrecadação gera mais recursos para a sociedade; a otimização dos processos melhora a qualidade do ambiente de trabalho e a satisfação dos servidores; e a implementação de ferramentas como o totem de autoatendimento e a assistente virtual “Divinha” melhora a percepção do cidadão sobre o serviço público.

Em suma, a jornada da Procuradoria Fiscal de Curitiba evidencia que a inovação na gestão pública é um processo contínuo e deliberado. A resistência à mudança, característica de setores mais tradicionais como o Direito, pode ser superada com uma visão estratégica que integre processos, tecnologia e pessoas. O Projeto Inova PGF comprova que modernizar a advocacia pública não é apenas uma questão de eficiência, mas um caminho indispensável para que ela cumpra sua função essencial de forma plena e alinhada às demandas da sociedade e ao desenvolvimento sustentável.

REFERÊNCIAS

GABRIEL, M. **Você, Eu E Os Robôs** - a Transformação Digital Da Humanidade. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2022a.

GABRIEL, M. **Inteligência Artificial** - Do Zero Ao Metaverso. São Paulo: Editora Atlas, 2022b.

HACK, E.; POMOCENO, P. F. Análise de dados das execuções fiscais do município de Curitiba de valor inferior à R\$ 10 mil iniciadas nos anos de 2018 a 2023 – Tomada de decisão com base em dados e seu uso na prática. **Anais do I Congresso Nacional da Dívida Ativa: Consensualidade, Cooperação e Sustentabilidade fiscal**. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2024.

POMOCENO, Patrícia. **Inteligência Artificial no Serviço Público: Um Caminho para a**

Eficiência Administrativa. **Revista de Direito e Novas Tecnologias**. São Paulo: Revista dos Tribunais. Aceito para publicação em 2025, no prelo.

STRAPAZZON, C. L.; INOMATA, A. Restrições, Privações e Violações de Direitos Constitucionais Fundamentais. **Revista Eletrônica de Direito do Centro Universitário Newton Paiva**. N. 32. Belo Horizonte: 2017.

12

INTELIGÊNCIA DE DADOS APLICADA À GESTÃO DO ESTOQUE DE EXECUÇÕES FISCAIS: O PROJETO MINERVA COMO VETOR DE EFICIÊNCIA NA GESTÃO DA DÍVIDA ATIVA.....	245
<i>Darlon Costa Duarte, Mauro Silva Oliveira e Saulo Paulo de Tarso Sena Lima</i>	
INTRODUÇÃO.....	246
DESENVOLVIMENTO.....	247
A Estratégia de Inovação na PGFN: O Papel do Laboratório de Dados da PGDAU na concretização de políticas públicas orientadas por dados.....	247
O Desafio da Eficiência na Cobrança Fiscal e a Identificação do Problema.....	248
O Projeto Minerva: Uma Solução Baseada em Dados.....	249
RESULTADOS E DISCUSSÃO.....	250
TRIAGEM E AUTOMAÇÃO DAS EXECUÇÕES FISCAIS: PRÓXIMOS PASSOS.....	251
CONCLUSÃO.....	252
REFERÊNCIAS.....	253

INTELIGÊNCIA DE DADOS APLICADA À GESTÃO DO ESTOQUE DE EXECUÇÕES FISCAIS: O PROJETO MINERVA COMO VETOR DE EFICIÊNCIA NA GESTÃO DA DÍVIDA ATIVA

Darlon Costa Duarte¹

Mauro Silva Oliveira²

Saulo Paulo de Tarso Sena Lima³

RESUMO: O presente artigo analisa a modernização da gestão da Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), impulsionada pela adoção de uma cultura de políticas públicas orientadas por dados. Nesse contexto, a criação do Laboratório de Ciência de Dados e Inteligência Artificial (LCDIA/PGFN) representou um marco institucional, viabilizando projetos inovadores. O estudo se aprofunda no “Projeto Minerva”, uma iniciativa que exemplifica essa transformação. O problema central abordado é a ineficiência e os transtornos gerados pela manutenção de execuções fiscais cujos créditos já se encontram extintos ou com a exigibilidade suspensa por negociação, sobrecarregando o Poder Judiciário e a própria Procuradoria. O Projeto Minerva surge como uma solução baseada em dados que, por meio da varredura de bancos de dados e da automação, identifica tais processos e promove o peticionamento proativo e em lote para sua devida regularização. A metodologia envolve o uso de “big data” para identificar os processos-alvo, a montagem automatizada de petições e o protocolo massivo via integração com os sistemas judiciais. Como resultado, o

- 1 Procurador da Fazenda Nacional. Com exercício no Laboratório de Ciência de Dados e Inteligência Artificial da PGFN. Mestre no Mestrado Profissional em Direito Tributário na Fundação Getúlio Vargas (SP) (2024). Possui graduação em Direito pela Faculdade Baiana de Direito e Gestão (2014.2). Pós-graduado em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (Brasília-DF) (2021). Pós-graduado em Big Data e Business Analytics pela Fundação Getúlio Vargas (Brasília-DF) (2021). Ex-Coordenador-Geral de Estratégias Recuperação de Créditos (2022-2025). Ex-Coordenador de Produção de Informações Estratégicas (COPEs) (2020-2022).
- 2 Procurador da Fazenda Nacional. Com exercício no Laboratório de Ciência de Dados e Inteligência Artificial da PGFN. Possui graduação em Direito pela Faculdade Jorge Amado (2006.2). Pós-graduado em Direito Público pelo Podivm (2009). Graduando em Ciências da Computação pela Universidade de Salvador - Unifacs. Ex-Procurador-Chefe da Fazenda Nacional no Estado da Bahia (2017-2021). Ex-Procurador-Seccional da Fazenda Nacional em Barreiras-BA (2014-2016).
- 3 Procurador da Fazenda Nacional. Com exercício no Laboratório de Ciência de Dados e Inteligência Artificial da PGFN. Pós-graduado em Direito e Processo Tributário pelo IBET - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (2016). MBA em *Business Intelligence & Data Science* pelo IBMEC (2024). Graduado em Direito pela Universidade Federal de Goiás - UFG (2011). Ex-Subprocurador-Chefe da Fazenda Nacional no Estado de Goiás (2021-2025).

projeto alcançou a célere extinção e suspensão de milhares de processos, otimizando a alocação de recursos humanos, promovendo a celeridade processual e a justiça fiscal. Conclui-se que o Projeto Minerva demonstra o potencial da ciência de dados para gerar eficiência, racionalidade e inovação na administração da justiça fiscal, servindo de modelo replicável para outras instituições.

PALAVRAS-CHAVE: Ciência de Dados. Execução Fiscal. Eficiência Administrativa. Inovação Tecnológica. Dívida Ativa.

INTRODUÇÃO

A administração pública brasileira tem sido progressivamente desafiada a incorporar modelos de gestão que prezem pela eficiência e pela otimização de recursos. No âmbito da cobrança do crédito público, esse imperativo se torna ainda mais premente, diante do vultoso volume de processos que tramitam no Poder Judiciário. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), ciente dessa realidade, iniciou em 2015 um audacioso programa de reestruturação da gestão da dívida ativa da União, com o objetivo de imprimir maior eficiência à recuperação dos créditos.

Um dos pilares dessa transformação foi a adoção do conceito de “políticas públicas orientadas por dados”, que propõe a superação de modelos decisórios baseados na intuição ou no senso comum em favor de estratégias fundamentadas em evidências e informações concretas. Essa filosofia culminou na criação do Laboratório de Ciência de Dados e Inteligência Artificial (LCDIA/PGFN), um ambiente multidisciplinar vocacionado ao desenvolvimento de soluções inovadoras para a recuperação de créditos.

Contudo, a eficiência na recuperação de créditos não se resume a novas estratégias de cobrança. Ela perpassa, igualmente, pela gestão racional do acervo de execuções fiscais já em curso. Identificou-se, nesse sentido, um problema crônico: a existência de um número expressivo de processos judiciais que permanecem ativos a despeito da extinção ou negociação dos débitos que lhes deram causa. Essa anomalia processual, fruto do descompasso entre os sistemas da PGFN e os do Judiciário, gera custos operacionais, sobrecarrega a força de trabalho e contribui para o congestionamento do sistema de Justiça.

Nesse cenário, o LCDIA/PGFN, como agente da inovação institucional, e em conjunto com outras Coordenações da PGFN (com destaque para a Coordenação-Geral de Estratégias de Recuperação de Créditos), desenvolveu o “Projeto Minerva”, uma estratégia orientada a dados para o saneamento do acervo processual. O objetivo deste artigo é, portanto, analisar o referido projeto como um estudo de caso exitoso da aplicação da ciência de dados na promoção da eficiência e racionalidade na gestão de execuções fiscais. Demonstra-se como a PGFN, ao aplicar a filosofia de gestão

orientada a dados, logrou desenvolver uma solução para a extinção e a suspensão massiva de processos que já não possuíam fundamento para sua tramitação, alinhando a atuação da Procuradoria aos princípios constitucionais da eficiência administrativa e da celeridade processual.

DESENVOLVIMENTO

A Estratégia de Inovação na PGFN: O Papel do Laboratório de Dados da PG-DAU na concretização de políticas públicas orientadas por dados

A transição da PGFN para uma cultura decisória orientada por dados representou uma ruptura paradigmática com o modelo anterior de cobrança, que se concentrava no ajuizamento indiscriminado de execuções fiscais, sem uma avaliação prévia de sua viabilidade econômica. Essa prática transformava o Poder Judiciário em um mero “diligenciador qualificado” e resultava, frequentemente, no arquivamento de processos até a consumação da prescrição intercorrente.

Para reverter esse quadro, a instituição investiu na criação de uma estrutura dedicada à análise de dados e à pesquisa, o hoje denominado Laboratório de Ciência de Dados e Inteligência Artificial (LCDIA/PGFN) (Angeli; Xavier, s.d.). Composto por uma equipe multidisciplinar com habilidades em programação, estatística, economia e gestão de projetos, o Laboratório foi incumbido de desenvolver metodologias para a pesquisa patrimonial em larga escala e para o estabelecimento de regimes diferenciados de cobrança. A premissa fundamental dos trabalhos era a de conceber iniciativas e entregar produtos “fundados naquilo que é possível e com aquilo que é concreto”, trabalhando com o conceito de “produto mínimo viável” (MVP).

Um dos primeiros e mais impactantes frutos dessa nova abordagem foi a instituição do Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC) pela Portaria PGFN nº 396/2016. O RDCC permite o direcionamento dos esforços de cobrança para os casos de maior viabilidade econômica, possibilitando o arquivamento em massa de execuções fiscais de menor valor e sem indícios de bens penhoráveis. A meta inicial de arquivar mais de um milhão de execuções fiscais foi superada já no primeiro ano, alcançando a marca de 1,2 milhão de processos arquivados, que representavam quase 90% do acervo, mas apenas 10% do valor total executado.

O sucesso do RDCC e de outras iniciativas, como o ajuizamento seletivo e o *rating* da dívida ativa, consolidou a importância estratégica do LCDIA/PGFN. A filosofia de orientação a dados demonstrou ser uma ferramenta poderosa não apenas para priorizar a cobrança, mas também para aplicações diversas na gestão do passivo processual. Nesse contexto, abriu-se caminho para o uso dessa mesma lógica de análise de dados massivos para o saneamento e a extinção de um estoque de processos judiciais que, por razões diversas, já não deveriam mais tramitar, como se verá a seguir.

O Desafio da Eficiência na Cobrança Fiscal e a Identificação do Problema

O grande volume do acervo de execuções fiscais em trâmite representa uma barreira à eficiência da PGFN, pois quanto maior o número de processos, menor o tempo disponível para a dedicação estratégica a cada um deles. Essa situação é agravada pela necessidade intensiva de força de trabalho humana e pelo estado ainda incipiente de integração entre os sistemas da Justiça e os da Procuradoria.

Uma faceta particularmente disfuncional desse cenário é a tramitação de execuções fiscais cujos débitos já foram extintos (por pagamento, prescrição, etc.) ou tiveram sua exigibilidade suspensa em virtude de negociações. O estabelecimento de rotinas de prescrição é um dos principais processos de trabalho do LCDIA/PGFN; inclusive, em 2024, houve a integração do SIDA⁴ com o PGFN Data para que as rotinas de prescrição fossem acionadas automaticamente, de maneira mensal.

No entanto, essa circunstância (a extinção dos créditos exequendos), por exemplo, acabava não sendo informada na execução fiscal e, devido às formalidades inerentes à condução dos processos judiciais, havia um atraso considerável entre o momento em que a dívida era regularizada nos sistemas da Fazenda e a comunicação desse fato ao Poder Judiciário.

Essa lacuna temporal impunha um custo de oportunidade à PGFN, que precisava alocar procuradores e servidores para peticionar de forma reativa, ou seja, apenas em resposta a uma intimação judicial, para informar a extinção ou suspensão que já poderia ser de conhecimento dos autos. Além disso, onerava desnecessariamente a estrutura do Judiciário, que mantinha em seus “escaninhos virtuais” processos sem causa subsistente; e prejudicava o próprio contribuinte, que, mesmo após quitar seu débito, permanecia como executado em uma ação de cobrança.

Em parceria com o CNJ, a Portaria Conjunta CNJ nº 7, de 23 de outubro de 2023⁵, permitiu o saneamento de um passivo de execuções cujos créditos já haviam sido extintos por rotinas de prescrição intercorrente da própria PGFN. Essa Portaria já havia demonstrado o potencial dessa atuação, resultando na extinção de mais de 500 mil processos, o que contribuiu para o saneamento de um passivo longo. O desafio era transformar essa atuação pontual em uma rotina permanente, escalável e automatizada.

4 As rotinas do DIVIDA ainda são acionadas por meio de APES (Apurações Especiais) da DATAPREV, utilizando arquivos fornecidos pelo LCDIA/PGFN como insumo.

5 Para mais informações a respeito da Portaria Conjunta CNJ nº 7/2023, vide o seguinte artigo: [<https://www.conjur.com.br/2023-nov-19/portaria-do-cnj-permite-tratar-execucao-com-seriedade-dizem-procuradores-da-pgfn/>].

O Projeto Minerva: Uma Solução Baseada em Dados

Fundamentado na premissa de não permitir a tramitação de processos baseados em créditos já negociados ou extintos, a PGFN desenvolveu o “Projeto Minerva”. Trata-se do estabelecimento de uma rotina orientada a dados para o peticionamento proativo – isto é, independente de intimação judicial – para a extinção ou suspensão de execuções fiscais tão logo se identifique a perda de sua razão de ser.

A metodologia do projeto foi concebida para aliar escala, rapidez e eficiência, dificilmente alcançáveis por métodos tradicionais de administração de acervos. Seu funcionamento pode ser sintetizado nas seguintes etapas:

- 1. Varredura de Dados:** Utilizando ferramentas de *big data* disponíveis na própria PGFN, como o PGFN Data, são realizadas varreduras diárias nos bancos de dados que armazenam informações sobre a situação dos débitos inscritos em Dívida Ativa da União;
 - 2. Seleção de Processos-Alvo:** Por meio de *scripts* em SQL, as rotinas selecionam todas as inscrições (CDAs) que foram totalmente extintas (seja por pagamento, prescrição, etc.) ou tiveram sua exigibilidade suspensa por negociação no dia anterior. Não há limites de resultados, sendo selecionados todos os processos que atendam aos critérios objetivos do código;
 - 3. Tramitação dos dados entre o PGFN Data e o FLEXA:** concebido originalmente como um sistema destinado “apenas” para ajuizamentos, o FLEXA⁶ evoluiu em 2024 para ser também um sistema destinado a realizar peticionamentos incidentais. Os processos-alvo desses peticionamentos são fornecidos pelo PGFN Data por meio de tabelas específicas; ou seja, cada modalidade de peticionamento incidental do FLEXA consome uma tabela do PGFN Data e possui, também, uma petição-modelo específica, alimentada com insumos (*tags dinâmicas*), também fornecidos pelo *Data Lake*, que permitem a customização dos dados;
 - 4. Montagem Automatizada das Petições:** Para cada processo-alvo identificado, o sistema monta automaticamente a minuta da petição pertinente, no formato específico do Tribunal respectivo (basicamente, PDF ou HTML), e realiza o peticionamento perante o Poder Judiciário. Em uma colaboração estratégica, os padrões de peticionamento foram alinhados com as equipes de TI de alguns TRFs (ex.: TRF-1 e TRF-4) para permitir também a automação da produção das sentenças extintivas;
- Peticionamento em Lote:** As petições são disparadas em lote e de forma

6 O nome dado ao sistema (FLEXA) tem origem no adjetivo “*flexível*”, e denota a possibilidade de parametrização de diversas modalidades distintas de ajuizamento. Como se verá, esta *flexibilidade* inerente à sua concepção permitiu que o sistema evoluísse para outras finalidades.

automatizada para os respectivos processos, utilizando a integração via Modelo Nacional de Interoperabilidade (MNI). Isso exigiu um trabalho de compatibilização com as particularidades do MNI de cada um dos seis TRFs pelo Integra Service⁷;

5. **Celeridade na Baixa Processual:** Para evitar novas intimações desnecessárias, é inserido um parágrafo padrão na petição por meio do qual a Fazenda Nacional antecipa sua ciência da futura decisão que deferir o pedido, acelerando o arquivamento do processo.

A inovação do projeto reside na celeridade (a petição é protocolada no dia seguinte à alteração do status do débito - D+1), na escala (sem limite humano de processos a serem tratados) e na automação, que permite a execução da maioria das etapas sem intervenção humana direta.

RESULTADOS E DISCUSSÃO

Desde sua entrada em produção, em 16 de setembro de 2024, os resultados do Projeto Minerva demonstram seu impacto positivo na gestão do contencioso fiscal. Até a data da finalização deste artigo (em 20.07.2025), já haviam sido expedidas petições em 86.762 processos judiciais em todo o Brasil, com uma média mensal de 8.676 peticionamentos. Esses números se dividem em 15.027 pedidos de suspensão por negociação, 16.078 pedidos de extinção por pagamento e 55.657 pedidos de extinção por prescrição intercorrente.

Mais do que os números absolutos, o projeto gerou um significativo ganho de eficiência, desonerando as equipes da PGFN que antes eram responsáveis por esses peticionamentos de forma manual e reativa. A automação de atividades repetitivas liberou a força de trabalho para ser alocada em tarefas de maior complexidade e valor estratégico, otimizando a gestão de recursos humanos.

Do ponto de vista da celeridade processual e da justiça fiscal, os benefícios são igualmente notáveis. Para o Poder Judiciário, a prática contribui diretamente para a redução do índice de congestionamento das execuções fiscais, facilitando a administração dos acervos pelos juízos, que não precisam mais intimar periodicamente a Fazenda Nacional para verificar a situação dos débitos em processos suspensos ou arquivados.

Para o contribuinte, o projeto materializa uma dimensão da justiça fiscal ao garantir a célere extinção do processo de cobrança após o pagamento do débito ou o rápido registro da suspensão em caso de negociação. Isso dialoga com o avanço da

7 A finalização da evolução do Integra Service para a integração das operações de peticionamento incidental perante os sistemas do Poder Judiciário, ocorrida no mesmo ano do início do Projeto Minerva (2024), foi fundamental para esse avanço.

consensualidade na relação Fisco-Contribuinte, pois as negociações realizadas online no portal da PGFN têm seus reflexos processuais comunicados de forma ágil e proativa pela própria exequente, evitando a prática de atos constritivos indevidos em processos que deveriam estar suspensos e, assim, reduzindo a litigiosidade.

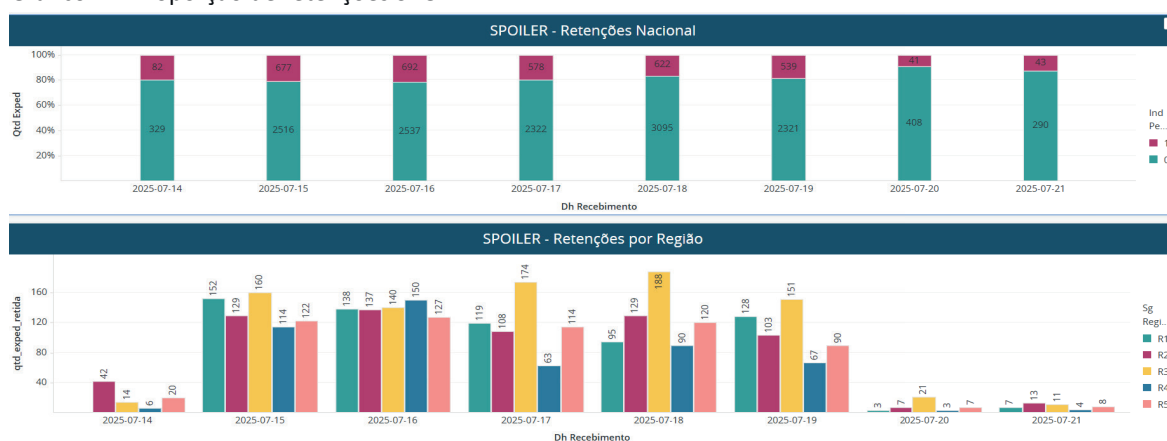
TRIAGEM E AUTOMAÇÃO DAS EXECUÇÕES FISCAIS: PRÓXIMOS PASSOS

O Projeto Minerva representa uma parte do macroprocesso de Triagem e Automação das Execuções Fiscais que vem sendo desenvolvido pelo LCDIA/PGFN. Uma outra “ponta” deste macroprocesso já é visível pelas projeções da PGFN por meio do sistema “SPOILER”, que fornece uma série de informações que servem para embasar a atuação do(a) Procurador da Fazenda Nacional na execução fiscal. Por meio de técnicas de mineração de dados aplicadas aos indicadores disponibilizados, bem como ao histórico processual, o SPOILER indica o encaminhamento mais adequado para o caso concreto.

A ideia é reduzir o trabalho massivo das unidades não só na perspectiva proativa (o que é operacionalizado pelo Minerva), mas também reativa (ou seja, numa atuação que decorre de intimações nas execuções fiscais). Para isso, em determinadas *sugestões de atuação* fornecidas pelo SPOILER, o PGFN Data e o FLEXA já estão atuando diretamente para “responder” aquela intimação, desonerando o trabalho das Unidades.

Desde o início da entrada em produção dessas rotinas (em 07.02.2025) até a data da finalização deste artigo (20.07.2025), 58.118 intimações foram respondidas de maneira automatizada, implicando uma retenção média de 20% das intimações nacionais da Justiça Federal⁸. O gráfico abaixo revela as retenções da semana anterior à finalização deste artigo, totalizando 3.274 intimações respondidas pelo SPOILER:

Gráfico 1 – Proporção de retenções SPOILER



Fonte: Elaborado pelos próprios autores (2025)

⁸ Por ora, o Integra Service não está integrado com os Sistemas da Justiça do Trabalho e da Justiça Estaduais. No entanto, a PGDAU já está envidando esforços para realizar integrações com o PDPJ (Plataforma Digital do Poder Judiciário) que dentre outros promete, por meio de uma plataforma única, efetivamente integrar os múltiplos sistemas da Justiça.

Ressalte-se que todos esses peticionamentos (proativos e reativos) são devidamente registrados no Sistema SAJ, por meio de serviço desenvolvido pela PGAJUD especificamente para o FLEXA, a pedido da PGDAU, no intuito de manter o histórico processual atualizado para toda a PGFN.

Ademais, a estratégia de orientação por dados da PGFN não permanece alheia às inovações disruptivas, como a popularização dos grandes modelos de linguagem (*Large Language Models* - LLMs). O LCDIA/PGFN já investe em capacitação e na pesquisa para a utilização desses modelos no âmbito de suas atividades, aproveitando a vasta massa de dados e textos produzidos pela instituição. Nesse sentido, as Unidades passaram, desde julho de 2025, a receber o inteiro teor das peças processuais como um dos insumos do SPOILER, por meio do consumo e da estruturação dos dados fornecidos pelo SERAFIM do Sistema SAJ. Num curto prazo, vislumbra-se a aplicação dos LLMs para fornecer, também, um resumo das últimas ocorrências do processo, retroalimentando as sugestões de atuação fornecidas pelo SPOILER (e, conseqüentemente, aumentando a sua acurácia), elevando a atuação estratégica a um novo patamar de eficiência.

Finalmente, o LCDIA/PGFN já está avançando em outras frentes relacionadas às atuações proativas. Nesse sentido, recentemente a PGFN viu implementada, também, rotina de peticionamentos decorrentes das demandas do PGFN Analytics: uma vez geradas as demandas, o PGFN Data analisa a massa de processos relacionados aos devedores e identifica processos passíveis de peticionamento de maneira “segura”, já que há uma série de filtros restritivos aplicados. Aqui, também, a ideia é somar esforços ao dia a dia das unidades, atuando de maneira *complementar* com os Procuradores da Fazenda Nacional que atuam nessas atividades ao redor do Brasil.

Desde o início dessas rotinas (em 08.04.2025) até a data da finalização deste artigo (20.07.2025), foram realizados 15.254 peticionamentos que, ademais, são sensibilizados não só no SAJ (conforme exposto no parágrafo anterior), mas também no próprio PGFN Analytics.

CONCLUSÃO

O Projeto Minerva representa uma resposta institucional inovadora e eficaz da PGFN ao problema histórico do congestionamento de execuções fiscais. Ao aplicar de forma pragmática os princípios da gestão orientada por dados, a Procuradoria desenvolveu uma solução que ataca diretamente a ineficiência causada pela tramitação de processos cujos créditos subjacentes já foram regularizados.

Os resultados demonstram um impacto multifacetado e positivo. Para a PGFN, há um ganho de racionalidade na alocação de sua força de trabalho, liberando-a de tarefas repetitivas e permitindo foco em atuações de maior complexidade. Para o Poder Judiciário, a iniciativa contribui para a redução do acervo e para a celeridade na entrega da prestação jurisdicional. Para o contribuinte, o projeto concretiza a justiça

fiscal ao assegurar que a regularização de sua dívida se reflita tempestivamente no processo judicial.

As premissas de inovação tecnológica, celeridade, escala, automação e replicabilidade do Projeto Minerva o consolidam como um caso de sucesso da aplicação de ciência de dados no setor jurídico público. Mais do que uma solução pontual, ele se firma como um exemplo da consolidação de uma estratégia institucional que busca, em última instância, aprimorar a prestação de serviços públicos e promover a eficiência tributária do país, servindo de inspiração para que outras instituições de cobrança repliquem a iniciativa e colham frutos semelhantes.

O Projeto Minerva representou o primeiro passo na integração entre os sistemas da PGFN para permitir uma atuação direta (e repita-se, *complementar* àquela realizada pelos Procuradores da Fazenda Nacional nas demais projeções da PGFN) da PGDAU nas execuções fiscais. Contudo, outras iniciativas já estão em curso para permitir não só a identificação de processos que podem ser tratados de maneira massificada, como também qualificar as informações e os dados fornecidos como insumos aos Procuradores no dia a dia.

Queremos, em suma, seguindo a tônica do Novo Modelo de Cobrança e de pautas extremamente importantes como a da Qualidade de Vida no Trabalho (QVT), reduzir o volume de tramitação de execuções fiscais, de um lado; e, de outro, otimizar a atuação e facilitar a tomada de decisão pelos Procuradores da Fazenda Nacional nos processos remanescentes.

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: 20 jul. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria MF nº 293, de 13 de junho de 2017**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=83674#:~:text=MF%20n%C2%BA%20293%2F2017&text=Estabelece%20os%20crit%C3%A9rios%20para%20classifica%C3%A7%C3%A3o,do%20par%C3%A1grafo%20%C3%BAnico%2C%20do%20art>. Acesso em: 20 jul. 2025.

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

BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Portaria PGFN nº 948, de 15 de setembro de 2017**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=86309>. Acesso em: 20 jul. 2025.

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

BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria PGFN nº 6.757, de 22 de julho de 2022. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>. Acesso em: 20 jul. 2025.

XAVIER, Daniel de Saboia. MORAIS, Cristiano N. Lins. A **classificação dos créditos inscritos em DAU**. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas-acervo/contraditorio/a--classificacao-dos-creditos-inscritos-em-dau-10072017>. Acesso em: 20 jul. 2025.

13

A INCOMPATIBILIDADE ENTRE O INCIDENTE DE CLASSIFICAÇÃO DO CRÉDITO PÚBLICO E O PRAZO DECADENCIAL DO ART. 10, §10, DA LEI Nº 11.101/05.....257

Roberta de Oliveira Barcia e João Marcelo Gaio Souza

INTRODUÇÃO.....257

A reserva de lei complementar e o regime jurídico do crédito tributário.....258

A NATUREZA VOLUNTÁRIA DO INCIDENTE DE CLASSIFICAÇÃO DO CRÉDITO PÚBLICO PREVISTO NO ARTIGO 7º-A DA LEI Nº 11.101/05.....261

O PRAZO DECADENCIAL DO ARTIGO 10, §10, DA LEI Nº 11.101/2005: FUNDAMENTOS, ALCANCE E INAPLICABILIDADE AO CRÉDITO PÚBLICO.....267

CONCLUSÃO.....270

REFERÊNCIAS.....270

A INCOMPATIBILIDADE ENTRE O INCIDENTE DE CLASSIFICAÇÃO DO CRÉDITO PÚBLICO E O PRAZO DECADENCIAL DO ART. 10, §10, DA LEI Nº 11.101/05

Roberta de Oliveira Barcia¹
João Marcelo Gaio Souza²

RESUMO: Este artigo analisa a inaplicabilidade do prazo decadencial previsto no artigo 10, §10, da Lei nº 11.101/2005 aos créditos públicos inscritos em dívida ativa, especialmente quando processados por meio do Incidente de Classificação de Crédito Público (ICCP), previsto no artigo 7º-A da mesma lei. Parte-se da premissa de que a decadência e a prescrição do crédito tributário são matérias reservadas à lei complementar, conforme o artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal, estando reguladas no Código Tributário Nacional. Além disso, destaca-se a natureza voluntária e a ausência de marco temporal objetivo para a instauração do ICCP, o que inviabiliza a contagem de prazo decadencial nos moldes da habilitação comum. Por fim, demonstra-se que o regime jurídico dos créditos públicos — tributários ou não — é incompatível com os limites processuais aplicáveis aos credores privados, razão pela qual o artigo 10, §10, não pode ser estendido à atuação da Fazenda Pública na falência.

PALAVRAS-CHAVE: Crédito público. Incidente de classificação de crédito público. Regime falimentar. Prazo Decadencial trienal não aplicável. Prevalência do Código Tributário Nacional.

INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por objetivo analisar a inaplicabilidade do prazo decadencial previsto no artigo 10, §10, da Lei nº 11.101/2005 ao crédito público, especialmente quando este é processado por meio do Incidente de Classificação de Crédito Público (ICCP), introduzido pelo artigo 7º-A da mesma norma pela Lei nº 14.112/2020. A abordagem parte do reconhecimento de que os créditos inscritos em dívida ativa, especialmente os tributários, estão submetidos a um regime jurídico

1 Mestre em Direito Privado Patrimonial pela Universidade de Salamanca. Doutoranda em Direito Privado Patrimonial pela Universidade de Salamanca. Procuradora do Estado do Rio de Janeiro.

2 Especialista em Direito Tributário pela Faculdade Getúlio Vargas. Procurador do Estado do Rio de Janeiro.

próprio, cujas balizas estão definidas em lei complementar, nos termos do artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal.³

Nesse contexto, inicia-se a análise pela reserva de lei complementar para a disciplina de prescrição e decadência no âmbito tributário, evidenciando a impossibilidade de que norma infralegal — como a Lei nº 11.101/2005 — limite o exercício da pretensão fazendária. Em seguida, examina-se a estrutura e natureza do ICCP, procedimento de instauração judicial facultativa, cuja dinâmica reforça a incompatibilidade com qualquer prazo decadencial cuja contagem dependa de marco objetivo.

Somente após estabelecidos esses fundamentos — constitucionais e procedimentais — será abordado o artigo 10, §10, da Lei de Falências, evidenciando que, embora inspirado na lógica do *fresh start* e voltado à racionalização do concurso de credores privados, não pode ser estendido ao crédito público sem violar o regime jurídico próprio que lhe é assegurado pelo ordenamento.

A RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR E O REGIME JURÍDICO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A Constituição Federal, em seu artigo 146, III, “b”, atribui à lei complementar a competência para dispor sobre normas gerais de direito tributário, incluindo, expressamente, as relativas à extinção do crédito, à prescrição e à decadência. Nesse contexto, o Código Tributário Nacional — que possui status de lei complementar — regulamenta de forma exaustiva as hipóteses de extinção do crédito tributário, conforme disposto em seu artigo 156

Para conferir maior celeridade e segurança jurídica ao processo falimentar, a Lei nº 14.112/2020 introduziu o §10 ao artigo 10 da Lei nº 11.101/2005, estabelecendo um prazo decadencial de três anos, contado da sentença de decretação da falência, para a apresentação de habilitações ou impugnações retardatárias. A medida busca evitar a perpetuação do concurso de credores, promovendo a estabilização do processo e viabilizando a superação ordenada da crise empresarial.

Embora voltada à racionalização da atuação dos credores privados, a previsão levanta importantes questões quando confrontada com o regime jurídico do crédito público, cujas formas de extinção — como prescrição e decadência — são reguladas exclusivamente por lei complementar, conforme o Código Tributário Nacional. Essa tensão normativa se agrava diante da estrutura peculiar do Incidente de Classificação de Crédito Público (ICCP), cuja natureza e dinâmica desafiam a aplicação automática do referido prazo.

3 O presente artigo trata apenas dos créditos públicos inscritos em dívida ativa, tendo em vista que de acordo com o artigo 7º-A, §2º da Lei nº 11.101/05, os créditos públicos sem certeza e liquidez, ou seja, ainda não inscritos em dívida ativa, não se submetem ao ICCP, e sim ao mecanismo conhecido como reserva de crédito.

Pois bem, no contexto da falência, a extinção das obrigações do falido encontra seu primeiro ponto de tensão entre a Lei nº 11.101/2005 e o Código Tributário Nacional. O artigo 158 da lei falimentar prevê, entre outras hipóteses, a extinção das obrigações do falido após o decurso de três anos da decretação da falência.

No entanto, quando se trata de créditos tributários, essa previsão encontra limite no artigo 156, inciso I, do CTN, que exige a efetiva quitação do tributo para a extinção da obrigação. Já o inciso V do mesmo artigo trata da prescrição e da decadência, institutos que delimitam, de forma exaustiva, os prazos para constituição e cobrança do crédito tributário. A compreensão desses dispositivos é essencial para o exame da possibilidade — ou não — de aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 10, §10, da Lei nº 11.101/2005 ao crédito público.⁴

Os artigos 173 e 150, §4º, do Código Tributário Nacional tratam da decadência, que, no sistema delineado pelo CTN, configura-se como a perda do direito de a Administração Tributária constituir o crédito tributário pela sua inércia dentro dos prazos legais. A prescrição, por sua vez, regulada pelo artigo 174, pressupõe o crédito regularmente constituído e refere-se à perda da pretensão de cobrança judicial pelo decurso do tempo.

Como resume Ricardo Alexandre, *“o prazo para que a Administração Tributária, por meio da autoridade competente, promova o lançamento é decadencial. O prazo para que se ajuíze a ação de execução fiscal é prescricional”* (2025, p. 597)

Mesmo sem considerar, neste momento, os elementos que serão desenvolvidos nos capítulos seguintes — como a natureza volitiva do Incidente de Classificação de Crédito Público —, a definição, pelo Código Tributário Nacional, das formas de extinção

4 Daniel Cárnio e Alexandre de Melo discordam do entendimento aqui defendido: *“Por fim, o inc. VI, também com nova redação pela alteração legislativa, prevê que estão extintas as obrigações do falido com o encerramento da falência nos termos do art. 114-A, ou seja, quando o processo é encerrado por não ter sido encontrados bens a ser arrecadados ou se os arrecadados forem insuficientes até mesmo para as despesas do processo, sem que os credores requeiram o prosseguimento do feito. Existe a previsão constante no art. 156, que estabelece o encerramento do processo por sentença com apresentação do relatório final do administrador judicial, e das Fazendas Públicas federal, estaduais, distrital e municipal, determinando a baixa no CNPJ.*

As disposições deste artigo são principalmente a materialização do preceito do art. 75, inc. III, sendo que o art. 158, inc. VI, tem aplicação imediata, inclusive às falências regidas pelo Dec.-Lei 7.661/1945.

Por fim, muito embora a lei tenha reduzido para três anos o prazo de reabilitação do falido, o CTN ainda condiciona a extinção das obrigações fiscais do falido à quitação de tributos. Segundo o art. 191 do CTN “a extinção das obrigações do falido requer prova de quitação de todos os tributos”.

Nesse sentido, a completa reabilitação do falido estaria condicionada à quitação dos tributos, o que tornaria virtualmente impossível a sua total reabilitação.

Essa exigência do CTN é incompatível com o sistema falimentar brasileiro. No conflito entre a tutela do interesse do fisco e a preservação da dignidade da pessoa humana, deve prevalecer o princípio que melhor se adequa às finalidades do sistema falimentar. Nesse sentido, parece razoável o entendimento no sentido de que o juiz da insolvência pode dispensar a apresentação da quitação dos tributos como condição para extinguir as obrigações do falido.

Isso porque não seria adequado que o crédito fiscal, que não possui prevalência sobre créditos trabalhistas e com garantia real, fosse pago antes daqueles como condição de reabilitação do falido. De todo modo, uma reforma no CTN — que é lei complementar e, por isso, não poderia ter sido alterado pela Lei 14.112/2020, que é uma lei ordinária — seria muito bem-vinda.” (2025, p. 744)

do crédito tributário, especialmente no que se refere à prescrição e à decadência, já é suficiente para demonstrar a incompatibilidade estrutural do artigo 10, §10, da Lei nº 11.101/2005 com o regime jurídico do crédito público.

Primeiro, porque a interpretação de decadência da lei falimentar não se comunica com a decadência do próprio crédito tributário, o que traz um problema conceitual. Os créditos tributários levados a cabo na classificação do crédito público já estão regularmente constituídos, superado, portanto, qualquer prazo decadencial.

Assim, o prazo do art. 10, §10, chamado decadencial pela Lei 11.101/05, quando da tentativa de aplicação ao crédito público, muito mais se assemelharia a uma hipótese de prescrição. Em outras palavras, a lei traria um instrumento de cobrança, e um prazo para tal exercício, não havendo que se cogitar em decadência do crédito tributário em si, já constituído.

Não havendo, portanto, coerência conceitual, resta seguir com a análise quanto a eventual interpretação que tomasse por prescrição a decadência do artigo 10, §10, da Lei nº 11.101/05 quando se tratasse do crédito público. Não se estaria mais diante da perda do direito potestativo do credor particular, mas da perda da pretensão, pela Fazenda Pública, da cobrança de seus créditos.

Contudo, as balizas artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal, juntamente com os artigos 156 e 174 rechaçam tal possibilidade, na medida em que o legislador ordinário estaria dispondo de forma e prazo distintos daqueles da norma geral.

Ainda que a natureza do incidente do artigo 7º-A da Lei n. 11.101/05 seja voluntária, como veremos, mantendo-se hígida a opção, pela Fazenda Pública, pela forma de cobrança - via ICCP ou via execução fiscal - não haveria fundamento normativo no CTN para interpretação que restringisse a aplicabilidade de uma dessas opções.

Há que se imaginar, ainda, um cenário igualmente grave descortinado pela interpretação que pretenda aplicar o artigo 10, §10, da Lei nº 11.101/05 ao crédito público: feita a opção pela Fazenda Pública de perseguição de seu crédito pela via incidental, não raro não há - como determina a lei - a instauração de ofício pelo juízo, carreando a necessidade de requerimento de instauração.

Insurgindo-se algum credor interessado ou a Administração Judicial pela aplicação do prazo trienal do art. 10, §10, da lei falimentar, contado a partir do requerimento fazendário - que sequer era titular do ato - estaria configurada, na prática, verdadeira forma de extinção do crédito tributário, ao arrepio do inciso V do artigo 156 do CTN, já que, como visto, não se cogita de decadência de créditos tributários já regularmente constituídos. Por outro lado, tomando o dispositivo por prescrição, não se poderia pretender, por lei ordinária, a redução do prazo da norma geral complementar do artigo 174.

Em conclusão, o §10 do artigo 10 da Lei nº 11.101/2005, norma de natureza ordinária, estabelece um prazo decadencial de três anos para apresentação de pedidos de habilitação ou reserva de crédito na falência. Entretanto, aplicar essa disposição a

créditos tributários implica criar uma hipótese de extinção do crédito sem amparo em lei complementar, afrontando o artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal e os artigos 156, 173 e 174 do CTN.

A NATUREZA VOLUNTÁRIA DO INCIDENTE DE CLASSIFICAÇÃO DO CRÉDITO PÚBLICO PREVISTO NO ARTIGO 7º-A DA LEI Nº 11.101/05.

A inserção do artigo 7º-A na Lei nº 11.101/2005, promovida pela Lei nº 14.112/2020, trouxe um novo regime procedimental para o ingresso do crédito público no processo falimentar. Antes dessa modificação, a cobrança do crédito público na falência não possuía regulação específica, sendo interpretada sob a ótica do artigo 187 do CTN e do artigo 29 da Lei nº 6.830/80, que afastavam a necessidade de habilitação do crédito público no juízo falimentar, permitindo a sua cobrança direta por meio de execução fiscal.⁵

Com a reforma legislativa, o artigo 7º-A passou a prever a determinação de instauração, de ofício pelo juízo, do Incidente de Classificação de Crédito Público (ICCP), com a intimação eletrônica da Fazenda Pública para que apresente a relação completa de seus créditos inscritos em dívida ativa.

Essa previsão rompeu com o modelo anterior, no qual a Fazenda Pública tinha o controle exclusivo sobre o ingresso de seus créditos na falência.⁶

Entretanto, e aqui temos um ponto fundamental para o objetivo do presente artigo, o Superior Tribunal de Justiça, em diversas oportunidades, reafirmou que o incidente é voluntário, cabendo à Fazenda Pública decidir livremente se deseja ou não participar do concurso falimentar.⁷

Nesse ponto, vale destacar que a única discussão mais recente a respeito do tema na jurisprudência dizia respeito à obrigatoriedade ou não de renúncia à execução fiscal quando a Fazenda Pública optasse pela habilitação do crédito na falência. Ou seja, não se questionava a prerrogativa de optar da Fazenda Pública, mas

5 Art. 7º-A. Na falência, após realizadas as intimações e publicado o edital, conforme previsto, respectivamente, no inciso XIII do caput e no § 1º do art. 99 desta Lei, o juiz instaurará, de ofício, para cada Fazenda Pública credora, incidente de classificação de crédito público e determinará a sua intimação eletrônica para que, no prazo de 30 (trinta) dias, apresente diretamente ao administrador judicial ou em juízo, a depender do momento processual, a relação completa de seus créditos inscritos em dívida ativa, acompanhada dos cálculos, da classificação e das informações sobre a situação atual.

6 A admissão ou rejeição da habilitação do crédito tributário na falência merece ser tratada sob perspectiva histórica, que pode ser coletada da análise de julgados úteis à compreensão da matéria. Perceba-se pela ementa do julgado abaixo colacionado que a jurisprudência passa por uma evolução, sendo que, no primeiro momento, não se admitia a habilitação do crédito tributário na falência, para que, anos mais tarde, passe a considerar que se trata de uma faculdade conferida à Fazenda Pública no sentido de se habilitar nos autos do processo falimentar ou de prosseguir com a sua execução individual. (Alves; Salles, 2022, p. 217)

7 Antes mesmo da modificação legislativa o STJ já entendia ser uma faculdade da Fazenda Pública habilitar seus créditos no processo falimentar, vide REsp 1103405/MG, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 02/04/2009, DJE 27/04/2009.

tão somente se, optando pela via da habilitação, obrigatoriamente teria que renunciar à execução fiscal.⁸

Marcelo Barbosa Sacramone critica as disposições do artigo 7º-A da Lei nº 11.101/2005, sustentando a inconstitucionalidade da suspensão das execuções fiscais prevista no parágrafo 4º, inciso V, do dispositivo. Para o autor, a Lei nº 14.112/2020 desconsiderou o artigo 187 do CTN e tratou de matéria reservada à lei complementar. Além disso, o autor reforça que a prerrogativa de escolha da Fazenda Pública entre prosseguir com a execução fiscal, requerendo a penhora no rosto dos autos, ou optar pela habilitação do crédito na falência, permanece válida mesmo após a reforma promovida pela Lei nº 14.112/2020. (2021, p. 167–173)

Em sentido oposto, Marlon Tomazette é categórico ao sustentar a necessidade de instauração do incidente de classificação dos créditos públicos, a partir do advento da Lei nº 14.112/2020, sob o fundamento de que as Fazendas Públicas devem participar do processo falimentar, na medida em que não são os primeiros credores a serem pagos.⁹

Mais recentemente, a questão foi reafirmada pelo Superior Tribunal de Justiça, no âmbito do Recurso Especial nº 1.839.843, quando se verificou a faculdade de o Fisco “*optar pela via que reputar mais adequada à satisfação de seu crédito, sem sujeitá-lo obrigatoriamente ao juízo universal*”.

Em outras palavras, o STJ, mais uma vez, e com a ressalva da impossibilidade de a Fazenda manter uma dúplice garantia, confirmou a conveniência e oportunidade do Fisco em “*requerer a habilitação de seus créditos nos autos do procedimento falimentar (...) o que implicará renúncia a utilizar-se do rito previsto na Lei n. 6.830/80, ante o descabimento de garantia dúplice*”.¹⁰

Pois bem. Duas características a respeito do ICCP estão expressas na lei: sua criação é por ato de ofício do juízo falimentar, e, uma vez criado, o credor tributário pode escolher se irá habilitar seus créditos por ele, ou manterá as execuções fiscais ativas. É justamente essa dinâmica que cria mais um importante óbice para a tentativa de contagem de prazo decadencial previsto no artigo 10, §10º da Lei nº 11.101/2005 para o crédito público.

8 REsp 1.866.843/ SP, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 22/09/2020, DJE 05/10/2020.

9 De outro lado, na falência, os créditos fazendários, mesmo com seus privilégios e a presunção de liquidez e certeza decorrente da inscrição em dívida ativa, participam do processo, por não serem os primeiros a serem pagos. Para que ocorra essa participação dos créditos fazendários na falência, é essencial que eles sejam incluídos no quadro geral de credores, o que exige sua participação no procedimento de verificação de créditos, por meio do incidente de classificação do crédito público, introduzido pela Lei 14.112/2020. No regime anterior à Lei 14.112/2020, as execuções fiscais não eram suspensas, de acordo com a visão da maioria da doutrina. No novo regime, as execuções fiscais ficarão suspensas com a decretação da falência (Lei 11.101/2005 – art. 7º-A, § 4º, V), sem prejuízo da possibilidade de prosseguimento contra os corresponsáveis. (Tomazette, 2021, p. 28–29)

10 REsp n. 1.839.843, Rel. Ministro Raul Araújo, Segunda Seção, julgado em 31/05/2023, DJE de 02/06/2023

Em relação à habilitação de crédito comum, regulada pelo artigo 7º da lei falimentar, o termo inicial da contagem é claro e objetivo: o credor deve apresentar sua habilitação ou impugnação no prazo de 15 dias após a publicação do edital que indica a relação de credores elaborada pelo administrador judicial. Já o ICCP não possui um marco inicial definido, uma vez que sua instauração não depende de ato da Fazenda Pública, e, além disso, mantém-se a prerrogativa fazendária de optar pela sua participação no procedimento falimentar.

Assim, também a ausência de um termo inicial claro para o ICCP carrega a inaplicabilidade do prazo decadencial do artigo 10, §10º, da Lei nº 11.101/2005, uma vez que não há um evento objetivo que dispare a contagem do prazo.

Além disso, é importante considerar que a fixação de prazos decadenciais para créditos tributários é matéria reservada a lei complementar, nos termos do artigo 146, III, “b” da Constituição Federal. Assim, uma norma de lei ordinária, como a Lei nº 11.101/2005, não poderia restringir o direito da Fazenda Pública de buscar a satisfação de seus créditos por meio do ICCP.

Como visto, para além da exigência de lei complementar a disciplinar a decadência do crédito tributário, a diferença entre o regime da habilitação comum e o regime do ICCP é significativa. Enquanto a habilitação do artigo 7º segue prazos objetivos e possui uma estrutura procedimental bem delimitada, o ICCP é instaurado de ofício e sua adesão é facultativa para a Fazenda Pública. Esse aspecto fortalece o entendimento de que o prazo decadencial do artigo 10, §10, não pode ser aplicado ao ICCP, pois não há um marco temporal definido que permita a contagem do prazo.

Os prazos decadenciais possuem natureza jurídica extintiva, operando a perda do direito de exercer determinada pretensão em razão do transcurso do tempo. Diferenciam-se dos prazos prescricionais, pois afetam o próprio direito material, e não apenas a exigibilidade da pretensão. Para que um prazo decadencial seja aplicável, é imprescindível a existência de uma norma que estabeleça de forma clara tanto o seu período de duração quanto o marco inicial para sua contagem. Sem esse ponto de partida definido, não há como aferir com precisão quando o prazo se inicia, tornando inviável sua aplicação prática e comprometendo a segurança jurídica das relações envolvidas.

Um argumento adicional que reforça a inaplicabilidade do prazo decadencial do artigo 10, §10, ao crédito público, no âmbito do Incidente de Classificação de Crédito Público (ICCP), decorre da leitura do §5º do artigo 7º-A da Lei nº 11.101/2005. O referido dispositivo prevê que, na hipótese de a Fazenda Pública não apresentar, no prazo estipulado, a relação de créditos inscritos em dívida ativa, o incidente será simplesmente arquivado, podendo ser desarquivado a qualquer tempo mediante requerimento. Ou seja, a consequência da inércia da Fazenda não é a perda do direito, mas apenas o arquivamento formal do incidente, sem qualquer efeito extintivo ou preclusivo.

Ainda que o §5º mencione que se observará, “no que couber”, o disposto no artigo 10, essa remissão deve ser interpretada com cautela e dentro dos limites da lógica interna do próprio dispositivo: não há sentido jurídico em aplicar um prazo decadencial — com natureza extintiva — a um procedimento cuja ausência de manifestação enseja apenas o arquivamento provisório, reversível por simples petição. A ausência de sanção processual grave confirma o caráter facultativo da atuação fazendária no ICCP e enfraquece, ainda mais, qualquer tentativa de submeter esse procedimento ao regime restritivo previsto para os credores privados.

É nesse momento que podemos verificar o aqui defendido também para os créditos não tributários inscritos em dívida ativa, em razão do previsto nos artigos 186 a 192 do CTN e artigo 29 da Lei nº 6.830/80. Vejam, a razão de ser dessa previsão é justamente a indisponibilidade do crédito público, que não se sujeita às liberalidades e conveniências ínsitas aos créditos privados, característica essa que se amolda tanto ao de natureza tributária, quanto ao de natureza não tributária.¹¹

Assim, a natureza do crédito público inscrito em dívida ativa — seja ele tributário ou não tributário — é irrelevante para fins de afastamento da submissão à Lei de Falências. O artigo 6º da Lei nº 11.101/2005, tanto em sua redação original do §7º quanto na do §7º-B, incluído pela Lei nº 14.112/2020, ao dispor que o deferimento da recuperação judicial não suspende as execuções fiscais, não faz qualquer distinção quanto à natureza do crédito exequendo.

O mesmo se observa no artigo 7º-A da referida lei, que trata do Incidente de Classificação de Crédito Público, igualmente sem diferenciar a origem dos créditos. De fato, a legislação falimentar utiliza a terminologia “execuções fiscais” em consonância com o conceito adotado na legislação tributária, segundo o qual tanto os créditos tributários quanto os não tributários inscritos em dívida ativa possuem natureza fiscal e são dotados dos mesmos privilégios e garantias.¹²

Nesse exato sentido são as disposições dos artigos 1º e 2º da Lei nº 6.830/80, que definem como Dívida Ativa o crédito tributário e não tributário assim definido na Lei nº 4.320/64, que, por sua vez, elenca, sem distinção de forma de cobrança, o crédito da Fazenda Pública¹³.

11 *Art. 29 - A cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, liquidação, inventário ou arrolamento.*

12 *§ 7º-B.* O disposto nos incisos I, II e III do caput deste artigo não se aplica às execuções fiscais, admitida, todavia, a competência do juízo da recuperação judicial para determinar a substituição dos atos de constrição que recaiam sobre bens de capital essenciais à manutenção da atividade empresarial até o encerramento da recuperação judicial, a qual será implementada mediante a cooperação jurisdicional, na forma do art. 69 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), observado o disposto no art. 805 do referido Código.

13 *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.*

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título.

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação

É evidente, portanto, que a legislação não vincula o conceito de dívida ativa à natureza do crédito — se tributário ou não —, mas sim à sua titularidade pelo ente público. Nesse sentido, como observa Paulo Cesar Conrado, o que caracteriza a execução como fiscal não é a natureza da obrigação exequenda, mas o fato de ela ser promovida pelo poder público, conforme reafirmado, por exemplo, no §2º da Lei nº 6.830/80. (2017, p. 93).

Aliás, exatamente nesse sentido o Superior Tribunal de Justiça tem reiterado sua jurisprudência quando analisa o crédito não tributário inscrito em dívida ativa e o regime recuperacional, merecendo especial citação do REsp nº 1.931.633/GO, que consolidando jurisprudência da corte superior, entendeu que *“em que pese a dicção aparentemente restritiva da norma do caput do art. 187 do CTN, a interpretação conjugada das demais disposições que regem a cobrança dos créditos da Fazenda Pública insertas na Lei de Execução Fiscal, bem como daquelas integrantes da própria Lei 11.101/05 e da Lei 10.522/02, autorizam a conclusão de que, para fins de não sujeição aos efeitos do plano de recuperação judicial, a natureza tributária ou não tributária do valor devido é irrelevante”*¹⁴

Essa interpretação reforça que tanto os créditos tributários quanto os não tributários, quando inscritos em dívida ativa, integram igualmente o conceito de crédito fiscal e se submetem ao mesmo regime jurídico.

Apesar de o artigo 4º, §4º da Lei de Execução Fiscal não aplicar o artigo 187 do CTN - que afasta os créditos tributários da submissão à Recuperação Judicial e Falência

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, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis 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*.

- 14 PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO CONFLITO DE COMPETÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. ATO CONSTRITIVO. JUÍZO DA RECUPERAÇÃO. ANÁLISE. DECISÃO MANTIDA. 1. “O deferimento do processamento da recuperação judicial não tem, por si só, o condão de suspender as execuções fiscais, na dicção do art. 6º, § 7º, da Lei n. 11.101/2005, porém a pretensão constritiva direcionada ao patrimônio da empresa em recuperação judicial deve, sim, ser submetida à análise do juízo da recuperação judicial” (AgInt no CC 166.058/MG, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 02/06/2020, DJe 09/06/2020). 2. Agravo interno a que se nega provimento. (AgInt no CC 172.416/SC, Rel. Ministro ANTONIO CARLOS FERREIRA, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 01/12/2020, DJe 09/12/2020) AGRAVO INTERNO NO CONFLITO DE COMPETÊNCIA. RECUPERAÇÃO JUDICIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ATOS DE CONSTRIÇÃO. JUÍZO RECUPERACIONAL. COMPETÊNCIA. CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO. INOBSERVÂNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. 1. A Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça definiu que cabe à Segunda Seção julgar conflito de competência relativo à constrição praticada em execução fiscal que atinja o patrimônio de empresa em recuperação judicial. 2. A despeito de as execuções fiscais não se suspenderem em decorrência do processamento de recuperação judicial da empresa devedora, eventuais atos de constrição contra o seu patrimônio devem passar pelo crivo do juízo recuperacional. 3. O Supremo Tribunal Federal entende que a mera interpretação de lei não viola a cláusula de reserva de plenário, nem afronta a disposição da Súmula Vinculante nº 10/STF. 4. Agravo interno não provido. (AgInt no CC 162.450/GO, Rel. Ministro RICARDO VILLAS BÔAS CUEVA, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 18/08/2020, DJe 26/08/2020)

- aos créditos não tributários inscritos em dívida ativa, o artigo 29 da Lei de Execução Fiscal, expressamente, estende aos créditos não tributários inscritos em dívida ativa o privilégio de não se sujeitar a concurso de credores, reproduzindo, portanto, o próprio artigo 187 do CTN.¹⁵

Dessa leitura conjunta percebe-se que a alteração proposta do artigo 29 de “*crédito tributário*” para “*Dívida ativa da fazenda pública*” tornou os créditos públicos não tributários excluídos da Recuperação Judicial.¹⁶

Assim, não há que se cogitar de interpretação que possibilite a aplicação do artigo 10, §10, da Lei nº 11.101/05 nem mesmo para os créditos não tributários, já que não há distinção de origem no crédito público para efeitos da lei falimentar, o que encontra fundamento no artigo 29 da Lei de Execuções Fiscais, e artigo 29 da Lei nº 4.320/64, além dos artigos 186 a 192 do CTN.

Por fim, a interpretação restritiva das normas de decadência também reforça essa conclusão. Como o artigo 10, §10 trata da habilitação comum, sua extensão ao

15 *A segunda classe dos credores da falida é a dos créditos públicos, isto é, os disciplinados pelo direito público. São créditos titularizados pelo estado ou por ente ao qual a lei estende as garantias e prerrogativas deste. Engloba, assim, os créditos fiscais (do estado e seus desmembramentos) e os parafiscais (dos entes aos quais foram estendidas as garantias e prerrogativas do estado).*

Dividem-se os créditos fiscais em tributários e não tributários, isto é, os direitos creditícios titularizados pelo estado podem decorrer de inadimplemento pela sociedade falida de obrigação relativa a tributo (impostos, taxas e contribuições) ou relacionada a qualquer outra causa (p. ex., indenização por acidente de trânsito, descumprimento de contrato de fornecimento de bens ou serviços, prejuízos derivados da má execução de obra etc.).

Os créditos fiscais podem ser inscritos na dívida ativa, nos termos da Lei n. 6.830/80 (Lei das Execuções Fiscais). A União, os Estados, o Distrito Federal, os Territórios, os Municípios e as autarquias (fundacionais ou corporativas) podem inscrever na dívida ativa qualquer crédito que titularizem, tributários ou não tributários. Note-se que, para fins de aparelhamento da execução fiscal, é irrelevante a natureza do crédito do estado. Uma vez inscrito na dívida ativa, pode-se promover a execução contra o contribuinte que não pagou o imposto (crédito fiscal tributário) e contra o motorista responsável pelo acidente de trânsito que danificou veículo do estado (crédito fiscal não tributário).

Para fins de classificação do crédito na falência, contudo, o administrador judicial deve atentar para uma sutil nuance do direito positivo. Quando o tributo não é pago no vencimento, a Administração Pública não tem outra alternativa senão inscrever o correspondente crédito fiscal na dívida ativa (CTN, art. 201). Trata-se de ato administrativo vinculado. Os créditos contra a falida de natureza tributária, assim, sempre estarão inscritos na dívida ativa e deverão ser pagos pelo administrador judicial logo após os trabalhistas e equiparados e os credores com garantia real (CTN, art. 186, parágrafo único, I). Quanto aos créditos fiscais não tributários, por sua vez, o Poder Público pode optar por inscrevê-los ou não na dívida ativa. Definir a melhor forma de cobrar o devedor, nesse caso, é ato discricionário. Em relação a eles, portanto, o administrador judicial deve guiar-se por critério estritamente formal: quando inscrito na dívida ativa, o crédito não tributário do estado tem a mesma classificação do tributário (Lei n. 6.830/80, art. 4º, § 4º) e deve ser pago igualmente após os trabalhistas e equiparados e os credores com garantia real, mas, quando não está inscrito, sua classificação correta é a dos quirografários, devendo o administrador judicial processar o pagamento junto com o dos demais credores dessa categoria.” (Coelho, 2016, p. 342–345)

16 *“As pessoas jurídicas de direito público acima referenciadas poderão desfrutar de créditos de natureza não tributária, como por exemplo, indenizações devidas em virtude de ilícito contratual ou extracontratual. Esses créditos, uma vez inscritos na dívida ativa, terão, a teor do §4º, do artigo 4º, da Lei nº 6.830/80, o mesmo tratamento de preferência dos créditos tributários, aplicando-se-lhes o art. 186 do código Tributário Nacional. Todavia, não estando regularmente inscritos, concorrerão como quirografários.”* (Campinho, 2015, p. 429)

ICCP seria indevida, pois representaria uma ampliação do alcance de uma norma que deve ser interpretada estritamente. Ademais, o artigo 187 do CTN, ao dispor que a Fazenda Pública não está obrigada a habilitar seu crédito na falência, confirma que qualquer mecanismo que condicione o exercício dessa prerrogativa à observância de um prazo decadencial estabelecido por lei ordinária é juridicamente questionável.

O PRAZO DECADENCIAL DO ARTIGO 10, §10, DA LEI Nº 11.101/2005: FUNDAMENTOS, ALCANCE E INAPLICABILIDADE AO CRÉDITO PÚBLICO.

O artigo 10 da Lei nº 11.101/2005 disciplina as chamadas habilitações retardatárias, isto é, aquelas apresentadas após o prazo de 15 dias contado da publicação do edital com a relação de credores indicada pelo devedor. A norma deve ser interpretada de forma ampla, de modo a abranger não apenas os pedidos de inclusão de créditos omitidos, mas também as impugnações relativas a valores, natureza jurídica ou existência de créditos indevidamente listados.

Tal compreensão decorre da própria lógica do concurso de credores, no qual o objetivo é assegurar o tratamento isonômico entre os legitimados, permitindo a correção de eventuais distorções na formação do quadro geral. Até a homologação do quadro-geral de credores, tais habilitações ou impugnações seguem o rito das impugnações judiciais e são submetidas ao crivo do juízo falimentar.

No entanto, a ausência de limitação temporal clara para sua apresentação gerava insegurança jurídica, alimentando a perpetuação do processo falimentar e contrariando a lógica de eficiência e recomeço (*fresh start*) que orienta os modernos sistemas de insolvência.

Nesse contexto, a introdução do §10 ao artigo 10 pela Lei nº 14.112/2020 representou um marco importante ao estabelecer um prazo decadencial de três anos para a apresentação de habilitações ou impugnações retardatárias, contribuindo para a estabilização do processo concursal e a concretização de sua finalidade última: a superação ordenada da crise empresarial.

O referido parágrafo estabelece que o credor deverá apresentar o pedido de habilitação ou de reserva no prazo máximo de três anos contados da publicação da sentença de quebra. Tal previsão visa conferir maior celeridade e eficiência ao processo concursal, evitando que a solução da crise empresarial se prolongue indefinidamente, tornando-se excessivamente onerosa. A norma impõe um dever de proatividade aos credores, sob pena de decadência do direito de habilitar seu crédito na falência, promovendo estabilidade nas relações jurídicas estabelecidas no âmbito da insolvência.¹⁷

17 (...) tem por finalidade a celeridade do processo concursal, mas, principalmente, sua eficácia. A meta essencial é evitar feitos que se esparramem pelo tempo, infindos, fazendo com que a solução da crise seja excessivamente custosa. Portanto, em face da decretação da falência, cria-se um dever de proficiência, de proatividade, um dever de iniciativa e acuro, sob pena de se caducar o direito respectivo. (Mamede, 2022, p. 101)

Essa limitação temporal à habilitação de créditos dialoga com os fundamentos da doutrina do *fresh start*, que busca assegurar ao devedor honesto a possibilidade de recomeçar sua vida econômica livre do peso de dívidas impagáveis. Contudo, no Brasil, a aplicação prática dessa doutrina encontra entraves estruturais significativos.

Em primeiro lugar, porque o regime concursal brasileiro exclui a pessoa física não empresária da possibilidade de requerer falência ou recuperação, permitindo o acesso apenas ao empresário ou à sociedade empresária (Lei 11.101/2005, art. 1º). Na prática, isso significa que a maior parte das falências envolve pessoas jurídicas, cujas obrigações se extinguem com o encerramento da sociedade empresária, sem necessidade de qualquer reabilitação. Por outro lado, a pessoa física permanece existindo mesmo após a insolvência, e continua sujeita aos efeitos econômicos e sociais do endividamento, razão pela qual é justamente ela quem necessita da proteção do *fresh start*.

Como afirma Elizabeth Warren:

Devedores pessoas físicas continuam a consumir e produzir, enquanto suas contrapartes empresariais podem simplesmente desaparecer após a distribuição de seus ativos entre os credores. A política de falência voltada ao consumidor está, com razão, centrada no fresh start, de modo bem mais intenso do que nas falências corporativas. (1993, p. 341)

Essa distinção, própria do sistema norte-americano, revela a limitação brasileira: ao manter a pessoa física não empresária à margem do regime concursal, o ordenamento jurídico nacional impede que justamente o sujeito mais vulnerável tenha acesso à reabilitação econômica e social após a falência.

O segundo fator que compromete a efetividade do *fresh start* no Brasil reside no artigo 158, V, da Lei nº 11.101/2005. Ainda que esse dispositivo preveja a extinção das obrigações do falido após o transcurso de três anos da decretação da falência — e esteja, portanto, alinhado com a finalidade de permitir um recomeço —, sua eficácia é amplamente mitigada pela exclusão do crédito tributário. (Sacramone, 2021, p. 99)

O artigo 191 do Código Tributário Nacional, reformulado pela LC nº 118/2005, impõe a quitação integral dos tributos para a concessão de extinção das obrigações. Isso significa que, mesmo após o prazo de três anos, os débitos tributários permanecem exigíveis, limitando drasticamente a utilidade do dispositivo para a plena reabilitação do devedor. A tentativa de construir um *fresh start* para o falido brasileiro — sobretudo para o pequeno empresário individual, que responde com todo o seu patrimônio pessoal pelas dívidas da empresa, dada a inexistência de separação patrimonial — torna-se assim incompleta e, em muitos casos, inócua. O resultado é um sistema que consagra,

formalmente, a ideia de recomeço, mas não entrega os instrumentos necessários para realizá-lo de maneira efetiva.¹⁸

Tal arranjo normativo, por si só, já afasta a ideia de imposição de um prazo decadencial que sirva não só ao credor particular, mas também ao credor público. Em outros termos, tal como ocorre com o artigo 158, V, da Lei nº 11.101/05, a eficácia do artigo 10, §10, da Lei nº 11.101/05 encontra óbice, em relação ao crédito público, na disposição do art. 191 do CTN.

A aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 10, §10, da Lei nº 11.101/2005 ao Incidente de Classificação de Crédito Público, previsto no artigo 7º-A da mesma lei, encontra obstáculos jurídicos evidentes. Trata-se de um procedimento de instauração voluntária e exclusiva do juízo, o que impede que a Fazenda Pública — que não detém a iniciativa do ato — seja penalizada pela inércia alheia.

Além disso, o incidente segue rito próprio, distinto da habilitação comum de créditos privados (artigo 9º e 10 da lei falimentar), o que afasta a aplicação automática de prazos previstos para outros legitimados. Tais diferenças estruturais tornam incompatível a imposição do prazo decadencial ao crédito público.¹⁹

18 *Além do preenchimento de um desses requisitos para a extinção das obrigações do falido, por sentença, o Código Tributário Nacional determinou em seu art. 191, por meio de sua nova redação conferida pela Lei Complementar n. 118/2005 e que o adaptou à legislação falimentar, que a extinção das obrigações do falido requereria prova de quitação de todos os tributos. Para que a extinção das obrigações do falido possa, nessas hipóteses, ser reconhecida, necessário demonstrar a extinção das obrigações tributárias mediante Certidão Negativa de Débito Tributário. (Sacramone, 2021, p. 961)*

19 As únicas decisões encontradas referem-se ao início da vigência do prazo decadencial criado pelo artigo 10, §10 da Lei falimentar:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. FALÊNCIA. *Decisão que indeferiu o pleito de declaração de decadência dos créditos que não foram objeto de habilitação depois de transcorrido o prazo de 3 anos de vigência da Lei n.º 14.112/2020. Prazo decadencial do art. 10, §10, da Lei n.º 11.101/2005 antes inexistente. Aplicabilidade imediata com termo inicial na data da vigência da lei que o instituiu. Segurança jurídica. DECISÃO REFORMADA. RECURSO PROVIDO* (TJSP, Relator(a): AZUMA NISHI Comarca: São Paulo Órgão julgador: 1ª Câmara Reservada de Direito Empresarial Data do julgamento: 26/07/2024 Data de publicação: 26/07/2024)

HABILITAÇÃO DE CRÉDITO – *Decisão que declarou a decadência do direito, com fundamento no art. 10, §10, da Lei n. 11.101/2005, com a redação dada pela Lei nº 14.112/2020 – Impossibilidade de contagem do prazo decadencial antes da vigência da própria lei que o instituiu – Princípio da segurança jurídica que deve ser observado – Precedentes – Afastada a decadência e determinado o processamento da habilitação de crédito – Agravo provido* (TJSP, Relator(a): Rui Cascaldi Comarca: São Paulo 1ª Câmara Reservada de Direito Empresarial Data do julgamento: 19/07/2024 Data de publicação: 19/07/2024)

RECURSO ESPECIAL. EMPRESARIAL. FALÊNCIA. HABILITAÇÃO DE CRÉDITO. DECADÊNCIA. PRAZO TRIENAL. TERMO INICIAL. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 10, § 10, DA LEI Nº 11.101/2005. 1. A questão controvertida resume-se a definir qual o termo inicial do prazo trienal para habilitação de crédito nas hipóteses em que a falência foi decretada antes da vigência da Lei nº 14.112/2020. 2. Antes das alterações promovidas na Lei de Falência em 2020, era possível promover a habilitação retardatária do crédito até o encerramento da recuperação judicial ou da falência. 3. A Lei nº 14.112/2020 introduziu o artigo 10, § 10, na Lei nº 11.101/2005, o qual estabeleceu o prazo de 3 (três) anos, a contar da data em que decretada a quebra, para o ajuizamento das habilitações e pedidos de reserva de crédito, sob pena de decadência. 4. No caso das falências decretadas antes da vigência da Lei nº 14.112/2020, o prazo a que alude o artigo 10, § 10, da Lei nº 11.101/2005 deve ter como termo inicial a data de entrada em vigor da Lei nº 14.112/2020. 5. Recurso especial provido. (STJ, 3ª. Turma, REsp 2110265 – SP, rel. Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, j.24.09.2024)

E mais, a decadência não afeta diretamente a pretensão obrigacional do credor, mas sim o poder de intervir no processo falimentar, restringindo sua possibilidade de habilitação do crédito e participação no concurso de credores. Nesse sentido, o prazo decadencial previsto no artigo 10, §10, da LREF implica a perda do direito processual de requerer a inclusão do crédito na falência, vedando sua posterior cobrança no âmbito do processo concursal.

Como já visto, tratando-se do credor tributário, tal perda não existe, já que sequer possui a obrigação inicial de estar no procedimento falimentar. (Dias; Cunha, 2022, p. 196)

CONCLUSÃO

A análise empreendida neste artigo demonstrou, com base em fundamentos constitucionais, legais e sistemáticos, que o prazo decadencial previsto no artigo 10, §10, da Lei nº 11.101/2005 é inaplicável aos créditos públicos, sejam eles tributários ou não tributários. Essa constatação decorre, em primeiro lugar, da reserva de lei complementar estabelecida no artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal, que confere exclusivamente ao Código Tributário Nacional — norma de natureza complementar — a competência para disciplinar a decadência e a prescrição dos créditos fazendários.

Além disso, evidenciou-se que o Incidente de Classificação de Crédito Público (ICCP), previsto no artigo 7º-A da Lei nº 11.101/2005, possui natureza procedimental distinta da habilitação comum de credores. Seu caráter facultativo e a ausência de marco temporal objetivo para sua instauração afastam a possibilidade de aplicação automática de prazos decadenciais concebidos para hipóteses em que há exigência ativa do credor, como no artigo 10.

Também se verificou que a própria lógica do *fresh start*, que inspira a norma do artigo 10, §10, não se aplica ao crédito público, cuja indisponibilidade impede que ele seja submetido às mesmas condições de renúncia, prazo ou extinção que caracterizam os créditos privados. A imposição de um limite temporal por lei ordinária para atuação da Fazenda Pública no processo falimentar não apenas viola o CTN, mas compromete a própria estrutura normativa que sustenta o crédito público como instrumento de interesse público.

Dessa forma, conclui-se que qualquer tentativa de submeter os créditos inscritos em dívida ativa ao prazo decadencial do artigo 10, §10, da Lei nº 11.101/2005 carece de fundamento jurídico válido. A incompatibilidade é técnica, normativa e principiológica, exigindo interpretação que preserve a coerência do sistema tributário e a autonomia constitucional do crédito público no âmbito do processo falimentar.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. Salvador: Juspodium, 2025.

ALVES, Alexandre Ferreira de Assumpção; SALLES, Thalita Almeida. O crédito de direito público na falência com o advento da Lei nº 14.112/2020. **Revista de Direito Empresarial – RDEmp**, Belo Horizonte, ano 19, n. 1, p. 203–240, 2022.

CAMPINHO, Sérgio. **Falência e recuperação de empresa: o novo regime da insolvência empresarial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2015.

CONRADO, Paulo Cesar. **Execução fiscal**. São Paulo: Noeses, 2017.

COSTA, Daniel Carnio; MELO, André Nasser de. **Comentários à lei de recuperação de empresas e falência**. 6. ed. Curitiba: Juruá, 2025.

DIAS, Maria Rita Rebello Pinho; CUNHA, Fabiana Andrade Martins. **Comentários à Lei de Recuperação de Empresas e Falência**. São Paulo: ContaCorrente, 2022.

MAMEDE, Gladston. **Direito empresarial brasileiro: falência e recuperação de empresas**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2022.

SACRAMONE, Marcelo Barbosa. **Comentários à lei de recuperação de empresas e falência**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

TOMAZETTE, Marlon. **Comentários à reforma da Lei de Recuperação de Empresas e Falência: conforme as alterações trazidas pela Lei 14.112/2020**. São Paulo: Foco, 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

ULHOA COELHO, Fábio. **Comentários à Lei de Falências e de Recuperação de Empresas**. 14. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2021.

ULHOA COELHO, Fábio. **Curso de direito comercial. Volume 3**. 21. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2024.

WARREN, Elizabeth. Bankruptcy policymaking in an imperfect world. **Michigan Law Review**, v. 92, p. 336–387, 1993.

14

REFORMA TRIBUTÁRIA E A REORGANIZAÇÃO DA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA: DESAFIOS E PERSPECTIVAS.....275

Aline Della Vittoria

INTRODUÇÃO.....275

A DÍVIDA ATIVA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO ATUAL.....276

OS NOVOS FUNDAMENTOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO APÓS A EC nº 132/2023.....278

Novo regime de transição e implicações práticas.....278

A Criação do Comitê Gestor e o Novo Arranjo Institucional.....283

IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE A GESTÃO DA DÍVIDA ATIVA.....284

A Apuração Assistida e seus Reflexos sobre o Passivo Tributário.....284

Desafios Concernentes à Instituição do Imposto Seletivo (IS).....286

Mecanismos de Automação Tributária: *Cashback* e *Split Payment*.....287

DESAFIOS E OPORTUNIDADES PARA A REORGANIZAÇÃO DA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA.....289

A Dívida Ativa e o Desafio da Justiça Fiscal.....289

Propostas com Vista à Construção de um Modelo mais Eficiente de Cobrança de Dívida Ativa.....290

Oportunidades: Redução da Litigiosidade no Médio e Longo Prazo.....292

CONCLUSÕES.....293

REFERÊNCIAS.....294

REFORMA TRIBUTÁRIA E A REORGANIZAÇÃO DA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA: DESAFIOS E PERSPECTIVAS

Aline Della Vittoria¹

RESUMO. A Emenda Constitucional nº 132/2023 introduziu a mais profunda Reforma Tributária brasileira desde a Constituição Federal de 1988, com impactos significativos não apenas na estrutura e arrecadação dos tributos sobre o consumo, mas também na gestão e cobrança da dívida ativa. A criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e do Comitê Gestor do IBS implica uma redefinição da titularidade, da competência administrativa e dos meios de cobrança dos créditos tributários. Diante desse cenário, o presente artigo propõe-se a analisar os potenciais reflexos da reforma sobre os modelos tradicionais de inscrição e cobrança da dívida ativa, tanto do ponto de vista jurídico quanto prático. A partir de uma abordagem crítico-analítica, examinam-se os desafios da transição federativa, os riscos de sobreposição de competências, os possíveis entraves institucionais e as oportunidades de integração tecnológica e normativa. A pesquisa parte da análise legislativa e experiências práticas, propondo caminhos para uma reorganização racional e colaborativa da cobrança da dívida ativa no novo sistema tributário. Conclui-se que a efetividade do novo modelo dependerá da harmonização entre os entes federativos e da construção de uma governança fiscal baseada na transparência, tecnologia e cooperação institucional.

PALAVRAS-CHAVE: Reforma Tributária. Dívida Ativa. Sistema Tributário Nacional.

INTRODUÇÃO

A aprovação da Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023, originada a partir da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 45/2019, representou um marco na tentativa de racionalizar e simplificar o sistema tributário brasileiro. Com a substituição

1 Mestre em Direito Internacional pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Especialista em Direito Tributário pela PUC-Minas. Especialista em Direito Civil pela UCAM. Ex-Advogada da EBCT. Ex-Advogada do BNDES. Ex-Advogada da União. Procuradora da Fazenda Nacional. Chefe da Divisão de Combate à Fraude e Investigação Fiscal na PRFN2.

de cinco tributos sobre o consumo (IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS) pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), a reforma introduziu um novo modelo de arrecadação baseado na unificação de tributos e na coordenação entre os entes federativos.

A regulamentação dessa nova estrutura deu-se por meio do Projeto de Lei Complementar (LC) nº 68/2024, que trouxe regras de transição, definições sobre as alíquotas e a instituição do Comitê Gestor, órgão responsável por gerir a arrecadação e distribuição das receitas do IBS.

A reforma aprovada, contudo, vai além da simplificação do sistema. Ela impõe significativas mudanças institucionais para a Fazenda Pública, que terá de lidar com novos desafios operacionais, normativos e tecnológicos no âmbito da gestão e recuperação dos créditos públicos. A alteração no modelo de competência tributária e a centralização parcial da arrecadação afetam diretamente a lógica de inscrição e cobrança da dívida ativa, exigindo adaptação das estruturas responsáveis por essa função nos níveis federal, estadual e municipal.

Ademais, ao manter a forte incidência sobre o consumo e não incorporar medidas mais robustas de tributação sobre renda e patrimônio, a reforma deixa intocados aspectos estruturais da regressividade do sistema brasileiro. Nesse contexto, a Fazenda Pública será chamada a atuar com maior eficiência, inteligência fiscal e articulação institucional, a fim de garantir a efetividade da arrecadação, mitigar a evasão fiscal e assegurar a sustentabilidade das políticas públicas.

O presente artigo tem como escopo examinar os principais desafios que a nova ordem tributária impõe à atuação da Fazenda Pública, com ênfase nas mudanças relativas à gestão da dívida ativa no novo ambiente institucional. Busca-se compreender como o novo desenho normativo impacta a recuperação dos créditos públicos e apontar caminhos possíveis para sua modernização, inclusive por meio da adoção de ferramentas tecnológicas e soluções cooperativas entre os entes federados.

A DÍVIDA ATIVA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO ATUAL

Atualmente, o sistema tributário brasileiro é considerado um dos mais complexos do mundo. Tal complexidade decorre, em grande parte, do modelo constitucional adotado, baseado no princípio da repartição de competências, mediante o qual cada um dos entes federativos possui autonomia para instituir e arrecadar tributos dentro de sua esfera de atuação.

Além disso, os tributos se distribuem em pelo menos cinco espécies distintas, cada uma com suas próprias características quanto à aplicabilidade, vigência, fatos geradores, bases de cálculo, alíquotas, obrigações acessórias, bem como em relação aos regimes de imunidades e isenções.

Outro fator que contribui para a complexidade é a natureza fragmentada da legislação tributária: cada competência tributária possui sede constitucional própria

e regulamentação legal e infralegal sujeita a frequentes atualizações. Isso torna a legislação altamente esparsa, técnica e de difícil acompanhamento, especialmente sob a ótica do *compliance*.

Nessa toada, a dívida ativa de cada ente federado não apenas espelha a autonomia tributária assegurada constitucionalmente, como também evidencia os efeitos práticos da complexidade normativa e estrutural do sistema tributário brasileiro. A existência de múltiplas legislações, procedimentos administrativos e entendimentos jurisprudenciais, aplicáveis conforme o ente responsável pela cobrança, dificulta a uniformização de práticas, compromete a efetividade da recuperação dos créditos inscritos e amplia o custo operacional da cobrança.

Em um cenário de normas esparsas e em constante mutação, os órgãos responsáveis pela inscrição, controle e cobrança da dívida ativa - como as Procuradorias Fiscais e as Secretarias da Fazenda - enfrentam grandes desafios para manter a consistência e a legalidade dos lançamentos, além de terem de suplantar dificuldades técnicas para gerir grandes volumes de débitos com segurança jurídica e eficiência.

A fragmentação institucional e a ausência de sistemas integrados também geram assimetrias na cobrança, pois há entes federativos com estrutura tecnológica e jurídica mais desenvolvida e outros com carência de recursos, o que acentua desigualdades na efetividade da persecução do crédito tributário. Isso se reflete, por exemplo, na disparidade de índices de recuperação da dívida ativa entre os entes, na utilização de sistemas informatizados integrados apenas por alguns órgãos, bem como na quantidade de execuções fiscais ajuizadas com baixa probabilidade de êxito.

Por fim, não se deve olvidar que a sobreposição de competências, a multiplicidade de regimes de isenções e imunidades, e a frequente judicialização dos créditos - muitas vezes ocasionadas por vícios decorrentes da própria instabilidade normativa - contribuem para a morosidade dos processos e para o acúmulo de créditos irrecoveráveis, deteriorando a função arrecadatória da dívida ativa.

Desta feita, a cobrança da dívida ativa, longe de ser mero procedimento de execução fiscal, se insere em um contexto sistêmico marcado por entraves jurídicos, operacionais e estruturais. A superação desses obstáculos passa por reformas que promovam maior integração entre os entes federativos, racionalização da legislação infralegal e modernização dos mecanismos de cobrança, com vistas à promoção de um sistema mais eficiente, equitativo e transparente.

A recente promulgação da EC nº 132, de 2023, inaugura um novo ciclo de transformações no sistema tributário brasileiro, com a promessa de maior racionalidade, simplificação e transparência. As mudanças introduzidas pela reforma tributária alcançam justamente os pilares estruturais do modelo vigente, com impactos diretos sobre a organização das competências, a sistemática de arrecadação e, conseqüentemente, sobre a forma de apuração, lançamento e cobrança dos créditos tributários. O próximo capítulo dedicar-se-á à análise desses novos fundamentos constitucionais, buscando compreender como as alterações promovidas pela EC nº

132/2023 poderão influenciar a dinâmica da dívida ativa no futuro, à luz dos princípios da eficiência administrativa, da cooperação federativa e da justiça fiscal.

OS NOVOS FUNDAMENTOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO APÓS A EC nº 132/2023

Após décadas de debates e inúmeras tentativas frustradas de reformar o sistema tributário nacional, as modificações introduzidas pela EC nº 132/2023 representam uma virada paradigmática ao alterar significativamente a arquitetura constitucional dos tributos sobre o consumo.

A motivação central para a reforma repousa na necessidade de enfrentar as distorções históricas do modelo vigente, caracterizado por uma estrutura complexa, fragmentada e ineficiente. A coexistência de diversos tributos com hipótese de incidência similar - ICMS, ISS, PIS, COFINS e IPI - gerava insegurança jurídica, elevava o custo de conformidade fiscal e o grau de litigiosidade, especialmente entre os entes federativos e os contribuintes.

Nessa toada, restava cada vez mais complexa a diferenciação entre as bases tributáveis “mercadoria” e “serviço”², o que ocasionava, em muitos casos, indevida bitributação e levava a guerras fiscais entre entes federativos. Além disso, a existência de “impostos em cascata” (cumulatividade) acabava por onerar a cadeia produtiva e, conseqüentemente, o produto nacional, deixando-o em situação de desvantagem em relação a produtos estrangeiros, tanto no mercado interno quanto no exterior.

A EC nº 132/2023 sobrevém, assim, com a intenção de inaugurar um modelo fundado em princípios como o da simplificação do sistema, neutralidade tributária e transparência na arrecadação e a racionalidade federativa, com vista à promoção de um ambiente mais previsível, equitativo e propício ao desenvolvimento econômico.

O presente capítulo analisa os fundamentos dessa nova ordem tributária, com especial atenção às mudanças no desenho das competências constitucionais, à introdução de novos tributos e órgãos de governança fiscal, bem como às potenciais repercussões dessas transformações sobre a dinâmica da cobrança e da dívida ativa no Brasil.

Redesenho das Competências Tributárias

Um dos pontos centrais da reforma implementada está no redesenho das competências tributárias relacionadas à tributação sobre o consumo. O novo modelo

2 A lista de serviços, constante da Lei Complementar nº 116/2003, invariavelmente engessava a interpretação sobre determinadas atividades, principalmente de conteúdo digital. De se mencionar, ainda, a existência de uma zona cinzenta no que diz respeito a atividades que combinam o fornecimento de bens com a prestação de serviços, tornando difícil saber se é incidente o ICMS ou o ISS. São exemplos clássicos a instalação de equipamentos, o licenciamento de *software* e o fornecimento de refeições mediante a contratação de *buffets*.

rompe com a lógica anterior, baseada em uma multiplicidade de tributos incidentes em diferentes estágios da cadeia econômica e sob titularidade de entes distintos, para instituir um sistema dual baseado em dois tributos: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União (inciso V, do *caput* do art. 195 da Constituição Federal), e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 156-A, da Constituição Federal).

A reforma aprovada representa uma tentativa de superar a sobreposição de normas, a cumulatividade disfarçada e a intensa guerra fiscal que marcaram o sistema anterior. Dessa feita, o novo modelo adota uma estrutura de imposto do tipo IVA (Imposto sobre Valor Agregado), com incidência não cumulativa, apuração por débito e crédito e cobrança no destino - princípio que, por si só, promove uma reorganização profunda da lógica arrecadatória e da relação entre os entes federativos.

A cobrança no destino, em especial, modifica significativamente o modelo de partilha da receita tributária, pois desloca o foco da arrecadação para o local do consumo e não mais para o da produção. Referida mudança tende a reduzir desequilíbrios regionais e a dependência de benefícios fiscais para atração de investimentos, ao mesmo tempo em que exige nova estrutura de governança e controle compartilhado entre os entes, com destaque para a criação do Comitê Gestor do IBS.³

Com indigitado redesenho, o papel dos entes federativos na administração tributária também se transforma: os Estados, Distrito Federal e Municípios passam a atuar de forma mais coordenada na gestão do IBS, enquanto a União se concentra na arrecadação da CBS, observando os mesmos princípios estruturais. Tal reconfiguração deve implicar maior padronização de regras e procedimentos, com potencial impacto sobre toda a cadeia de apuração, fiscalização e, por consequência, sobre a inscrição e a cobrança de créditos tributários inadimplidos.

A nova repartição de competências, embora prometa maior simplicidade e coerência sistêmica, traz consigo uma série de desafios operacionais e institucionais, especialmente durante o período de transição, o que será abordado no próximo tópico.

Novo regime de transição e implicações práticas

O PLP nº 68/2024, aprovado pelo Congresso Nacional em 17 de dezembro de 2024 e convertido na LC nº 214, de 16 de janeiro de 2025, traz em seu texto as principais regras de transição concernentes à implementação do CBS e do IBS.

3 O PLP nº 108/2024, cujo texto foi aprovado pela Câmara dos Deputados e segue sob discussão no Senado Federal, versa sobre a formação do Comitê Gestor do IBS. Seu art. 2º prevê, *in verbis*: “Art. 2º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão, de forma integrada, exclusivamente por meio do CG-IBS, as seguintes competências administrativas relativas ao IBS: I - editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto; II - arrecadar o imposto, efetuar as compensações, realizar as retenções previstas na legislação específica e distribuir o produto da arrecadação aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios; e III - decidir o contencioso administrativo (...)”.

O referido diploma estabeleceu um regime de transição de longa duração, cuidadosamente estruturado para minimizar os impactos abruptos da substituição dos tributos atuais pelo novo modelo dual. Tal transição, prevista para ocorrer ao longo de uma década, entre os anos de 2026 e 2033⁴, será marcada pela convivência simultânea entre os tributos extintos (PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS) e os novos tributos (CBS e IBS), exigindo elevado grau de coordenação institucional e capacidade de adaptação por parte dos contribuintes e da administração tributária.

Vale dizer que, durante o período de transição, as alíquotas da CBS e do IBS serão gradualmente majoradas, ao mesmo tempo em que os tributos a serem substituídos serão paulatinamente reduzidos.

Nessa toada, em 2026 serão aplicadas as alíquotas reduzidas de 0,1% e 0,9% para os fatos geradores do IBS e do CBS ocorridos entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de 2026, sendo que o montante recolhido será compensado com os valores devidos, no mesmo período de apuração, referentes a PIS e COFINS (arts. 323, 346 e 348, da LC nº 214/2025). Caso ainda haja algum saldo remanescente após a compensação, o valor recolhido poderá ser compensado com qualquer outro tributo federal ou ressarcido em até 60 dias.

Especificamente quanto à CBS, a alíquota de referência será fixada pelo Senado Federal, cabendo, contudo, à União fixar, mediante lei, a alíquota efetiva. Assim, nos anos de 2027 e de 2028 será cobrada mediante a aplicação de alíquota a ser fixada em lei ordinária federal, com redução de 0,1% (art. 347, da LC nº 214/2025). Diga-se, noutros termos, que se a alíquota legalmente fixada fosse, hipoteticamente, de 7%, seria cobrada CBS à alíquota de 6,9%.⁵ Os arts. 348 a 359 estabelecem, ainda quanto à CBS, ajustes proporcionais para regimes diferenciados e metodologia para revisão periódica.

Com relação ao IBS, durante o ano de 2026 será cobrado à alíquota estadual de 0,1% e o valor arrecadado não observará as vinculações, repartições e destinações previstas na CF, devendo ser aplicado integral e sucessivamente somente para o financiamento do CG-IBS, bem como para compor o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-Fiscais do ICMS (art. 343, da LC nº 214/2025). Já nos dois anos seguintes, a alíquota segue fixada em 0,1%, porém 0,05% representando a alíquota estadual e os outros 0,05% representando a alíquota municipal (art. 344, da LC nº 214/2025). Mantida a mesma alíquota de 0,1%, nessa fase os Municípios e o DF se inserem no contexto de fiscalização e arrecadação do IBS, sem que isso implique, contudo, ônus adicional ao contribuinte.

Para os anos de 2029 a 2033, será aplicada a alíquota plena de referência para a CBS e IBS, com redutor sobre as operações contratadas pela Administração Pública Direta, Autarquias e Fundações Públicas (art. 349, I, II e III). Já em 2034 e 2035, ultrapassado o período de transição e gradualmente reduzidos e extintos os tributos

4 “Art. 129. Ficam extintos, a partir de 2033, os impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal.”

5 Com exceção das atividades sujeitas aos redutores de 30% ou de 60% e as operações do setor de combustíveis, estas últimas sujeitas a regime específico previsto nos arts. 172 a 180 da LC nº 214/2025.

do regime anterior, as alíquotas de referência da CBS e do IBS passarão a ser aquelas fixadas para o ano anterior (art. 366), devendo ser observada a necessidade de possíveis ajustes (arts. 19 e 369).

O quadro sinótico a seguir resume a situação das alíquotas de CBS e IBS, com foco na transição entre 2027 e 2033 e nos dois anos ulteriores (2034 e 2035):

Ano	CBS	IBS
2027	Alíquota de referência por Resolução do Senado menos 0,1 p.p. (Art. 347, caput e §1º; Art. 349, I). Aplicação de redutor sobre as alíquotas nas operações contratadas pela Administração Pública direta, autarquias e fundações públicas (Art. 349, III)	Em relação aos fatos geradores ocorridos em 2027 e 2028, será cobrado o IBS à alíquota estadual de 0,05% e à alíquota municipal de 0,05% (Art. 344). Aplicação de redutor sobre as alíquotas nas operações contratadas pela Administração Pública direta, autarquias e fundações públicas (Art. 349, III)
2028	Alíquota de referência por Resolução do Senado menos 0,1 p.p. (Art. 347, caput e §1º; Art. 349, I). Aplicação de redutor sobre as alíquotas nas operações contratadas pela Administração Pública direta, autarquias e fundações públicas (Art. 349, III)	Em relação aos fatos geradores ocorridos em 2027 e 2028, será cobrado o IBS à alíquota estadual de 0,05% e à alíquota municipal de 0,05% (Art. 344). Aplicação de redutor sobre as alíquotas nas operações contratadas pela Administração Pública direta, autarquias e fundações públicas (Art. 349, III)
2029	Alíquota de referência por resolução do Senado (Art. 349, I). Aplicação de redutor sobre as alíquotas nas operações contratadas pela Administração Pública direta, autarquias e fundações públicas (Art. 349, III)	Início da cobrança plena com alíquota de referência (Art. 349, II; Art. 360; Art. 361). Aplicação de redutor sobre as alíquotas nas operações contratadas pela Administração Pública direta, autarquias e fundações públicas (Art. 349, III)
2030	Alíquota de referência por resolução do Senado (Art. 349, I). Aplicação de redutor sobre as alíquotas nas operações contratadas pela Administração Pública direta, autarquias e fundações públicas (Art. 349, III)	Alíquota de referência por resolução do Senado (Art. 349, II; Art. 362). Aplicação de redutor sobre as alíquotas nas operações contratadas pela Administração Pública direta, autarquias e fundações públicas (Art. 349, III)
2031	Alíquota de referência por resolução do Senado (Art. 349, I). Aplicação de redutor sobre as alíquotas nas operações contratadas pela Administração Pública direta, autarquias e fundações públicas (Art. 349, III)	IBS segue alíquota de referência (Art. 349, II; Art. 360; Art. 363). Aplicação de redutor sobre as alíquotas nas operações contratadas pela Administração Pública direta, autarquias e fundações públicas (Art. 349, III)
2032	Alíquota de referência por resolução do Senado (Art. 349, I). Aplicação de redutor sobre as alíquotas nas operações contratadas pela Administração Pública direta, autarquias e fundações públicas (Art. 349, III)	IBS segue alíquota de referência (Art. 349, II; Art. 360; Art. 364). Aplicação de redutor sobre as alíquotas nas operações contratadas pela Administração Pública direta, autarquias e fundações públicas (Art. 349, III)
2033	Último ano da transição com alíquota de referência plena (Art. 349, I; Art. 356). Aplicação de redutor sobre as alíquotas nas operações contratadas pela Administração Pública direta, autarquias e fundações públicas (Art. 349, III)	Último ano da transição do IBS com alíquota plena (Art. 349, II; Art. 360; Art. 365). Aplicação de redutor sobre as alíquotas nas operações contratadas pela Administração Pública direta, autarquias e fundações públicas (Art. 349, III)
2034	Ultrapassado o período de transição, a alíquota de referência será aquela fixada para 2033 (Art. 366)	Ultrapassado o período de transição, as alíquotas de referência estadual e municipal do IBS serão aquelas fixadas para 2033 (art. 366)
2035	Ultrapassado o período de transição, a alíquota de referência será aquela fixada para 2033 (Art. 366)	Ultrapassado o período de transição, as alíquotas de referência estadual e municipal do IBS serão aquelas fixadas para 2033 (Art. 366)

Simultaneamente, os tributos antigos serão progressivamente reduzidos até sua completa extinção. Aludido modelo de sobreposição temporária objetiva garantir a arrecadação dos entes federativos e permitir ajustes técnicos e operacionais ao novo sistema. Nesse sentido, os arts. 350 a 352 definem, em linhas gerais, critérios para cálculo e limites máximos das alíquotas de referência, levando em consideração o princípio da neutralidade tributária e a capacidade arrecadatória de cada ente federado.

A transição traz consigo importantes implicações práticas. Do ponto de vista da gestão da dívida ativa, a coexistência de dois sistemas paralelos - um em extinção e outro em consolidação - pode gerar um cenário de ainda maior complexidade normativa e processual, sobretudo no que se refere à identificação do tributo devido, à apuração de créditos e à responsabilização de contribuintes.

Um exemplo de desafio a ser transposto, especificamente no âmbito federal, diz respeito à utilização do saldo credor do PIS e da COFINS (art. 378, da LC nº 214/2025) não apropriados até a data de extinção de referidas contribuições. Uma vez que tais tributos serão paulatinamente sucedidos pela CBS, todo o saldo credor que o contribuinte tenha em razão do regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS poderá ser objeto de compensação com a CBS.

Indigitada possibilidade de compensação, embora prevista como um mecanismo de transição, tende a suscitar sérios entraves administrativos e judiciais. Do ponto de vista da administração tributária, será necessário criar controles rigorosos para validar a origem, legitimidade e a correta quantificação dos créditos acumulados sob o regime anterior, o que demandará significativos ajustes nos sistemas de apuração e fiscalização.

Já no plano judicial, é previsível, ao menos de início, um aumento expressivo no número de litígios, sobretudo em virtude de divergências quanto à interpretação da legislação de transição, da glosa de créditos tributários pela Receita Federal e da eventual demora ou negativa na homologação das compensações. Por fim, a aplicação de eventuais multas moratórias em decorrência de declarações de compensação não homologadas pode gerar autuações que, além de onerar o contencioso, possuem o condão de impactar negativamente a previsibilidade e a estabilidade do ambiente tributário. Assim, muito embora as normas de transição busquem simplificar o sistema a longo prazo, elas podem, paradoxalmente, desencadear um período de acentuada instabilidade normativa e contenciosa no curto prazo.

Além disso, haverá desafios relacionados à integração de sistemas eletrônicos, adaptação de legislações infralegais, à possível necessidade de reestruturação dos órgãos de persecução do crédito público e, principalmente, ao aperfeiçoamento dos mecanismos de controle e cobrança de créditos oriundos de tributos - que, embora extintos no plano constitucional, ainda serão objeto de fiscalização, lançamento e cobrança por muitos anos.

Outro ponto relevante diz respeito à previsão de um sistema de compensação financeira entre os entes federados, voltado à recomposição das perdas de arrecadação

durante a transição. Tal compensação, calculada com base na receita efetiva de cada ente, exigirá mecanismos robustos de governança e transparência, podendo inclusive influenciar a lógica de inscrição e cobrança de dívidas tributárias, na medida em que o valor das compensações poderá ser afetado pela eficiência arrecadatória de cada ente.

Por fim, a necessidade de compatibilizar as regras do novo modelo com os estoques de dívida ativa já existentes - originados sob a égide do regime anterior - pode demandar medidas legislativas e administrativas específicas, sobretudo para evitar insegurança jurídica quanto à exigibilidade e ao processamento desses créditos.

A Criação do Comitê Gestor e o Novo Arranjo Institucional

Conforme já mencionado alhures, a EC nº 132/2023 trouxe, como uma de suas inovações estruturantes, a criação do CG-IBS, órgão técnico de natureza autônoma, responsável por administrar o IBS e operacionalizar a arrecadação e a distribuição da receita entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Esse novo arranjo institucional representa uma tentativa de superar os desafios históricos da fragmentação federativa e da guerra fiscal, ao promover uma governança cooperativa e centralizada do tributo.

O CG será composto por representantes dos entes subnacionais, com equilíbrio entre Estados, Distrito Federal e Municípios, e terá competências amplas, que vão desde a regulamentação infralegal do IBS até a administração do contencioso administrativo unificado, a fixação de parâmetros técnicos, a gestão do sistema eletrônico de apuração e arrecadação, e a operacionalização das transferências entre os entes.

Tal centralização administrativa tem como escopo garantir uniformidade e padronização no tratamento do novo tributo, com vista a reduzir custos de conformidade para os contribuintes e aumentar a eficiência da arrecadação. Por outro lado, a concentração de atribuições em um único órgão intergovernamental representa um desafio institucional inédito, especialmente quanto à sua estruturação, independência técnica e capacidade de articulação federativa.

Do ponto de vista da dívida ativa, o CG não terá, em princípio, competência direta para a inscrição e cobrança de créditos inadimplidos⁶. Contudo, sua atuação

6 Nesse sentido, o *caput* do art. 4º da LC nº 108/2024 prevê que compete ao CG-IBS a tarefa de *coordenar*, com vista à integração entre os entes federativos, as atividades de cobrança e de representação administrativa, realizada pelas administrações tributárias, e de cobrança extrajudicial e judicial e de representação administrativa e judicial. Já os § 1º e § 2º deixam claro que as atividades a que se refere o *caput* serão exercidas em caráter exclusivo por servidores efetivos integrantes das carreiras das administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (nos casos de cobrança e de representação administrativa) e por servidores efetivos integrantes de carreira específica de procurador, instituída em lei estadual, distrital ou municipal (nos casos de cobrança e representação judicial). O § 3º estatui que, na hipótese em que o ente federativo não disponha de procuradoria na data da publicação da lei complementar, as atividades de cobrança extrajudicial e judicial e de representação administrativa e judicial serão realizadas na forma prevista na legislação específica do ente federativo - sem prejuízo de sua atribuição à procuradoria, caso venha a ser posteriormente criada.

impactará profundamente essa esfera, uma vez que ele será responsável por padronizar as regras de apuração do imposto, compartilhar informações fiscais e coordenar o uso de sistemas eletrônicos comuns, elementos essenciais para a consistência e segurança jurídica das futuras inscrições em dívida.

A tendência é, assim, que o CG-IBS atue como um nó institucional de integração fiscal, fomentando a criação de bases de dados consolidadas, cadastros unificados e sistemas de controle compartilhados, os quais poderão ser utilizados também pelos órgãos de execução fiscal para aprimorar as estratégias de cobrança e evitar redundâncias ou conflitos de competência.

Em suma, a criação CG-IBS enceta uma nova etapa na cooperação entre os entes subnacionais e com a própria administração fazendária federal⁷, com reflexos diretos sobre a qualidade da arrecadação, o controle de créditos inadimplidos e a racionalização da máquina fiscal. Ainda assim, seu pleno funcionamento dependerá da criação de um regulamento único, da atuação articulada dos entes e da superação de resistências políticas e operacionais que historicamente marcam o pacto federativo brasileiro.

IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE A GESTÃO DA DÍVIDA ATIVA

A reforma tributária recém-aprovada entabula uma nova configuração fiscal no Brasil, que também projeta transformações importantes sobre a dívida ativa. Embora o texto constitucional reformado não trate diretamente das etapas posteriores à constituição do crédito tributário - como a inscrição, cobrança e execução judicial - os impactos esperados sobre o contencioso, os sistemas de controle e a governança fiscal alcançam, inevitavelmente, a gestão da dívida ativa dos entes federativos. A seguir, são elencados alguns pontos focais no que concerne às inovações que podem causar impactos sobre a gestão da dívida pública.

A Apuração Assistida e seus Reflexos sobre o Passivo Tributário

Mediante a sistemática da apuração assistida (art. 46, da LC nº 214/2025) - que põe termo ao denominado “lançamento por homologação” -, o CG-IBS e a RFB encarregar-se-ão de apresentar uma apuração pré-preenchida do saldo do IBS e CBS, cabendo ao contribuinte conferir os valores, realizar ajustes e proceder à aceitação.

7 Quanto a esse aspecto, o §1º do art. 2º da LC nº 214/2025 prevê: “ (...) §1º Além do previsto no *caput* deste artigo, compete ao CG-IBS: I atuar juntamente com o Poder Executivo federal, com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos relativos às regras comuns aplicáveis ao IBS e à Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS); II -compartilhar com a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional do Ministério da Fazenda, de modo cooperativo e recíproco, informações de interesse fiscal e de cobrança relativas ao IBS e à CBS; III - exercer a gestão compartilhada, em conjunto com a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, do sistema de registro do início e do resultado das fiscalizações do IBS e da CBS (...).” O art. 2º, §1º, I, do PLP nº 108/2024 traz em seu bojo a mesma previsão.

Após a confirmação ou, ainda, na ausência de manifestação do contribuinte sobre a apuração assistida dentro do prazo previsto no regulamento (art. 44, I), considera-se confessada a dívida e constituído o crédito tributário.

A adoção de referido modelo impõe desafios significativos aos três níveis da federação, especialmente no que se refere à infraestrutura tecnológica com vista a garantir a qualidade dos dados, a interoperabilidade de sistemas e a qualificação das administrações tributárias, notadamente do CG-IBS e da RFB.

Ademais, o deslocamento do foco do controle posterior para uma atuação colaborativa em tempo quase real exige a superação de desigualdades estruturais entre os entes federativos.⁸ Municípios de menor porte, por exemplo, podem enfrentar maiores dificuldades para integrar-se a uma sistemática digital de alta complexidade, o que, por sua vez, compromete a uniformidade e a confiabilidade dos dados utilizados na constituição do crédito tributário. Eventuais falhas na geração das apurações assistidas ou na sua disponibilização tempestiva aos contribuintes poderão não apenas comprometer a arrecadação ordinária, mas também gerar passivos tributários litigiosos que alimentam, de forma disfuncional, os estoques da dívida ativa.

A superação desses obstáculos dependerá de um esforço coordenado de cooperação federativa, em consonância com o novo paradigma instituído pela EC nº 132/2023. A União, por intermédio do CG-IBS, poderá exercer papel central na difusão de soluções tecnológicas padronizadas, no suporte técnico aos entes subnacionais e na indução de boas práticas de governança digital. Estados e Municípios, por sua vez, precisarão investir na qualificação de seus quadros técnicos e na modernização de seus sistemas internos, adotando medidas voltadas à confiabilidade das informações, à estabilidade das apurações assistidas e à redução de inconsistências que possam gerar litígios ou vícios na constituição dos créditos tributários.

Uma estrutura federativa funcional e cooperativa será, portanto, elemento decisivo para que o novo modelo de apuração - e a conformidade voluntária dele decorrente - se traduza em redução da inadimplência e em qualificação do crédito inscrito em dívida ativa, com impactos positivos para a eficiência arrecadatória e para o ambiente de negócios como um todo.

Diante do exposto, não obstante a substituição do modelo tradicional de lançamento por homologação por um regime de declaração assistida implique uma maior previsibilidade na constituição dos créditos tributários e, em tese, a redução da litigiosidade e da inadimplência, a consolidação desse novo arranjo dependerá da maturidade institucional e da capacidade tecnológica das administrações tributárias em todos os níveis da federação.

8 Em apertada síntese, mediante a nova sistemática (que põe termo ao denominado “lançamento por homologação”), o CG-IBS e a RFB irão apresentar uma apuração pré-preenchida do saldo do IBS e CBS, cabendo ao contribuinte conferir os valores, realizar ajustes e confirmar a apuração. Após a confirmação ou na ausência de manifestação do contribuinte sobre a apuração assistida dentro do prazo previsto no regulamento (art. 44, I), considera-se confessada a dívida e constituído o crédito tributário.

Desafios Concernentes à Instituição do Imposto Seletivo (IS)

A implantação do Imposto Seletivo (IS) também denominado “imposto do pecado” (*excise tax*), previsto nos arts. 409 a 438, da LC nº 214/2025 e incidente sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, impõe uma série de desafios institucionais e operacionais para os órgãos de administração tributária. A natureza diferenciada do tributo - com incidência monofásica⁹ e sem possibilidade de creditamento - exige do Fisco, por meio da RFB, a construção de um modelo próprio de fiscalização, arrecadação e controle, distinto daquele concebido para os tributos sobre valor agregado, como o IBS e a CBS.

Ao contrário do IBS e da CBS, que contam com mecanismos automatizados de apuração baseados na lógica da não cumulatividade e da escrituração em cadeia, o IS demandará controles mais rigorosos quanto à correta identificação dos produtos sujeitos à sua incidência, à definição de responsáveis tributários ao longo da cadeia produtiva¹⁰ e à aferição da base de cálculo em operações sujeitas a regras específicas - como substituição tributária, alíquotas variáveis por grau de impacto ambiental ou sanitário, e hipóteses de isenção ou redução.

A regulamentação futura terá papel central ao definir quem será o contribuinte de direito e de fato do IS: fabricantes, importadores, distribuidores ou varejistas. A eventual adoção de um modelo de retenção na fonte ou substituição tributária poderá reduzir o custo de fiscalização, concentrando a arrecadação em poucos pontos da cadeia. No entanto, essa escolha trará implicações relevantes sobre o fluxo de caixa das empresas, o planejamento logístico e a definição da responsabilidade tributária, aspectos que precisarão ser acompanhados de perto pelo Fisco.

Outro ponto sensível será a necessidade de coerência e uniformidade nos critérios de enquadramento de produtos sujeitos ao IS, a fim de evitar distorções competitivas e conflitos interpretativos. A fiscalização precisará atuar de forma coordenada com os órgãos reguladores setoriais (como Anvisa, Ibama e Inmetro) para assegurar objetividade na classificação dos bens e consistência na aplicação das alíquotas diferenciadas.

Além disso, a gestão do contencioso tributário relacionado ao IS representará um novo campo de atuação para a administração tributária. A ausência de creditamento, assim como um potencial conflito entre o regime monofásico e a possível submissão do produto a mais de uma etapa do ciclo econômico¹¹ pode gerar discussões sobre

9 Desnecessário, portanto, seguir o princípio da não cumulatividade, próprio do regime plurifásico.

10 Considera-se ocorrido o fato gerador do IS no momento: i) do primeiro fornecimento, a qualquer título, do bem; ii) da arrematação do bem em leilão público; iii) da importação de bens ou serviços; iv) da incorporação do bem ao patrimônio imobilizado; v) da extração de bem mineral; vi) do consumo ou doação do bem pelo fabricante e vii) do fornecimento ou pagamento do serviço, o que ocorrer primeiro (art. 412, da LC nº 214/2025).

11 “No caso do Imposto Seletivo, como dito, optou-se, de modo expresso, pela monofasia. Daí a explicitação de que não se apropriam créditos de incidências anteriores, nem se geram créditos para as seguintes. Mas,

constitucionalidade, impacto concorrencial e limites da seletividade, especialmente em setores estratégicos da economia. O Fisco deverá preparar-se para atuar de forma proativa na prevenção de litígios, incentivando o diálogo institucional com contribuintes e setores produtivos.

Torna-se, pois, evidente que a efetiva implementação do IS exigirá um esforço coordenado de governança institucional, com modernização das ferramentas de fiscalização, padronização dos critérios técnicos e ampliação da transparência regulatória. A atuação acurada do Fisco será decisiva para garantir que o novo tributo cumpra sua finalidade extrafiscal, sem comprometer a segurança jurídica e a competitividade dos setores atingidos.

Mecanismos de Automação Tributária: *Cashback* e *Split Payment*

Os mecanismos de *cashback* e o *split payment* incorporam inovações relevantes para a gestão tributária, tendo como objetivo mitigar a regressividade tributária, automatizar a arrecadação e ampliar a eficiência fiscal. Não obstante os avanços, também apresentam desafios importantes para a administração fazendária, especialmente em sua implementação e operacionalização em larga escala.

O *cashback* consiste na devolução parcial de tributos pagos (IBS e CBS) a famílias de baixa renda, funcionando como instrumento de justiça fiscal. Ele será destinado a famílias com renda de até meio salário mínimo *per capita*, cadastradas no CadÚnico, com CPF regular e residência no Brasil.

A devolução ocorrerá em até 25 dias da apuração, com mecanismo de recebimento ainda pendente de definição (cartão, crédito em conta etc.). Estão previstas devoluções de, no mínimo, 20% dos tributos pagos em qualquer gasto, podendo esse percentual ser ampliado por legislação posterior.

Além disso, o *cashback* será integral (100%) para CBS incidente sobre gás de cozinha (GLP de até 13 kg), energia elétrica, serviços de telecomunicações (internet e telefonia), além de abastecimento de água, esgoto e gás canalizado.

Quanto à implantação do sistema de *cashback*, os principais desafios da administração tributária serão os seguintes:

- Garantir uma integração eficiente entre CadÚnico e os sistemas fiscais, assegurando que apenas beneficiários elegíveis recebam os valores;

se ele realmente vai incidir só uma vez, tais esclarecimentos talvez não fossem sequer necessários.

A questão que se coloca, nessa ordem de ideias, é qual tratamento deve ser dado a um produto, caso ele se submeta a mais de uma etapa ou elo no ciclo econômico desde seu surgimento até o consumo, caso ele passe por algum tipo de transformação, sendo usado como matéria-prima para a fabricação de outro, ou recebendo algum beneficiamento que lhe modifique ou transforme (...). É preciso, contudo, ter atenção para outras situações semelhantes, em que a ausência de sistemática de créditos e débitos, e a expressa monofasia impõem ao intérprete que evite entendimentos que levem à acumulação". SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Lei Complementar 214/2025 comentada: ibs, cbs e is. São Paulo: Atlas, 2025, p. 361.

- Estabelecer mecanismos de pagamento seguros, automatizados e auditáveis;
- Evitar fraudes e cadastros indevidos, exigindo revisão e atualização contínua dos dados, com colaboração interfederativa, sobretudo com entes municipais; e
- Gestão do impacto da devolução sobre o orçamento público, dado que a restituição ocorrerá por anulação da receita, exigindo controle rigoroso da arrecadação efetiva e dos repasses a Estados e Municípios.

Também o *split payment* consistirá em uma das principais inovações tecnológicas no novo modelo de arrecadação. Referido mecanismo permitirá que o valor correspondente ao imposto seja retido automaticamente no momento do pagamento eletrônico (cartão, Pix etc.) e enviado diretamente ao Fisco, enquanto o restante será destinado ao vendedor. Isso elimina a necessidade de recolhimento manual pelos contribuintes, reduzindo as chances de evasão fiscal.

Referido mecanismo estará vinculado à nota fiscal eletrônica, garantindo rastreabilidade total da operação. Algumas das vantagens esperadas são:

- Redução significativa da sonegação fiscal e da bitributação;
- Maior confiabilidade na apuração de créditos tributários ao longo da cadeia, já que os impostos só gerarão créditos se efetivamente pagos;
- Possibilidade de redução da alíquota-padrão do IBS e da CBS no caso de aumento da base arrecadatória; e
- Maior segurança jurídica nas operações comerciais.

Por outro lado, constituem ônus operacionais para o Fisco:

- A exigência de uma infraestrutura tecnológica robusta e interoperável, capaz de processar em tempo real os dados das operações;
- Necessidade de integração entre sistemas de pagamento, emissores de notas fiscais e entes arrecadadores (CG-IBS e RFB);
- Implementação de mecanismos de controle e auditoria para evitar fraudes, duplicidades e erros de processamento;
- Adequação dos sistemas contábeis e ERPs (*Enterprise Resource Planning*) das pessoas jurídicas, que terão que lidar com múltiplas regras de repasse automático e apuração tributária; e
- Fiscalização das exceções e de possíveis desvios no *split*, principalmente em setores com estrutura de pagamento complexa ou fora do ambiente digital.

Em síntese, tanto o *cashback* quanto o *split payment* representam avanços relevantes na construção de um sistema tributário mais justo, transparente e eficiente

ao automatizar etapas da relação entre contribuinte, consumidor e fisco – seja na devolução (*cashback*), seja no recolhimento (*split payment*).

Contudo, exigirão da administração fazendária alto grau de coordenação, investimento em tecnologia e qualificação técnica. A eficiência desses mecanismos dependerá não apenas da arquitetura normativa e tecnológica, mas também da capacidade de articulação entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios para garantir o pleno funcionamento da nova estrutura de arrecadação e compensação.

DESAFIOS E OPORTUNIDADES PARA A REORGANIZAÇÃO DA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA

A transição para um novo modelo tributário, voltado à simplificação e à racionalização do sistema, acarreta implicações significativas para o regime jurídico da dívida ativa. Além de oportunidades para o aperfeiçoamento da atuação fiscal, o novo arranjo federativo impõe desafios relevantes no que se refere à coordenação entre os entes tributantes, à uniformização procedimental e à consolidação de práticas mais eficientes e equânimes de recuperação do crédito público.

Nesse contexto, destaca-se a necessidade de compatibilizar os mecanismos de cobrança com os princípios da capacidade contributiva e da justiça fiscal, especialmente diante da persistente regressividade do sistema. A adoção de modelos mais céleres, cooperativos e orientados à consensualidade pode contribuir não apenas para o aumento da efetividade institucional, mas também para a redução da litigiosidade tributária no médio e longo prazo.

Este capítulo examina, sob uma perspectiva crítica, os principais riscos e obstáculos decorrentes da reforma, bem como propõe caminhos para a modernização do sistema de cobrança da dívida ativa, com vista à construção de um modelo mais eficiente, isonômico e aderente aos objetivos constitucionais.

A Dívida Ativa e o Desafio da Justiça Fiscal

Embora a reforma tributária aprovada e o projeto de regulamentação em curso (PLP nº 108/2024) representem avanços significativos no tocante à simplificação normativa e à uniformização da arrecadação, o sistema tributário brasileiro permanece estruturalmente regressivo. Isso porque a carga tributária continua concentrada sobre o consumo, afetando com maior intensidade as camadas de menor renda, enquanto a tributação sobre patrimônio e renda mantém participação relativamente modesta. Não obstante a previsão de mecanismos compensatórios na LC nº 214/2025, nada indica que tais medidas sejam suficientes para pôr termo às atuais distorções distributivas, dificultando o cumprimento do princípio constitucional da capacidade contributiva.

Adicionalmente, a instituição do IS, com base na nova redação do artigo 153, VIII, da CF, demanda especial atenção quanto à sua conformidade com os princípios da extrafiscalidade e da segurança jurídica. A título de exemplo, a amplitude conceitual do termo “extração”, aliada à inexistência de critérios normativos objetivos, pode ensejar efeitos econômicos adversos, atingindo setores produtivos essenciais - como a agricultura, a cadeia energética e a exploração de recursos naturais sob manejo sustentável - e agravando o viés regressivo da tributação. Na ausência de destinação vinculada da arrecadação para políticas públicas de compensação e transição ecológica, o IS corre o risco de se converter em instrumento meramente arrecadatório, o que contraria sua finalidade constitucional.

Por outro lado, a construção de um sistema tributário mais progressivo e eficiente exige não apenas reformas estruturais, mas também o fortalecimento institucional dos mecanismos de fiscalização e repressão à evasão. Nesse contexto, destaca-se a importância do aprimoramento do Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos (CIRA) em âmbito federal, como espaço de articulação entre a Fazenda Pública, os Ministérios Públicos, a Receita Federal e órgãos de controle, visando ao combate coordenado à fraude fiscal estruturada e à recuperação de créditos tributários. A consolidação do CIRA-federal, associada à expansão da experiência para os demais níveis da federação, pode conferir maior efetividade à atuação estatal, promovendo justiça fiscal, incremento da arrecadação e respeito aos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade administrativa.

Nesse cenário, caberá às administrações tributárias redobrar a atenção quanto a possíveis distorções na utilização do novo mecanismo de compensação (*cashback*) por pessoas não elegíveis¹², bem como ao uso indevido de tributos de natureza extrafiscal, como o IS, para fins meramente arrecadatórios. Além disso, torna-se imperativo intensificar o combate à evasão fiscal, como estratégia para aliviar a carga tributária incidente sobre o consumo e, assim, assegurar a observância do princípio da capacidade contributiva e a concretização de maior justiça fiscal.

Propostas com Vista à Construção de um Modelo mais Eficiente de Cobrança de Dívida Ativa

A reorganização da cobrança exige elevado grau de cooperação federativa, tanto técnica quanto política, o que pode ser dificultado por interesses conflitantes entre União, Estados e Municípios. A criação de um sistema unificado de cobrança do IBS, sob a coordenação do CG, pode gerar tensões sobre a gestão dos créditos, especialmente se não houver mecanismos eficazes de resolução de conflitos entre os entes.

¹² V. item 4.3.

Além disso, a coexistência de dois regimes distintos - um centralizado, relativo à CBS, cuja inscrição e cobrança permanecem sob a responsabilidade da União, por meio da PGFN, e outro partilhado entre os demais entes federados - pode gerar assimetrias procedimentais e dificultar a consolidação de uma política nacional coordenada de cobrança.

Outro ponto crítico está relacionado à capacidade tecnológica e institucional dos entes subnacionais. A uniformização dos sistemas e a exigência de integração com plataformas federais pressupõem altos investimentos em infraestrutura digital, qualificação de servidores e reestruturação de rotinas administrativas, o que pode ampliar o fosso entre entes mais e menos estruturados.

Porém, com a nova arquitetura tributária, surge a possibilidade de enfrentar referidos gargalos sob uma nova perspectiva. Nesse cenário, é desejável a previsão de interoperabilidade de sistemas, uniformização de critérios de inscrição e cobrança da dívida ativa do IBS, e uma maior integração entre os entes federativos, na esteira do princípio da cooperação, orientado no § 3º, art. 145, da CF. A aspirada padronização tende a permitir maior racionalidade e previsibilidade na cobrança, mitigando disparidades entre legislações locais e reduzindo o espaço para disputas hermenêuticas sobre créditos lançados.

Assim, em contrapartida aos desafios a serem suplantados, há oportunidades significativas de inovação, especialmente no uso de tecnologias como *big data*, inteligência artificial e interoperabilidade de cadastros fiscais, que podem tornar a cobrança mais inteligente, seletiva e orientada por risco. Por outro lado, a ampliação do uso de instrumentos como o *app* Dívida Aberta da PGFN¹³ é um exemplo de como a digitalização pode fomentar maior transparência e engajamento da sociedade no controle da dívida ativa.

Nessa linha, a doutrina tributária contemporânea tem enfatizado a necessidade de uma cobrança mais eficiente e menos punitiva, orientada por princípios como economicidade, seletividade e responsabilidade fiscal, com o escopo de estimular a desjudicialização. Assim, a Reforma Tributária, ao reorganizar as bases e a lógica de funcionamento do sistema tributário, abre espaço para uma transformação também da cobrança da dívida ativa, desde que acompanhada de políticas de governança, incentivo à adimplência e revisão de critérios de inscrição e cancelamento de créditos incobráveis.

À luz dos riscos e oportunidades previamente analisados, destacam-se algumas propostas para a construção de um modelo mais eficiente de cobrança da dívida ativa no contexto da Reforma Tributária:

- Implementação de critérios nacionais mínimos para inscrição, cancelamento e gestão de créditos tributários;

13 O aplicativo “Dívida Aberta” da PGFN permite consultar a situação de sociedades empresárias por meio de *QR Codes* de Notas Fiscais, dentre outras funcionalidades relacionadas a devedores da União.

- Criação de um plano federativo de interoperabilidade digital, com financiamento técnico aos entes subnacionais;
- Fortalecimento de modelos de cobrança orientada por risco por todos os entes federados, com uso de inteligência artificial e análise preditiva;
- Aperfeiçoamento das redes de controle com foco na prevenção e combate à fraude, com ampliação da utilização de sistemas integrados entre entes conveniados e cooperação interinstitucional envolvendo PGFN, PGEs, órgãos de fiscalização tributária, polícias e Ministérios Públicos Estadual e Federal;
- Ampliação de iniciativas de transparência ativa, como o “Dívida Aberta”, com integração de informações dos devedores de todos os entes federados;
- Estímulo a mecanismos de desjudicialização e negociação estruturada, com foco em créditos recuperáveis; e
- Revisão periódica das normas de governança federativa do CG-IBS para promover equilíbrio entre os entes.

Oportunidades: Redução da Litigiosidade no Médio e Longo Prazo

Ao instituir tributos sobre o consumo de caráter nacional (CBS e IBS), com incidência ampla, base de cálculo uniforme e administração centralizada (no caso do IBS), o novo modelo tributário tem o potencial de reduzir significativamente, no médio e longo prazo, a litigiosidade fiscal decorrente de interpretações divergentes sobre fatos geradores, alíquotas, benefícios fiscais e regimes especiais. Esse efeito pode refletir-se positivamente sobre os volumes de débitos lançados e inscritos em dívida ativa, bem como sobre o perfil dos débitos - com menor dispersão normativa e maior padronização dos lançamentos.

Além disso, a uniformização de sistemas eletrônicos de apuração, arrecadação e distribuição da receita tributária, sob coordenação do CG-IBS e da Receita Federal (no caso da CBS), oferece uma oportunidade concreta de aprimoramento na rastreabilidade, consistência e tempestividade das informações fiscais, o que pode contribuir para reduzir o número de inscrições indevidas ou frágeis e para aumentar a eficiência na gestão dos créditos tributários não pagos.

Outro fator extremamente relevante diz respeito à possível reestruturação das procuradorias fiscais e dos sistemas de execução da dívida ativa, que precisarão se adaptar ao novo regime, atuando sobre créditos oriundos de um sistema tributário mais simplificado mas, ao mesmo tempo, lidando com um passivo considerável de créditos originados sob o antigo modelo, incluindo-se as controvérsias oriundas da aplicação das regras de transição. Nesse cenário, a capacidade de distinguir e tratar adequadamente os estoques de dívida - por natureza e regime jurídico aplicável - será um diferencial estratégico para os entes que desejarem otimizar seus índices

de recuperação e reduzir o acúmulo de execuções fiscais pouco efetivas e sem perspectiva de êxito.

Espera-se que a maior integração federativa, impulsionada pela criação do CG-IBS e pelo uso compartilhado de dados e tecnologias, favoreça uma abordagem cooperativa também no âmbito da cobrança da dívida ativa. Embora ainda seja incerta a possibilidade de ações conjuntas entre entes para recuperação de créditos (como consórcios ou parcerias), a nova ordem tributária oferece um terreno fértil para o desenvolvimento de soluções mais racionais, coordenadas e sustentáveis para o tratamento do inadimplemento fiscal.

Em síntese, a reforma não apenas redesenha a estrutura de arrecadação e partilha tributária, como também convida a uma reavaliação profunda dos instrumentos e práticas de gestão da dívida ativa, que, se modernizados à luz das novas premissas constitucionais, poderão se tornar mais eficazes, menos onerosos e alinhados com os princípios da eficiência e da razoabilidade administrativa.

À guisa de conclusão, o novo contexto normativo inaugurado pela EC nº 132/2023 e pela LC nº 214/2025 revela um cenário ambivalente: se, por um lado, cria as condições institucionais para uma cobrança mais racional e coordenada, por outro, expõe os riscos da fragmentação residual, da desigualdade estrutural entre os entes e da resistência à mudança. O êxito da reorganização da dívida ativa dependerá, em grande medida, da implementação concreta das diretrizes legais e da capacidade dos entes de operar em um ambiente federativo verdadeiramente cooperativo. Sob tal perspectiva, as medidas acima propostas podem servir como pontos de partida para uma cobrança mais eficaz, cooperativa e justa no novo cenário tributário nacional.

CONCLUSÕES

A EC nº 132/2023 representa um marco de inflexão no sistema tributário brasileiro, ao propor não apenas uma simplificação na estrutura de impostos sobre o consumo, mas uma reconfiguração institucional profunda da relação entre Fisco e contribuinte, entre União, Estados, DF e Municípios. Nesse novo ambiente, a gestão da dívida ativa assume papel estratégico, devendo ser repensada sob as lentes da cooperação federativa, da racionalização administrativa e do fortalecimento das capacidades institucionais dos entes subnacionais.

O período de transição impõe desafios significativos à Fazenda Pública, tanto no plano normativo quanto no tecnológico e operacional. A coexistência de dois modelos tributários, a complexidade da compensação de saldos acumulados e a manutenção de créditos vinculados a tributos em extinção tornam inevitável a reformulação dos instrumentos de cobrança e de governança fiscal. A introdução do regime de apuração assistida, previsto no artigo 46 da LC nº 214/2025, exige, por sua vez, investimentos coordenados em infraestrutura digital e inteligência fiscal, bem como mecanismos de

apoio técnico e financeiro aos entes menos estruturados, como condição para a efetiva implementação do novo modelo. Igualmente, a implantação e operacionalização em larga escala dos mecanismos de *cashback* e do *split payment*, além da instituição do IS, constituem enormes desafios a serem superados pelas administrações tributárias.

Nesse cenário, a reorganização da cobrança da dívida ativa não deve ser tratada como uma ação isolada. Trata-se de uma política pública de Estado, que deve estar articulada a uma estratégia mais ampla de modernização fiscal e de redução das desigualdades institucionais no âmbito da Federação. Com foco em tais premissas, o CG-IBS poderá cumprir um papel indutor relevante na difusão de boas práticas, na padronização de critérios de cobrança e na integração de sistemas, contribuindo para uma atuação mais coordenada, transparente e eficiente na recuperação de créditos públicos.

Como remate, a transição inaugurada pela reforma tributária oferece à administração tributária brasileira a oportunidade de avançar em direção a um modelo mais inteligente, menos litigioso e mais cooperativo. Aproveitar esse momento requer visão institucional, vontade política e capacidade de coordenação entre os diferentes níveis da Federação. O futuro da dívida ativa no Brasil dependerá, em grande medida, de como essas decisões forem tomadas e implementadas nos próximos anos.

Enfim, o sistema tributário brasileiro, historicamente marcado por uma multiplicidade de normas, competências sobrepostas e elevada litigiosidade, sinaliza uma mudança de paradigma com vista à racionalização da estrutura da cobrança de dívida ativa e maior cooperação entre os entes federados.

Mais do que uma reforma tributária, pode-se pensar em uma verdadeira refundação do pacto federativo: a reestruturação da cobrança da dívida ativa será o campo em que serão testadas, em definitivo, a disposição e capacidade dos entes federados em colaborar para a construção de um sistema fiscal mais eficiente, justo e alinhado aos interesses da coletividade.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**: Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em 29 jun. 2025.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional [...]. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**: Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 29 jan. 2020.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**: Brasília, DF, 16 jan. 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em 08 jul. 2025.

BRASIL. Projeto de Lei Complementar nº 108, de 2024. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CG-IBS); dispõe sobre o processo administrativo tributário relativo ao lançamento de ofício do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), sobre a distribuição do produto da arrecadação do IBS aos entes federativos e sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD); altera as Leis nºs 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), 1.079, de 10 de abril de 1950, e 14.113, de 25 de dezembro de 2020, as Leis Complementares nºs 63, de 11 de janeiro de 1990, 87, de 13 de setembro de 1996, 123, de 14 de dezembro de 2006, e 141, de 13 de janeiro de 2012, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. **Diário [do] Senado Federal**: Brasília, DF, 13 nov. 2024. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/118436?sequencia=272>. Acesso em 09 jul. 2025.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal Anotada**. São Paulo: Saraiva, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2007.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Lei Complementar 214/2025 comentada: ibs, cbs e is**. São Paulo: Atlas, 2025.

15

OS LIMITES DA ANÁLISE JUDICIAL DE CRÉDITOS TRANSACIONADOS E A DISTINÇÃO EM RELAÇÃO AO TEMA 375 DO STJ.....	299
<i>Gabriela Veloso Holanda</i>	
INTRODUÇÃO.....	299
O JULGAMENTO DO TEMA 375 PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (RECURSO ESPECIAL Nº 1.133.027/SP).....	301
Natureza jurídica da confissão (Erro de Fato vs. Erro de Direito).....	302
Defeito causador de nulidade do ato jurídico (v.g. erro, dolo, simulação e fraude).....	303
DIFERENÇAS ESSENCIAIS ENTRE O PARCELAMENTO E A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	304
A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	304
Natureza jurídica.....	304
Exigência de Concessões mútuas.....	305
A renúncia a direitos disponíveis.....	305
<i>Distinguishing</i> necessário entre o Tema 375/STJ e os casos de transação tributária.....	306
Jurisprudência afastando a aplicação do Tema 375/STJ às transações tributárias.....	307
CONCLUSÃO.....	308
REFERÊNCIAS.....	309

OS LIMITES DA ANÁLISE JUDICIAL DE CRÉDITOS TRANSACIONADOS E A DISTINÇÃO EM RELAÇÃO AO TEMA 375 DO STJ

Gabriela Veloso Holanda¹

RESUMO: Este artigo investiga os limites da análise judicial de créditos tributários transacionados, diferenciando-os do tratamento conferido aos parcelamentos pelo Tema 375/STJ. A discussão centraliza-se na evolução da relação fisco-contribuinte de um modelo de confronto para a consensualidade, com enfoque na transação tributária, a qual exige a renúncia a direitos disponíveis. Tal renúncia, quando expressa em demandas judiciais, acarreta a extinção do processo com resolução de mérito, gerando coisa julgada material e impedindo futura rediscussão do crédito. A confissão, por sua natureza, restringe-se a aspectos fáticos, não impedindo o questionamento de aspectos jurídicos da obrigação tributária. Contudo, a renúncia às alegações de direito exigida na transação, configura um ato de disposição mais amplo da pretensão administrativa ou judicial. Conclui-se que a interpretação do Tema 375/STJ deve ser feita de modo criterioso, limitando sua aplicação à situação análoga àquela que foi objeto de análise. O precedente em questão não deve ser invocado em circunstâncias nas quais, por exemplo, previamente à transação, já existia uma demanda judicial questionando a legitimidade do tributo. Nesses cenários, as argumentações de direito preexistentes, independentemente de terem sido ou não suscitadas na ação judicial, seriam alcançadas pela eficácia da coisa julgada material (em virtude da homologação da renúncia) e pela eficácia preclusiva da coisa julgada, respectivamente.

PALAVRAS-CHAVE: Transação. Renúncia de direito . Tema 375/STJ.

INTRODUÇÃO

O direito, por sua natureza essencialmente fluida, distancia-se de dogmas imutáveis. Essa flexibilidade impulsionou a superação de diversos paradigmas,

1 Procuradora da Fazenda Nacional com exercício na Coordenação-Geral de Negociação (CGN). Especialista em Direito Constitucional pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Graduada em Direito pela Universidade de Brasília (UnB).

especialmente a transição de uma postura de confronto entre fisco e contribuinte para uma relação pautada pela consensualidade.

Nesse contexto, a transação tributária tem sido um dos temas mais debatidos nos últimos anos, notadamente frente à polêmica inicial de que o instituto seria incompatível com o princípio da indisponibilidade do interesse público (Costa, 2024, p. 409). Ora, convém destacar que a celebração da transação subordina-se a parâmetros fixados em lei e que, muitas das vezes, revelar-se-á mais vantajosa ao interesse público do que a perpetuação de um conflito.

Como condição para a celebração de uma transação, a norma exige a confissão irrevogável e irretratável de todos os créditos abrangidos pela avença.² Aqui, a princípio, “nada de novo no front”, tendo em vista que a confissão já era prevista em leis anteriores que disciplinavam parcelamentos.

Ainda sobre os compromissos assumidos pelo contribuinte, a adesão à transação tributária também impõe a obrigação de desistir de quaisquer contestações ou recursos administrativos relacionados aos débitos envolvidos no acordo. Da mesma forma, exige a renúncia³ a todas as alegações de direito, presentes ou futuras, que poderiam embasar ações judiciais, inclusive as coletivas, referentes aos créditos tributários abrangidos pela transação. Em essência, ao firmar o acordo, o contribuinte abdica de discutir judicial ou administrativamente as dívidas que estão sendo negociadas⁴.

Outra questão a se considerar são os casos em que a renúncia judicial acarreta extinção do processo com resolução de mérito⁵, de modo que qualquer ulterior intento de rediscutir o crédito tributário no Judiciário será obstado pela coisa julgada material.

Este artigo, sem a pretensão de esgotar o tema ou apresentar uma solução final, busca provocar uma reflexão acerca do questionamento judicial de créditos tributários transacionados. A partir dessa análise, defende-se a inaplicabilidade do Tema 375/STJ às transações tributárias.

2 Artigo 3º, § 1º da Lei nº 13.988/2020.

3 Embora o artigo 3º, inciso V, da Lei nº 13.988/2020 empregue o termo “renúncia” para a obrigação do devedor de abrir mão de suas alegações de direito, é crucial entender que a transação tributária não configura uma concessão unilateral. Na verdade, ela se baseia em um sacrifício mútuo, onde as aberturas não vêm apenas do contribuinte.

4 Art. 3º, IV e V da Lei nº 13.988/2020.

5 Art. 3º, V, da Lei nº 13.988/2020.

O JULGAMENTO DO TEMA 375 PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (RECURSO ESPECIAL Nº 1.133.027/SP)

Um dos precedentes mais citados e debatidos quando se trata da possibilidade de revisão judicial de débitos tributários parcelados é o REsp nº 1.133.027/SP, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos⁶ (Tema nº 375/STJ).

Inicialmente, é essencial destacar que o Recurso Especial Repetitivo constitui um precedente vinculante. Isso implica que a tese jurídica estabelecida rege as decisões futuras em todas as controvérsias que versem sobre idêntica questão de direito, assegurando a uniformidade da jurisprudência e a segurança jurídica⁷ (Didier, 2022, p. 600).

A decisão que “deixe de se manifestar sobre tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em incidente de assunção de competência aplicável ao caso sob julgamento”⁸ é uma decisão omissa, sendo cabível a oposição de embargos de declaração^{9,10}.

É imprescindível, portanto, que o assunto seja submetido a uma análise aprofundada e rigorosa, para que sua aplicação não se estenda indiscriminadamente a casos diversos.

Firmado em 2010, o precedente estabeleceu que a confissão de dívida não impede o questionamento judicial da obrigação tributária em seus aspectos jurídicos. Contudo, quanto aos aspectos fáticos, via de regra, é inviável a revisão judicial da confissão de dívida objeto de parcelamento, exceto se houver comprovação de vício que acarrete a nulidade do negócio jurídico. Transcreve-se abaixo:

A confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos. Quanto aos aspectos fáticos sobre os quais incide a norma tributária, a regra é que não se pode rever judicialmente a confissão de dívida efetuada com o escopo de obter parcelamento de débitos tributários. No entanto, como na situação presente, a matéria de fato constante de confissão de dívida pode ser invalidada quando ocorre defeito causador de nulidade do ato jurídico (v.g. erro, dolo, simulação e fraude).

6 STJ (Primeira Seção). REsp 1.133.027/SP. Recorrente: Município de São Paulo; Recorrido: Martins e Salvia Advogados. Relator: Min. Luiz Fux, Relator para Acórdão: Min. Mauro Campbell Marques; j. 13.10.2010, p. Dje 16.03.2011.

7 Art. 927, III, do CPC.

8 Parágrafo único, inciso I, do art. 1.022 do CPC.

9 Parágrafo único, inciso I, do art. 1.022 do CPC.

10 Art. 1.022, caput, do CPC.

No caso concreto levado à apreciação do Tribunal, um contribuinte declarou indevidamente estagiários como indivíduos habilitados ao exercício da atividade profissional, o que acarretou na majoração da base de cálculo de imposto municipal. O equívoco foi logo percebido e noticiado, mas a Administração Tributária Municipal, ao invés de corrigir o erro, conforme previsão do CTN¹¹, optou pela lavratura de autos de infração eivados de nulidade.

Conquanto, para a obtenção da certidão de regularidade fiscal, formalizou-se um parcelamento dos referidos débitos. Assim, o vício da lavratura indevida dos autos de infração (erro de fato) foi transposto para a confissão realizada por ocasião do parcelamento. Noutros termos, houve vício de vontade quando da celebração do parcelamento.

Como observado, a situação sob análise da Corte Superior possuía uma série de peculiaridades que, por muito pouco, não impediram a apreciação da tese jurídica. Destaca-se o trecho do Voto-vencido do Ministro Herman Benjamin: “(...) mas por se tratar de repetitivo - e eu temo que saia da nossa Seção um repetitivo em que já estamos fazendo adaptação para uma situação extremamente peculiar - prefiro votar pelo não conhecimento do Recurso Especial”.

Note que todo o imbróglio diz respeito à extensão dos efeitos da confissão quando do parcelamento de um débito tributário.

Natureza jurídica da confissão (Erro de Fato vs. Erro de Direito)

A confissão é, por sua natureza, uma declaração que se restringe ao âmbito fático, versando sobre eventos concretos e suas ocorrências. O confitente, ao realizar tal ato, não se detém sobre o significado jurídico do fato confessado, tampouco sobre os efeitos decorrentes da incidência de uma norma jurídica.

Há confissão quando a parte admite a verdade de fato contrário ao seu interesse e favorável ao do adversário¹². Ou seja, a confissão incide sobre o fato ocorrido, cuida-se de meio de prova e não de elemento constitutivo de um direito.

Sendo assim, a confissão pode ser revista caso tenha sido motivada por erro de fato, isto é, por uma falsa percepção da realidade fática confessada. Contudo, a mesma prerrogativa não se estende aos casos de erro de direito, ou seja, quando há equívoco na interpretação de normas legais ou na aplicação da lei quanto ao procedimento (Gonçalves, 2018, p.130).

Em suma, a confissão não se constitui como instrumento apto à discussão ou reinterpretção do direito, mantendo-se alheia às considerações de ordem jurídica.

11 Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

12 Art. 389 do Código de Processo Civil.

Por isso, o Superior Tribunal de Justiça definiu que “quanto aos aspectos fáticos sobre os quais incide a norma tributária, a regra é que não se pode rever judicialmente a confissão de dívida efetuada com o escopo de obter parcelamento de débitos tributários”. É simples, como a confissão refere-se aos fatos ocorridos, esses não podem ser revistos pelo Judiciário, exceto se houver um “defeito causador de nulidade do negócio jurídico”.

Defeito causador de nulidade do ato jurídico (v.g. erro, dolo, simulação e fraude)

O negócio jurídico, segundo a Escada Ponteara, possui três planos: o da existência, o da validade e o da eficácia. As hipóteses gerais de nulidade do negócio jurídico estão previstas nos arts. 166 e 167 do Código Civil¹³ e referem-se ao plano de validade, esses elementos constam expressamente no art. 104 do Código Civil¹⁴ (Tartuce, 2025, p. 226).

Já as hipóteses gerais de anulabilidade, também inseridas no plano da validade, encontram-se no art. 171 do Código Civil¹⁵. Nesse sentido, os vícios de consentimento: erro, dolo, coação, estado de perigo e lesão são nulidades relativas.

O erro, enquanto causa de anulabilidade de um negócio jurídico, consiste em um engano fático. Conforme o artigo 138 do Código Civil, os negócios celebrados com erro são passíveis de anulação, desde que o erro se mostre substancial (Tartuce, 2025, p. 248). O art. 214 do Código Civil estabelece a possibilidade de anulação da confissão em situações de erro de fato ou coação.

Corroborando, o Código de Processo Civil, ao disciplinar a confissão, estabelece que esta pode ser anulada nas hipóteses de erro de fato ou coação.¹⁶

Portanto, parece ter havido certa confusão no julgamento do Tema 375/STJ quanto à utilização da teoria das nulidades para invalidação da confissão decorrente do erro de fato. Mas, para o que aqui nos interessa, o precedente apenas perfectibilizou o que já era previsto como causa de invalidade de uma confissão no Código Civil e no CPC/73¹⁷.

13 Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: I - celebrado por pessoa absolutamente incapaz; II - for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto; III - o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito; IV - não revestir a forma prescrita em lei; V - for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade; VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa; VII - a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção.

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma

14 Art. 104. A validade do negócio jurídico requer: I - agente capaz; II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável; III - forma prescrita ou não defesa em lei.

15 Art. 171. Além dos casos expressamente declarados na lei, é anulável o negócio jurídico: I - por incapacidade relativa do agente; II - por vício resultante de erro, dolo, coação, estado de perigo, lesão ou fraude contra credores.

16 Art. 393. A confissão é irrevogável, mas pode ser anulada se decorreu de erro de fato ou de coação.

17 O art. 352 do CPC/73 previa a revogação da confissão nos casos de erro, dolo ou coação.

Ressalte-se que a possibilidade de questionamento judicial da obrigação tributária parcelada é possível porque a confissão é um instituto que se restringe aos fatos ocorridos e, por isso, não tem o condão de impedir que o Judiciário aprecie os aspectos jurídicos de uma obrigação tributária.

DIFERENÇAS ESSENCIAIS ENTRE O PARCELAMENTO E A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

O parcelamento suspende a exigibilidade da obrigação tributária (art. 151, VI, CTN), enquanto a transação extingue o crédito tributário (art. 156, III, CTN). Vale ressaltar que a extinção do crédito tributário pela transação só se efetiva com o cumprimento integral das condições e obrigações acordadas (OLIVEIRA, 2013, p. 99).

Conforme o parágrafo 1º do artigo 155-A do CTN, o parcelamento deve ser estabelecido por Lei, a qual definirá suas condições, podendo inclusive contemplar a exclusão de multas e juros. Portanto, via de regra, o parcelamento não concede descontos, mas sim o diferimento do pagamento em prestações mensais.

A transação, por sua vez, pressupõe concessões recíprocas e pode envolver a aplicação de outros institutos jurídicos. Essencial o teor do art. 171 do CTN:

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em *determinação* de litígio e consequente extinção de crédito tributário.

É necessário um esclarecimento: onde se lê «*terminação*», leia-se «*determinação*» do litígio (Costa, 2024, p. 409).

Nesse contexto, a Lei nº 13.988/2020 dispôs que a “A União, em juízo de oportunidade e conveniência, poderá celebrar transação em quaisquer das modalidades de que trata esta Lei, sempre que, motivadamente, entender que a medida atende ao interesse público” (Art. 1º, § 1º).

No Código Civil¹⁸, a transação possui capítulo próprio e assume natureza contratual, distinguindo-se da previsão contida no CTN.

A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Natureza jurídica

A natureza jurídica da transação tributária tem sido objeto de discussões. Os defensores da concepção do instituto como contrato administrativo sustentam que a

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

Administração Pública, em vez de atuar unilateralmente, adota um instrumento apto não apenas à extinção, mas também à modificação de obrigações. Consequentemente, a negociação assume caráter central no processo transacional (Dácomo, 2008, p. 116).

Contudo, parece predominar a compreensão de que a transação tributária representa um ato administrativo, que concretiza um acordo prévio entre as partes (Oliveira, 2013, p. 48).

Exigência de Concessões mútuas

A efetivação de uma transação tributária exige a concessão recíproca entre as partes, Fisco e devedor, mediante a abdicação de suas pretensões. Incumbe ao contribuinte avaliar a proporcionalidade das exigências legais em relação aos benefícios concedidos pela autoridade fiscal. A propósito, Hugo de Brito Machado Segundo destaca:

Faz parte da própria ideia de transação veiculada no art. 171 do Código Tributário Nacional, a existência de concessões mútuas. A pretensão da Fazenda consiste no recebimento de quantia superior, em prazos mais curtos. A pretensão do sujeito passivo pode consistir em não recolher quantia alguma, por considerar indevida a exigência (Segundo, 2023, p. 268).

Apesar de as concessões estarem pré-determinadas em lei, a mutualidade não se configura pela origem da definição do conteúdo da desistência das pretensões ou pelo fato de serem pré-determinadas, mas sim pelas simples cessões realizadas pelas partes.

A renúncia a direitos disponíveis

A proposta de transação aceita constitui confissão irrevogável e irretratável dos créditos tributários nela abrangidos, nos termos dos arts. 389 a 395 do Código de Processo Civil¹⁹.

Para além da necessidade de se confessar os créditos tributários, exige-se que o contribuinte, dentre outros: (a) desista das impugnações ou dos recursos administrativos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação e (b) renuncie a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações ou recursos²⁰.

19 Art. 3º A proposta de transação deverá expor os meios para a extinção dos créditos nela contemplados e estará condicionada, no mínimo, à assunção pelo devedor dos compromissos de: (...) § 1º A proposta de transação deferida importa em aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas nesta Lei e em sua regulamentação, de modo a constituir confissão irrevogável e irretratável dos créditos abrangidos pela transação, nos termos dos arts. 389 a 395 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).

20 Art. 3º, IV, da Lei nº 13.988/2020.

Na seara judicial, o contribuinte deve renunciar a alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se fundem ações judiciais, inclusive as coletivas, ou recursos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação, por meio de requerimento de extinção do respectivo processo com resolução de mérito, conforme art. 487, III, “c” do CPC²¹.

A renúncia refere-se à titularidade do próprio direito, consiste em abrir mão de um direito disponível, ou seja, implica em abster-se de contestar ou opor-se à demanda fiscal, submetendo-se à exigência do tributo instituído por lei, presumivelmente legítima (Rodrigues, 2022).

Cabe salientar que, no caso de ações judiciais, a renúncia para a extinção do processo com resolução de mérito, deve ser expressa²². Nesse caso, a renúncia implica formação de coisa julgada material, aplicando-se o disposto no artigo 508 do CPC: “Transitada em julgado a decisão de mérito, considerar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e as defesas que a parte poderia opor tanto ao acolhimento quanto à rejeição do pedido”.

A renúncia é um ato de abdicação de um direito disponível que não pode, a princípio, ser relativizado. É um ato de vontade livre que recai numa análise de custo de oportunidade feita pelo próprio contribuinte quando decide celebrar uma transação.

É relevante observar que, inclusive, caso haja renúncia expressa a ações judiciais, culminando na formação de coisa julgada material, uma ulterior declaração de inconstitucionalidade de um tributo pelo STF não produzirá efeitos imediatos sobre transação tributária previamente homologada²³. Para que tal transação seja alcançada, é indispensável a propositura de uma ação declaratória de nulidade.

Portanto, a possibilidade de questionamento judicial da obrigação tributária transacionada, tanto em seus aspectos jurídicos quanto fáticos, não se restringe à análise do instituto da confissão. Por exemplo, nas situações em que a renúncia resultar na formação de coisa julgada material, a possibilidade de questionamento judicial da obrigação tributária será significativamente afastada.

Distinguishing necessário entre o Tema 375/STJ e os casos de transação tributária

Numa primeira análise, superficial, poder-se-ia afirmar que o Tema 375/STJ teria aplicabilidade aos casos de débitos transacionados. Mas, um exame um pouco mais aprofundado, parece-nos afastar dessa resposta.

Isso porque o precedente limita-se a analisar a extensão dos limites da confissão e, como aqui abordado, a confissão é um instituto que se restringe aos fatos ocorridos

21 Art. 3º, V, da Lei nº 13.988/2020.

22 Tema Repetitivo 257 do STJ.

23 Tema 733/STF.

e, por isso, não tem o condão de impedir que o Judiciário aprecie os aspectos jurídicos de uma obrigação tributária.

Entretanto, e o que aqui se busca chamar a atenção, é que o questionamento judicial da obrigação tributária transacionada encontra óbice na assunção pelo devedor do compromisso legal de, entre outros, renunciar as alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se fundem ações judiciais que tenham por objeto os créditos incluídos na transação²⁴.

Portanto, a primeira e fundamental razão que impede a aplicação indiscriminada desse precedente aos débitos transacionados é a distinção essencial entre os institutos da confissão e da renúncia às alegações de direito. Enquanto a confissão se restringe ao reconhecimento de um fato, o que não obsta a discussão posterior sobre questões jurídicas, a renúncia às alegações de direito possui um escopo mais amplo, configurando um ato de disposição de direito material pelo qual o demandante abdica da própria pretensão administrativa ou judicial.

Interessante notar que, na transação, muitas vezes, o próprio aspecto jurídico da obrigação tributária é objeto de concessão pela Fazenda Pública (e.g., redução de multas e juros).

Outra questão a se considerar são os casos em que a renúncia judicial acarreta extinção do processo com resolução de mérito²⁵, de modo que qualquer ulterior intento de rediscutir a legitimidade do crédito tributário será obstado pela coisa julgada material.

É imperativo que a interpretação do Recurso Especial Repetitivo nº 1.133.027 seja realizada de forma criteriosa, limitando sua aplicação à situação análoga àquela que foi objeto de análise pelo STJ. O precedente em questão não deve ser invocado em circunstâncias nas quais, previamente à transação, já existia uma demanda judicial questionando a legitimidade do tributo. Nesses cenários, as argumentações de direito preexistentes, independentemente de terem sido ou não suscitadas na ação judicial, seriam alcançadas pela eficácia da coisa julgada material (em virtude da homologação da renúncia) e pela eficácia preclusiva da coisa julgada, respectivamente (Gomes, 2020, p. 82).

Jurisprudência afastando a aplicação do Tema 375/STJ às transações tributárias

Em diversos acórdãos, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região afasta a aplicação do Tema 375/STJ aos débitos transacionados. Em síntese, a decisão fundamenta-se na distinção entre os institutos do parcelamento e da transação, bem como na renúncia

24 Art. 3º, IV e V da Lei nº 13.988/2020

25 Art. 3º, V, da Lei nº 13.988/2020.

expressa do contribuinte às matérias de direito e de fato ao aderir à transação. Abaixo um exemplo de decisão nesse sentido:

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEI Nº 13.988/2020. ADESÃO VOLUNTÁRIA. CONFISSÃO IRRETRATÁVEL DA DÍVIDA. RENÚNCIA À MATÉRIA DE DIREITO E DE FATO . EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EXTINÇÃO COM JULGAMENTO DE MÉRITO. VERBA HONORÁRIA. INEXIGÊNCIA . RATIO DECIDENDI DO TEMA 440/STJ. - Embora transação e parcelamento impliquem em confissão de dívida (envolvendo aspectos de fato e de direito), o CTN lhes dá tratamentos jurídicos distintos: transação é hipótese de extinção da obrigação tributária (art. 156, III) que, nas condições estabelecidas pelo legislador, permite que concessões mútuas ponham fim a litígio administrativo ou judicial (art. 171); já o parcelamento é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário que não pressupõe a existência de prévio litígio, mas que somente pode ser celebrado nos moldes permitidos pela legislação (art. 151, VI e art. 155-A). A transação tributária pode ser pactuada com pagamento parcelado da dívida, observados os limites definidos pelo legislador - Em razão do que consta no art. 3º, V, da Lei nº 13.988/2020 e em seus atos regulamentares, a transação com pagamento parcelado não implica na suspensão dos embargos à execução mas sim em sua extinção com julgamento de mérito em razão da confissão irretratável da dívida com renúncia ao direito sobre o qual se funda essa ação judicial, embora suspenda o curso do feito executivo enquanto o devedor cumprir o que foi negociado. **Diverso do que ocorre se fosse apenas o caso de parcelamento (que impede discussão sobre aspecto de fato mas garante questionamento judicial de matéria de direito, nos moldes do Tema 375/STJ), a transação da Lei nº 13.988/2020 enseja a improcedência do pedido formulado em embargos à execução fiscal tanto em temas de direito quanto de fato (...) (TRF-3 - ApCiv: 00036565120064036105 SP, Relator.: Desembargador Federal JOSÉ CARLOS FRANCISCO, Data de Julgamento: 20/06/2024, 2ª Turma, Data de Publicação: DJE DATA: 24/06/2024)**

A aplicabilidade do Tema 375/STJ às transações tributárias, embora ainda pouco debatida nos Tribunais, exige cautela das autoridades fazendárias brasileiras para prevenir que créditos transacionados sejam indiscriminadamente contestados judicialmente.

CONCLUSÃO

A transação tributária representa a superação de uma postura de confronto para uma relação consensual entre o fisco e o contribuinte, configurando uma modalidade de extinção do crédito tributário alicerçada em concessões mútuas.

Como condição para a transação, a Lei nº 13.988/2020 exige, além da confissão, a desistência de impugnações administrativas e a renúncia a quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, que poderiam fundamentar ações judiciais. Dessa forma, o contribuinte abdica do direito disponível de discutir as dívidas judicial ou administrativamente.

Portanto, há de se considerar distinções essenciais entre os institutos da confissão e da renúncia às alegações de direito. Enquanto a confissão se restringe ao reconhecimento de um fato, o que não obsta a discussão posterior sobre questões jurídicas, a renúncia às alegações de direito possui um escopo mais amplo, configurando um ato de disposição de direito material pelo qual o demandante abdica da própria pretensão administrativa ou judicial.

Cabe salientar ainda que, no caso de ações judiciais, a renúncia para a extinção do processo com resolução de mérito deve ser expressa²⁶. Nesse caso, a renúncia implica formação de coisa julgada material, aplicando-se o disposto no artigo 508 do CPC: “Transitada em julgado a decisão de mérito, considerar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e as defesas que a parte poderia opor tanto ao acolhimento quanto à rejeição do pedido”.

Portanto, é imperativo que a interpretação do Recurso Especial Repetitivo nº 1.133.027 seja realizada de forma criteriosa, limitando sua aplicação à situação análoga àquela que foi objeto de análise pelo Superior Tribunal de Justiça. O precedente em questão não deve ser invocado em circunstâncias nas quais, por exemplo, previamente à transação, já existia uma demanda judicial questionando a legitimidade do tributo. Nesses cenários, as argumentações de direito preexistentes, independentemente de terem sido ou não suscitadas na ação judicial, seriam alcançadas pela eficácia da coisa julgada material (em virtude da homologação da renúncia) e pela eficácia preclusiva da coisa julgada, respectivamente. (Gomes, 2020).

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei n. 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**: Seção 1, Brasília, DF, ano 139, n. 8, p. 1-74, 11 jan. 2002.

BRASIL. **Lei n. 13.105**, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**: Seção 1, Brasília, DF, ano 153, n. 50, p. 1-83, 17 mar. 2015.

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**: Seção 1, Brasília, DF, ano 158, n. 72-A, p. 1, 14 abr. 2020. Edição extra.

CONRADO, Paulo; ARAUJO, Juliana. **Transação Tributária na Prática da Lei Nº 13.988/2020**. São Paulo (SP): Editora Revista dos Tribunais, 2020.

²⁶ Tema Repetitivo 257 do STJ.

COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional comentado**: em sua moldura constitucional. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024.

DÁCOMO, Natália de Nardi. **Direito Tributário participativo**: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil**: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. 24. ed. Salvador: JusPODIVM, 2022. v. 1.

GOMES, Daniel de Paiva. A renúncia às alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se funda a defesa do contribuinte enquanto condição à celebração de transação em matéria tributária. In: CONRADO, Paulo; ARAUJO, Juliana. **Transação Tributária na Prática da Lei nº 13.988/2020**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 356-357.

GONÇALVES, Carla de Lourdes. Os parcelamentos, a confissão de débitos e a superveniente declaração de inconstitucionalidade pelo STF: consequências e limites. In: CARVALHO, Paulo de Barros. **30 anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: Noeses, 2018. p. 130.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. (Im)possibilidade de discussão judicial de aspectos jurídicos do crédito após a confissão irretratável e irrevogável. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). **Transação Tributária**: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho. Belo Horizonte: Fórum, 2022. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário; v.1). p. 267-273.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. 2013. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Confissão de débito tributário e a superveniente declaração de inconstitucionalidade pelo STF. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). **Transação Tributária**: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho. Belo Horizonte: Fórum, 2022. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário; v. 1). p. 235-250.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). **Transação Tributária**: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho. Belo Horizonte: Fórum, 2022. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário; v. 1).

TARTUCE, Flávio. **Manual de direito civil**: volume único. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2025.

16

DO DECRETO Nº 24.036/1934 À PORTARIA PGFN Nº 33/2018: TRAJETÓRIA NORMATIVA DO PRAZO DE ENCAMINHAMENTO DE DÉBITOS PARA FINS DE INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO.....	313

Daniel de Saboia Xavier

INTRODUÇÃO.....	313
DO CONTEXTO HISTÓRICO DO PRAZO PARA ENCAMINHAMENTO DE DÉBITOS PARA FINS DE INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO.....	314
DA SISTEMÁTICA RELATIVA AO PRAZO DE ENCAMINHAMENTO DE DÉBITOS PARA FINS DE INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO.....	324
Do atual prazo para encaminhamento de créditos tributários para inscrição em dívida ativa da União.....	324
Do prazo para encaminhamento de créditos tributários confessados pelos contribuintes para inscrição em dívida ativa da União.....	332
DAS HIPÓTESES ACELERADORAS DO ENCAMINHAMENTO DE CRÉDITOS PARA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO.....	334
Débitos de elevado valor ou com indícios de crime contra a ordem tributária.....	334
Dos créditos objeto de medida cautelar fiscal preparatória.....	336
Dos créditos objeto de ação anulatória.....	337
DAS HIPÓTESES RETARDADORAS DO ENCAMINHAMENTO DE CRÉDITOS PARA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO. DOS CRÉDITOS SUJEITOS A PAGAMENTO EM QUOTAS MENSAS E DA SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE NOS ÓRGÃOS DE ORIGEM.....	337
DA EDIÇÃO DA PORTARIA PGFN Nº 33, DE 8 DE FEVEREIRO DE 2018, COMO FORMA DE UNIFORMIZAR OS PROCEDIMENTOS PARA ENCAMINHAMENTO DE CRÉDITOS PARA FINS DE INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO.....	338
CONCLUSÃO.....	340
REFERÊNCIAS.....	340

DO DECRETO Nº 24.036/1934 À PORTARIA PGFN Nº 33/2018: TRAJETÓRIA NORMATIVA DO PRAZO DE ENCAMINHAMENTO DE DÉBITOS PARA FINS DE INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO

Daniel de Saboia Xavier¹

RESUMO: O presente artigo analisa o marco legal que disciplina o prazo para encaminhamento de débitos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) com vistas à inscrição em Dívida Ativa da União. A partir da interpretação sistemática do Decreto-Lei nº 147/1967, da Lei nº 10.522/2002 e da Lei nº 6.830/1980, demonstra-se que o envio dos créditos pelos órgãos de origem deve respeitar o limite de 90 (noventa) dias, contados do esgotamento da fase administrativa. A demora no cumprimento desse prazo compromete a eficácia dos instrumentos de recuperação e enfraquece o controle de legalidade exercido pela PGFN, afetando negativamente o desempenho arrecadatório da União. O estudo também examina a Portaria PGFN nº 33/2018 como iniciativa normativa destinada a uniformizar os procedimentos de remessa e reforçar a responsabilização dos órgãos de origem.

PALAVRAS-CHAVE: Dívida ativa. Prazo para inscrição, Controle de legalidade.

INTRODUÇÃO

A discussão acerca do prazo para encaminhamento de débitos para fins de inscrição em dívida ativa da União se revela extremamente atual e relevante sob diversos aspectos. Um dos principais pontos que apontam para a relevância dessa discussão é a crescente problemática enfrentada pelos órgãos da Advocacia Pública, seja da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, decorrente do

1 Cursos Ciências Navais, com habilitação em Eletrônica, na Escola Naval Brasileira (1996). Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Ceará (2002). Graduado em Direito pela Universidade de Fortaleza (2006). Pós-Graduado em Direito e Processo Tributário pela FIC-CE (2006). Pós-Graduado em Direito Processual Civil pela UNISUL (2009). Pós-Graduado em Administração Pública pela Fundação Getúlio Vargas - FGV (2014). Pós-Graduado em Big Data e Business Analytics pela Fundação Getúlio Vargas - FGV (2019). Pós-Graduado em Inteligência Artificial pelo IESB-DF (2020). Mestrando em Informática Aplicada, com ênfase em Ciência de Dados e Inteligência Artificial na UNIFOR (2023). Procurador da Fazenda Nacional. Coordenador-Geral de Ciência de Dados e Inteligência Artificial.

represamento no envio de créditos realizado pelos órgãos de origem. Tal conduta compromete a atuação eficiente dos entes encarregados da recuperação dos créditos públicos, que, ao receberem os débitos tardiamente, veem-se limitados na utilização oportuna dos instrumentos legais de cobrança, muitas vezes com prazos prescricionais exíguos ou já esgotados, dificultando ou mesmo inviabilizando a recuperação judicial ou administrativa.

Essa separação entre o órgão responsável pela constituição do crédito e aquele incumbido de sua cobrança não é meramente operacional, mas decorre de uma estrutura institucional necessária à preservação do controle de legalidade. A inscrição em dívida ativa representa, assim, etapa autônoma e juridicamente qualificada em relação ao ato de constituição dos créditos, exigindo que o órgão responsável pela cobrança — no caso da União, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional — verifique a certeza, liquidez e exigibilidade do crédito, evitando que obrigações viciadas sejam levadas à execução. O respeito aos prazos legais de encaminhamento e à delimitação das atribuições entre os entes administrativos é, portanto, condição essencial para assegurar a legitimidade do processo de cobrança e a efetividade das políticas públicas de recuperação de créditos.

Nesse contexto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), enquanto órgão integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, exerce papel fundamental na defesa da legalidade e na promoção do interesse público, especialmente no que diz respeito ao controle da regularidade dos créditos que lhe são encaminhados para fins de inscrição em dívida ativa da União. Tal atribuição decorre não apenas da sua competência institucional, prevista no Decreto-Lei nº 147/1967, mas também do dever de fiscalizar o cumprimento dos prazos legais por parte dos órgãos responsáveis pela constituição dos créditos, conforme previsto no art. 22 do referido diploma normativo.

A presente análise tem por objetivo examinar os fundamentos legais que regem o prazo para envio de débitos à PGFN para fins de inscrição em dívida ativa, bem como esclarecer a natureza jurídica desse prazo e as implicações decorrentes do seu descumprimento. A reflexão propõe-se, ainda, a demonstrar que a observância do prazo legal de 90 (noventa dias) não se trata de mera formalidade administrativa, mas de requisito indispensável para a efetividade do controle de legalidade e da atuação coordenada entre os entes da Administração Pública na tutela do crédito público.

DO CONTEXTO HISTÓRICO DO PRAZO PARA ENCAMINHAMENTO DE DÉBITOS PARA FINS DE INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO

No passado, antes mesmo da criação da Receita Federal do Brasil, a cobrança administrativa de créditos tributários era feita pelas “Recebedorias”, pelas “Alfândegas” e pelas “Diretorias do Imposto de Renda”, órgãos integrantes da estrutura do Ministério da Fazenda, conforme definição contida no art. 1º do Decreto nº 24.036, de

26 de março de 1934, que reorganizou os serviços da administração geral da Fazenda Nacional e deu outras providências.

Art. 1º O Ministério da Fazenda conhece de todos os fatos econômico-financeiros que interessem à vida do país, tanto nas relações internas da União com os Estados, como nas externas da União com os outros países; e exercita sua atividade funcional por meio dos seus departamentos, repartições e estações fiscais, compondo-se:

- a) da sua Secretaria de Estado;
- b) da direção geral da Fazenda Nacional;
- c) do Tesouro Nacional, que é a departamento central da Administração Superior da Fazenda, e da sua delegacia em Londres;
- d) das delegacias fiscais, que executam e fiscalizam os serviços da Fazenda Nacional, nos Estados;
- e) **das alfândegas**, mesas de rendas alfandegadas, repressão do contrabando, agências aduaneiras, postos e registros fiscais, **encarregados da arrecadação e fiscalização das rendas aduaneiras**; e dos laboratórios de análises junto às alfândegas;
- f) **das recebedorias**, coletorias e mesas de rendas não alfandegadas, às quais cabe arrecadar e fiscalizar os impostos e taxas, ditos **internos**, sejam diretos ou indiretas;
- g) da Caixa de Amortização, que centraliza o serviço da Dívida Pública Interna e o preparo do papel-moeda, para sua circulação;
- h) da Casa se encarrega da cunhagem de moedas e da emissão de selos ou fórmulas, por meio das quais se paguem impostos, emolumentos ou taxas;
- i) **da Diretoria do Imposto de Renda que, por si e suas secções, nos Estados, lança, arrecada e fiscaliza o dito imposto**;
- j) da Comissão Central de Compras;
- k) da Fiscalização de Loterias e de clubes de mercadorias, mediante sorteio; e
- l) das caixas econômicas que, sob responsabilidade do Govêrno, recebem depósitos de qualquer importância, para aplicar em lei estabelecida.

O Decreto nº 24.036, de 1934, talvez um dos primeiros atos normativos a prever a cobrança amigável no âmbito dos órgãos de origem, delimitou, no capítulo que trata da Procuradoria-Geral da Fazenda Pública, órgão que posteriormente foi transformado em Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, todas as etapas de cobrança dos créditos tributários da União, sejam administrativas ou judiciais:

Art. 107. Compete, especialmente, à secção da Dívida Ativa:

- a) **apurar, quando decorrer de processos, a exatidão das dívidas remetidas à cobrança executiva pela Recebedoria do Distrito Federal, pela Alfândega do Rio de Janeiro, pela Diretoria do Imposto de Renda e demais repartições federais da Capital da República, antes de as inscrever no “Registro da Dívida Ativa”;**

Art. 108. A exatidão da dívida será apurada pelos processos originários, remetidos pelas repartições respectivas, depois do estudo neles feito pelos adjuntos do procurador.

Art. 109. Apurada a liquidez da dívida, o adjunto do Procurador da Fazenda, a quem tiver sido distribuído o respectivo processo, fará inscrevê-la no “Registro da Dívida Ativa”, donde se extrairá a certidão de dívida, por ele autenticada, para servir de base ao executivo fiscal.

Art. 110. **A cobrança judicial seguir-se-á à cobrança amigável, que começará logo após a terminação da que foi feita à boca do cofre.**

Como se observa, o regime jurídico de cobrança de créditos da União era dividido em “cobrança amigável” (ou administrativa) e “cobrança judicial”. A primeira tinha início após esgotado o prazo para recolhimento do débito (...terminação da que foi feita à boca do cofre²) e a segunda após o encerramento da “cobrança amigável” (ou administrativa).

O mais interessante é que a “cobrança amigável” (ou administrativa) não era restrita aos órgãos de origem. Esse tipo de cobrança também era possível em relação aos créditos inscritos em dívida ativa, conforme se observa na previsão constante no art. 5º, V, da Lei nº 2.524, de 31 de dezembro de 1911, *in verbis*:

Art. 5º E’ o Presidente da República autorizado:

[...]

V. **A promover a cobrança amigavel da divida activa**, para o que adoptará as medidas que julgar convenientes, inclusive a de conceder prazos razoaveis, afim de evitar que se accumulem grandes sommas não arrecadadas.

Tinha-se, portanto, a cobrança amigável (ou administrativa) antes e após a inscrição em Dívida Ativa da União. A primeira realizada pelos próprios órgãos de constituição dos créditos e a segunda realizada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Pública.

No que se refere à “cobrança amigável” (ou administrativa) antes da inscrição em dívida ativa, o Decreto nº 24.036, de 1934, disciplinou todo o procedimento a ser realizado pelas “Recebedorias” ou pela “Diretoria do Imposto de Renda no Distrito

2 A expressão “cobrança à boca do cofre” remonta à Lei de 27 de agosto de 1830, que assim previa em seus arts. 9º, 10 e 11:

Art. 9º Dentro do edificio do Thesouro, Juntas e Administrações de Fazenda, **serão designados lugares com cofres, aonde, precedendo editaes, concorrerão os collectados a pagar a collecta, fazendo-se esta cobrança no ultimo mez de cada semestre.**

Art. 10. Nas cidades, em que não houver Juntas, ou Administrações de Fazenda, e nas villas, as Camaras Municipaes designarão os lugares, e cofres para a arrecadação.

Art. 11. **Passado o mez destinado para a cobrança à boca do cofre, proceder-se-ha executivamente contra os Collectados**, que não tiverem pago, devendo correr a execução perante o Juiz de Paz do districto, em que o predio fôr situado, se a quantia da mesma não exceder à sua alçada, e no caso de excedê-la, perante as Justiças ordinarias.

Federal”, estabelecendo prazos e competências, conforme se observa nos seguintes dispositivos:

Art. 111. Cabe à Recebedoria do Distrito Federal promover, também, a cobrança amigável, por intermédio dos atuais cobradores que, para êsse fim, passam a ter exercício na referida repartição.

Art. 112. A Recebedoria do Distrito Federal organizará a secção de cobrança amigável dos impostos e taxas a seu cargo.

Parágrafo único. A cobrança amigável do imposto de renda no Distrito Federal competirá à respectiva Diretoria.

Ainda conforme previsão dos arts. 114 e 115 do citado Decreto, a “cobrança amigável” (ou administrativa) tinha início após esgotado o prazo para recolhimento do tributo (terminada a cobrança à boca do cofre) e deveria ser realizada no prazo de 90 (noventa) dias, salvo prorrogação especial concedida pelo Ministro da Fazenda. Encerrado esse prazo, as repartições arrecadadoras eram obrigadas a remeter a dívida não paga para inscrição em dívida ativa, conforme previsão do art. 114, § 2º. Vejamos os dispositivos:

Art. 114. Terminada a cobrança à boca do cofre, a 1ª Subdiretoria da Recebedoria relacionará, após minucioso confronto com as respectivas costaneiras, **a dívida não paga que tiver de ser remetida à secção da cobrança amigável.**

§ 1º A cobrança amigável dos impostos lançados se fará, nos Estados, dentro do mesmo prazo.

§ 2º **Esgotado o prazo da cobrança amigável, estará a mesma definitivamente encerrada: cumprindo às repartições arrecadadoras relacionar e remeter a dívida não paga, expurgada de qualquer dúvida, a fim de que se proceda à inscrição e cobrança.**

Art. 115. A cobrança amigável começará logo que forem recebidas as certidões de dívidas e **far-se-á durante o prazo de 90 dias**, salvo prorrogação especial concedida pelo Ministro.

Percebe-se, assim, que o prazo para encaminhamento dos débitos para inscrição em dívida ativa da União era exatamente o prazo que o órgão de origem tinha para realizar a “cobrança amigável” (ou administrativa), tanto que “esgotado o prazo da cobrança amigável, estará a mesma definitivamente encerrada, cumprindo às repartições arrecadadoras relacionar e remeter a dívida não paga, expurgada de qualquer dúvida, a fim de que se proceda à inscrição e cobrança”.

Em igual sentido era a disciplina para o imposto de renda, conforme prescrição do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, que dispunha “sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda”.

O Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, também tratou do prazo para “cobrança amigável” (ou administrativa), a ser realizada pelas Delegacias Regionais ou Seccionais do Imposto de Renda, conforme se depreende da leitura de seu art. 184, §§ 1º e 2º:

Art. 184. **A cobrança amigável será feita após terminada a que foi realizada à boca do cofre** e compete às Delegacias Regionais o Seccionais do Imposto de Renda.

§ 1º Essa cobrança será feita por notificação aos contribuintes, **com o prazo de 10 dias, para pagamento das dívidas.**

§ 2º **Findo o prazo de que trata o parágrafo anterior e não tendo sido pagas as dívidas, a cobrança amigável estará definitivamente encerrada, cumprindo às repartições remeter à Procuradoria da Fazenda Pública relação de tais dívidas, a fim de ser procedida a cobrança judicial.**

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, verifica-se que, naquela época, os órgãos que posteriormente vieram a se transformar na atual Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil já eram obrigados a encaminhar os créditos para inscrição em dívida ativa da União após esgotado o prazo para cobrança amigável, o qual, por sua vez, tinha início com o término do prazo para recolhimento dos tributos aos cofres da União (...terminada a cobrança à boca do cofre).

Note-se que os prazos para cobrança amigável (ou administrativa) eram expressamente previstos na legislação, não havendo margem para que os titulares dos órgãos responsáveis pela constituição dos créditos estabelecessem prazos diferenciados, especialmente mais elásticos. Vejamos ilustração com os principais marcos:

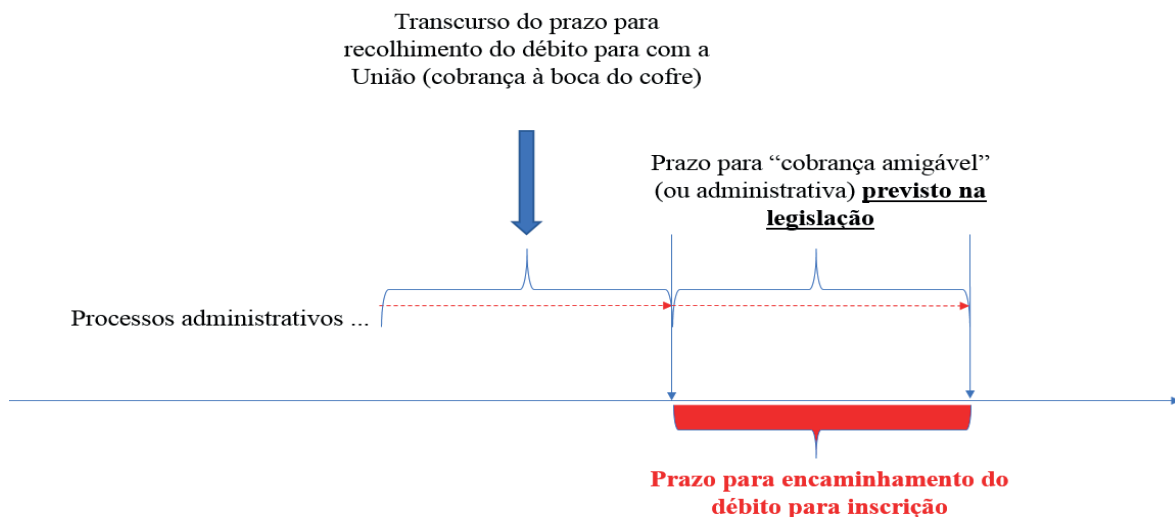


Figura I – Ilustração do prazo para encaminhamento de débitos para fins de inscrição em DAV

Ainda nessa linha, treze anos antes do surgimento da Secretaria da Receita Federal, que ocorreu a partir da edição do Decreto nº 63.659, de 20 de novembro de 1968, já havia sido criada a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, mediante publicação da Lei nº 2.642, de 9 de novembro de 1955, que deu nova denominação à antiga Procuradoria-Geral da Fazenda Pública.

Conforme previsão constante no art. 4º, dentre as competências das Procuradorias da Fazenda Nacional, podemos citar:

Art. 4º As Procuradorias da Fazenda Nacional compete:

XIII - **Apurar, à vista dos processos originários, a liquidez e certeza da dívida ativa**; proceder à sua inscrição nos registros próprios; extrair e autenticar, as correspondentes certidões de dívida e remetê-las à Procuradoria da República;

[...]

XV - **Promover, junto às repartições arrecadadoras, tôdas as medidas úteis à eficácia da cobrança judicial, bem como a requisição urgente dos processos onde constem esclarecimentos para a defesa da Fazenda Nacional, representando ao Procurador Geral da Fazenda Nacional, ou ao Delegado Fiscal no Estado, quando desatendida ou demorada a execução** de qualquer providência solicitada;

Merece especial atenção a redação do art. 7º da referida lei:

Art. 7º **Dentro em quinze dias da data em que se tornarem findos os processos administrativos, pelo transcurso do prazo regulamentar para recolhimento amigável da dívida apurada**, as repartições arrecadadoras e lançadoras, **sob pena de responsabilidade**, são obrigadas a encaminhá-los à Procuradoria da Fazenda Nacional, a fim de ser promovida a cobrança judicial das dívidas dêles originadas.

O dispositivo em questão trouxe novo prazo ao fluxo de cobrança dos créditos da União, especialmente dos créditos tributários. Isso porque, conforme previsão anterior, o prazo para cobrança amigável se confundia com o prazo para encaminhamento do débito para inscrição em DAU. Com a nova disciplina, findo o prazo para cobrança amigável previsto na legislação, o órgão de origem ainda gozava de mais 15 (quinze) dias para fazer o encaminhamento dos créditos para inscrição em dívida ativa, sob pena de responsabilidade funcional. Vejamos a ilustração:

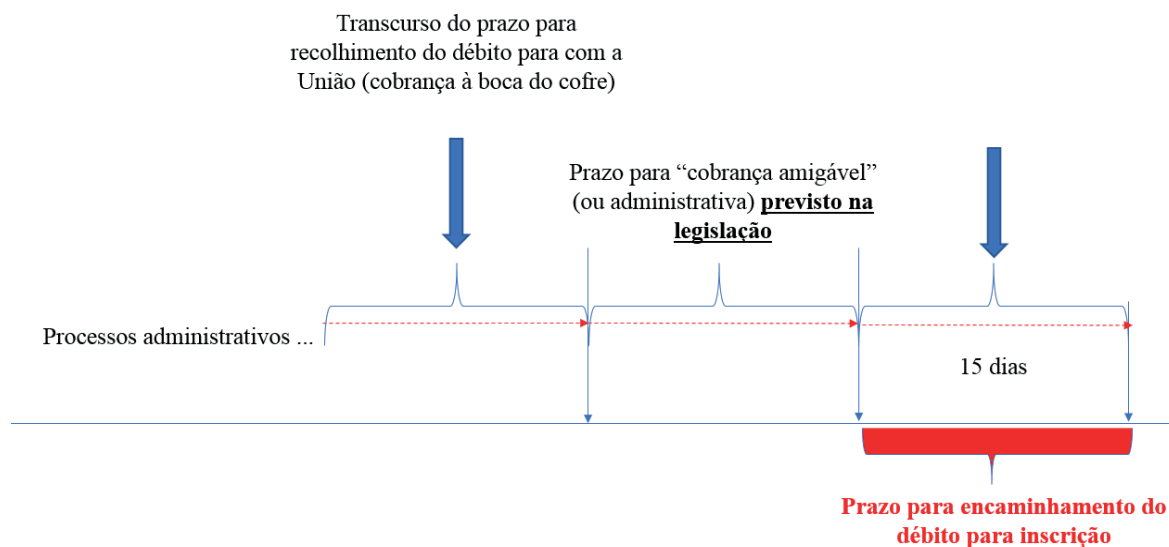


Figura II – Ilustração do prazo para encaminhamento de débitos para fins de inscrição em DAU previsto na Lei nº 2.642, de 9 de novembro de 1955

Em 25 de outubro de 1966 foi editada a Lei nº 5.172 (Código Tributário Nacional) trazendo importante instituto de garantia do crédito tributário, intimamente relacionado à inscrição em Dívida Ativa. Trata-se do instituto da fraude à execução aplicado aos créditos tributários, conforme previsão constante na redação original do art. 185:

Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública **por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução.**

Com a edição desse dispositivo, restou ainda mais evidenciada a necessidade do rápido encaminhamento dos créditos tributários para inscrição em Dívida Ativa, porquanto ato necessário à alegação de uma das mais importantes garantias do crédito tributário, tal seja, a presunção de fraude na alienação ou oneração de bens ou rendas. Como se observa, essa alegação somente era possível quando as alienações - ou seu começo - ocorriam após a inscrição do crédito e o correspondente ajuizamento da execução fiscal, não sendo possível sua alegação enquanto a dívida não estivesse regularmente inscrita.

Logo após a edição do Código Tributário Nacional, foi editado o Decreto-Lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967, alterando sensivelmente a disciplina para encaminhamento de débitos para inscrição em dívida ativa da União, conforme se observa na redação original de seu art. 22:

Art. 22. **Dentro de trinta dias da data em que se tornarem findos os processos administrativos, pelo transcurso do prazo fixado**

para o recolhimento do débito para com a União, as repartições públicas competentes, sob pena de responsabilidade dos seus dirigentes, são obrigadas a encaminhá-los à Procuradoria da Fazenda Nacional da respectiva unidade federativa, para efeito de inscrição e cobrança judicial das dívidas deles originadas.

O dispositivo em questão, que praticamente repetiu a antiga redação do art. 7º da Lei nº 2.642, de 1955, apesar de ter alargado de 15 (quinze) para 30 (trinta) dias o prazo para encaminhamento dos débitos para inscrição, alterou o termo inicial da contagem do referido prazo. Até aquele momento, o prazo de 15 (quinze) dias tinha início após o encerramento do prazo de cobrança amigável previsto na legislação, o qual, por sua vez, iniciava-se após o transcurso do prazo para recolhimento do tributo (data do vencimento ou encerrada a cobrança à boca do cofre). A partir da nova disciplina, o prazo de 30 (trinta) dias para encaminhamento dos créditos para inscrição se iniciava logo após o decurso do prazo para recolhimento do débito para com a União (logo após o vencimento), não havendo qualquer previsão de prazo para realização de cobrança amigável entre a data do vencimento e a data de inscrição.

Observe-se que o próprio legislador asseverou que o marco para o início da contagem é o “transcurso do prazo fixado para recolhimento do débito para com a União”, data segundo a qual consideram-se findos os processos administrativos. Vejamos a ilustração:

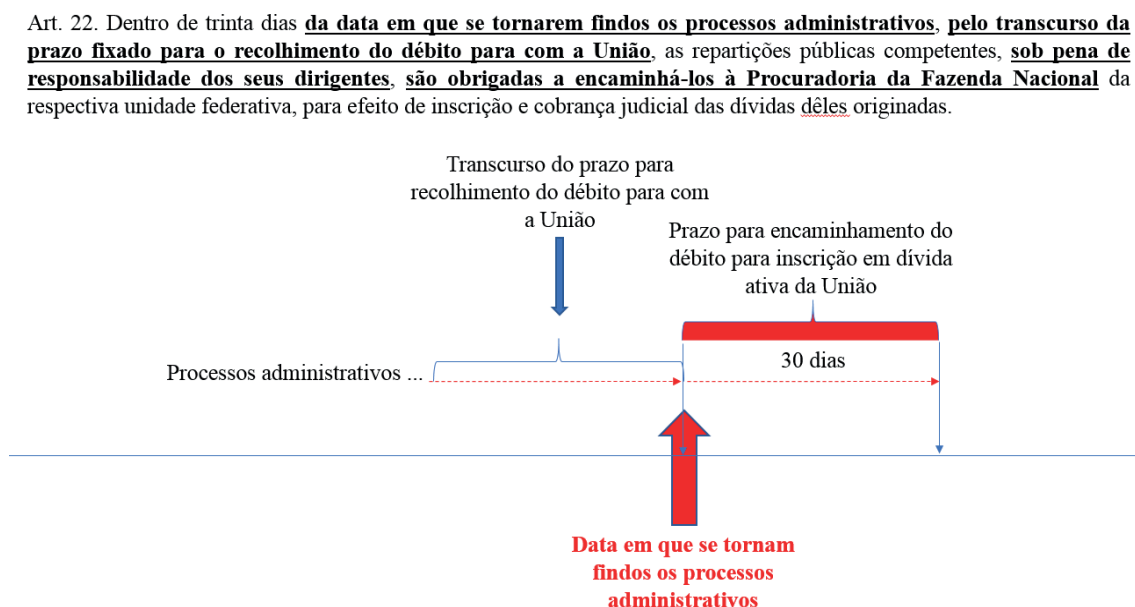


Figura III – Ilustração do prazo para encaminhamento de débitos para fins de inscrição em DAU previsto na redação original do art. 22 do Decreto-Lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967

A nova disciplina de contagem do prazo se justificou em razão da edição, no ano anterior, da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), com previsão no seguinte sentido:

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.

Ou seja, o próprio Código Tributário Nacional foi cristalino ao afirmar que a inscrição em dívida ativa deveria ocorrer após esgotado o prazo para pagamento fixado em lei ou por decisão final proferida em processo regular, não fazendo qualquer menção à possibilidade de cobrança administrativa entre o vencimento da exação e sua inscrição em dívida ativa.

Essa previsão não foi despropositada. Por força do art. 204 do Código Tributário Nacional, “a dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída”, presunção essa que somente pode ser “ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite”.

Exatamente em razão da presunção que se confere ao débito inscrito em dívida ativa, enquanto ‘obrigação’ certa, líquida e exigível, com efeito, na dicção do CTN, de prova pré-constituída, o ato de inscrição passa a ser condição essencial para que se pratique qualquer ato de cobrança, seja judicial ou extrajudicial.

Isso porque nenhum crédito da União, ainda que definitivamente constituído, gozará da presunção de liquidez, certeza (o que envolve a existência, a validade e a eficácia da relação obrigacional) e exigibilidade enquanto não inscrito em dívida ativa, após realizado o controle de legalidade pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Sem a apuração de liquidez, certeza e exigibilidade dos créditos e consequente inscrição em dívida ativa, qualquer ato de cobrança será considerado precário, eis que fundado em obrigação sem título executivo.

Voltemos, então, à análise da legislação que trata do prazo para encaminhamento de débitos para fins de inscrição em DAU.

Disciplinando o Processo Administrativo Fiscal no âmbito da União, foi editado, com status de Lei Ordinária, o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. A despeito de o Código Tributário Nacional não conter dispositivo que autorize a realização de cobrança amigável pelos órgãos responsáveis pela constituição de créditos, a redação original do art. 21 do referido Decreto nº 70.235/1972, a exemplo do que constava no Decreto nº 24.036, de 1934, fixou o prazo de 30 (trinta) dias para Secretaria da Receita Federal promover a cobrança amigável dos créditos por ela constituídos, senão vejamos:

Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, será declarada à revelia e permanecerá o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável do crédito tributário.

O § 3º do mesmo dispositivo, repetindo sistemática adotada desde 1934, determina que:

§3º. Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago o crédito tributário, o órgão preparador declarará o sujeito passivo devedor remisso e encaminhará o processo à autoridade competente para promover a cobrança executiva.

Da mesma forma e em relação aos processos administrativos cuja exigência tenha sido impugnada pelo contribuinte, prescreve o art. 43 do mesmo Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 43. A decisão definitiva contrária ao sujeito passivo será cumprida no prazo para cobrança amigável fixado no artigo 21, aplicando-se, no caso de descumprimento, o disposto no § 3º do mesmo artigo.

Nesse contexto e a despeito da previsão constante no art. 201 do Código Tributário Nacional, tratando-se de crédito cuja constituição esteja regida pelo Decreto nº 70.235, de 1972, a Secretaria da Receita Federal poderia realizar a cobrança amigável (administrativa) pelo prazo de 30 (trinta) dias, findo o qual os débitos deveriam ser encaminhados para inscrição em dívida ativa da União.

A conjugação das disposições constantes no art. 22, caput, do Decreto-Lei nº 147/1967 (na redação original) e no art. 21, caput e § 3º, do Decreto nº 70.235, de 1972, permitem concluir que o prazo de 30 (dias) para encaminhamento dos débitos para inscrição somente tinha início após esgotado o prazo de 30 (trinta) dias para cobrança amigável, significando que, ao todo, o prazo para RFB encaminhar os débitos para inscrição era de 60 (sessenta) dias contados do vencimento. Registre-se que a correta definição dos prazos era importante em razão da previsão de responsabilização funcional contida no caput do art. 22 do Decreto-Lei nº 147/1967. Vejamos a ilustração

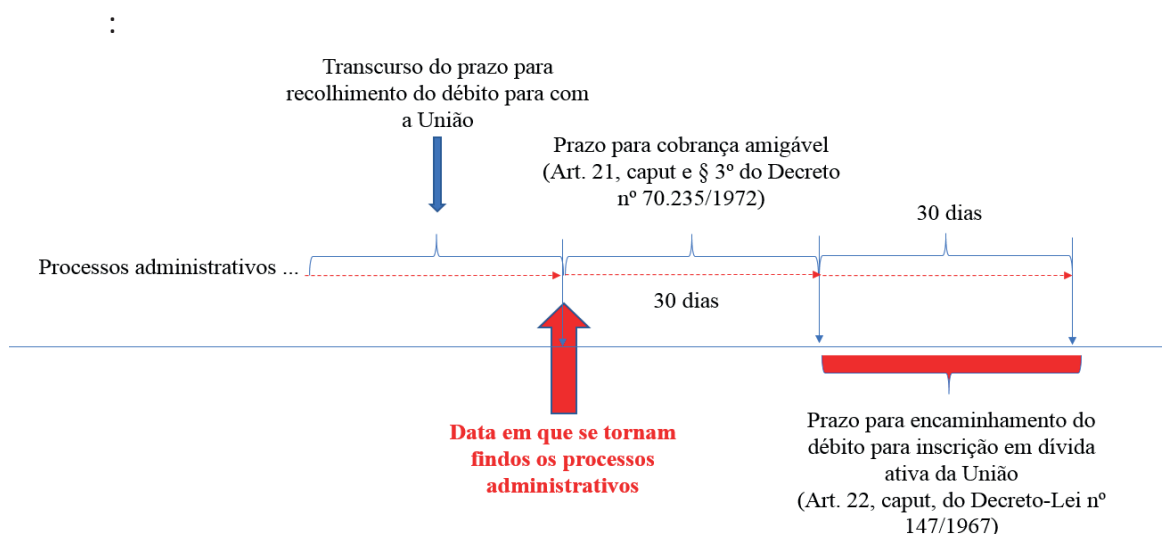


Figura IV – Ilustração do prazo para encaminhamento de débitos para fins de inscrição em DAU previsto na redação original do art. 22 do Decreto-Lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967, combinada com a redação do art. 21 do Decreto 70.235/1972

DA SISTEMÁTICA RELATIVA AO PRAZO DE ENCAMINHAMENTO DE DÉBITOS PARA FINS DE INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO

Do atual prazo para encaminhamento de créditos tributários para inscrição em dívida ativa da União

Diante desse cenário, a despeito da previsão constante no art. 5º, V, da Lei nº 2.524, de 31 de dezembro de 1911³, que, como explicado anteriormente, previa a cobrança amigável (ou administrativa) antes e após a inscrição em Dívida Ativa da União, o Decreto-Lei nº 147/1967, quando de sua edição, silenciou a respeito da possibilidade de a PGFN realizar cobrança amigável, o que levou à utilização exclusiva da cobrança judicial, assoberbando o Poder Judiciário com uma infinidade de processos. Era necessário, portanto, prever mecanismos para que a PGFN pudesse recuperar os créditos inscritos em dívida ativa sem a obrigatoriedade de acionamento do Poder Judiciário.

Foi exatamente nesse contexto que restou aprovado o Decreto-Lei nº 1.687, de 18 de julho de 1979, que tratou sobre “cobrança da Dívida Ativa da União e outras providências”.

A exposição de motivos do referido Decreto bem aborda a questão:

Excelentíssimo Senhor Presidente da República:

Tenho a honra de submeter à elevada apreciação de Vossa Excelência o anexo projeto de Decreto-Lei, que dispõe sobre a cobrança da Dívida Ativa da União.

2. Consoante as “Diretrizes Gerais do Governo” aprovadas por Vossa Excelência, “a máquina do estado deverá ser modernizada, simplificando-se os procedimentos administrativos” e “desburocratização das atividades estatais deve ser procurada por todos os meios”.

3. Outrossim, as “Diretrizes Setoriais” do Ministério da Fazenda prescrevem o desenvolvimento de sua ação, de modo a contribuir para a consecução, dentre outros, do objetivo de “modernizar a máquina do Estado, mediante simplificação dos procedimentos administrativos e desburocratização das atividades do Governo”.

4. Por outro lado, impõem-se, como bem assinalou o Eminente Ministro José Neri da Silveira, ao assumir a Presidência do Egrégio Tribunal Federal de Recursos, “imediatas medidas legislativas, colimando, desde logo, diminuir o afluxo de processos a esta Corte”, como, de resto, a Justiça de primeira instância.

3 Art. 5º E’ o Presidente da Republica autorizado:
[...]

V. **A promover a cobrança amigavel da divida activa**, para o que adoptará as medidas que julgar convenientes, inclusive a de conceder prazos razoaveis, a fim de evitar que se accumulem grandes sommas não arrecadadas.

5. No contexto do presente projeto de decreto-lei, além das medidas saneadoras de ordem administrativa, encontra-se a iniciativa de se reduzir o universo dos devedores em mora para com a Fazenda Nacional e de se eliminarem dezenas de milhares de ações judiciais. Nessa linha de propósitos, é determinado o cancelamento de débitos, de qualquer natureza, para com a Fazenda Nacional, de valor igual ou inferior a Cr\$ 1.000,00 (um mil cruzeiros), de difícil ou onerosa cobrança.

[...]

8. Destarte, a atividade de cobrança de débitos de pequena monta vem entrando não só os órgãos fazendários, mas, sobretudo, o próprio Poder Judiciário federal e estadual.

9. Dessa maneira, sugerem-se medidas de real importância para o Governo de Vossa Excelência, através da edição de um diploma legal que evite ao Tesouro Nacional os encargos de uma cobrança improdutiva, desonerando as máquinas administrativa e judicial de atividades puramente burocráticas. Em decorrência, considerando-se as etapas de apuração e inscrição da dívida nas Procuradorias da Fazenda Nacional, o preparo de petições nas Procuradorias da República, o ajuizamento, a distribuição, o despacho do juiz e os procedimentos cartorários até a citação dos devedores, avalia-se que as medidas propostas resultarão na supressão de cerca de 200.000 (duzentos mil) processos e 4.000.000 (quatro milhões) de atos e assinaturas.

[...]

12. O art. 4º, dando nova redação a preceitos do art. 22, do Decreto-Lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967, dirime dúvidas suscitadas em sua aplicação, ajustando-o aos novos procedimentos de cobrança amigável da Dívida Ativa, evitando a desnecessária sobrecarga do Poder Judiciário.

Reafirmou-se, assim, a “cobrança amigável” (ou administrativa) no âmbito da PGFN, como forma de evitar o ajuizamento indiscriminado de execuções fiscais. Vejamos a redação do dispositivo:

Art. 22. Dentro de noventa dias da data em que se tornarem findos os processos ou outros expedientes administrativos, pelo transcurso do prazo fixado em lei, regulamento, portaria, intimação ou notificação, para o recolhimento do débito para com a União, de natureza tributária ou não tributária, as repartições públicas competentes, sob pena de responsabilidade dos seus dirigentes, são obrigadas a encaminhá-los à Procuradoria da Fazenda Nacional da respectiva unidade federativa, para efeito de inscrição e cobrança amigável ou judicial das dívidas deles originadas, após a apuração de sua liquidez e certeza.

Além da reafirmação da possibilidade de cobrança amigável pela PGFN, a nova redação do art. 22 do Decreto-Lei nº 147/1967 trouxe três outras inovações:

- a) elevação do prazo para encaminhamento de 30 (trinta) para 90 (noventa) dias;
- b) alusão à fixação de prazo para recolhimento do débito “*por lei, regulamento, portaria, intimação ou notificação*”;
- c) inserção da expressão “*outros expedientes administrativos*”.

No que se refere à possibilidade de fixação de prazo para recolhimento de débito por ato infralegal (regulamento, portaria, intimação e notificação), a inovação teve por objetivo adaptar o dispositivo a todos os tipos de crédito sujeitos à inscrição em Dívida Ativa da União, tributários ou não tributários.

Importante lembrar que no mesmo ano em que foi alterada a redação do art. 22 do Decreto-Lei nº 147/1967 foi alterado o art. 39 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com a finalidade de deixar claro o conceito de créditos tributários ou não tributários:

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.

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título.

§ 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, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, 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.

Diante da multiplicidade de créditos sujeitos à inscrição em dívida ativa da União, cujos prazos para recolhimento podem ser definidos por lei, regulamento, portaria, intimação ou notificação, a alteração no dispositivo apenas reforçou a ideia segundo a qual, independentemente do ato que define o prazo para recolhimento do débito, todos devem ser encaminhados para inscrição em Dívida Ativa da União dentro de 90 (noventa) dias após o vencimento.

No mesmo sentido e pelo mesmo motivo foi a introdução da expressão “outros expedientes administrativos”. De fato, considerando que créditos como

aluguéis, custas processuais, multas, indenizações, reposições, restituições, créditos decorrentes de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia e contratos em geral, cuja constituição não depende, necessariamente, da instauração de processo administrativo, também devem ser inscritos em dívida ativa da União, nada mais correto do que adaptar o dispositivo para deixar claro que, independentemente da forma ou do documento de constituição, os débitos devem ser encaminhados para inscrição em dívida ativa dentro de 90 (noventa) dias contados do transcurso do prazo para recolhimento fixado em lei, regulamento, portaria, intimação ou notificação.

O mesmo se diga para os créditos tributários confessados pelos contribuintes, alcançados, pelos motivos acima apresentados, pela expressão “outros expedientes administrativos”. Quanto a esse tema, vejamos o que restou afirmado no PARECER PGFN/CDA Nº 1.258/2015:

9. Nota-se que surgiu, então, a expressão “ou outros expedientes administrativos”. Para alcançar seu real significado, faz-se necessário perquirir em que contexto histórico ela surgiu e qual resultado visa atingir. Isso é possível através da análise da exposição de motivos do Decreto-Lei nº 1.687/79, encaminhada ao Congresso Nacional por meio da Mensagem nº 68, de 1979-CN. Eis o seu teor: E. M. nº 262

Excelentíssimo Senhor Presidente da República:

Tenho a honra de submeter à elevada apreciação de Vossa Excelência o anexo projeto de Decreto-lei, que dispõe sobre a cobrança da Dívida Ativa da União.

2. Consoante as “Diretrizes Gerais do Governo” aprovadas por Vossa Excelência, “a máquina do Estado deverá se (sic) modernizada, simplificando-se os procedimentos administrativos” e “desburocratização das atividades estatais deve ser procurada por todos os meios.”.

3. Outrossim, as “Diretrizes Setoriais” do Ministério da Fazenda prescrevem o desenvolvimento de sua ação, de modo a contribuir para a consecução, dentre outros, do objetivo de “modernizar a máquina do Estado, mediante simplificação dos procedimentos administrativos e desburocratização das atividades do Governo”.

10. Pela transcrição supra, percebe-se que a expressão “ou outros expedientes administrativos” foi inserida no artigo 22 do DEL nº 147/67 num período em que o governo almejava simplificar os procedimentos administrativos, inclusive aqueles pertinentes à constituição dos créditos públicos. Anteriormente, o referido artigo fazia alusão apenas a “processos administrativos”, os quais, no contexto do citado artigo, diziam respeito ao mecanismo de constituição de créditos pelo Estado. A modificação introduzida pelo DEL nº 1.687/79, com o intuito de simplificar os procedimentos administrativos de cobrança, permitiu a constituição de créditos pela União não apenas por processos administrativos, mas, outrossim, por outros expedientes de natureza administrativa, quando cabível.

11. Nesta linha de raciocínio, tem-se que a expressão “ou outros expedientes administrativos” se refere a expedientes de constituição do crédito e não àqueles instaurados com outras finalidades, como, por exemplo, para o seu recebimento.

12. Desta forma, na esteira do artigo 22 do DEL nº 147/67, com a redação dada pelo DEL nº 1.687/79, uma vez ocorrida a coisa julgada administrativa no âmbito de processo ou outro expediente administrativo de constituição de crédito, tem início o prazo de 90 dias para encaminhamento à inscrição em DAU pela PGFN. Cumpre, porém, chamar a atenção para o disposto nos artigos 21, caput e § 3º, e 43, caput, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União.

Ratificando esse posicionamento, veja que a própria exposição de motivos do Decreto-Lei nº 1.687, de julho de 1979, faz importante remissão ao Decreto-Lei nº 1.680, de 28 de março de 1979, citando expressamente os créditos confessados pelo contribuinte como forma de justificar a inclusão da expressão “outros expedientes administrativos” no caput do art. 22 do Decreto-Lei nº 147/1967.

13. Finalmente, com a edição do Decreto-Lei nº 1.680, de 28 de março de 1979, foi institucionalizada a declaração sobre produtos industrializados, pela qual o contribuinte passa a ter a obrigação legal de dar ciência à fazenda do valor do imposto devido ou do saldo devedor, relativo ao período de apuração.

Isso porque, com a edição do Decreto-Lei nº 1.680, de março de 1979, institucionalizou-se a “confissão de débitos” relativa ao Imposto sobre Produtos Industrializados, procedimento que, para fins de lançamento, dispensa a instauração do correspondente “processo administrativo”. Vejamos a exposição de motivos do Decreto-Lei nº 1.680, de 1979:

Excelentíssimo Senhor Presidente da República:

Tenho a honra de encaminhar a Vossa Excelência o anexo projeto de decreto-lei que visa alterar a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, de forma a simplificar o procedimento administrativo de cobrança do tributo.

2. A partir da instituição do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais (SINIEF), preconizou-se o desdobramento dos ciclos de informação e arrecadação. Ao invés de o contribuinte, num mesmo documento e na mesma oportunidade, prestar informações econômico-fiscais e pagar o imposto devido, passou-se a exigir, logo após o encerramento do período de apuração, a entrega do documento de informações relativas ao débito e, só em seguida, o pagamento do imposto.

3. Como consequência dessa reformulação, torna-se necessário revisar a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados.

4. O art. 1º do projeto declara que os contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados deverão prestar informações sobre o valor do débito e das operações a ele correspondentes.

6. O art. 2º determina que a Secretaria da Receita Federal proceda ao lançamento com base simplesmente da declaração do imposto não pago, reduzindo a elevada multa atualmente aplicável a cinco por cento do valor do tributo, atento ao fato de que a apresentação da declaração é semelhante a uma confissão de dívida, é razoável que, não havendo pagamento, seja aplicada a mesma multa e evitada a realização de um processo prolongado.

[...]

11. Com efeito, a falta de pagamento do imposto declarado pelo contribuinte força a fazenda a mobilizar a maior parte do seu pessoal de fiscalização, na execução de uma atividade inteiramente prescindível. O fiscal tem que se deslocar ao estabelecimento fabril ou equiparado para lavrar um auto de infração que nada mais representa do que a transcrição da declaração apresentada pelo contribuinte.

Ou seja, a expressão “processos ou outros expedientes administrativos” diz respeito exatamente aos mecanismos e documentos de constituição de créditos da União, alcançando os créditos tributários cuja constituição dependa, ou não, da instauração de processo administrativo, inclusive os confessados pelos contribuintes, ou qualquer outro crédito não tributário.

Tanto é assim que o § 2º do art. 22 do Decreto-Lei nº 147/1967 assevera que “o exame do processo ou outro expediente administrativo, a inscrição da dívida, a extração da certidão e, se for o caso, sua remessa ao competente órgão do Ministério Público, federal ou estadual, deverão ser feitos no prazo máximo de cento e oitenta dias, contados da data do recebimento do processo ou expediente, pela Procuradoria, sob pena de responsabilidade de quem der causa à demora, reafirmando a conclusão de que os processos e expedientes administrativos dizem respeito aos documentos de constituição de créditos da União e não qualquer outro expediente.

Dito isso, seja o débito constituído em processo administrativo, em confissão ou declaração do contribuinte ou mediante sub-rogação em hipoteca ou até mesmo mediante contrato, um elemento é comum a todas as formas de constituição de créditos da União: o prazo de 90 (noventa) dias para encaminhamento para inscrição em dívida ativa.

O termo inicial do referido prazo, seja na primitiva, seja na atual redação do art. 22 do Decreto-lei nº 147/1967 é exatamente o transcurso do prazo para recolhimento do débito para com a União, data em que, independentemente da forma de constituição, consideram-se findos os processos ou outros expedientes administrativos.

Em razão da previsão expressa de responsabilidade funcional dos dirigentes das repartições públicas competentes, o retardamento no encaminhamento somente se justifica quando houver previsão legal de prazo para realização de cobrança administrativa

no órgão de origem, momento em que o prazo de 90 (noventa) dias somente tem início após esgotado o prazo para prática dos referidos atos de cobrança amigável.

Vejamos o art. 22, caput, do Decreto-Lei nº 147/1967 e as ilustrações correspondentes:

Prazo para encaminhamento nos casos em que não há previsão legal de prazo para cobrança administrativa no órgão de origem

Art. 22. Dentro de noventa dias da data em que se tornarem findos os processos ou outros expedientes administrativos, pelo transcurso do prazo fixado em lei, regulamento, portaria, intimação ou notificação, para o recolhimento do débito para com a União, de natureza tributária ou não tributária, as repartições públicas competentes, sob pena de responsabilidade dos seus dirigentes, são obrigadas a encaminha-los à Procuradoria da Fazenda Nacional da respectiva unidade federativa, para efeito de inscrição e cobrança amigável ou judicial das dívidas deles originadas, após a apuração de sua liquidez e certeza.

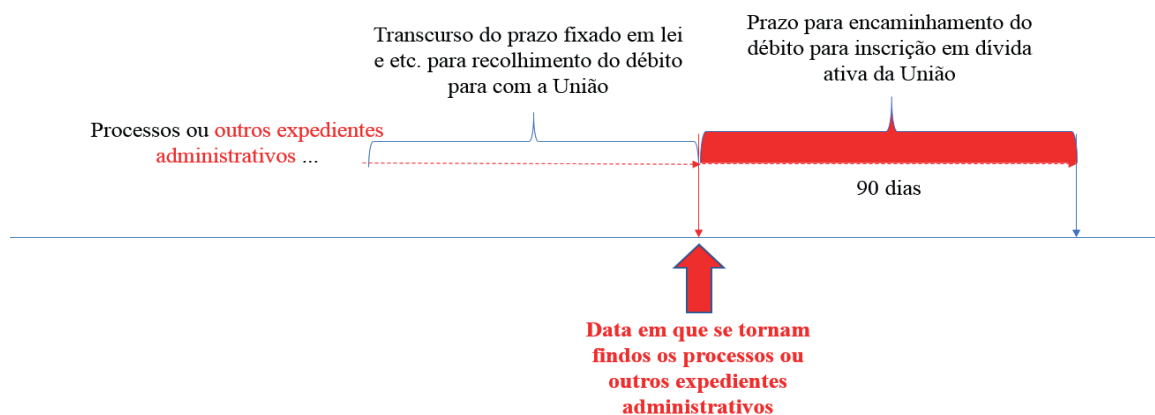


Figura V – Ilustração do prazo para encaminhamento de débitos para fins de inscrição em DAU previsto na redação do art. 22 do Decreto-Lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967, nos casos em que não há previsão legal de prazo para cobrança administrativa no órgão de origem.

Prazo para encaminhamento nos casos em que há previsão legal de prazo para cobrança administrativa no órgão de origem

Art. 22. Dentro de noventa dias da data em que se tornarem findos os processos ou outros expedientes administrativos, pelo transcurso do prazo fixado em lei, regulamento, portaria, intimação ou notificação, para o recolhimento do débito para com a União, de natureza tributária ou não tributária, as repartições públicas competentes, sob pena de responsabilidade dos seus dirigentes, são obrigadas a encaminha-los à Procuradoria da Fazenda Nacional da respectiva unidade federativa, para efeito de inscrição e cobrança amigável ou judicial das dívidas deles originadas, após a apuração de sua liquidez e certeza.

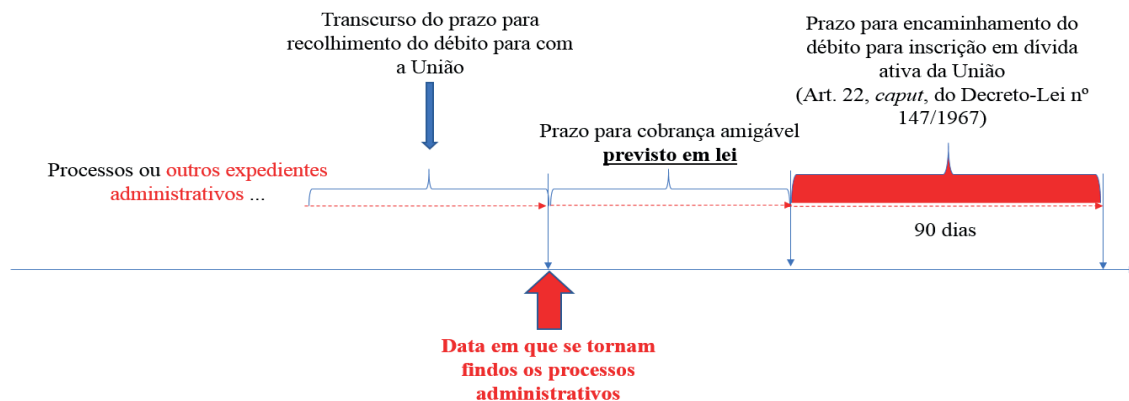


Figura VI – Ilustração do prazo para encaminhamento de débitos para fins de inscrição em DAU previsto na redação do art. 22 do Decreto-Lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967, nos casos em que há previsão legal de prazo para cobrança administrativa no órgão de origem.

A despeito de o prazo para encaminhamento dos débitos para inscrição em dívida ativa ter sido fixado com a edição do Decreto-Lei nº 1.687/1979, que alterou a redação do art. 22, caput e § 2º, do Decreto-Lei nº 147/1967, a eficácia do referido dispositivo foi suspensa pelo art. 8º da Medida Provisória nº 1.110, de 30 de agosto de 1995, assim redigido:

Art. 9º Fica suspensa, até 31 de agosto de 1996, a aplicação do disposto no caput do art. 22, e no seu § 2º, do Decreto-lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967, na redação que lhes deram o art. 4º do Decreto-lei nº 1.687, de 18 de julho de 1979, e o art. 10 do Decreto-lei nº 2.163, de 19 de setembro de 1984.

Parágrafo único. O Ministro de Estado da Fazenda estabelecerá cronograma, prioridades e condições para a remessa, às unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, dos débitos passíveis de inscrição em Dívida Ativa da União e cobrança judicial.

Diversas outras medidas provisórias com idêntico conteúdo foram prorrogando a suspensão da eficácia do art. 22, caput e § 2º, do Decreto-Lei nº 147/1967, sendo forçoso mencionar a exposição de motivos da Medida Provisória nº 1.490-13, de 5 de setembro de 1996:

Essa alteração se destina a permitir que permaneça suspensa a eficácia dos dispositivos da legislação ali mencionada, até que se alcancem as condições materiais e operacionais de regularização do processo de transferência de débitos, da Secretaria da Receita Federal para a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, fato que constitui um dos objetivos de Projeto específico instituído no âmbito do Ministério da Fazenda, cuja conclusão é prevista para aquela data.

As reiteradas prorrogações findaram com a edição da Medida Provisória nº 1.770-45, de 11 de fevereiro de 1999⁴, que fixou em 31 de dezembro de 1999 o prazo fatal para que a Receita Federal cumprisse o disposto no art. 22, caput, do Decreto-Lei nº 147/1967.

Observa-se, portanto, que a Secretaria da Receita Federal do Brasil teve mais de 20 anos para adequar seus procedimentos para que o encaminhamento dos créditos para inscrição em dívida ativa ocorra tempestivamente, sendo esse, inclusive, um dos objetivos propostos no âmbito do próprio Ministério da Fazenda.

4 Referida Medida Provisória sofreu sucessivas prorrogações e reedições, até a conversão final da MPv nº 2.176-79, de 2001, na atual Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

Do prazo para encaminhamento de créditos tributários confessados pelos contribuintes para inscrição em dívida ativa da União

Diante do que foi apresentado e no que se refere aos créditos tributários cuja constituição se sujeita ao Decreto nº 70.235/1972, o prazo de 90 (noventa) dias previsto no art. 22, *caput*, do Decreto-Lei nº 147/1967 somente se inicia após esgotado o prazo de 30 (trinta) dias de cobrança amigável de que trata o art. 21, *caput* e § 3º, do referido Decreto nº 70.235/1972.

Surge, então, o seguinte questionamento: qual o prazo de encaminhamento para inscrição em dívida ativa da União dos créditos tributários declarados pelos contribuintes, cuja constituição, portanto, não está sujeita à disciplina do Decreto nº 70.235/1972?

Atualmente, os documentos de confissão de dívida, enquanto instrumentos hábeis à constituição e exigência de créditos tributários, estão previstos no art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, com a seguinte redação:

Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

§ 2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

Como se observa e em relação aos débitos confessados pelos contribuintes, não há previsão legal de prazo para realização de cobrança amigável no órgão de origem. Muito pelo contrário! Conforme disposição constante no § 2º do referido art. 5º, “não pago o crédito no prazo estabelecido pela legislação... poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa”, reafirmando o comando prescrito no art. 201 do CTN⁵.

Entretanto, a despeito da ausência de previsão legal expressa, entendemos que, também em relação aos créditos confessados pelos contribuintes, é possível a aplicação do disposto no art. 21, *caput*, do Decreto nº 70.235/1972, de forma a permitir a realização, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e no prazo de 30 (trinta) dias, da cobrança amigável do tributo declarado e confessado.

5 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.**

Com efeito, a inclusão da expressão “outros expedientes administrativos” no caput do art. 22 do Decreto-Lei nº 147/1967 expressa a intenção do legislador de submeter os créditos tributários da União, confessados ou não, à semelhante disciplina no que diz respeito ao prazo de encaminhamento para inscrição em Dívida Ativa.

Nesse contexto, se é possível admitir cobrança amigável para os créditos constituídos mediante processo administrativo disciplinado pelo Decreto nº 70.235/1972, sujeitos, portanto, à impugnação do contribuinte e ampla discussão administrativa na sua formação, qual a razão para não admitir o mesmo tipo de cobrança para os créditos espontaneamente confessados pelo próprio contribuinte?

Ademais disso, todos os créditos, confessados ou não, estão sujeitos à cobrança amigável também na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, demonstrando que não é a natureza ou a forma de constituição que determina se o crédito será ou não objeto de cobrança administrativa.

Entretanto, o que não se admite é a possibilidade de os órgãos de origem estabelecerem, por sua iniciativa, prazo para cobrança amigável superior aos prazos definidos em lei, sob pena de inviabilização dos próprios mecanismos de cobrança outorgados pela Constituição Federal e pelo legislador ordinário à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como será demonstrado adiante.

Com efeito, a inscrição em dívida ativa é ato essencial à formação do título executivo, documento necessário à prática de qualquer ato de cobrança, extrajudicial ou judicial. Qualquer mecanismo de cobrança aplicado a crédito público que não se submeteu ao controle de legalidade e à apuração de liquidez, certeza e exigibilidade é precário, motivo pelo qual o legislador estabeleceu prazos exíguos para realização da cobrança administrativa pelos órgãos responsáveis pela constituição dos créditos.

No que se refere aos créditos tributários, os prazos exíguos para cobrança amigável também têm razão por força da disciplina constante na atual redação do art. 185 do Código Tributário Nacional, o qual estabelece importante garantia aos créditos tributários inscritos em dívida ativa da União, principalmente em razão da alteração promovida pela Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, de forma a presumir “fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa”.

Dessa forma e principalmente em razão do julgamento, na sistemática de recursos repetitivos, do REsp nº 1.141.990/PR⁶, qualquer ato que retarde a inscrição

6 PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE TERCEIRO. FRAUDE À EXECUÇÃO FISCAL. ALIENAÇÃO DE BEM POSTERIOR À CITAÇÃO DO DEVEDOR. INEXISTÊNCIA DE REGISTRO NO DEPARTAMENTO DE TRÂNSITO - DETRAN. INEFICÁCIA DO NEGÓCIO JURÍDICO. INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA. ARTIGO 185 DO CTN, COM A REDAÇÃO DADA PELA LC N.º 118/2005. SÚMULA 375/STJ. INAPLICABILIDADE.

[...]

3. A Lei Complementar n.º 118, de 9 de fevereiro de 2005, alterou o artigo 185, do CTN, que passou a ostentar o seguinte teor: “Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou

do crédito em dívida ativa da União pode representar renúncia a uma das garantias do crédito tributário, em flagrante violação ao art. 141 do CTN, *in verbis*:

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

Diante do cenário até aqui delineado, constata-se que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil dispõe do prazo de 30 (trinta) dias para realizar a cobrança amigável (administrativa) dos créditos tributários da União, independentemente da forma de sua constituição. Esse prazo tem início a partir da data em que o tributo deveria ter sido pago e não o foi. Transcorrido esse período inicial de cobrança amigável, a Receita Federal dispõe de mais 90 (noventa) dias para encaminhar o débito à inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), não havendo, nesse ínterim, qualquer impedimento para que continue adotando medidas de cobrança administrativa.

rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa. Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.”

4. Consectariamente, a alienação efetivada antes da entrada em vigor da LC n.º 118/2005 (09.06.2005) presumia-se em fraude à execução se o negócio jurídico sucedesse a citação válida do devedor; **posteriormente à 09.06.2005, consideram-se fraudulentas as alienações efetuadas pelo devedor fiscal após a inscrição do crédito tributário na dívida ativa.**
5. A diferença de tratamento entre a fraude civil e a fraude fiscal justifica-se pelo fato de que, na primeira hipótese, afronta-se interesse privado, ao passo que, **na segunda, interesse público, porquanto o recolhimento dos tributos serve à satisfação das necessidades coletivas.**
6. É que, consoante a doutrina do tema, a fraude de execução, diversamente da fraude contra credores, opera-se *in re ipsa*, **vale dizer, tem caráter absoluto, objetivo, dispensando o concilium fraudis.** (FUX, Luiz. O novo processo de execução: o cumprimento da sentença e a execução extrajudicial. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 95-96 / DINAMARCO, Cândido Rangel. Execução civil. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 278-282 / MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 210-211 / AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 472-473 / BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 604).
[...]
9. Conclusivamente: (a) **a natureza jurídica tributária do crédito conduz a que a simples alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, pelo sujeito passivo por quantia inscrita em dívida ativa, sem a reserva de meios para quitação do débito, gera presunção absoluta (*jure et de jure*) de fraude à execução (lei especial que se sobrepõe ao regime do direito processual civil);** (b) a alienação engendrada até 08.06.2005 exige que tenha havido prévia citação no processo judicial para caracterizar a fraude de execução; se o ato translativo foi praticado a partir de 09.06.2005, data de início da vigência da Lei Complementar n.º 118/2005, **basta a efetivação da inscrição em dívida ativa para a configuração da figura da fraude;** (c) a fraude de execução prevista no artigo 185 do CTN encerra presunção *jure et de jure*, conquanto componente do elenco das “garantias do crédito tributário”;
[...]
11. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução STJ n.º 08/2008.
(REsp 1141990/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/11/2010, DJe 19/11/2010)

Dessa sistemática, depreende-se que, na prática, a Receita Federal do Brasil possui um prazo total de até 120 (cento e vinte) dias para realizar a cobrança amigável dos créditos, antes do envio obrigatório à PGFN para fins de inscrição em dívida ativa.

DAS HIPÓTESES ACELERADORAS DO ENCAMINHAMENTO DE CRÉDITOS PARA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO

Fixado, nos termos da lei, o prazo para encaminhamento dos débitos para inscrição em Dívida Ativa da União, vejamos os casos para os quais a própria legislação obriga o encaminhamento imediato dos créditos, independentemente do prazo fixado no art. 22, caput, do Decreto-Lei nº 147/1967.

Débitos de elevado valor ou com indícios de crime contra a ordem tributária

Durante as sucessivas prorrogações da suspensão de aplicação do disposto no art. 22, caput, do Decreto-Lei nº 147/1967, foi editada a Medida Provisória nº 1.602, de 14 de novembro de 1997, posteriormente convertida na atual Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Referido dispositivo legal trouxe importantes inovações no campo das medidas de salvaguarda dos créditos tributários, a exemplo do arrolamento de bens e direitos e das alterações no regramento para propositura das medidas cautelares fiscais, conforme se observa em sua exposição de motivos:

35. Os arts. 59 a 63 tratam de medidas de proteção do crédito tributário, introduzindo, na legislação tributária, uma série de institutos que, com certeza, além de proteger, agilizarão, em muito, a cobrança desses créditos.

Dentre essas previsões, a que constava originalmente no art. 63 acabou se transformando no atual art. 68 da Lei nº 9.532/1997, com o seguinte teor:

Art. 68. Os processos em que estiverem presentes as circunstâncias de que trata o art. 27 do Decreto nº 70.235, de 1972, terão prioridade de tratamento, na forma estabelecida em ato do Ministro de Estado da Fazenda, na cobrança administrativa, no encaminhamento para inscrição em Dívida Ativa, na efetivação da inscrição e no ajuizamento das respectivas execuções fiscais.

Como se sabe, a atual redação do art. 27 da Lei nº 9.532/1997, também definida pela Medida Provisória nº 1.602, de 14 de novembro de 1997, assevera que “os processos remetidos para apreciação da autoridade julgadora de primeira instância deverão ser qualificados e identificados, tendo prioridade no julgamento aqueles em

que estiverem presentes as circunstâncias de crime contra a ordem tributária ou de elevado valor, este definido em ato do Ministro de Estado da Fazenda”.

Regulamentando o referido dispositivo, foi editada a Portaria MF nº 29, de 17 de fevereiro de 1998, posteriormente alterada pela Portaria MF nº 253, de 9 de junho de 2014, com o seguinte teor:

Art. 4º Estão sujeitos às normas estabelecidas nesta Portaria os débitos de natureza tributária ou não tributária:

I - cujo valor seja superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais);

II - em que estejam presentes circunstâncias indicativas de crime contra a ordem tributária;

III - que, por outras razões, sejam indicados pelo Ministro de Estado da Fazenda ou pelos titulares dos órgãos mencionados no art. 2º.

Ou seja, os processos de valor superior a R\$ 15 milhões e aqueles em que estiverem presentes as circunstâncias de crime contra a ordem tributária deverão ter prioridade na cobrança administrativa e no encaminhamento para inscrição em dívida ativa, sendo forçoso concluir que, em relação a esses débitos, o prazo para cobrança administrativa e para encaminhamento à PGFN é inferior a 120 (cento e vinte) dias.

Dos créditos objeto de medida cautelar fiscal preparatória

Outra hipótese aceleradora do encaminhamento de créditos para inscrição em Dívida Ativa é a definida no art. 11 da Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992:

Art. 11. Quando a medida cautelar fiscal for concedida em procedimento preparatório, deverá a Fazenda Pública propor a execução judicial da Dívida Ativa no prazo de sessenta dias, contados da data em que a exigência se tornar irrecorrível na esfera administrativa.

Ora, sempre que a Fazenda Pública promove o ajuizamento de medida cautelar fiscal preparatória, presume-se, nas hipóteses previstas no art. 2º da LMCF, a existência de risco na satisfação dos créditos, a demandar a atuação judicial para obtenção da indisponibilidade patrimonial dos sujeitos passivos. Significa, portanto, que o próprio ente titular do crédito identificou a existência de *periculum in mora* na satisfação da dívida, tanto que promoveu a medida judicial adequada ao acautelamento do crédito constituído.

Nesse contexto, mostra-se contraditório entendimento segundo o qual, a despeito do reconhecimento da existência de risco na satisfação dos créditos, muitas vezes traduzido na tentativa de dilapidação patrimonial do devedor, seja possível retardar o encaminhamento dos débitos para inscrição em dívida ativa e o consequente ajuizamento da ação de execução fiscal. Exatamente por esse motivo e diante do exíguo prazo para propositura da ação principal, os débitos objeto de medida cautelar fiscal devem ser encaminhados para inscrição em dívida ativa imediatamente após o

trânsito em julgado na esfera administrativa, não se sujeitando, diante da circunstância de risco, à cobrança amigável de que trata o art. 21 do Decreto nº 70.235/1972.

Dos créditos objeto de ação anulatória

A lei determinou, também em relação aos débitos objeto de ação anulatória, o encaminhamento imediato para inscrição em Dívida Ativa da União, como se observa na redação do art. 19, § 3º, do Decreto-Lei nº 147/1967, *in verbis*:

Art. 19. O serviço de defesa judicial da Fazenda Nacional tem, no Ministério da Fazenda, preferência sobre os demais e a inobservância deste preceito constitui falta de exação no cumprimento do dever.

[...]

§ 3º Sempre que se tratar de ação anulatória de dívida fiscal, e, pelo exame do processo administrativo verificar o Procurador da Fazenda Nacional que a propositura da ação não foi precedida do depósito, na repartição arrecadadora, da totalidade do crédito fiscal, promoverá a imediata inscrição da dívida ativa, preparando e remetendo ao Procurador da República a respectiva certidão para início do executivo fiscal, que prosseguirá até final, independentemente da ação proposta pelo contribuinte, a qual não induzirá litispendência.

De fato, o ajuizamento de ação visando desconstituir a dívida, sem a suspensão da exigibilidade pelo depósito integral ou por decisão judicial, demonstra que a discussão acerca da existência e validade do débito foi transferida ao Poder Judiciário, além de representar manifestação cabal por parte do devedor de não ter intenção de solver a dívida de forma amigável.

Nesses casos e por esse motivo, também foge à razoabilidade acreditar que aquele que propôs ação para anular a dívida pretenda liquidá-la amigavelmente, o que impõe a imediata inscrição do débito em Dívida Ativa e o consequente ajuizamento da execução fiscal. Quanto a esses créditos, portanto, também não há que se falar em cobrança amigável, não se aplicando o prazo do art. 21, caput, do Decreto nº 70.235/1972.

DAS HIPÓTESES RETARDADORAS DO ENCAMINHAMENTO DE CRÉDITOS PARA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO. DOS CRÉDITOS SUJEITOS A PAGAMENTO EM QUOTAS MENSIS E DA SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE NOS ÓRGÃOS DE ORIGEM

Para alguns créditos, especialmente tributários, a legislação prevê a possibilidade de parcelamento do pagamento em prazos superiores ao prazo para encaminhamento

definido no art. 22 do Decreto-Lei nº 147/1967, como é o caso da previsão constante no art. 14 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995:

Art. 14. À opção do contribuinte, o saldo do imposto a pagar poderá ser parcelado em até 8 (oito) quotas iguais, mensais e sucessivas, observado o seguinte

Nesse caso e em todos aqueles para os quais haja previsão legal de pagamento em quotas, o prazo de 90 (noventa) a que se refere o art. 22 do Decreto-Lei nº 147/1967 somente se inicia a partir do vencimento da última quota, sejam os créditos tributários ou não tributários.

Da mesma forma, os créditos tributários objeto de suspensão da exigibilidade ainda no órgão de origem, nas hipóteses previstas no art. 151 do Código Tributário Nacional (moratória, depósito integral, decisão judicial ou parcelamento), só precisam ser encaminhados, por óbvio, quando cessada a causa de suspensão. Nesses casos, o prazo de 90 (noventa) dias do Decreto-Lei nº 147/1967 tem início a partir da data em que os créditos se tornam exigíveis.

DA EDIÇÃO DA PORTARIA PGFN Nº 33, DE 8 DE FEVEREIRO DE 2018, COMO FORMA DE UNIFORMIZAR OS PROCEDIMENTOS PARA ENCAMINHAMENTO DE CRÉDITOS PARA FINS DE INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO

Não obstante as diversas tratativas empreendidas pela PGFN junto aos órgãos de origem com o objetivo de promover o alinhamento ao prazo legal para encaminhamento dos débitos à inscrição em dívida ativa da União, inclusive com a sinalização dos riscos decorrentes da demora no envio e das falhas na constituição dos créditos, verificou-se a necessidade de uniformização do procedimento. Com esse propósito, foi editada a Portaria PGFN nº 33, de 08 de fevereiro de 2018, aplicável a todos os órgãos de origem.

Mais do que um instrumento normativo de orientação, a referida portaria regulamenta os arts. 20-B e 20-C da Lei nº 10.522/2002, reforçando a obrigatoriedade de observância do prazo legal de 90 (noventa) dias para o encaminhamento dos débitos, bem como a relevância do controle de legalidade sobre os créditos antes de sua inscrição. A seguir, destacam-se os principais dispositivos que materializam essas diretrizes.

Art. 3º. Dentro de 90 (noventa) dias da data em que se tornarem findos os processos ou outros expedientes administrativos destinados à constituição definitiva de débitos de natureza tributária ou não tributária, os órgãos de origem são obrigados a encaminhá-los à respectiva unidade descentralizada da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, para fins de controle de legalidade e inscrição em dívida ativa da União, nos termos do art. 39, § 1º, da Lei nº 4.320,

de 17 de março de 1946, e do art. 22 do Decreto-Lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967.

§ 1º. O prazo de que trata o caput tem início:

I - no caso de débitos de natureza tributária, quando esgotado o prazo de 30 (trinta) dias para cobrança amigável de que trata o caput do art. 21 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, sem o respectivo pagamento, nos termos do art. 21, § 3º e art. 43, ambos do Decreto nº 70.235, de 1972;

II - no caso de débitos de natureza não tributária, pelo transcurso do prazo fixado em lei, regulamento, portaria, intimação ou notificação para o recolhimento do débito definitivamente constituído para com a União.

§ 2º. No caso de débitos sujeitos a pagamento em quotas mensais, nos termos da legislação específica, o prazo de que trata o caput terá início no primeiro dia útil após o vencimento da última quota.

§ 3º. Havendo parcelamento do débito no âmbito órgão de origem, o prazo de que trata o caput tem início após a ocorrência das hipóteses de rescisão previstas na lei de regência do parcelamento.

§ 4º. Serão encaminhados prioritariamente para inscrição em dívida ativa da União, ainda que não esgotado o prazo descrito no caput:

I - os débitos de elevado valor, conforme definido em ato do Ministro de Estado da Fazenda, ou aqueles em que estejam presentes as circunstâncias de crime contra a ordem tributária, nos termos do art. 68 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

II - os débitos objeto de medida cautelar fiscal preparatória;

III - os débitos objeto de oferta antecipada de garantia em execução fiscal, nos termos do procedimento descrito nesta Portaria;

IV - os débitos objeto de medida cautelar de caução;

V - os débitos objeto de discussão judicial, desde que não suspensa sua exigibilidade.

§ 5º. Nos casos descritos nos incisos II a IV do parágrafo anterior, a unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional deverá requerer ao órgão de origem o imediato encaminhamento dos débitos para inscrição em dívida ativa da União.

§ 6º A PGFN, por intermédio da Coordenação-Geral de Estratégias de Recuperação de Créditos (CGR), fará relatórios periódicos com o objetivo de monitorar o cumprimento do disposto no caput. (Redação dada pelo(a) Portaria PGFN nº 42, de 25 de maio de 2018).

§ 7º. O disposto neste artigo não se aplica aos débitos de reduzido valor que, por força do art. 1º da Portaria MF nº 75, de 22 de março de 2012, não são passíveis de inscrição em dívida ativa.

Observe-se que todos os dispositivos constantes no art. 3º da Portaria PGFN nº 33/2018 tem respaldo expresso na legislação, conforme já amplamente demonstrado nos itens anteriores. O objetivo da referida portaria, repita-se, foi o de uniformizar, junto aos órgãos de origem, o prazo para encaminhamento de débitos para fins de

inscrição em dívida ativa da União, principalmente diante do fato de que o tempo é fator preponderante no sucesso das estratégias de recuperação dos créditos inscritos.

CONCLUSÃO

Diante do que foi aqui apresentado, podemos concluir que a inscrição em Dívida Ativa da União não se trata de mera formalidade administrativa, mas sim de ato jurídico qualificado, essencial à constituição do título executivo e à legitimidade dos mecanismos de cobrança administrativa e judicial da Fazenda Pública. Nesse sentido, o cumprimento dos prazos legais para o encaminhamento dos débitos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) pelos órgãos de origem se revela indispensável para assegurar a eficiência da atuação estatal na recuperação de créditos públicos e o respeito às garantias fundamentais dos contribuintes.

Nesse contexto, ficou evidenciado que os órgãos de origem têm o dever de encaminhar à PGFN os créditos não pagos no prazo máximo de 90 (noventa) dias após o esgotamento da esfera administrativa, conforme estabelece o art. 22 do Decreto-Lei nº 147/1967. A inobservância desse prazo, além de violar disposição legal expressa, compromete a tempestividade e a efetividade da cobrança, dificultando o controle de legalidade exercido pela PGFN e fragilizando o sistema de recuperação de créditos públicos. A Portaria PGFN nº 33/2018 surge, nesse cenário, não como ato normativo inovador, mas como instrumento de consolidação e uniformização das disposições legais já existentes. Trata-se de norma voltada a padronizar procedimentos e garantir maior transparência e segurança jurídica, respeitando os limites estabelecidos pela legislação vigente, uma vez que apenas a lei em sentido estrito pode dispor sobre prazos e deveres legais.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Decreto-Lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a organização da Procuradoria da Fazenda Nacional e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 3 fev. 1967.

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: seção 1, Brasília, DF, 23 set. 1980.

BRASIL. **Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997.** Define competência, regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 11 set. 1997.

BRASIL. **Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.** Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 22 jul. 2002.

BRASIL. **Lei nº 12.767, de 27 de dezembro de 2012.** Altera a Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 28 dez. 2012.

BRASIL. **Portaria PGFN nº 33, de 8 de fevereiro de 2018.** Estabelece normas para o encaminhamento de créditos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para fins de inscrição em dívida ativa da União. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 9 fev. 2018.

MAYER, Luiz Rafael. A inscrição da dívida ativa da União como atividade essencial do Estado. **Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, n. 32, p. 57–70, jan./jun. 2003.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

SZKLAROWSKY, Leon Fredja. Apuração e inscrição da dívida ativa da Fazenda Pública: natureza jurídica. Conteúdo do ato de controle administrativo da legalidade (Lei 6.830/80, art. 2º, § 3º). **Revista de Processo**, ano VI, n. 23, p. 150–158. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

TROMBINI JUNIOR, Nelson. Processo Administrativo Tributário e Previdenciário. In: FIGUEIREDO, Lucia Valle (Coord.). **Coleção Oswaldo Aranha Bandeira de Mello de Direito Administrativo**. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 35–37.

XAVIER, Alberto. **Do Lançamento**: teoria do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 398, 403.

17

“CONHECE-TE A TI MESMO”: A REVOLUÇÃO DOS DADOS COMO CONSEQUÊNCIA DA EVOLUÇÃO DA GOVERNANÇA DE DADOS NA PGFN NO CONTEXTO DO MODELO DE <i>ESTADO DIGITAL</i>.....	345
<i>Tibério C. G. dos Santos</i>	
INTRODUÇÃO.....	346
A EVOLUÇÃO DO MODELO DE <i>ESTADO DIGITAL</i> NA EXPERIÊNCIA DA UNIÃO FEDERAL - <i>MICROSSISTEMA DE TRANSIÇÃO DIGITAL</i>.....	349
O ALINHAMENTO DA PGFN AO MODELO DE GOVERNANÇA DIGITAL.....	354
“CONHECE-TE A TI MESMO”. A REVOLUÇÃO DOS DADOS VIA CULTURA DE GOVERNANÇA DE DADOS COMO FATOR DECISIVO PARA TOMADA DE DECISÃO BASEADA EM EVIDÊNCIAS.....	360
A Governança de Dados como Fator Decisivo em Processos de Trabalho (Projeto do “Novo Modelo de Cobrança da Dívida Ativa”).....	365
A Governança de Dados como Fator Decisivo para um Novo Modelo de Conformidade Fiscal (Transação Tributária).....	368
CONCLUSÃO.....	372
REFERÊNCIAS.....	374

“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*

Tibério C. G. dos Santos¹

RESUMO: O setor público passa por uma revolução tecnológica vital para potencializar seu ganho de eficiência, conformando transformações que resultam no modelo de *Estado Digital* como ápice da sua materialização. Partindo dessa premissa, o primeiro eixo do estudo tem como objetivo geral examinar se há evidências de que a *Estratégia Digital* consubstancia uma política pública uniforme, e se conforma um microssistema jurídico de governança digital. No segundo eixo, tendo o *Estado Digital* como pressuposto, parte-se para o exame das experiências de aplicação dos atributos tecnológicos pela PGFN, objetivando-se, em específico, testar a hipótese das capacidades da governança de dados (Ciências de Dados) para a qualificação da tomada de decisão ancorada na elevação do conhecimento sobre seu ecossistema de dados (Evidências). Como conclusões, sustenta-se que se consolidou no âmbito federal uma política pública perene, baseada em modelo próprio de *Estado Digital*, desde o aspecto normativo até o organizacional, formatando um “*Microssistema de Transição Digital*”. Sustenta-se que as aplicações de inteligência de dados da PGFN se alinham ao *Estado Digital*, fundamentadas na *Lei do Governo Digital* e nos decretos federais regulatórios. Como última conclusão, sustenta-se que a PGFN substituiu o modelo de governança randomizado, baseado no *feeling* do gestor, por um modelo ágil e orientado por evidências para a resolução dos seus dilemas (*Trade-offs*), sustentando-se “*a tese dos dados como fator decisivo*”, desde macroprocessos de trabalho, até perspectivas amplas para formulação de políticas públicas. A pesquisa, através do método indutivo, utiliza recursos documentais e bibliográficos, concentrada na Administração Federal, em especial, nas experiências da PGFN.

PALAVRAS-CHAVE: Estado Digital. Governança de Dados. Tomada de Decisão baseada em Evidências.

1 Procurador da Fazenda Nacional desde o ano de 2008, lotado na PFN/Ceará. Doutor em Direito Constitucional, pela Universidade Federal do Ceará – UFC. Mestre em Direito pela UEA/AM. Pós Graduado em Direito Público. Professor em cursos de Pós Graduação e de Graduação em Direito.

INTRODUÇÃO

Analizando sob uma perspectiva histórica, percebe-se que o desenvolvimento de novas ferramentas tecnológicas dedicadas à circulação em massa de dados e informações ocorreu de modo completamente disruptivo especialmente nas duas primeiras décadas do século atual, formatando um cenário de mudanças na sociedade em um ritmo sem precedentes na história da humanidade.

Neste cenário transformacional inédito, pode-se considerar como uma das hipóteses justificadoras para esse fenômeno acontecer com essas características, e também com essa intensidade, em um espaço de tempo considerado tão curto, o fato de que apenas recentemente houve a consolidação, praticamente simultânea, da aplicação de diversos conceitos tecnológicos importantes (*New Technologies*).

A despeito de esses conceitos tecnológicos já existirem, em sua maioria, desde meados do século passado em fases mais iniciais de pesquisa e desenvolvimento, o fato é que, somente nos últimos anos, eles atingiram um grau de amadurecimento significativo nos seus respectivos processos de desenvolvimento ao ponto de permitir a sua aplicação em larga escala, no mesmo tempo e espaço, e de forma efetivamente viável e acessível em diversos níveis de funcionalidade na sociedade em geral, tais como os exemplos da Inteligência Artificial, *Big Data*, *Blockchain*, Nuvem de Dados e Internet das Coisas (*Internet of Things*).

Considerando esse cenário de disrupção tecnológica, para o primeiro item, o objetivo será investigar como a União federal (setor público) está se alinhando ao processo de transformação digital (tecnológica) rumo à consolidação de um modelo próprio de *Estado Digital*, em benefício não somente dos interesses estatais internos (endógenos), mas, também, em favor do cidadão, usuário dos serviços públicos, e pagador dos tributos (*tax payer*) que financiam o Estado, em última análise.

A partir da centralidade da temática da construção de um modelo de governança chamado de Estado Digital, a análise a ser desenvolvida seguirá uma trilha de raciocínio baseada no método dedutivo, ou seja, partindo da premissa geral até a premissa particular. Logo, em síntese, o objetivo específico do item de abertura será responder, primeiramente sob uma perspectiva ampla, como se iniciou e como vem se desenvolvendo o processo de transformação digital no setor público federal (Poder Executivo), buscando-se evidenciar, sob uma perspectiva estrita em um segundo momento, se é possível considerar que essas iniciativas compõem um conjunto coordenado e uniforme de políticas públicas de transformação digital no setor público brasileiro.

Para tal escopo, pretende-se investigar se as iniciativas regulatórias coletadas para a pesquisa estão alinhadas a um novo modelo de *Estado Digital*, respondendo questões, tais como: se é possível identificar na experiência federal uma evolução de ordem lógica para a construção jurídico-normativa do *Estado Digital*?; e se é possível

verificar a existência de experiências de transformação digital, atualmente já aplicadas, com resultados positivos?

Para o segundo e terceiro itens, chegar-se-á ao núcleo do problema de pesquisa com o objetivo de iniciar a construção de uma cadeia de argumentos que buscarão defender uma ideia, ainda não consolidada conceitualmente no meio acadêmico, no sentido de que a matriz da *governança de dados*, inserida como subproduto dentro do macroprocesso de governança digital (*Estado Digital*), pode e deve ser elevada como um novo vetor estratégico para influenciar, de modo cada vez mais determinativo, a gestão pública especialmente na seara da Administração Tributária (PGFN).

Para tanto, serão investigados, como fundamento de validade, os permissivos jurídico-positivos recém-criados pelo o que será chamado neste estudo de *Microsistema de Transição Digital*, confrontando-se a fundamentação legal que atribui protagonismo ao uso de dados pela administração pública para a resolução dos seus grandes dilemas institucionais (*Trade-offs*), em particular, para atuar como suporte para formulação de novos processos de trabalho e de novas políticas públicas.

Como primeiro objeto de estudo, a partir do breve exame sobre o caso paradigmático do *Novo Modelo de Cobrança da Dívida Ativa da União*, o foco será buscar estabelecer uma correlação entre os estudos de dados desenvolvidos pela PGFN para o mapeamento de toda a carteira de créditos inscritos em dívida ativa da União, chamado *Projeto Rating da Dívida Ativa (Credit Scoring)*, e o contexto da tomada de decisão disruptiva, contudo racional, no sentido de (re)orientar os macroprocessos de trabalho especialmente através da incorporação do chamado Ajuizamento Seletivo ao novo modelo de cobrança e o deslocamento do foco da cobrança para a seara extrajudicial.

Em específico, buscar-se-á verificar se há evidências suficientes para realizar uma conexão lógica entre as práticas de governança digital e de governança de dados desenvolvidas pela PGFN com os elementos normativos vigentes no atual Governo Digital, testando-se a eventual conformidade valorativa (subsunção material) e legitimação positiva (subsunção formal) das rotinas praticadas pela instituição pesquisada, sobretudo em face das previsões da *Lei do Governo Digital*, que preconiza no seu artigo 3º “o uso da tecnologia para otimizar processos de trabalho da administração pública;” e no Art. 5º “A administração pública utilizará soluções digitais para a gestão de suas políticas finalísticas e administrativas e para o trâmite de processos administrativos eletrônicos”.

Como segundo objeto de estudo, no terceiro item, o estudo avançará, ainda que brevemente, em atenção aos limites deste estudo, sobre a aplicação da inteligência de dados para outras frentes de governança pública. Para tal escopo, pretende-se investigar, em particular, como a Ciência de Dados pode funcionar como subsídio determinante em processos de tomada de decisão com espectro mais amplo, como no campo das políticas públicas fiscais. Em face desse propósito, o caso paradigma examinado será o da formulação de políticas públicas de instrumentos de conformidade fiscal através do

advento da regulamentação do instituto da transação tributária, buscando-se comprovar a tese da sua subsunção (formal e material) às diretrizes definidas no *Microsistema de Transição Digital*.

Justifica-se o objetivo de trabalhar, ainda que sucintamente, esses dois eventos regulatórios dotados de caracteres paradigmáticos uma vez que possuíam *trade-offs* subjacentes aos dilemas institucionais enfrentados diante da escolha pelo modelo de cobrança judicial ou extrajudicial, com o *Novo Modelo de Cobrança da Dívida Ativa*, assim como diante da escolha pelo novo modelo de conformidade fiscal proposto com a regulamentação da Transação Tributária, atestando de forma lapidar como alguns segmentos do Estado têm elevado gradativamente o seu nível de governança rumo a uma “atuação de fronteira” no que se refere à aplicação dos recursos tecnológicos (*Governança Digital*), especialmente para produzir soluções racionais baseadas em evidências.

Ademais, normalmente observa-se que os temas estruturantes deste ensaio (*Transformação Digital, Governança e Ciência de Dados*) são pesquisados nas produções acadêmicas de modo estanque, logo como se não fossem elementos conectáveis entre si, razão pela qual se justifica a relevância e a utilidade de se apresentar um constructo teórico, de forma inédita, sustentando os elementos que comprovam o entrelaçamento lógico e prático entre esses eixos temáticos.

De igual modo, eventos como estes também serão importantes objetos cognoscíveis a fim de se indicar os caminhos, em termos de boa governança, a serem percorridos pelo setor público no sentido da promoção de uma gradativa cultura organizacional de ampliação do nível de conhecimento sobre o ecossistema de dados que circunda suas atividades para o que se chamará neste trabalho de “soluções digitais baseadas em evidências”, ou seja, viabilizando inovações e decisões com mais acurácia, uma vez que ancoradas na legitimidade dos dados (*evidências em dados*), sendo examinadas as experiências de vanguarda adotadas pela PGFN em relação às quais os recursos de Ciência de Dados funcionaram diretamente como fator contributivo decisivo para a tomada de decisão, seja em contextos mais estritos de macroprocessos internos de trabalho, seja em contextos mais amplos de formulação de políticas públicas.

Sobre o órgão pesquisado com centralidade, tem-se que a PGFN é órgão singular integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, administrativamente subordinada ao Ministério da Fazenda, com vinculação jurídica à Advocacia-Geral da União (AGU), nos termos da Lei Complementar n.º 73/1993, dotado da competência de representar a União na execução da dívida ativa de natureza tributária, nos termos do Art. 131, § 3º, da Constituição Federal de 1988, e de representar a União na execução da dívida ativa de natureza não tributária, nos termos da Lei n.º 6.830/1980.

Por fim, a pesquisa será do tipo qualitativa, através do método indutivo, utiliza-se, ainda, de estudo de casos, e da pesquisa básica documental e bibliográfica, consultando regras e procedimentos nacionais e internacionais na temática investigada.

A EVOLUÇÃO DO MODELO DE ESTADO DIGITAL NA EXPERIÊNCIA DA UNIÃO FEDERAL - MICROSSISTEMA DE TRANSIÇÃO DIGITAL

Examinando em retrospectiva, observa-se que, sem prejuízo do necessário registro sobre a importância das iniciativas precursoras realizadas através do *Programa de Governo Eletrônico*, instituído pelo Decreto Presidencial n.º 8.917/2000 (Brasil, 2000), criando estruturas interministeriais com a finalidade de examinar e propor políticas, diretrizes e normas relacionadas às novas formas eletrônicas de interação, é possível iniciar essa análise sustentando, desde logo, a tese de que o tratamento sobre o tema da inserção da matriz da transformação digital no nível institucional da União federal como política pública somente se deu, ainda que de modo tímido e gradativo, após a implantação do *Comitê Executivo do Governo Eletrônico da Casa Civil – CEGE*, em 2002, e do *Departamento de Governo Eletrônico*, criado, por sua vez, pelo Decreto n.º 5.134/2004.²

Em contrapartida, a despeito de a avaliação inicial sobre essas iniciativas do início dos anos 2000 ser no sentido de que elas eram completamente despidas de uma organicidade institucional, ou seja, na prática, não eram inovações que construíram uma política pública efetivamente estruturada a partir de uma matriz de transformação digital, ainda assim é possível atribuir notas de destaque a algumas das primeiras ações modernizantes desta época que serviram como referências históricas exitosas na seara da governança eletrônica no setor público federal, tais como a criação, em 2001, da *Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP Brasil*, destinada à emissão de certificados digitais para identificação virtual do cidadão; o desenvolvimento do *Portal da Transparência*, em 2004; do *Portal do Governo Eletrônico* e do *Portal de Inclusão Digital*, em 2006, bem como a edição do Decreto n.º 6.932/2009 (Brasil, 2009,) de simplificação do atendimento ao cidadão.

Em face desse cenário, é possível fazer uma revisão crítica sob a perspectiva da relação de continuidade dessas iniciativas com outras surgidas posteriormente, tendo em consideração o contexto evolutivo de implantação da transformação digital no Brasil, de sorte que a avaliação é a de que, não obstante serem iniciativas positivas, quando são individualmente consideradas, a primeira década dos anos 2000 ficou marcada por experiências modernizantes com pouco impacto, tanto do ponto de vista endógeno (administração pública), assim como do ponto de vista exógeno (sociedade), notadamente despidas de uma relação de continuidade para a implantação de um modelo de Estado Digital amplo e unificado.

Em mãos com essas constatações sobre a revisão histórica do então chamado de Governo Eletrônico, considera-se que, a despeito de o início dos anos 2000 ser marcado pelas reformas constitucionais pretensamente modernizadoras do

2 Pode-se afirmar que a transformação digital no setor público brasileiro foi iniciada com a estruturação do chamado "Governo Eletrônico" (e-Gov), a partir do ano 2000 (Vidal, 2022, p. 55).

Estado brasileiro em busca da implantação da *Administração Gerencial (New Public Management)*, a percepção é no sentido de que a matriz da transformação digital ainda não integrava a chamada *Agenda Pública*, uma vez que não estava conectada a um eixo central como política de Estado, razão pela qual se considera que as poucas iniciativas implantadas neste período tinham amplitude de caráter apenas setorial, e, principalmente, representavam inovações esparsas, uma vez que não se tratava de projetos conectados entre si para a formação de uma política pública de transformação digital no âmbito federal.

Comprovando este argumento, alguns estudos da matéria sinalizam a tese da transformação digital tardia no setor público do Brasil. Eles indicam que o Brasil somente deu início efetivo à política transformacional após outros países desenvolvidos já haverem consolidado de forma bem consistente diversas etapas das suas práticas de governança digital (OCDE, 2021).

Um dos levantamentos mais detalhados neste tema é o estudo *Going Digital in Brazil, da OCDE*, no qual a organização internacional sinaliza que, por volta do ano de 2014, “todos os países que completaram a *Digital Government Performance Survey* da OCDE declararam ter uma estratégia de governo digital.” (OCDE, 2021). Ou seja, enquanto estes países já estavam em estágios avançados de governança digital, no Brasil a implementação da chamada Estratégia de Governança Digital do somente viria a ser instituída anos depois, mais precisamente a partir do ano de 2016.

Neste levantamento, a OCDE observa a ausência de tratamento sobre o tema no nível macro das estruturas organizacionais do setor público, razão pela qual o estudo sustenta que a transformação digital somente passou a ser uma prioridade como política de gestão pública no Brasil nos últimos anos³, em particular, a partir da instituição da chamada *Estratégia de Governança Digital do Governo Federal*, aprovada em 2016, pelo Decreto nº 8.638/2016 (Brasil, 2016).

A prova da apatia estatal no que se refere à matriz da transformação digital é tanta que há um verdadeiro “salto no tempo” de quase quinze anos, observado entre as iniciativas isoladas do início dos anos 2000, em perspectiva ao início efetivo do tratamento sobre o tema de modo contínuo e institucionalizado como política de Estado, o que somente vai ser verificado em 2016, com o advento do Decreto nº 8.638/2016, que instituiu a *Estratégia de Governança Digital do Governo Federal*.

Este hiato regulatório fica mais evidente ainda tendo em vista que somente através deste decreto de 2016 foram revogados os decretos datados ainda do início dos anos 2000 que instituíram as primeiras estruturas administrativas criadas para desenhar o então pensado modelo de Governo Eletrônico. Por essa razão, é um fato incontestável a crítica de que essas estruturas do início do século 21, mesmo existindo

3 No âmbito do governo, o estudo reconhece que a transformação digital é uma prioridade no Brasil. Há expectativa de que ganhos de eficiência no setor, resultantes da transformação digital, possam corresponder a cerca de US\$ 16,5 bilhões a US\$ 21,6 bilhões por ano (Cozendey; Barbosa; De Sousa, 2021, p. 175).

institucionalmente por mais de uma década, pouco estimularam em termos de política pública efetiva nesta área.

Sem maiores receios, pode-se defender a ideia de que a *Estratégia de Governança Digital do Governo Federal*, instituída pelo Decreto n.º 8.638/2016 (Brasil, 2016), representou o grande divisor de águas no tratamento da matéria, uma vez que alçou o tema para a sua Agenda Pública no nível de política de Estado de modo formalmente institucionalizado, perene e, sobretudo, desbordando das experiências meramente setoriais, uma vez que, doravante, envolviam toda a estrutura organizacional no âmbito federal.

Pela sua amplitude, observa-se que a *Estratégia de Governança Digital* do Governo Federal rompia uma compreensão bastante diminuta de transformação digital baseada até então no conceito restrito de Governo Eletrônico, este caracterizado por ser mais restrito aos benefícios e atributos imediatos dispensados pelos aparatos de tecnologia da informação, logo despidido de princípios e objetivos mais abrangentes. Neste contexto evolutivo, com o advento da Estratégia Digital, evoluiu-se para um novo nível de governança digital em que as aplicações tecnológicas são voltadas à implantação gradativa dos elementos principiológicos do *Estado Digital*, servindo de forma mais ampla e transversal como instrumento de governança e de auxílio na formulação e controle das políticas públicas, como exarado no artigo 6º do citado decreto (Brasil, 2016).

Nessa ordem de ideias, considera-se que, somente a partir da *Estratégia de Governança Digital do Governo Federal* (2016), passou a ser construído o que se chamará neste estudo de *Microsistema de Transição Digital*, ou seja, a construção de um referencial normativo de forma orgânica, dotando o tema de princípios e de regras que carregam novos elementos e *standards* jurídicos para fundamentar a gradativa implantação da governança digital no setor público federal, a exemplo dos valores da *transparência ativa, simplificação burocrática, acessibilidade, diálogo com o usuário do serviço, responsividade* e dever de prestação de contas (*Accountability*).

Logo na sequência, mas ainda no ano de 2016, observa-se que o Decreto nº 8.789/2016 (Brasil, 2016), que institui o compartilhamento de bases de dados no Brasil, representa mais um ato estratégico nessa matéria, considerando que é o primeiro ato regulatório que dispõe diretamente sobre regras para a elaboração de uma política de governança de dados prevendo a temática específica do compartilhamento de dados no âmbito da Administração Pública federal. No mérito, considera-se que esse decreto representou um embrião normativo para a futura implantação da cultura de utilização dos recursos de Ciência de Dados no âmbito do serviço público federal, tema dos itens seguintes.

Neste sentido, um dos principais contributos do citado Decreto nº 8.789/2016 é o de que ele criou a *Plataforma de Análise de Dados do Governo Federal (GovData)* com o objetivo de simplificar o acesso, o compartilhamento e a avaliação de gestores públicos a diferentes dados governamentais. Essa nova plataforma se revelou uma importante

iniciativa de transformação tecnológica em razão do seu propósito de promover o compartilhamento digital de diversas bases de dados na Administração Pública federal, fomentando diretrizes unificadas, tais como o acesso a diferentes bases de dados e também às ferramentas necessárias para realizar o cruzamento de informações, o monitoramento e desenvolvimento de políticas públicas, a racionalização do gasto público e a ampliação da oferta de serviços públicos digitais.

No ano de 2017, merece referência o Decreto n.º 9.203/2017 (Brasil, 2017), como mais um ato normativo relevante para a construção do processo de transformação digital no setor público federal. No particular, o Poder Executivo federal editou o citado decreto com o objetivo de dispor sobre as balizas centrais da *Política de Governança da Administração Pública federal*. Neste diploma, um dos principais contributos de conexão à temática da governança digital foi inserido no seu artigo 4º (Brasil, 2017)⁴, no qual é possível observar as linhas gerais eleitas pela Administração Pública federal ao traçar as diretrizes centrais que fomentam as aplicações tecnológicas em diversas frentes dos seus processos de trabalho.

Sob uma perspectiva mais ampla, este decreto tem a nota particular de direcionar para uma política de governança mais moderna na Administração federal, conectando os fios entre os elementos tecnologia e governança. Por isso, nele há diversos dispositivos que fomentam a aplicação de soluções inovadoras de simplificação administrativa, mediante a modernização da gestão pública e a integração dos serviços públicos, sendo o grande destaque a prevalência do foco para os serviços prestados sobretudo pelo meio eletrônico.

Na sequência, outro evento no campo regulatório de central importância rumo ao *Estado Digital* no setor público federal foi dado através do Decreto n.º 9.319, de 21 de março de 2018 (Brasil, 2018). Esse normativo instituiu o *Sistema Nacional para a Transformação Digital* visando estruturar a governança da *Estratégia Brasileira para a Transformação Digital*.⁵ Essa norma representa um avanço decisivo em termos organizacionais para a implantação da transformação digital, uma vez que, além de prever a criação do *Sistema Nacional para a Transformação Digital – SinDigital* (Art. 1º), também cria uma estrutura organizacional para tratamento da matéria através do *Comitê Interministerial para a Transformação Digital - CITDigital* (Art. 4º).

4 Art. 4º São diretrizes da governança pública: I - direcionar ações para a busca de resultados para a sociedade, encontrando soluções tempestivas e inovadoras para lidar com a limitação de recursos e com as mudanças de prioridades; II - promover a simplificação administrativa, a modernização da gestão pública e a integração dos serviços públicos, especialmente aqueles prestados por meio eletrônico; III - monitorar o desempenho e avaliar a concepção, a implementação e os resultados das políticas e das ações prioritárias para assegurar que as diretrizes estratégicas sejam observadas; IV - articular instituições e coordenar processos para melhorar a integração entre os diferentes níveis e esferas do setor público, com vistas a gerar, preservar e entregar valor público; (Brasil, 2017).

5 Balge (2010, p. 04) explica a maior amplitude dos objetivos da implantação de um Governo Digital: “Não se restringem a uma mera automação, mas envolve mudança na maneira como o governo, pelo uso das TICs, atinge seus objetivos, incluindo, assim, melhoria de processos, aumento da eficiência, melhor governança, elaboração e monitoramento de políticas públicas aumentando a transparência.

Avançando no tempo, em pesquisa sobre essa trilha normativa de implantação da transformação digital no Brasil, o próximo ato relevante nesta sequência regulatória é o Decreto n.º 10.609/2021 (Brasil, 2021), que instituiu a *Política Nacional de Modernização do Estado*.

Assim como ocorreu com o alcance subjetivo observado no decreto de *Política de Governança da Administração federal* (Decreto n.º 9.203/2017), aqui também se trata de um decreto que tem abordagem mais genérica por ser extensível à toda estrutura do setor público em seus mais diversos níveis. Em específico, ele foi editado apoiando-se nos atributos oferecidos pelas novas tecnologias digitais com a finalidade de direcionar os esforços governamentais para aumentar a eficiência e modernizar a administração pública, a prestação de serviços e o ambiente de negócios para mais bem atender às necessidades dos cidadãos.

Caminhando para o encerramento dessa sequência de iniciativas regulatórias mais relevantes para a definição dos contornos sobre a implantação do processo de transformação digital no âmbito federal, aqui chamada de *Microsistema de Transição Digital*, destaca-se o fato de que a União federal vem mantendo o formato adotado desde o seu início de concentração das linhas diretrizes da sua política de implantação do modelo digital através da atualização constante do seu documento base chamado de *Estratégia de Governo Digital*.

Recentemente, foram publicadas três novas atualizações desse normativo central. A primeira, através do Decreto n.º 10.332, de 28 de abril de 2020 (Brasil, 2020), estabelecendo as novas diretrizes para o período de *2020 a 2022*. A segunda, através do Decreto n.º 11.260, de 23 de novembro de 2022 (Brasil, 2022)⁶, que atualizou novamente as regras para a governança digital no âmbito dos órgãos e das entidades da Administração Pública federal direta, autárquica e fundacional da União, prorrogando o ciclo 2020-2022 para torná-lo, agora, um ciclo com três anos. Este decreto, em específico, destaca-se especialmente por objetivar ampliar aos demais entes federados o convite para participar da discussão da proposta da *Estratégia Nacional de Governo Digital*, buscando o importante e necessário passo de conferir amplitude federativa ao Governo Digital.

Mais recentemente, ainda, o Decreto n.º 12.069, de 21 de junho de 2024 (Brasil, 2024), atualizou novamente o ciclo de execução da política pública para o período 2024-2027. Entretanto, agora, a norma apresenta algumas notas peculiares, tais como a iniciativa de conectar o processo de Estado Digital aos objetivos de desenvolvimento sustentável da *Agenda 2030*, da ONU, bem como a criação da *Rede Nacional de Governo Digital – Rede Gov-br*, pensada para a articulação e a criação de iniciativas inovadoras relacionadas com a temática de governo digital no setor público.

6 Art. 3º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios serão convidados a participar da discussão da proposta da Estratégia Nacional de Governo Digital. (Brasil, 2022).

Outra inovação regulatória foi o Decreto n.º 12.198/2024 (Brasil, 2024), criando a *Infraestrutura Nacional de Dados (IND)*. Este ato constituiu um conjunto de normas, de políticas e de padrões com vistas a promover o uso estratégico dos dados em posse dos órgãos e das entidades do Poder Executivo federal. O modelo adotado de infraestrutura unificada é corroborado por documentos de instituições internacionais, como ONU, OCDE e Banco Mundial, nos quais salientam a importância da Infraestrutura Pública Digital (DPI – *Digital Public Infrastructure*) e da produção de Bens Públicos Digitais (DPG – *Digital Public Goods*).

Por fim, encerrando, de fato, essa sequência focada no microssistema de implantação da governança digital no nível federal, pode-se dizer que todos esses documentos normativos publicados desde o ano de 2016 culminaram na edição de um ato legal com a chamada *Lei do Governo Digital*, a Lei n.º 14.129/2021 (Brasil, 2021), que dispõe amplamente sobre princípios, regras e instrumentos para o *Governo Digital* e para o aumento da eficiência pública nesta seara da modernização tecnológica, elevando o eixo das soluções digitais como um dos pilares do modelo de Estado Digital.

Pode-se aduzir que esta lei representa o ápice do processo evolutivo regulatório para a institucionalização da governança digital no setor público federal. Ela apresenta um extenso rol em seu artigo 3º, com exatos 26 (vinte e seis) incisos, contendo princípios e diretrizes que deixam expresso em nível normativo a necessidade do uso da tecnologia para otimizar processos de trabalho; a busca pela desburocratização; a modernização; o fortalecimento e a simplificação da relação do poder público com a sociedade, mediante serviços digitais acessíveis inclusive por dispositivos móveis; bem como abre um caminho importante para a efetivação dos padrões e valores do Estado Digital nos outros entes federados, mediante o apoio técnico a eles para implantação e adoção de estratégias que visem à transformação digital da Administração Pública brasileira em todos os níveis federativos de forma coordenada.

O ALINHAMENTO DA PGFN AO MODELO DE GOVERNANÇA DIGITAL

A temática da implantação da matriz da transformação digital no setor público está diretamente conectada com os processos de governança pública, razão pela qual o olhar sobre os impactos do contexto de transição digital deve inevitavelmente ser projetado através do exame sobre como a administração pública materializa suas diretrizes amplas de governança pública e, sobretudo, como ela direciona seus reflexos para o benefício da sociedade como um todo.

Neste sentido, o ex-Secretário-Geral da Organização das Nações Unidas (ONU), Kofi Annan, em artigo sobre os princípios de governança pública para o século 21, afirma que a boa governança é o fator mais importante para a erradicação da pobreza e para a promoção do desenvolvimento da humanidade: “[...] *good governance is perhaps*

the single most important factor in eradicating poverty and promoting development" (Graham; Plumptre, 2003, p. 01).

No mesmo sentido, Joseph Stiglitz, Prêmio Nobel de Economia, enfatiza a importância dos benefícios promovidos por um "bom governo", dotado de uma gestão eficiente e racional, de modo que toda a sociedade resulta, invariavelmente, sendo beneficiada por uma gestão pública adequada (Stiglitz; Rosengard, 2015, p. 124):

One of the most important public goods is the management of the government: we all benefit from a better, more efficient, more responsive government. Indeed, "good government" possesses both of the properties of public goods we noted earlier: it is difficult and undesirable to exclude any individual from the benefits of a better government. If the government is able to become more efficient and reduce taxes without reducing the level of government services, everyone benefits.

Postas essas premissas, o Decreto n.º 9.203/2017, que dispõe sobre a política de governança da Administração Pública federal direta, é uma prova da amplitude axiológica no que concerne à tipologia dos princípios de governança, bastando uma rápida leitura do seu artigo 3º para se compreender a riqueza valorativa subjacente aos princípios de governança eleitos (Brasil, 2017):

Art. 3º São princípios da governança pública:
I - capacidade de resposta;
II - integridade;
III - confiabilidade;
IV - melhoria regulatória;
V - prestação de contas e responsabilidade; e
VI - transparência

Neste sentido, o já citado Decreto n.º 9.203/2017 (*Política de Governança*), editado pelo Poder Executivo federal, bem como a Lei n.º 14.129/2021 (*Lei do Governo Digital*), conformam os principais atos normativos que estabelecem o arcabouço principiológico, as regras e os instrumentos para a implantação do modelo de *governança digital* voltada para a busca da eficiência pública, orientada por novos postulados que vão bem além da mera utilização material de recursos digitais como meio (instrumentos endógenos), concepção essa restrita mais afeta ao antigo modelo de Governo Eletrônico, objetivando no modelo digital concretizar valores como o estímulo à *conformidade, consensualidade, integridade, transparência ativa e responsividade ao cidadão*.

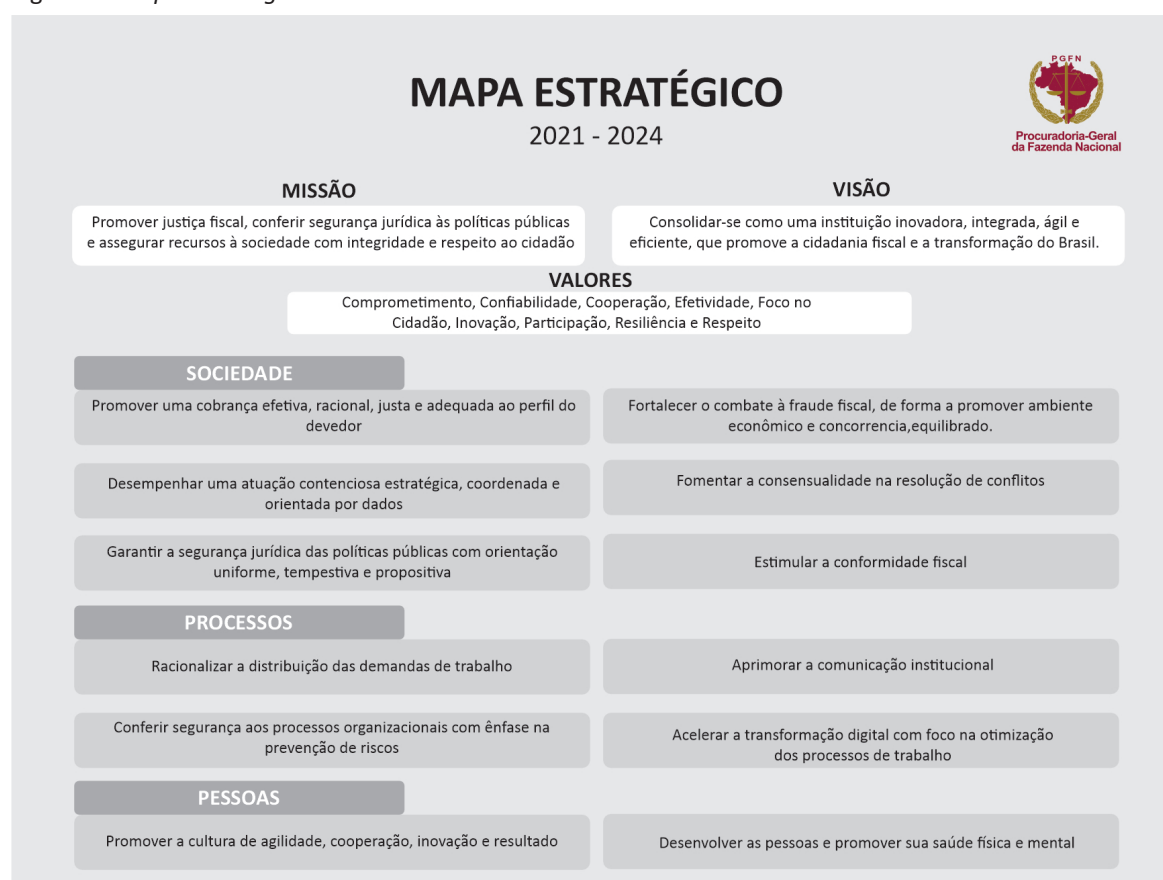
Como já destacado no início deste raciocínio, a partir das palavras de pensadores como Joseph Stiglitz e Kofi Annan, a governança pública deve ser pensada em razão da sua dimensão de essencialidade para o funcionamento do Estado para uma mais

eficiente consecução de suas políticas e serviços públicos, sendo provável que a área fiscal seja um dos segmentos da estrutura estatal em que o *design* de um bom modelo alinhando a governança à agenda pública e aos mandamentos constitucionais tenha mais potencial para trazer benefícios para a sociedade (exógenos).

Como explicado na introdução, considerando os limites estreitos deste exame, um bom método que se acredita ser efetivo, em razão do seu poder de síntese e de didática para ilustrar a ordem de ideias acima defendida, é o recurso à coleta do programa de planejamento estratégico adotado por essa estrutura da Administração Tributária federal, a fim de verificar se suas diretivas gerenciais de fato estão em linha com a macro política de governança desenhada pela norma superior de governança vigente no Poder Executivo federal, qual seja, o Decreto n.º 9.203/2017.

O exame será feito com base no caso do *Mapa Estratégico da PGFN* definido para o ciclo de gestão 2021-2024. Neste, observa-se que a instituição organizou a divisão de governança em três perspectivas amplas: (i) sociedade; (ii) processos e (iii) pessoas. Ademais, o Mapa Estratégico 2021-2024 da PGFN ainda prevê as diretivas de *Valores, Visão de Futuro e Missão*, conforme colação abaixo (Figura 1):

Figura 1 - Mapa Estratégico da PGFN



Fonte: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/planejamento-estrategico>

Examinando em detalhes o Mapa Estratégico da PGFN, tendo em perspectiva de subsunção formal e material às diretivas do decreto de governança, constata-se que há um cenário de forte alinhamento entre as suas diretrizes e o decreto superior, uma vez que se replica, em grande medida, a identidade de objetivos entre ambos, conforme quadro abaixo elaborado pelo autor (Tabela 1):

Tabela 1 - Comparativo entre o Decreto de Governança Pública versus o Mapa Estratégico da PGFN

Art. 4º São diretrizes da governança pública: Decreto n.º 9.203/2017 (Política federal de Governança Pública)	Mapa Estratégico da PGFN 2021-2024
I - direcionar ações para a busca de resultados para a sociedade, encontrando soluções tempestivas e inovadoras para lidar com a limitação de recursos e com as mudanças de prioridades;	Promover a cultura de agilidade, cooperação, inovação e resultado. (Pessoas)
II - promover a simplificação administrativa, a modernização da gestão pública e a integração dos serviços públicos, especialmente aqueles prestados por meio eletrônico;	Acelerar a transformação digital com foco na otimização dos processos de trabalho. (Processos)
III - monitorar o desempenho e avaliar a concepção, a implementação e os resultados das políticas e das ações prioritárias para assegurar que as diretrizes estratégicas sejam observadas; IV - articular instituições e coordenar processos para melhorar a integração entre os diferentes níveis e esferas do setor público, com vistas a gerar, preservar e entregar valor público;	Desempenhar uma atuação contenciosa estratégica, coordenada e orientada por dados. (Sociedade)
V - fazer incorporar padrões elevados de conduta pela alta administração para orientar o comportamento dos agentes públicos, em consonância com as funções e as atribuições de seus órgãos e de suas entidades;	Conferir segurança aos processos organizacionais com ênfase na prevenção de riscos (Processos) .
VI - implementar controles internos fundamentados na gestão de risco, que privilegiará ações estratégicas de prevenção antes de processos sancionadores;	Conferir segurança aos processos organizacionais com ênfase na prevenção de riscos (Processos) .
VII - avaliar as propostas de criação, expansão ou aperfeiçoamento de políticas públicas e de concessão de incentivos fiscais e aferir, sempre que possível, seus custos e benefícios;	Garantir a segurança jurídica das políticas públicas com orientação uniforme, tempestiva e propositiva. (Sociedade)
VIII - manter processo decisório orientado pelas evidências, pela conformidade legal, pela qualidade regulatória, pela desburocratização e pelo apoio à participação da sociedade;	Estimular a conformidade fiscal (Sociedade)
IX - editar e revisar atos normativos, pautando-se pelas boas práticas regulatórias e pela legitimidade, estabilidade e coerência do ordenamento jurídico e realizando consultas públicas sempre que conveniente;	Garantir a segurança jurídica das políticas públicas com orientação uniforme, tempestiva e propositiva. (Sociedade)
X - definir formalmente as funções, as competências e as responsabilidades das estruturas e dos arranjos institucionais; e	Racionalizar a distribuição das demandas de trabalho. (Processos)
XI - promover a comunicação aberta, voluntária e transparente das atividades e dos resultados da organização, de maneira a fortalecer o acesso público à informação.	Aprimorar a comunicação institucional (Processos)

Fonte: tabela elaborada pelo autor

Além da já citada identidade de elementos (subsunção formal), percebe-se que há no mapa estratégico da PGFN a menção expressa a outros princípios da governança delineados no artigo 3º do Decreto n.º 9.203/2017. Observa-se que princípios como o da *capacidade de resposta* (I); *integridade* (II) e *transparência* (VI) estão claramente estampados dentre os *standards* de governanças da instituição fazendária, demonstrando o alinhamento, por subsunção material, às diretrizes superiores estabelecidas pelo normativo federal.

Confrontando essa análise em perspectiva às experiências efetivamente desenvolvidas pela instituição pesquisada, tem-se como prova objetiva à hipótese de subsunção material e formal acima levantada a experiência paradigmática desenvolvida através da Plataforma Regularize, por revelar um exemplo ilustrativo de avanços sob a perspectiva da efetivação dos valores do modelo de Estado Digital como parte de um processo mais amplo de implementação dos elementos da estratégia digital no âmbito federal, sobretudo considerando a perspectiva da materialização da cidadania digital.

Dos achados na pesquisa, observa-se que o Portal Regularize se trata de um canal digital estruturado para suporte digital de atendimento dos contribuintes, pensado, desde o nível normativo, com o objetivo da promoção dos valores de universalização do acesso (inciso I), simplificação e da maior acessibilidade nas relações dialógicas entre Estado-cidadão, linguagem mais simples (inciso VI), maior responsividade às demandas, revelando a adequação formal e material ao Estado Digital, conforme resulta do confronto direto entre a Portaria PGFN/MF n.º 838/2023 (Atendimento ao Público da PGFN) e a Lei n.º 14.129/2021 (*Lei do Governo Digital*):

Tabela 2 – Quadro comparativo entre a Portaria do Atendimento ao Público versus Lei do Governo Digital

Portaria PGFN/MF n.º 838/2023	Lei n.º 14.129/2021 (Lei do Governo Digital)
Art. 3º São diretrizes e princípios do atendimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional:	Art. 3º São princípios e diretrizes do Governo Digital e da eficiência pública:
I - universalização da prestação de serviços por meio digital no REGULARIZE, sem prejuízo, quando indispensável, do atendimento presencial;	II - a disponibilização em plataforma única do acesso às informações e aos serviços públicos, observadas as restrições legalmente previstas e sem prejuízo, quando indispensável, da prestação de caráter presencial;
II - padronização das orientações sobre os serviços nos canais digitais de comunicação, com amplo acesso a qualquer pessoa usuária;	III - a possibilidade aos cidadãos, às pessoas jurídicas e aos outros entes públicos de demandar e de acessar serviços públicos por meio digital, sem necessidade de solicitação presencial; X - a simplificação dos procedimentos de solicitação, oferta e acompanhamento dos serviços públicos, com foco na universalização do acesso e no autoserviço;
III - presunção da boa-fé da pessoa usuária do serviço;	XV - a presunção de boa-fé do usuário dos serviços públicos;
IV - urbanidade, acessibilidade e cortesia no atendimento;	XVIII - o cumprimento de compromissos e de padrões de qualidade divulgados na Carta de Serviços ao Usuário;

V - estímulo à conformidade fiscal por meio da consensualidade, resolução administrativa de conflitos e redução da litigiosidade;	XI - a eliminação de formalidades e de exigências cujo custo econômico ou social seja superior ao risco envolvido;
VI - utilização de linguagem simples e compreensível nas orientações e manifestações administrativas, que evite o uso de siglas, jargões e estrangeirismos;	VII - o uso de linguagem clara e compreensível a qualquer cidadão;
VII - vedação de exigência de prova de fato já comprovado pela apresentação de documento ou de informação válida;	XIII - a vedação de exigência de prova de fato já comprovado pela apresentação de documento ou de informação válida;
VIII - autenticação de documentos pelo próprio agente público, à vista dos originais apresentados pela pessoa usuária, vedada a exigência de reconhecimento de firma, salvo em caso de dúvida justificada de autenticidade; e	Art. 26. Presume-se a autenticidade de documentos apresentados por usuários dos serviços públicos ofertados por meios digitais, desde que o envio seja assinado eletronicamente.
IX - incentivo à participação social no controle da dívida ativa da União e do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), por meio da política de transparência ativa, promovendo a cidadania fiscal.	V - o incentivo à participação social no controle e na fiscalização da administração pública;

Fonte: Elaborado pelo autor <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/agosto/portaria-regulamentacao-atendimentos-presencial-e-digital-na-pgfn>

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14129.htm

Como previsto abstratamente desde a *Lei do Governo Digital*, a partir do Portal Regularize também se observam elementos de implementação do planejamento estratégico da PGFN, posto que a instituição federal busca uma maior simplificação na usabilidade dos ambientes virtuais de acesso ao serviço público pelos contribuintes, através da ampliação da acessibilidade aos usuários para tratamento de suas demandas relacionadas à sua situação fiscal.

Neste contexto, a instituição informa no estudo *PGFN em Números 2024* (Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2024) que o portal passou por recentes melhorias não somente para ampliar o portfólio de serviços que podem ter sua resolutividade 100% equacionada no nível digital, como também a fim de torná-la cada vez mais simplificada e amigável ao manuseio e navegabilidade pelos cidadãos em geral, promovendo a efetividade da chamada cidadania digital, princípio basilar do Estado Digital.

A eficácia social do objetivo da universalidade do acesso foi exponencialmente ampliada após o advento do procedimento de interoperabilidade para acesso do Portal Regularize via plataforma Gov.br, uma vez que o ingresso passou a ser disponível para as mais de 155 milhões de pessoas com relacionamento com o Gov.br, atingindo quase 90% (noventa) da população com mais de 18 anos de idade. Ainda, segundo dados do estudo *PGFN em Números 2025*, a plataforma possui mais de 12,7 milhões de usuários cadastrados com relacionamento direto ao Regularize, tramitando mais de 420,6 mil requerimentos protocolados no ano de 2024, sendo mais de 122,5 mil requerimentos administrativos de revisão de dívida inscrita.

“CONHECE-TE A TI MESMO”. A REVOLUÇÃO DOS DADOS VIA CULTURA DE GOVERNANÇA DE DADOS COMO FATOR DECISIVO PARA TOMADA DE DECISÃO BASEADA EM EVIDÊNCIAS

Conforme CARVALHO FILHO (2016), na atual Era Tecnológica em que o setor público baseia-se no modelo de Estado Digital, o escopo de aplicar os mecanismos mais modernos e eficazes para o atingimento dos fins estatais disponíveis ancora-se na recomendação de que os recursos tecnológicos, tais como a Inteligência Artificial e a Ciência de Dados, podem e, porque não dizer, devem passar a serem aplicados cada vez mais como instrumentos para potencializar o aperfeiçoamento da atuação estatal, sobretudo em searas complexas, laborando como verdadeiros propulsores da efetivação do Princípio Constitucional da Eficiência (Art. 37, *caput*, CF/88).

Dentro do contexto do Estado Digital em curso, a partir do exame da Lei n.º 14.129/2021 (Lei do Governo Digital), não há dúvidas de que a matriz governança de dados foi elevada como ferramenta de suporte para resolução de dilemas institucionais (*Trade-offs*), desde as questões de formulação e implementação de processos de trabalho internos ou externos (Art. 3º, incisos VIII, IX e XXVI e Art. 5º), até para formulação e implementação das políticas públicas (Art. 3º, inciso XXIII e Art. 45, inciso III). Ainda na citada lei, também há dispositivos fomentando o uso dos dados para a qualificação da tomada de decisão de um modo geral (Art. 45, inciso VII); para auxiliar a gestão das políticas públicas com base em dados e em evidências (Art. 24, inciso VII e Art. 45, inciso VII), assim como também há previsão de cabimento para etapas ulteriores de avaliação e monitoramento (Art. 36), dentre outras possibilidades (Brasil, 2021).

No mesmo sentido, no campo regulatório infralegal também se encontra amparo para a aplicação da governança digital e de dados em sede de políticas públicas e de processos de trabalho, como identificado no próprio Decreto n.º 12.069/2024, que dispõe sobre a *Estratégia Nacional de Governo Digital e a Rede Nacional de Governo Digital* – Rede Gov.br (Brasil, 2024).⁷

Neste sentido, Xavier e Angeli (2024, p. 43) defendem a conexão direta entre o processo de absorção tecnológica pelas estruturas estatais e o ganho de eficiência na prestação dos serviços públicos, sobretudo para a execução de novas políticas públicas:

Como se sabe, o investimento em ciência de dados e inteligência artificial decorre do imperativo de eficiência da prestação de serviços públicos. Atualmente, ganha espaço no setor público o uso de

7 Art. 4º Para fins do disposto neste Decreto, considera-se: I - governo digital - abordagem de gestão voltada para a transformação das organizações públicas, apoiada no uso de tecnologias digitais, com vistas à entrega de valor público para a sociedade, mediante o aprimoramento dos seus processos, da prestação de serviços públicos e da execução de políticas públicas; II - transformação digital de governo - utilização de tecnologias digitais para o atendimento eficiente do cidadão, a integração de serviços e de políticas públicas e a promoção da transparência, com vistas a inserir o Estado de maneira mais eficaz no ambiente digital e torná-lo mais dinâmico e próximo da população; (Brasil, 2024).

dados na execução de políticas públicas, em fenômeno que pode ser caracterizado como “políticas públicas orientadas por dados”.

Dado esse contexto, sob o aspecto organizacional da instituição pesquisa, identifica-se nos achados (Xavier; Angeli, 2024) que os trabalhos de governança de dados inicialmente desenvolvidos estavam, por competência material, subordinados genericamente ao comando da Coordenação-Geral da Dívida – CDA, esta, por sua vez, vinculada hierarquicamente ao núcleo superior de alta governança denominado Procuradoria-Geral Adjunta da Dívida Ativa da União e do FGTS – PGDAU. Contudo, posteriormente a governança de dados no âmbito institucional passou para um novo departamento denominado de *Laboratório de Ciência de Dados – LCDIA/PGFN*, dotado de competências específicas para a governança das aplicações de inteligência de dados.⁸

De modo concomitante ao processo de investimento em práticas de governança de dados dedicadas ao aperfeiçoamento dos seus processos de trabalho, também foi possível constatar nas pesquisas que a PGFN gradativamente deu início a partir de meados da década passada à estruturação dos seus processos internos de gestão dos recursos de tecnologia da informação. Assim, o órgão instituiu formalmente através da Portaria PGFN nº 742/2017 o *Comitê de Gestão de TIC – CGTIC/PGFN* (Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2017) dedicado ao nível da governança interna em matéria específica de tecnologia da informação.

Trata-se de uma instância colegiada, representativa, de natureza consultiva e deliberativa, e de caráter estratégico, composta por 12 representantes da instituição, com o objetivo de criar uma política unificada e coordenada de governança dos recursos de tecnologia da informação, conforme explicado no *Plano Estratégico de Tecnologia da Informação e Comunicação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional PETIC-PGFN 2017 – 2020*:

2.3 - O Plano Estratégico de TIC da PGFN

A estratégia é a definição de como os recursos serão alocados para se atingir determinado objetivo. A eficácia de uma organização baseia-se na qualidade e eficiência de seus serviços, os quais dependem do correto alinhamento da estratégia de TIC em relação à estratégia de negócio para se obter o sucesso esperado. Nesse contexto, cabe salientar que a TIC evoluiu de uma orientação tradicional de suporte administrativo para um papel estratégico dentro das

8 Esse movimento levou à publicação da Portaria PGFN nº 24.040, de 24 de novembro de 2020, instituindo formalmente o Laboratório de Ciência de Dados da PGFN (LAB-DATA), pautado pelas seguintes diretrizes: incentivo à pesquisa e inovação baseadas no pensamento transversal e multidisciplinar; promoção da aproximação de profissionais da área finalística da instituição com métodos e tecnologias relacionados à Ciência de Dados, de maneira a aperfeiçoar sua atuação administrativa e judicial; qualificação e capacitação continuadas de seus integrantes; utilização de critérios objetivos de qualificação para recrutamento de seus integrantes; compromisso com a segurança da informação e os princípios informativos da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD), observada a Política de Governança de Dados e Sistemas de Informação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. (Xavier; Angeli, 2024, p. 42).

organizações. Com isso, o CGTIC/PGFN busca, dentro dos limites de suas competências, fomentar o reconhecimento da TIC como função estratégica competitiva por meio do instrumento PETIC/PGFN.

O PETIC/PGFN tem como finalidade orientar o planejamento e o monitoramento dos Objetivos Estratégicos e das Metas de TIC no âmbito da PGFN, bem como consolidar a importância estratégica da área de TIC para as unidades integrantes da Procuradoria na consecução de suas respectivas missões institucionais.

O CGTIC/PGFN também se preocupa com a importância estratégica da TIC para a PGFN, por isso passou para a CTI/PGFN a diretiva de alinhar os trabalhos de elaboração do PETIC/PGFN ao Plano Estratégico Institucional da PGFN e à Estratégia de Governança Digital (EGD) da administração pública federal.

As atividades de elaboração do PETIC/PGFN envolveram um processo dinâmico e interativo para estruturar as ações estratégicas de TIC, necessárias para o atendimento às decisões e respectivos processos de TIC da PGFN. Os fundamentos das atividades de elaboração se embasaram na ferramenta de gerenciamento estratégico chamada Balanced Scorecard. O Balanced Scorecard (BSC) traduz a missão e a visão das organizações em um conjunto abrangente de métricas de desempenho que fundamenta um sistema de medição e gerenciamento estratégico. Sua base original leva em conta quatro perspectivas: Financeira, Clientes, Processos Internos e Aprendizado-Crescimento.

Como observado linhas acima, assim como havia o *Planejamento Estratégico da PGFN* definindo as linhas amplas da macro governança da instituição, a Portaria PGFN nº 742, de 11 de julho de 2017 e o respectivo o *Comitê de Gestão de TIC – CGTIC/PGFN* apresentaram um planejamento estratégico específico em matéria de tecnologia da informação, contendo expressamente elementos de gestão eleitos nesta seara, tais como missão, valores e perspectivas.

Neste ponto, a análise que se faz é a de que as práticas de governança de tecnologia da informação adotadas por uma instituição que maneja uma infinidade de dados e metadados podem ser muito bem resumidas em um dos aforismos filosóficos mais famosos do pensamento filosófico sintetizado na frase “Conhece-te a ti mesmo”, axioma clássico descrito no pórtico de entrada do templo do deus Apolo, na cidade de Delfos, na Grécia, no século IV antes de Cristo, revelando que data de longo tempo a consciência do homem em relação à necessidade de autoconhecimento como ponto de partida para os outros conhecimentos, ou seja, um caminho necessário de busca à verdade.

No caso sob exame da PGFN, é importante inserir no cálculo de complexidade exponencial para a obtenção de conhecimento a partir da governança de dados o fato de que a instituição maneja, por previsão constitucional,⁹ uma infinidade de dados sobre débitos inscritos em dívida ativa, sendo que cada inscrição em dívida ativa

9 Art. 131, § 3º - Na execução da dívida ativa de natureza tributária, a representação da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto em lei (Brasil, 1988).

individualmente considerada possui, por sua vez, múltiplas informações sensíveis a serem consideradas e que possuem potenciais repercussões na exigibilidade dos débitos, tais como a identificação dos devedores e corresponsáveis na forma da lei; os registros de eventos de acordos de parcelamento celebrados ou pagamentos efetivados para quitação do crédito; verificação da ocorrências de causas de suspensão da exigibilidade, a existência de garantias ou penhoras, e o registro de eventos de cobrança administrativa, como o protesto de certidão ou inscrição dos débitos nos bancos de dados de proteção ao crédito, como o CADIN, SCPC e SERASA.

A massa de dados disponível administrada pelo órgão federal é gigantesca. Segundo o Relatório *PGFN em Números 2024* (Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2024), existe um acervo de mais de 24 milhões de inscrições em dívida ativa sob a responsabilidade de mais de 10 milhões de contribuintes, sendo devedores de natureza pessoa física ou jurídica, razão pela qual é preciso que a instituição depure constantemente a sua base de dados a fim de que possa ser considerada a mais verossímil possível para conferir acurácia em suas tomadas de decisões.

O conhecimento de que aqui se fala materializado no axioma “Conhece-te a ti mesmo” é elemento antecedente essencial para uma adequada tomada de decisão em dilemas institucionais (*Trade-offs*), especialmente em escolhas envolvendo sistemas complexos, não sendo o mero conhecimento vulgar (senso comum). A Ciência de Dados busca nesse caso a compreensão sobre fatores objetivos, aferíveis, quantificáveis em alguma escala (escaláveis em dados), bem como sobre os respectivos elementos que promovem interação direta ou indireta no objeto cognoscível, o que é denominado tecnicamente em alguns estudos científicos como *Consciência Situacional sobre um Problema*, conforme explicam (Henriqson; Carin Júnior; Saurin; Amaral, 2009, p. 435):

Para Endsley (1999) e Endsley e Tilbury (2004), cada ato de processamento de informação é mediado pelo sistema de categorias e conceitos, os quais constituem uma representação de mundo. Os autores identificam, então, que a execução de uma tarefa é determinada por uma decisão, a qual, por sua vez, depende da adequada compreensão da situação. Essa compreensão das situações ao nível de representações (ou consciência situacional) se processa cognitivamente em três níveis. Inicialmente, tem-se a percepção dos elementos da situação corrente; no segundo nível, os elementos percebidos são compreendidos pela ativação dos mecanismos de memória e associação direta ou indireta com os modelos mentais (esquemas e planos) mais próximos da situação percebida; e, no terceiro nível, ocorre a manifestação dos mecanismos de antecipação (feedforward) dos estados futuros do sistema.

Parte-se do pressuposto que os modos de controle cognitivo de Rasmussen (1982) complementam a abordagem dos níveis de consciência situacional definidos por Endsley (1995; 1999), na medida em que explicam a gestão de recursos cognitivos no controle das tarefas e na tomada de decisão.

Na atual *Era da Superinformação*, esta compreensão sobre a necessidade de tomada de consciência situacional transporta-se, à perfeição, para o caso da Administração Tributária, não sendo mais suficiente um processo de tomada de decisão baseado simplesmente em achismos, randomizado, apoiado em aspectos intuitivos e subjetivos, por ser justamente o segmento do aparato estatal que mais se destaca pela particularidade de trabalhar cotidianamente manejando uma infinidade de informações fiscais revestidas em dados complexos de variadas naturezas e origens (*Metadados*).

Em particular, há previsões legais de que o setor público federal utilize os recursos tecnológicos, de modo associado ao uso de dados, a fim de conhecer a fundo todos os aspectos do seu material de trabalho, a exemplo do artigo 8º, inciso II, que estabelece “a adaptação de seus processos às demandas atuais da sociedade, com inovação, uso adequado de tecnologias, reuso seguro de dados e melhor aplicação dos recursos públicos;” (Brasil, 2024), assim como o decreto preconiza o recurso aos dados direcionando suas decisões e estratégias de atuação de forma mais consciente e potencialmente mais qualificada, a exemplo do artigo 9º, inciso V, que recomenda “qualificar a tomada de decisões e a oferta de serviços nas organizações públicas com o reuso constante e ético dos dados para análises, interoperabilidade e personalização”. (Brasil, 2024)

Nesse contexto de inexorável alinhamento aos recursos tecnológicos voltados a incrementar o conhecimento sobre os processos de trabalho através dos dados, Xavier e Angeli (2024, p. 43) explicam a experiência da PGFN, instituição fiscal em que se tornou necessário realinhar o processo institucional de tomada de decisão baseando-se na criação de uma política de governança de dados:

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

A partir deste contexto de polivalência que a Ciência de Dados oferece para a compreensão situacional de fenômenos e sistemas complexos, observa-se como a PGFN deu início aos trabalhos, em meados da década passada, ao escalonamento gradativo do nível dos seus estudos de dados apoiada na matriz da governança de dados como *fator decisivo para a tomada de decisão*, ou seja, intencionalmente atribuiu-se protagonismo aos dados para decisões estratégicas em suas atividades fins, reformulando toda a gestão sobre os processos de trabalho até então executados em face do estoque da dívida ativa da União através da criação do chamado *Novo Modelo de Cobrança da Dívida Ativa da União*, conforme será examinado a seguir.

A Governança de Dados como Fator Decisivo em Processos de Trabalho (Projeto do “Novo Modelo de Cobrança da Dívida Ativa”)

O caso a ser brevemente examinado neste item apresenta como a governança de dados contribuiu para a exata compreensão sobre o cenário complexo de ineficiência arrecadatória na recuperação das receitas em cobrança na via judicial, bem como de excesso de litigiosidade em decorrência da sobrecarga de milhões de ações de execução fiscal em andamento no Poder Judiciário.

Xavier (2024, p. 43-44), membro da instituição em análise, explica em artigo chamado *“Recuperação de Créditos Orientada por Dados”* como se deu a crescente de consciência do órgão sobre a necessidade de realinhamento da sua governança a fim de que a tomada de decisões estratégicas, sobretudo em questões relacionadas ao seu modelo de cobrança até então excessivamente judicializado, passassem a ser orientadas por evidências em dados:

Ciente dessa necessidade, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional [...] passou a orientar seu processo decisório e, por consequência, sua atuação, por dados e evidências, rompendo com o modelo anterior no qual decisões eram tomadas por intuição, senso comum ou até mesmo com base na opinião do ‘expert’ que ocupava momentaneamente um cargo de gestão. Tratando-se de um órgão eminentemente jurídico, não é incomum a tomada de decisão baseada na intuição ou na experiência cotidiana, sem qualquer lastro em evidências ou informações concretas a respeito do tema. Quantas execuções fiscais foram ajuizadas sem qualquer avaliação de viabilidade econômica? Quantas correntes doutrinárias foram criadas para enfrentar problemas que só existiram em tese? Quantos recursos foram apresentados apenas para confirmar determinada tese cujo resultado prático seria invariavelmente a manutenção da execução fiscal nos arquivos do Poder Judiciário?

Com este escopo, no ano de 2016, foi constituído no âmbito do Ministério da Fazenda um grupo de trabalho envolvendo PGFN, RFB, STN e SPOA/MF, com base na Portaria SE/MF nº. 956/2016. Em linhas gerais, dentre outras atribuições, o grupo de trabalho tinha o objetivo de estabelecer um mapa com o perfil de risco de crédito e respectivo potencial de recuperação para todos os devedores componentes do estoque da dívida ativa da União, de modo que, a partir desses levantamentos de dados, tornasse possível estabelecer os critérios (*Credit Scoring*) para classificação dos débitos através da implantação formal do sistema de rating, mapeando todo o estoque e respectivos devores da União com débitos inscritos em dívida (*Projeto de Rating da Dívida Ativa*).

Foi com base nesse cenário de estudos de dados de mapeamento de todo o estoque da dívida ativa e, sobretudo, após a constatação em dados de que o perfil do seu modelo de cobrança na via judicial estava excessivamente sobrecarregado

pela cobrança de milhares de ações em face de débitos de pequenos valores, que em 2016 a PGFN publicou a Portaria PGFN n.º 396 instituindo um disruptivo modelo de governança sobre os seus processos de trabalho relacionados à cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa, através do “Novo Modelo de Cobrança da Dívida Ativa”.

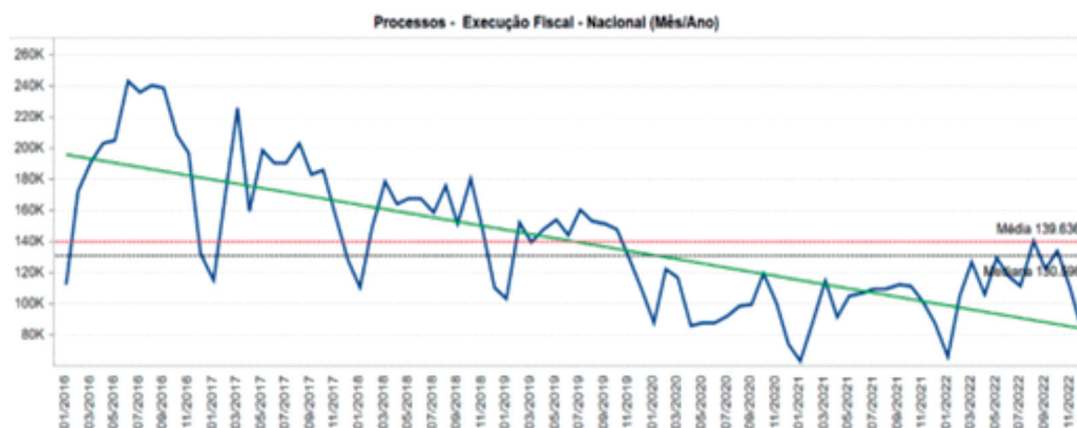
Em síntese, a Portaria PGFN n.º 396/2016 implantou o “Regime Diferenciado de Cobrança dos Créditos - RDCC”, baseado na adoção de uma sequência de medidas administrativas e judiciais coordenadas com o objetivo de conferir racionalidade e eficiência ao sistema de recuperação de créditos. Consoante as disposições do seu artigo 20, a norma autoriza a suspensão imediata da cobrança judicial de milhares de ações de execuções fiscais que possuíssem valores em cobrança inferiores a R\$ 1.000.000,00, desde que não tivessem bens em garantia nos respectivos autos.

Ou seja, o grande destaque dessa norma residia nas disposições do seu artigo 20, dispositivo que autorizava, até então de modo surpreendente para a comunidade jurídica, a suspensão imediata da cobrança judicial de centenas de milhares de ações de execuções fiscais em curso (1.749.091 ações) que buscavam recuperar um valor consolidado em cobrança na dívida ativa da União próximo à cifra de R\$ 1 bilhão de reais, conforme redação assim definida pela norma (Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2016).

Alguns dados apurados nos primeiros anos de aplicação do novo modelo de trabalho são indicativos do seu êxito, especialmente sob a ótica estrita da redução da litigiosidade judicial, como também sob a ótica da economicidade administrativa. Com base nos indicadores coletados, constata-se que o novo modelo deu fundamento a uma política consistente de desjudicialização no âmbito das execuções da União, viabilizando o efetivo arquivamento de quase 2 milhões de ações de execução fiscal potencialmente irrecuperáveis, conforme se observa do levantamento *PGFN em Números 2020* (Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2020).

Nesse sentido, conforme estudo realizado pela instituição, desde o ano de 2016 a trajetória mediana de novos ajuizamentos de ação de execução fiscal declinou vertiginosamente até o período de tempo apurado no exercício de 2022, conforme figura 2:

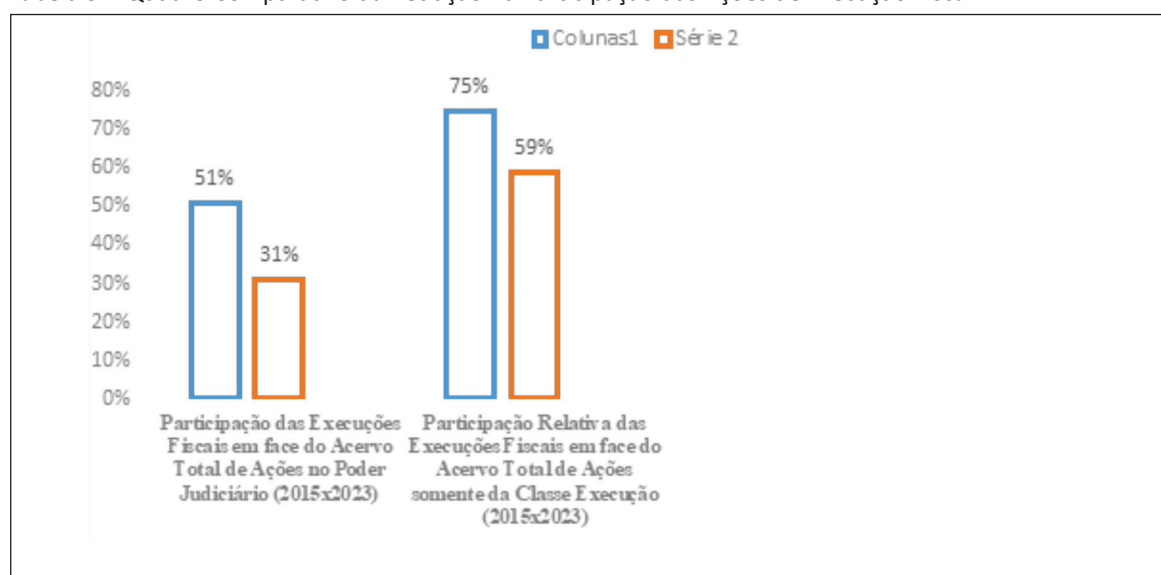
Figura 2 - Quadro Evolutivo do Quantitativo de Ajuizamentos de Execução Fiscal



Fonte: Anuário PGFN 2024. (Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2024)

Além desses indicadores apurados pela instituição envolvida (PGFN), também é possível confrontar esses dados em face do indicador sugestivo da eficácia do novo modelo no que tange ao escopo da redução da litigiosidade judicial apurado pelo CNJ. Segundo o relatório Justiça em Números 2024-2023 publicado pelo Conselho Nacional de Justiça (Conselho Nacional de Justiça, 2024), em uma perspectiva histórica a partir do ano de 2016, ano da edição da Portaria PGFN n.º 396/2016, até o ano de 2023, constata-se que os números indicam que a participação das ações de execução fiscal em face do todo do acervo de ações em curso no Poder Judiciário reduziu do percentual de 51% (2016) para o percentual de 31% (2023), sinalizando uma redução substancial da ordem de 11% em face do todo, e, sobretudo, significando uma redução, relativa, exclusivamente para essa classe execução fiscal em si considerada da ordem de 26,2%, conforme quadro abaixo (Tabela 3):

Tabela 3 - Quadro Comparativo da Redução na Participação das Ações de Execução Fiscal



Fonte: Justiça em Números. Elaborado pelo Autor

Sob a ótica da eficiência arrecadatória resultante da tomada de decisão pela escolha do deslocamento de grande parcela de créditos para a cobrança no nível extrajudicial, constata-se, a partir do relatório *PGFN em Números 2025* (Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2025), que as escolhas baseadas em dados vêm revelando sua efetividade mediante resultados de recuperação significativos. O órgão tem obtido arrecadações anuais superiores a R\$ 10 bilhões com as novas medidas administrativas, como protesto de CDA, inscrição no CADIN, SERASA, inclusão de sócios corresponsáveis, resultados que, além de representarem ingressos de receitas, também contribuem para afastar um número significativo de créditos da onerosa e pouco efetiva cobrança judicial.

A Governança de Dados como Fator Decisivo para um Novo Modelo de Conformidade Fiscal (Transação Tributária)

O caso a ser examinado brevemente neste item versa sobre o percurso metodológico adotado para a regulamentação do instituto da transação no âmbito federal, buscando revelar uma experiência de política pública fortemente baseada em dados que suportaram as escolhas pelos encaminhamentos da proposição normativa em nível legal, até chegar na definição de toda a modelagem regulatória, para o nível infralegal, através das portarias disciplinadoras do instituto.

Dados os limites desta análise, parte-se direto ao ponto focal explicando que a instituição começou a pensar num novo modelo de conformidade fiscal a partir da identificação de diversas disfunções baseadas em evidências encontradas no até então aplicado modelo REFIS. Objetivamente, a PGFN visualizou, via inteligência dos dados, a ineficiente performance histórica dos programas REFI executados por longos anos. Nesse sentido, dentre outros problemas estruturais e de resultados, a autoridade fiscal observou que os levantamentos indicavam que os parcelamentos estavam a beneficiar apenas uma parcela ínfima dos contribuintes que tinham, de um modo geral, características semelhantes entre si, conforme explica Costa (2020, p. 73):

Pode-se apontar, brevemente, como exemplo dessas distorções, o fato de que, segundo a Nota Técnica nº 721/2017, editada pela Coordenação-Geral da Dívida Ativa da União da PGFN (2017), apenas uma pequena parte das empresas ativas (menos de 15%) e das pessoas físicas “com perfil relevante para fins de tributação” (apenas 6,2%) possuiriam débito inscrito na Dívida Ativa da União (DAU). Assim, benefícios extremamente vantajosos para a pequena parcela de inadimplentes poderia desestimular os demais contribuintes a manter suas obrigações em dia. Na prática, é justamente a minoria inadimplente que, muitas das vezes, possui voz ativa dentre parlamentares, obtendo acordos ou promessas de favores que ultrapassam os limites da razoabilidade. A situação se torna ainda mais preocupante quando os próprios congressistas são os potenciais beneficiários.

Investigando os documentos oficiais, percebe-se que os estudos técnicos baseados em inteligência de dados foram determinantes para a condução dos atores decisórios envolvidos em direção a um diagnóstico preciso sobre a necessidade de mudança no modelo de política pública REFIS, conforme se pode ver das conclusões exaradas na Nota Conjunta SEI nº 2/2021/PGDAU-CGR/PGDAU/PGFN-ME (PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, 2021):

8. Como política pública, portanto, os parcelamentos especiais, tal como vêm sendo formatados, porque concedidos sem nenhum critério, são nocivos à arrecadação, já que permitem a liquidação com

descontos, bem como a utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, por contribuintes que têm condição de honrar com a totalidade dos créditos inscritos em seu desfavor (como fizeram a maioria dos contribuintes que recolheram os tributos devidos na data do respectivo vencimento, mantendo a regularidade fiscal); influenciam de forma negativa o comportamento do contribuinte, e distorcem a economia, esta baseada na livre concorrência, por autorizar indiscriminadamente a concessão de benefícios fiscais a pessoas físicas e jurídicas, desconsiderando por completo a situação econômica de cada um.

Neste sentido, Xavier e Angeli (2024, p. 46) explicam como os estudos do *Laboratório de Ciência de Dados* da PGFN foram decisivos para a construção das propostas regulatórias da política fiscal de transação no âmbito federal por meio das respectivas portarias e editais:

Atuando além das questões relativas à utilização de dados para formulação dessa importante política pública, também se originou no LCDIA/PGFN, em razão de sua natureza transversal e multidisciplinar, toda a regulamentação originária da transação no âmbito federal, a exemplo da elaboração do EDITAL PGFN nº 1, de 2019, ainda sob a égide da Medida Provisória 899, de 16 de outubro de 2019, da Portaria PGFN nº 11.956, de 27 de novembro de 2019 e da Portaria PGFN nº 9.917, de 14 de abril de 2020 - hoje Portaria PGFN nº 6.757, de 22 de julho de 2022 - sem esquecer da modelagem da transação excepcional, inclusive formulação do fator redutor tratado na Portaria PGFN nº 14.402, de 16 de junho de 2020.

O contrassenso estatístico detectado pelo Laboratório de Dados em relação ao modelo REFIS era flagrantemente percebido a partir do confronto entre o indicador do elevado montante de créditos com *rating* C e D, na ordem de 63,66% de todo o estoque de créditos da dívida ativa, em face do seu percentual ínfimo da sua respectiva participação na arrecadação, na ordem de apenas 10,62%. Essa desproporção era prescritiva de que a União resolvesse seu dilema escolhendo novas políticas fiscais revestidas uma maior atenção para fomentar a conformidade fiscal para esses créditos de mais difícil recuperação (*rating* C e D).

Desse modo, torna-se possível compreender o percurso lógico conducente à tomada de decisão da nova política pública no sentido de que doravante deveria ser direcionada a solucionar disfunções mapeadas no que tange ao aspecto da correção de rota sobre as injustiças fiscais consolidadas no REFIS. Para tanto, dever-se-ia passar a direcionar os incentivos de conformidade para as faixas de devedores em que a instituição não alcançava historicamente com os parcelamentos especiais. Ou seja, a *trade-off* foi solucionada mediante a eleição como alvo preferencial dos devedores com débitos considerados de difícil recuperação ou irrecuperáveis, *rating* C e D.

Como consequência desse foco nos devedores com menor capacidade econômica, fazia-se necessário criar um ecossistema de tecnologia da informação capaz de promover a individualização dos parâmetros a fim de permitir a customização dos atos de cobrança de acordo com as possibilidades econômicas aferidas por contribuinte, mensurada através do novo parâmetro baseado em dados chamado de *Capacidade de Pagamento - CAPAG*, conforme explica a própria PGFN.¹⁰

Conectando essa ordem de raciocínio ao que fora explanado linhas acima, considera-se que a PGFN desenhou a sua nova política fiscal de conformidade fiscal tendo a plena consciência (evidências em dados) sobre a necessidade de adotar mecanismos com objetivos mais amplos de promoção da justiça fiscal mediante o estímulo à autorregularização fiscal e preservação das atividades econômicas dos devedores com baixa capacidade de pagamento.

Indo adiante na análise, também é possível avaliar, pelo somatório de evidências acima examinadas, que a política de governança de dados desenvolvida pela instituição se tornou de modo intencional fortemente alinhada ao que determinam os normativos federais em matéria de governança no compartilhamento de dados no âmbito da Administração Pública federal, não havendo dúvidas sobre a subsunção formal e material das práticas adotadas pela instituição em relação ao normativo federal de governança de dados, cita-se em particular o Decreto n.º 10.046/2019 (Brasil, 2019).

Com última análise, pelo percurso metodológico observado em vários documentos técnicos acima examinados, verifica-se que foram perfeitamente materializados os objetivos definidos em seu artigo 1º, incisos II, no sentido de “orientar e otimizar a formulação, a implementação, a avaliação e o monitoramento de políticas públicas;” e inciso III, “possibilitar a análise das condições de acesso e manutenção de benefícios sociais e fiscais.”

CONCLUSÃO

O primeiro constructo teórico desenvolvido ao longo desta pesquisa concentrou-se em explicar como se dá a demarcação, no tempo e no espaço, do processo de transformação tecnológica atualmente vivenciado no setor público no nível federal, epicentro do objeto de pesquisa. Logo, em face do todo pesquisado, em sede de considerações finais, conclui-se que se vem conformando gradativamente um novo modelo de organização interna e de prestação de serviços públicos digitais, permeado por notas características bem particulares, chamado de Estado Digital.

10 A capacidade de pagamento é um valor numérico, expresso em R\$ (reais), que estima o valor que determinado contribuinte poderia pagar, em um cenário de execução judicial e no prazo de cinco anos, para a quitação do seu passivo fiscal. É o critério previsto em lei e utilizado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para conceder benefícios em negociações – como descontos e/ou prazo alongado para pagamento. (Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2024).

Após o exame evolutivo dos múltiplos elementos pesquisados e das evidências encontradas, acredita-se que a primeira premissa fundante desse ensaio, levantada ainda como hipótese na introdução, tenha restado cabalmente comprovada no sentido de, agora, ser possível afirmar conclusivamente que está em curso a formatação de um modelo de Estado Digital no Brasil, implementado através de uma política pública perene, dotada de objetivos, diretrizes uniformes e coordenadas de modo sistêmico, sobretudo mediante a condução de um programa de governança digital centralizado através da Estratégia de Governo Digital, instituída no ano de 2016.

O primeiro bloco de argumentos, e talvez o mais representativo, está no nível normativo, considerando que foi constituída uma sequência de atos regulatórios editados no âmbito do Poder Executivo federal em relação aos quais se sustenta, em caráter original, a tese de que tais instrumentos normativos devem atuar em conjunto, conformando uma estreita conexão entre os três eixos temáticos, quais sejam, da transformação digital, da governança pública e da governança de dados.

Com base nesse raciocínio, defende-se que a leitura desses marcos regulatórios deve ser realizada de modo sistêmico, uma vez que esse conjunto de atos forma um todo que constitui o que aqui se denomina como *Microsistema de Transição Digital*, composto por elementos reciprocamente dialógicos e integrativos entre si, considerando que há fartas evidências sobre a interação lógica e material entre eles, produzindo repercussões diretas ou indiretas, para a consolidação da governança digital como política pública dotada de centralidade na agenda do governo federal.

Agora, analisando esse cenário em perspectiva retroativa, conclui-se que foi criado um verdadeiro microsistema regulatório de “vasos comunicantes” sobre o eixo temático maior da transição digital no Poder Executivo federal, a exemplo do advento do Decreto n.º 9.319/2019, instituindo o Sistema Nacional para a Transformação Digital. Também no nível infralegal, considera-se que o Decreto n.º 9.203/2017, que regulamenta a Política de Governança da Administração Pública federal, compõe esse microsistema, por conectar, em diversas passagens da norma, a boa governança pública à perspectiva dos atributos da transformação digital.

Desde o advento do Decreto n.º 8.638/2016, instituindo a política de governança digital denominada de Estratégia de Governança Digital, observa-se que a União consolidou, como padrão, a adoção de uma espécie de “norma geral” para a regência centralizada da política de governança digital, estabelecendo neste documento base as diretrizes, princípios e objetivos gerais e específicos.

No mérito, em face desse microsistema regulatório estabelecido no âmbito federal em menos de uma década, a avaliação do ponto de vista do marco legal é sobremaneira positiva no sentido de que, a despeito de ser um processo iniciado tardiamente, em comparação às referências internacionais, avançou rapidamente de forma notável para um processo que ainda pode ser considerado estar em suas fases iniciais de implementação e consolidação. Ademais, com apoio nos elementos e nas

evidências reunidas, conclui-se que o modelo regulatório de Estado Digital criado para dar lastro à política pública de governança digital possui um padrão de coesão sistêmica importante, notadamente considerando a percepção de harmonia principiológica e de congruência nos objetivos eleitos.

Uma prova robusta deste argumento pode ser observada a partir do confronto entre os 26 (vinte e seis) princípios e diretrizes definidos para o Governo Digital, através da Lei n.º 14.129/2021 (Lei do Governo Digital), em face das respectivas balizas definidas pelos sucessivos Decretos de Governança Digital, pelo Decreto de Transformação Digital, pelo Decreto de Governança e, por fim, pelo Decreto de Modernização do Estado Digital.

Fazendo essa análise cruzada, observa-se que as diretrizes centrais previstas no artigo 3º, da Lei n.º 14.129/2021, são repetidas, à exaustão, em praticamente todos esses normativos supra referidos, o que revela uma conexão normativa sistêmica apta a conferir consistência e uniformidade aos projetos de política pública a serem desenvolvidos nessa área.

Avançando a análise para os itens centrais da pesquisa, especialmente após investigadas as experiências de projetos específicos de vanguarda relacionados à governança de dados no âmbito da PGFN, acredita-se que restou construída uma cadeia de argumentos robusta para confirmar outra premissa da pesquisa, até então pouco disseminada conceitualmente no meio acadêmico, no sentido de ligar umbilicalmente a matriz da governança de dados à plataforma maior da governança digital, conectando-se formal e materialmente, no limite, esses elementos ao modelo de Estado Digital.

Acredita-se que o elo entre a governança de dados e a governança digital tenha restado suficientemente demonstrado, sobretudo através da comprovação dos contributos que os recursos digitais, baseados em Ciência de Dados (evidências), oferecem para a qualificação da tomada de decisões disruptivas em searas de interesse estratégico no âmbito da governança pública. Vale dizer, recorrendo analogicamente ao mandamento socrático “Conhece-se a ti mesmo”, o *status quo* vigente até então era justificado, em grande medida, no fato de que, historicamente, a instituição fiscal nunca havia reunido elementos descritivos baseados em dados (evidências) com a capacidade de compreender objetivamente o cenário vivenciado (consciência situacional do problema) e assim resolver seus dilemas (*Trade-offs*).

A partir da observação dos trabalhos de governança de dados realizados pela PGFN, e as respectivas influências que as soluções digitais tiveram para as tomadas de decisões, percebe-se como os “fios se conectam” redefinindo os rumos da governança, desde questões mais estritas de processos internos de trabalho, como no caso do Novo Modelo de Cobrança da Dívida, até questões mais amplas, como a temática da formulação de políticas públicas fiscais, a exemplo do modelo regulatório desenvolvido especificamente para a Transação Tributária.

No contexto observado, a governança de dados já é considerada, de forma imperativa, como parte integrante (conteúdo) da governança digital (continente), a se ver os exemplos examinados ao longo da pesquisa contidos nos permissivos exarados na Lei n.º 14.129/2021 (Lei do Governo Digital), artigo 3º, incisos IX, XIV e XXIII, art. 36 e art. 45, inciso VIII, dentre outros, bem como no Decreto n.º 12.198/2024, que regulamenta a Estratégia de Governo Digital 2024-2027, no qual cita-se seu artigo 8º, que elencou diversas hipóteses de cabimento do uso de dados, a exemplo dos incisos I, II, V, VI, VII e VIII.

Como argumento de teste para provar essa tese, foi decisiva a observação sobre o percurso evolutivo de implantação de uma cultura de governança de dados no âmbito da PGFN, desde os estudos ainda seminais que ampararam a edição da Portaria PGFN n.º 396/2016 (criação do RDCC), passando pelo projeto precursor de Ciência de Dados chamado de Rating da Dívida Ativa, que entregou à instituição todo o mapeamento da carteira de créditos da dívida ativa, de sorte que as evidências encontradas nos dados foram decisivas para as redefinições dos rumos da Administração Tributária, razão pela qual se chama tal processo disruptivo de “Revolução dos Dados”.

Relembrando a frase de William Edward Deming de que “sem dados, você é apenas mais uma pessoa com uma opinião”, conclui-se que não há dúvidas de que, somente a partir dos estudos oficiais aplicados pela Administração Tributária federal, ela passou a ter, enfim, uma real consciência situacional não somente sobre os efeitos adversos do modelo Refis, sob a ótica do insucesso arrecadatário, fato até então apenas pressuposto, como também a instituição passou a ter a comprovação analítica sobre a dinâmica das disfunções experimentadas sob o aspecto da (in) justiça fiscal dessa política pública, notadamente em se considerando que o modelo até então adotado prestigiava os contribuintes que não precisavam de incentivos via benefícios fiscais, em detrimento dos contribuintes que necessitavam de tal estímulo para a manutenção das suas atividades.

Os modelos regulatórios criados, tanto para o Ajuizamento Seletivo, como para a Transação Tributária, basearam-se diretamente nas correlações estabelecidas mediante a governança de dados, notadamente considerando que os estudos revelaram resultados muito acentuados em termos de distribuição estatística. Logo, esse modelo de tomada de decisão baseada em evidências de dados foi aplicado até com mais ênfase e de forma decisiva na experiência observada no último item, quando das análises de dados que fundamentaram a definição do modelo de política de conformidade fiscal.

A partir dos achados, as evidências são claras sobre a presença de uma política institucional em progressão dedicada à inserção de uma cultura de governança de dados, formatando uma verdadeira revolução dos dados no que se refere ao modelo de tomada de decisão para a definição de novos rumos na governança pública, o que se denomina conclusivamente nesta pesquisa como a “tese do fator decisivo da governança de dados”.

Ademais, como observado no último item, o desenvolvimento de sistemas de tecnologia da informação robustos, como o DW SIGPGFN, PGFN *Analytics* e o centro integrado de Data Lake, além da criação de uma divisão específica para capitanear os projetos na área de dados, denominada Laboratório de Ciência de Dados; a inserção formal da diretriz do recurso à governança de dados no Planejamento Estratégico da PGFN; bem como a criação específica do Plano Estratégico de Tecnologia da Informação e Comunicação - PETIC-PGFN, fruto do Comitê de Gestão de TIC – CGTIC/PGFN, são fortes elementos que devem ser considerados em conjunto a fim de concluir pela compreensão de que houve uma conformação gradativa do órgão a uma política institucional de governança digital e de governança de dados.

O percurso institucional adotado pela instituição pesquisada está plenamente alinhado ao que determina não somente às diretrizes amplas da chamada Estratégia de Governo Digital, a exemplo do Decreto de Governança de Dados (Decreto nº 10.046/2019), no qual há dispositivos fomentando a utilização de recursos tecnológicos de governança de dados para avaliação de políticas públicas fiscais (artigo 1º, inciso II; e III), como também está consonante, no campo legal, aos ditames da própria Lei do Governo Digital (Lei nº 14.129/2021), cita-se em seu artigo 3º, inciso XXIII, artigo 5º, artigo 17, inciso II, artigo 24, inciso VII, artigo 36, artigo 39 e artigo 45, inciso VII.

Situando no tempo esse processo em andamento, confronta-se o que este órgão componente da Administração Tributária federal desenvolveu, em termos de governança de dados, em face do contexto maior de transformação digital vivenciado no âmbito do Poder Executivo federal no mesmo período de tempo, donde se conclui que, em um primeiro momento, não havia evidências suficientes para se estabelecer uma correlação direta entre os estudos seminais desenvolvidos pela PGFN, entre os anos de 2015 e 2016, especialmente para a edição da Portaria PGFN n.º 396/2016 e o Novo Modelo de Cobrança dos Créditos, no sentido de afirmar que já àquela época os estudos iniciais estavam plenamente engajados de modo orgânico e sistematizado a um nível de política pública implementada pelo Poder Executivo federal.

Ao revés disso, considerando os próprios marcos temporais de criação da Estratégia de Governo Digital e de Transformação Digital serem datados respectivamente do ano de 2016 e 2017, é mais defensável a tese de que, especificamente nesse primeiro momento, os trabalhos da PGFN tiveram sua gênese motivada estritamente para atender à sua demanda intra muros, vale dizer, para resolver os problemas internos da instituição em relação a seus processos de trabalhos e objetivos.

Entretanto, a despeito das evidências indicarem que havia essa desconexão inicial entre a PGFN e uma eventual política pública de governança digital no âmbito do Poder Executivo federal, é possível aduzir, com base nos diversos elementos percebidos, que nos anos seguintes, gradativamente, ocorreu o alinhamento intencional, porquanto necessário e imperativo sob a ótica regulatória, da PGFN à Estratégia de Governo Digital e aos demais marcos estudados nesta tese.

Explicando esse argumento com mais elementos, assim como a formação do modelo de Estado Digital se deu em progressão, conforme observado a partir da sequência de *insights* regulatórios conexos ao eixo da transformação digital examinados no primeiro item, neste exato meio tempo de consolidação da estratégia digital também se tornou notável que a instituição investigada foi cunhando as diretivas amplas de governança digital e as incorporando às suas próprias matrizes de governança digital, a exemplo da já citada inserção formal da governança de dados, como valor, no planejamento estratégico da instituição, prevendo expressamente a busca de soluções orientadas por dados como princípio da governança institucional, assim como com base no fato de que o Plano Estratégico de Tecnologia da Informação e Comunicação - PETIC-PGFN veio a lume em 2017 citando expressamente a necessidade de sua adequação à estratégia digital em nível federal.

A despeito dessas ressalvas necessárias, conclui-se que, no caso específico do modelo de Estado Digital em curso, já é possível sim refutar uma compreensão historicamente justificada no sentido de que as políticas públicas no setor público brasileiro são usualmente desenvolvidas de forma desorganizada, sobretudo por serem despidas de princípios e diretrizes definidas de modo ordenado. Ou seja, a despeito de o início do processo de transformação digital no Brasil tenha sido relativamente tardio, conforme diagnosticado pela OCDE, considera-se que o atual processo de transformação digital rumo à consolidação de um modelo próprio de Estado Digital, na experiência particular do setor público federal examinado, reúne elementos suficientes para uma avaliação positiva em relação ao seu estágio atual, razão pela qual o Brasil foi reconhecido pelo Banco Mundial, mais precisamente, no ranking *GovTech Maturity Index 2022*, como segundo colocado no mundo em Governo Digital.

Por fim, mas não menos importante, não há dúvidas de que a possibilidade de a sociedade compreender visualizando em dados os caminhos adotados para a construção de uma política pública fiscal tão complexa materializa diversos princípios da boa governança, tais como a integridade; confiabilidade; melhoria regulatória; prestação de contas, responsabilidade e transparência.

REFERÊNCIAS

BALGE, Roberto da Silva. **Uso de tecnologias de informação e comunicação na gestão pública: exemplos no governo federal**. Ed. Brasília: Revista do Serviço Público Brasília, 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 2012. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 24 mai. 2025.

_____, **Decreto n.º 8.917, de 03 de abril de 2000**. Institui o Programa de Governo Eletrônico. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/dnn/2000/dnn8917.htm. Brasília, DF. 2000. Acesso em: 15 abril 2024.

_____. **Decreto n.º 6.932, de 11 de agosto de 2009.** Dispõe sobre a simplificação do atendimento público prestado ao cidadão. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/D6932.htm Acesso em: 15 abril 2024.

_____. **Decreto n.º 8.638, de 15 de janeiro de 2016.** Institui a Política de Governança Digital no âmbito dos órgãos e das entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Brasília, DF. 2016. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8638.htm Acesso em: 12 jan. 2025.

_____. **Decreto n.º 8.789, de 29 de junho de 2016.** Dispõe sobre o compartilhamento de bases de dados na administração pública federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8789.htm Acesso em: 20 abr. 2025.

_____. **Decreto n.º 9.203, de 22 de novembro de 2017.** Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Brasília, DF. 2018.

_____. **Decreto n.º 9.319, de 21 de março de 2018.** Institui o Sistema Nacional para a Transformação Digital e estabelece a estrutura de governança para a implantação da Estratégia Brasileira para a Transformação Digital. Brasília, DF. 2018.

_____. **Decreto n.º 9.319, de 21 de março de 2018.** Institui o Sistema Nacional para a Transformação Digital e estabelece a estrutura de governança para a implantação da Estratégia Brasileira para a Transformação Digital. Brasília, DF. 2017. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9319.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%209.319%2C%20DE%2021,%E2%80%9Ca%E2%80%9D%2C%20da%20Constitui%C3%A7%C3%A3o%2C Acesso em: 28 jan. 2025.

_____. **Lei n.º 13.655, de 25 de abril de 2018.** Inclui no Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. Brasília, DF. 2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13655.htm Acesso em: 20 jul. 2025.

_____. **Decreto n.º 10.046, de 09 de outubro de 2019.** Dispõe sobre a governança no compartilhamento de dados no âmbito da administração pública federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/d10046.htm Acesso em: 20 out. 2024.

_____. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020.** Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nºs 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, DF. 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm Acesso em: 26 out. 2024.

_____. **Decreto n.º 10.332, de 28 de abril de 2020.** Institui a Estratégia de Governo Digital para o período de 2020 a 2022, no âmbito dos órgãos e das entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Brasília, DF. 2020.

_____. **Decreto n.º 10.609, de 26 de janeiro de 2021.** Institui a Política Nacional de Modernização do Estado e o Fórum Nacional de Modernização do Estado. Brasília, DF. 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/decreto/d10609.htm Acesso em: 28 jan. 2025.

_____. **Lei n.º 14.129, de 29 de março de 2021.** Dispõe sobre princípios, regras e instrumentos para o Governo Digital e para o aumento da eficiência pública. Brasília, DF, 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14129.htm Acesso em: 20 jun. 2025.

_____. **Decreto n.º 11.260, de 22 de novembro de 2022.** Dispõe sobre a elaboração e o encaminhamento da Estratégia Nacional de Governo Digital e prorroga o período de vigência da Estratégia de Governo Digital. Brasília, DF. 2022. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/36550659> Acesso em: 29 out. 2024.

_____. **Decreto n.º 12.969, de 21 de junho de 2024.** Dispõe sobre a Estratégia Nacional de Governo Digital e a Rede Nacional de Governo Digital - Rede Gov.br e institui a Estratégia Nacional de Governo Digital para o período de 2024 a 2027. Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=DEC&numero=12069&ano=2024&ato=d59AzZ61ENZpWTb88> Acesso em: 20 out. 2024.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo.** 30 ed. rev. atual. e ampl. - São Paulo – Atlas, 2016.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2024 (Ano base 2023).** Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/> Acesso em: 14 set. 2024.

COSTA, Thiago Batista da. **As leis de parcelamento de débitos perante a Fazenda Nacional e as implicações do princípio da isonomia tributária.** 2020.

COZENDEY, Carlos Marcio. BARBOSA, Andreza Brandão. DE SOUSA, Leandro Magalhães de Silva. **O Projeto Going Digital da OCDE: caminhos para a transformação digital no Brasil.** Revista Tempo do Mundo. RTM. n. 25. abr. 2021. p. 155-199. p. 175.

GRAHAM, J., Amos, B., PLUMPTREI, T.. **Governance Principles for Protected Areas in the 21st Century: A Discussion Paper.** Ottawa: Institute of Governance/Parks Canada/Canadian International Development Agency. 2003.

HENRIQSON, Éder; CARIN JÚNIOR, Guido Cesar; SAURIN, Tarcísio Abreu; AMARAL, Fernando. Gonçalves Amaral. **Consciência situacional, tomada de decisão e modos de controle cognitivo em ambientes complexos.** Produção, v. 19, n. 3, p. 433-444, 2009.

OCDE. **Strategic Insights from the Public Governance Reviews:** Update. GOV/PGC(2013)4, Public Governance and Territorial Development; Public Governance Committee, OCDE, Paris, 2013.

_____. **Revisão do Governo Digital do Brasil Rumo à Transformação Digital do Setor Público.** Projeto Governo Digital OCDE. OCDE. 2015.

_____. **Technologies for Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies.** OECD Publishing, Paris. 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264256439-en>. Acesso em: 20 mar 2025.

OCDE. **Digital Government Review of Brazil: Towards the Digital Transformation of the Public.** Sector. OECD Digital Government Studies, OECD Publishing, 2018.

_____. **Projeto Governo Digital OCDE. Revisão do Governo Digital do Brasil Rumo à Transformação Digital do Setor Público Principais conclusões.** OCDE. 2021.

MENGARGO, BÁRBARA. **Refis ou transação tributária: qual a melhor saída para a crise?** 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-barbara-mengardo/refis-ou-transacao-tributaria-qual-a-melhor-saida-para-a-crise-22032022> Acesso em: 26 out. 2024.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **PGFN em Números 2017-2016.** Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn-em-numeros-2020> Acesso em: 12. Jul. 2025.

_____. **Portaria PGFN n.º 396, de 20 de abril de 2016.** Regulamenta, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o Regime Diferenciado de Cobrança do Crédito – RDCC. 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: 20 out. 2024.

_____. **Plano Estratégico de Tecnologia da Informação e Comunicação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional PETIC-PGFN. 2017-2020.** Disponível em: file:///C:/Backup/Refer%C3%Aancias%20para%20a%20tese/PLANO%20DE%20TICpetic_2017_2020_v1-2.pdf Acesso em: 02 out. 2024.

_____. **Nota Técnica SEI nº 58/2018/PGDAU-CDA-COAGED/PGDAU-CDA/PGDAU/PGFN-MF.** Analisa os Efeitos dos Parcelamentos Especiais Deferidos em 2017 Sobre a Recuperação de Créditos em 2018. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/estudos-sobre-a-dau/nota-sei-n-58-2018-pgdau-cda-coaged-pgdau-cda-pgdau-pgfn-mf-analisa-efeitos-dos-parcelamentos-3.pdf> Acesso em: 20 jul. 2024

_____. **PGFN em Números 2020-2019.** Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros> Acesso em: 11 nov. 2024.

_____. **Nota SEI nº 7/2022/PGDAU-CDA-COAGED/PGDAU-CDA/PGDAU/PGFN-ME.** Boletim de Acompanhamento Gerencial da dívida ativa da União e do FGTS – Edição anual – 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/estudos-sobre-a-dau/boletim-de-acompanhamento-gerencial-da-divida-ativa-da-uniao-e-do-fgts-edicao-anual-2021.pdf> Acesso em: 24 out. 2024.

_____. **Portaria PGFN n.º 6.757, de 29 de julho de 2022.** Regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS. 2022. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274> Acesso em: 26 out. 2024.

_____. **PGFN em Números 2024-2023.** Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros> Acesso em: 11 nov. 2023.

_____. **Anuário PGFN 2024.** Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/anuario-da-pgfn-2024-imp-15_04-lu-final.pdf Acesso em: 20 jul. 2025.

_____. **PGFN em Números 2025-2024**. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros> Acesso em: 11 abr. 2025.

_____. 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/consultar-a-capacidade-de-pagamento> Acesso em: 26 out. 2024.

STIGLITZ, Joseph E; Jay K. Rosengard. *Economics of the public sector*. 2015.

VIDAL, Sandra Scherrer de Amorim Nagem. **Inovação e transformação digital em gestão de pessoas no governo federal**: Brasília: IDP, 2022.

XAVIER, Daniel de Saboia; ANGELI, Cassiano. **Recuperação de Créditos Orientada por Dados: o laboratório de ciência de dados e inteligência artificial da PGFN**. Anais do I Congresso Nacional da Dívida Ativa: consensualidade, cooperação e sustentabilidade fiscal. Org. João Henrique Chauffaille Grognet. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2024.

Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/planejamento-estrategico> Acesso em: 03 jul. 2025.

18

MEIOS ALTERNATIVOS DE COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA.....383

Ana Beatriz Madeira Campos Freitas

INTRODUÇÃO.....383

JUSTIÇA MULTIPORTAS.....386

A MAGNA CARTA BRASILEIRA DE 1988 E SUAS INFLUÊNCIAS GLOBALMENTE CONTEXTUALIZADAS.....387

Valores constitucionais e valor do tributo.....387

Valores constitucionais e o valor do Estado-Juiz.....389

Princípios hermenêutico-institucionais e o valor da justiça social
nos sistemas tributário e judicial.....391

Valores constitucionais e valor do trabalho.....392

Valores constitucionais e valor da propriedade.....383

Valores constitucionais e o valor do processo.....394

NORMATIZAÇÕES EM INTERLOCUÇÃO COM A PSICANÁLISE.....395

CONSIDERAÇÕES FINAIS.....400

REFERÊNCIAS.....401

MEIOS ALTERNATIVOS DE COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA

Ana Beatriz Madeira Campos Freitas¹

RESUMO: O artigo em tela possui como tema os meios alternativos de cobrança da Dívida Ativa. Trata-se de um estudo de caráter qualitativo, realizado por intermédio de pesquisa bibliográfica. O estudo da Justiça Multiportas tem bastante a acrescentar para que meios cada vez mais adequados de cobrança da Dívida Ativa venham a desabrochar e se estabelecer na Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Os arts. 165 a 167 do Código de Processo Civil, por exemplo, cuidam, inclusive, das Câmaras Privadas de Conciliação e Mediação, com Mediadores e Conciliadores inscritos em Cadastro Nacional. Portanto, recorde-se que a Resolução nº 125/CNJ de 2010, o Código de Processo Civil de 2015 e a Lei nº 13.140/2015, acompanhados de inúmeros outros regramentos, tal como a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, escalaram demasiado acertadamente esta abertura da Justiça Brasileira para os princípios basilares voltados aos meios alternativos de cobrança do Débito Ativo da Fazenda Pública. Conclui-se que a evolução dos relacionamentos humanos, bem como as evoluções históricas do Direito, da filosofia jurídica, das ciências sociais e da ciência como um todo, repercutem no Direito Fiscal e Tributário, acarretando, gradativamente, meios adequados de cobrança do Débito Ativo: hoje, a criatividade jurídica aponta para construções discricionárias, caso da transação na Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020.

PALAVRAS-CHAVE: Justiça Multiportas. Dívida Ativa. Meios Alternativos.

INTRODUÇÃO

O Direito tem avançado rumo a ferramentas criativas para soluções dos Débitos Ativos das Fazendas Públicas. Neste e em todos os demais contextos jurídicos, fala-

1 Ex-Analista Judiciária Concursada no Tribunal Regional Eleitoral do Piauí – TRE / PI (1985 a 1996). Ex-Professora Concursada de Direito Público na Universidade Federal do Piauí – UFPI (1987 a 1996). Ex-Procuradora Federal Concursada na FUNASA / PI (1996 a 2000). Especialista em Direito Processual pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC (1998). Mestre em Ordem Jurídico-Constitucional pela Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará – UFC (2004). Ex-Professora das Faculdades de Direito no Instituto Camillo Filho (ICF) – Teresina / PI, na Faculdade Santo Agostinho (FSA) – Teresina / PI e na Faculdade do Vale do Itapecuru (FAI) – Caxias / MA (2005 a 2015). Procuradora da Fazenda Nacional Concursada na Procuradoria da Fazenda Nacional no Piauí – PFN / PI (desde o ano 2000).

se, comumente, em Justiça Multiportas, a qual dispõe de métodos negociais e de transação cada vez mais apurados e corriqueiros. A Justiça Multiportas é adequada para resolução de conflitos judiciais e extrajudiciais, diminuindo bastante a possibilidade dos confrontos desnecessários.

Na Constituição Federal, inexistente hierarquia entre normas, segundo diversos juristas²; entretanto, há doutrinadores que tendem a priorizar certos valores constitucionais, tais como aqueles diretamente relacionados à vida e à dignidade humanas, isto é, à Humanização do Direito como um todo: assim pensa Miguel Reale, filósofo criador da Teoria Tridimensional do Direito (Reale, 2004), acompanhado por Manoel J. do Amaral (Amaral, 2013), Ives Gandra da Silva Martins (Martins, 2006), Jacques Maritain (Maritan, 2015) e Paul Ricoeur (Ricoeur, 2005), dentre outros.

De fato, a Humanização do Direito é um bem, um valor e um princípio que necessita ser procurado a todo custo, porque decorrente da vocação concretizante atribuível à Lei Maior.

Na Carta Magna, inclusive, jamais se pode entender um princípio da igualdade tributária sem o fundamental dever de pagar tributo, embora, substancialmente, a “corrente libertarista” não reconheça, no fisco, nenhuma justiça ou igualdade, mas apenas, referendando incoerentes doutrinas oriundas dos séculos XVIII e XIX que separam Estado e cidadão.

O ensino das Universidades Brasileiras se faz, repetidamente, no sentido reducionista de sintetizar o Direito Tributário à garantia do particular contra arbítrios fiscais, bem como no sentido de que a constitucionalização do Direito Tributário visa a proteger os particulares, imaginando que individualidades sejam, perfeitamente, homogêneas, mera fantasia que despreza as funções transformadora e distributiva de renda que cabem, razoável e proporcionalmente, aos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

Ademais, é ausente qualquer incompatibilidade entre os direitos individuais liberais, que têm como símbolo a liberdade e com distorcida crítica, as limitações ao poder de tributar.

Lado outro, a Constituição de 1988 vem induzindo todos os ramos do Direito, inclusive o Trabalhista, quase integralmente reconhecido pela chamada alternatividade jurídica, à necessidade estrutural da rápida adaptação humanizadora aos novos paradigmas descritos; e é com clareza solar que se observa a velocidade que os mais recentes institutos da Justiça Multiportas adicionaram aos dantes utilizados no Processo do Trabalho, pouco ou muito semelhantes, que já os precediam.

Em nosso Direito Processual Civil, o princípio da cooperação, por exemplo, visa a construir reais comunidades de interação e integração jurídicas, com supedâneo

2 Luís Roberto Barroso (Barroso, 2023); José Joaquim Gomes Canotilho (Canotilho, 2003); José Afonso da Silva (Silva, 2007); Gilmar Ferreira Mendes (Mendes; Coelho; Gonet, 2016); etc..

no “diálogo habermasiano” entre os sujeitos processuais e com fundamento na “democracia deliberativa”.

Viajando-se a Portugal, obtém-se um linguajar muito semelhante ao brasileiro, também do ponto de vista jurídico: lá, o mesmo princípio cooperativo eticiza o processo, significando dizer-se que os meios adequados de resolução dos conflitos – gênero – e de cobrança da Dívida Ativa – espécie – são, antes de tudo, morais, com uma base essencial fixada na alteridade. Os arts. 165 a 167 do Código de Processo Civil chegam a tratar, inclusive, das Câmaras Privadas de Conciliação e Mediação, com Mediadores e Conciliadores inscritos em Cadastro Nacional.³

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

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

§ 2º O conciliador, que atuará preferencialmente nos casos em que não houver vínculo anterior entre as partes, poderá sugerir soluções para o litígio, sendo vedada a utilização de qualquer tipo de constrangimento ou intimidação para que as partes conciliem.

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

Art. 166. A conciliação e a mediação são informadas pelos princípios da independência, da imparcialidade, da autonomia da vontade, da confidencialidade, da oralidade, da informalidade e da decisão informada.

§ 1º A confidencialidade estende-se a todas as informações produzidas no curso do procedimento, cujo teor não poderá ser utilizado para fim diverso daquele previsto por expressa deliberação das partes.

§ 2º Em razão do dever de sigilo, inerente às suas funções, o conciliador e o mediador, assim como os membros de suas equipes, não poderão divulgar ou depor acerca de fatos ou elementos oriundos da conciliação ou da mediação.

§ 3º Admite-se a aplicação de técnicas negociais, com o objetivo de proporcionar ambiente favorável à autocomposição.

§ 4º A mediação e a conciliação serão regidas conforme a livre autonomia dos interessados, inclusive no que diz respeito à definição das regras procedimentais.

Art. 167. Os conciliadores, os mediadores e as câmaras privadas de conciliação e mediação serão inscritos em cadastro nacional e em cadastro de tribunal de justiça ou de tribunal regional federal, que manterá registro de profissionais habilitados, com indicação de sua área profissional.

§ 1º Preenchendo o requisito da capacitação mínima, por meio de curso realizado por entidade credenciada, conforme parâmetro curricular definido pelo Conselho Nacional de Justiça em conjunto com o Ministério da Justiça, o conciliador ou o mediador, com o respectivo certificado, poderá requerer sua inscrição no cadastro nacional e no cadastro de tribunal de justiça ou de tribunal regional federal.

§ 2º Efetivado o registro, que poderá ser precedido de concurso público, o tribunal remeterá ao diretor do foro da comarca, seção ou subseção judiciária onde atuará o conciliador ou o mediador os dados necessários para que seu nome passe a constar da respectiva lista, a ser observada na distribuição alternada e aleatória, respeitado o princípio da igualdade dentro da mesma área de atuação profissional.

§ 3º Do credenciamento das câmaras e do cadastro de conciliadores e mediadores constarão todos os dados relevantes para a sua atuação, tais como o número de processos de que participou, o sucesso ou insucesso da atividade, a matéria sobre a qual versou a controvérsia, bem como outros dados que o tribunal julgar relevantes.

§ 4º Os dados colhidos na forma do § 3º serão classificados sistematicamente pelo tribunal, que os publicará, ao menos anualmente, para conhecimento da população e para fins estatísticos e de avaliação da conciliação, da mediação, das câmaras privadas de conciliação e de mediação, dos conciliadores e dos mediadores.

§ 5º Os conciliadores e mediadores judiciais cadastrados na forma do *caput*, se advogados, estarão impedidos de exercer a advocacia nos juízos em que desempenhem suas funções.

§ 6º O tribunal poderá optar pela criação de quadro próprio de conciliadores e mediadores, a ser preenchido por concurso público de provas e títulos, observadas as disposições deste Capítulo.

Lembre-se que a Resolução nº 125/CNJ de 2010, o Código de Processo Civil de 2015 e a Lei nº 13.140 / 2015, acompanhados de inúmeros outros regramentos, tal como a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, escalaram demasiado acertadamente esta abertura da Justiça Brasileira para meios alternativos e adequados de cobrança da Dívida Ativa.

Enfim, a evolução histórica dos relacionamentos humanos repercute no Direito Fiscal e Tributário, acarretando, gradativamente, meios adequados de cobrança do Débito Ativo.

A criatividade jurídica erigiu e consolidou a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, que não sendo construção puramente discricionária, também permite juízo de oportunidade e conveniência.⁴

JUSTIÇA MULTIORTAS

Nas últimas décadas e, principalmente, nesta derradeira, o Direito tem avançado, no mundo e no Brasil, de modo gradativo e seguro, rumo a velozes ferramentas criativas e sempre renovadas para soluções dos Débitos Ativos das Fazendas Públicas. Tem-se falado, comumente, em Justiça Multiortas, a qual dispõe de métodos negociais e de transação (Guillaume-Hofnung, 2018, p. 73) cada vez mais apurados e corriqueiros, ultrapassando em liberdade a relativamente nova ferramenta do protesto extrajudicial da Dívida Ativa, a qual já vinha mostrando resultados surpreendentes em termos de satisfação do erário.

A Justiça Multiortas, ainda mais que alternativa, é adequada para resolução de conflitos judiciais e extrajudiciais, diminuindo bastante a possibilidade dos graves e desnecessários confrontos. Confrontos são percebidos como desvirtuações agressivas de conflitos, importando o tipo de agressividade e, além do tipo, seu grau.

A melhor Justiça Multiortas é aquela preventiva; mas, uma vez instalado o conflito e, até mesmo, instaurada a lide, esse renascido tipo de Justiça – pois suas raízes são mundialmente primevas (Guillaume Hofnung, 2018) – também costuma ser muito eficaz, abrindo possibilidades concretas no sentido de uma certa liberdade para transacionar, inclusive, quando se cuidam de Pessoas, Entes, ou Órgãos Públicos, assim como a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. A Justiça Multiortas se consubstancia, abrangendo técnicas de negociação, tanto na Mediação e na Conciliação extrajudiciais, quanto na Arbitragem e na Justiça Formal, sem que qualquer delas exclua as demais (Guillaume Hofnung, 2018).

4 A referida lei não pode ser considerada uma construção puramente discricionária devido a outros regramentos legais e princípios que regem a atuação da administração pública no Brasil. Embora a transação tributária envolva um “juízo de oportunidade e conveniência”, não é possível uma atuação arbitrária do poder público. Ou seja, as “construções discricionárias” estão limitadas e vinculadas a uma série de regras claras, princípios jurídicos e requisitos específicos previstos na própria lei, visando garantir que a transação ocorra dentro da legalidade, da moralidade e, acima de tudo, em benefício do interesse público. Assim, a construção dessa lei não é discricionária no sentido de ser arbitrária, mas sim um exercício de discricionariedade regrada e controlável.

A MAGNA CARTA BRASILEIRA DE 1988 E SUAS INFLUÊNCIAS GLOBALMENTE CONTEXTUALIZADAS

Valores constitucionais e valor do tributo

Retrocedendo-se cronológica, mas não logicamente, quanto a esse mesmo tema: na Constituição Cidadã, inexistente hierarquia entre Normas, segundo diversos juristas, como Luís Roberto Barroso (Barroso, 2023), José Joaquim Gomes Canotilho (Canotilho, 2003), José Afonso da Silva (Silva, 2007) e Gilmar Ferreira Mendes (Mendes; Coelho; Gonet, 2016), dentre outros; entretanto, há doutrinadores que tendem a priorizar certos valores constitucionais (Nalini, 2017), tais como aqueles, diretamente, relacionados à vida e à dignidade humanas (Nalini, 2006), isto é, à Humanização do Direito (Theodoro Júnior, 2016) como um todo.

Ademais e não obstante, a Hermenêutica Constitucional (Fernandes, 2017, p. 183) também se baseia na “concordância prática” ou “harmonização”, de forma que ocorrendo aparente conflito, tensão ou concorrência principiológica, aqueles valores necessitarão da releitura garantista, à qual também aludem os constitucionalistas que exaltam o uso da “ponderação de bens”.

No entanto, há críticas no sentido de que a “concordância prática”, necessariamente, independe da “ponderação de bens ou valores”, sob pena de um alto e indesejável preço consistente em se deixar de lado a “unidade da Constituição” (Fernandes, 2017, p. 183).

Ora, o fato é que a Humanização do Direito é um bem, um valor e um princípio que necessita ser procurado a todo custo, de tal modo que priorizar a vida e a dignidade humanas é mais relevante que discussões teóricas e abstratas ao extremo, dissensos esses inóspitos, mas não inócuos, porque facilitam um contínuo desfocar-se – ou se enforçar – da vocação concretizante e fundamental devidamente atribuída por todos, ou pela grande maioria, à Lei Maior.

Entretanto, no que alude à tributação constitucional, note-se que a História tem afirmado ser a “capacidade contributiva” vinculada à justa medida de se pagar impostos, segundo possa fazê-lo cada um (Ibraim, 2023); destarte, as garantias constitucionais assegurariam, aos cidadãos, “escudos protetores” contrários a “violências praticáveis” pelo Estado, assemelhando os tributos a verdadeiros “males necessários”. Existem várias impressões mais ou menos radicalizadas nessa visão de senso comum, também denominável “libertarismo fiscal”, havendo, porém, outras linhas bem diferentes na Filosofia Jurídica, para as quais esse “libertarismo” opõe o Estado ao cidadão, desconectando-os (Ibraim, 2023).

Durante os anos oitenta, o mundo sofreu grande influência dos ideais de liberalização e desregulação econômicas; do progresso tecnológico; e do ganho de elevada mobilidade pelo capital e pela renda. Tudo isso (Sandel, 2012, p. 77 - 83) causou

direcionamento à tributação sobre trabalho e consumo, bases tributárias participantes da arrecadação, em alto grau. No ano de 2008, com o mercado financeiro em crise, o mundo viu aquelas circunstâncias da década de oitenta se agravarem no que toca à desregulamentação econômica.

Depois que passou a etapa da busca pela restauração do sistema financeiro, procurou-se a austeridade, com “diminuição de impostos sobre a renda e aumento da tributação indireta sobre o consumo, fenômeno que se verificou em diversos países” (Breyner, 2018, p. 2). Assim, desequilibraram-se fontes tributárias de modo globalizado, desorganizando-se impactos na avaliação de equidade no que tange à divisão entre os encargos tributários.

Nesse contexto, denunciar-se-ia uma “ideologia oficial” brasileira habituada em taxar a Lei Maior como arma defensiva do indivíduo contra a fiscalização estatal; ora, o princípio da igualdade tributária consubstancia um dos “objetivos fundamentais da República” (CF, art. 3º.), auxiliando o entendimento da sociedade como livre, justa e solidária. Portanto, tributo é dever em termos do financiamento estatal e da garantia de vida digna aos concidadãos; e tributo é direito, porque quaisquer indivíduos e coletividades fazem jus “a que seus patrícios também concorram para a preservação de um Estado que apenas se legitima se assegurada a referida dignidade da subsistência humana” (Ibraim, 2023, p. 254). Dessa forma, é impossível se entender um princípio da igualdade tributária sem o fundamental dever de pagar tributo.

Entretanto, substancialmente, a corrente libertarista não reconhece, no fisco, nenhuma justiça ou igualdade. O pensamento libertário enxerga, no direito estatal de tributar, mero apenamento, referendando incoerentes doutrinas oriundas dos séculos XVIII e XIX que separam Estado e cidadão.

Nesse contexto, o ensino das Universidades Brasileiras se faz, repetidamente, no sentido reducionista de sintetizar o Direito Tributário à garantia do particular contra arbítrios fiscais. Ademais, tal ensino vem se realizando no sentido de que a constitucionalização do Direito Tributário visa a proteger os particulares, imaginando que individualidades sejam, perfeitamente, homogêneas.

Essas fantasias doutrinárias reproduzidas pelas Universidades brasileiras desprezam as funções transformadora e distributiva de renda que cabem ao Poder Executivo (Torres, 2000).

Na realidade, há convergência entre o dever do tributo e o dever do fisco, não obstante o libertarismo norte-americano até comparar imposto a escravidão, segundo exageros da Teoria do Estado Mínimo (Ibraim, 2023): tal “libertarismo filosófico” incompatibiliza bem-estar social e liberdades individuais, deslegitimando administrações voltadas à igualdade libertadora e provocando aversão injustificável a quaisquer interferências estatais, bem como atribuindo ao Estado só o papel defensor da vida e da propriedade. Essas “teorias libertaristas da justiça” partem das assertivas de que todos os sujeitos nascem jurídica e suficientemente dotados; por isso, a administração e o governo necessitam de justificações para existir (Morrison, 2016).

Crendo-se basear-se na “teoria do justo título” – ideia de que a pessoa tem intrínseco direito a tudo o que possui, desde que sua aquisição tenha sido legítima e, assim, não seja preciso haver nenhuma reparação –, na prática, está-se cuidando daquele famoso e minimalista “Estado do guarda-noturno”, que, realmente, em pouco supera o “Leviatã” no tocante às funções humanizadoras do Direito.

A “teoria do justo título” se dá no sentido de que as concepções de justiça fundamentadas em relativa igualdade dos cidadãos fadam-se a insucesso, pois o dinamismo prioritário de um inviolável direito à propriedade é sistematizante do arcabouço jurídico, ante etapas certas de quaisquer situações também decorrentes de circunstâncias justas; mas sem que haja uma devida observância de injustos fatos históricos, dificilmente reparáveis, e da real coercitividade do mercado em sentido amplo (Morrison, 2016).

Consequentemente, tornam-se demasiado árduas verificações profundas quanto à justiça inerente a cada direito possessório ou de domínio; aliás, mostra inegável fragilidade tal narrativa filosófica que prescindir da sociologia jurídica, terminando por ironizar o próprio mercado como se ele fosse destinado à imparcialidade e evitando as realistas teorias políticas, com irracional desprezo, inclusive, à opinião pública (negacionismo).

Felizmente, o senso comunitário erige permanentes barreiras ao individualismo exacerbado, recordando ao cidadão caber-lhe direitos, deveres, interdependência social e participação política, uma vez que a sociedade continua precisando da virtude cívica e do processo democrático para reconstruir a sempre aviltada dignidade na política (Morrison, 2016).

É que os “direitos naturais” demonstram alguma insuficiência, quando se trata de inferir tanto a plenitude dos contextos sociológicos, quanto a obrigação que os sujeitos têm de efetiva participação social, para inteiro desenvolvimento do ser humano, o qual também possui o direito de sonhar. Destarte, convém seja revisitada a ética aristotélica da virtude e se faz oportuno elidir um destrutivo niilismo social.

No que tange às práticas jurídicas, é emergente a contextualização institucional mais ampla possível da respectiva metodologia para não impedirem a evolução histórica, acompanhando-a e permitindo a metamorfose dos próprios critérios avaliativos de tais práticas, como sói acontecer nos meios alternativos e adequados de cobrança da Dívida Ativa.

Valores constitucionais e o valor do Estado-Juiz

Outrossim, quanto ao Estado-Juiz, as virtudes que integram os respeitantes padrões tradicionais indicam que a manutenção de um contextualizado silêncio judicial pode tender à gradativa humanização jurídica, a fim de se escoar o tempo necessário para a resolução de conflitos por meios alternativos, ou seja, adequados, em que pese

a relativa “legitimidade democrática” do Poder Judiciário. No entanto, até por se filiar ao minimalismo, essa posição indica que o maximalismo é traduzido nas decisões judiciais estabelecedoras daquelas normas genéricas voltadas para o porvir e, ainda, em supostas ambições visando a justificar determinadas teorias. Isso nos faz retornar ao que foi escrito acerca de incorretas abstrações estéreis, quando aquilo que mais conta é Direito Humanizado (Theodoro Júnior, 2016).

Ora, decisões maximalistas também se caracterizam por sua profundidade e largura, podendo ser necessárias em alguns casos, quando o minimalismo não deve prevalecer. Aí, o discernimento moral se consubstancia no reconhecimento e na escolha de instantes onde não existem alternativas a uma postura judicial em atividade, sem que ela recaia num ativismo pejorativo.

De qualquer maneira, os Superiores Tribunais silenciarem permanece uma opção construtiva nos casos em que métodos mais adequados da resolução de conflitos, obedecendo ao Princípio da Moralidade, precisem se fazer escutar para refletir a eterna transformação jurídico-constitucional-humanizadora. E falar em moralidades constitucional e administrativa remete à Filosofia Política Harvardiana, abordando-se Teorias da Justiça, Filosofia Moral e Hermenêutica Constitucional, que costumam abranger Utilitarismo, Liberalismo e Virtude Ética, ocupando-se dos dilemas éticos e judiciais, por intermédio da casuística.

Entretanto, certas tradições judiciárias podem não ensejar identidade meritória, pois o mérito de cada tradição judiciária depende, entre diversos outros fatores, do significado e da coerência que ela propõe e agrega à concretização dos valores direcionados à vida e à dignidade humanas. Para o neokantismo, certas teorias da virtude padecem de um indesejável relativismo, conseqüência de recusas intelecto-emocionais aos postulados básicos da metafísica aristotélica voltada à natureza (Morrison, 2016).

Sabe-se que as Ciências Humanas costumam parecer distantes de exatos algoritmos para escolhas razoáveis e dos pontos arquimedianos garantidores de equidade. Portanto, não basta o pertencimento do sujeito a uma determinada tradição judiciária para que o resultante discurso moral e jurídico seja virtuoso. Aliás, uma vivência sociológica é quase imprescindível para se construírem atitudes meritórias.

Ou seja, nessa linha circunstancial de supostas tradições judiciais, uma aparente moralidade aristotélica poderia sucumbir a outros argumentos éticos, tanto históricos quanto culturais, defendidos por Nietzsche (Nietzsche, 2000).

A ética de Aristóteles, delineada, principalmente, na obra *Ética a Nicômaco* (Aristóteles, 2009) fundamenta-se na concepção de que o bem humano reside na atividade racional da alma, em conformidade com a virtude. Tal visão, caracterizada como intelectualista, entende a virtude como excelência alcançada pelo hábito e pela razão prática. A felicidade não é um estado emocional, mas o pleno florescimento das potencialidades humanas orientadas pela razão.

Segundo Aristóteles, a virtude moral resulta do hábito. É, “portanto, pela repetição dos atos justos que nos tornamos justos” (Aristóteles, 2009, p. 45). Essa moralidade está, intrinsecamente, ligada à ideia de uma finalidade natural, de modo que a ética aristotélica se encontra subordinada a uma visão teleológica do mundo. A conduta ética é racional, universalizável e busca alcançar uma vida boa, conforme a função específica do ser humano: a razão.

Em contraposição, Friedrich Nietzsche apresenta uma crítica radical à moral tradicional, sobretudo, à moralidade de origem socrático-platônica, da qual a aristotélica participa. Para Nietzsche, a moral racional, baseada em ideias universais de bem e mal, é uma expressão do “instinto de rebanho”, resultado de uma cultura decadente e ressentida. Em obras como *Genealogia da Moral* (Nietzsche, 2000), e *Além do Bem e do Mal* (Nietzsche, 2001), o filósofo propõe uma ética prática, não fundada em princípios abstratos, mas na afirmação da vida, no desejo de potência e na transvaloração dos valores herdados.

Nietzsche não elabora um sistema ético normativo. Pelo contrário, denuncia o caráter repressivo da moral tradicional, inclusive da ética das virtudes. Para ele, “a moral dos senhores” — ativa, afirmativa e aristocrática — foi subvertida pela “moral dos escravos”, reativa, baseada no ressentimento, que transformou valores como força, orgulho e excelência em vícios, e os opostos — humildade, compaixão, submissão — em virtudes (Nietzsche, 2000).

Enquanto Aristóteles confia na razão como guia para a conduta virtuosa e na possibilidade de uma ética universal orientada ao bem comum, Nietzsche desconfia, profundamente, da razão, como fundamento moral. Sua proposta de superação do homem remete a uma ética da criação de valores, onde o indivíduo afirma sua existência e rompe com a moralidade estabelecida.

Assim, a “aparente moralidade aristotélica”, apesar de sua sofisticação, pode ser desafiada por argumentos niilistas e genealógicos nietzschianos, que deslocam o centro da ética da razão para a potência da vida. A tensão entre essas duas visões revela um dilema profundo entre uma ética do ser e uma ética do tornar-se.

Por isso é que se buscar refúgio em comunidades jurídicas tradicionais, temendo-se que a ordem jurídico-social venha a ruir, definitivamente, não se parece com ato meritório. Em vez disso, uma contextualizada releitura de tradições judiciais pré-existentes oportuniza, também de modo pragmático, que despertem e se consolidem, numa dinâmica potencial ou realizada, os novos meios alternativos para a resolução de conflitos.

Princípios hermenêutico-institucionais e o valor da justiça social nos sistemas tributário e judicial

Politicamente, mesmo que determinados regimes escolham o agnosticismo quanto à moralidade do sujeito, visando ao pluralismo e à tolerância, é impossível que eles optem pelo agnosticismo no que tange ao bem político, uma vez que todos

necessitam defender a sobrevivência existencial e que a justiça não se trata de mero conceito filosófico, mas de uma definição, também, existencial (Morrison, 2016).

Ora, o sujeito existe vinculado ao Direito, implicando em que uma sociedade formada por indivíduos fiéis a tal vinculação pode, com autoridade moral, ser denominada comunidade associativa. Deveriam os tribunais ser as capitais do império jurídico e os magistrados, seus príncipes, segundo pensamento do mundo anglo-americano da contemporaneidade, desde o século passado. Um “justo processo legal” abrange, conforme tais pensamentos, as ideias da equidade, dos direitos individuais e de âmbitos essenciais da legalidade, envolvendo ambições ético-políticas que visam à preservação da democracia fundamentada em princípios (Morrison, 2016).

Assim é que a teoria jurídica transcende a filosofia do Direito, contextualizando as normas, sociologicamente, para melhor entendê-las; e, a fim de ganhar intelectual credibilidade, evita que o ceticismo, o relativismo conceitual e o empirismo dominem seus estudos. O “sonho da transparência positivista” é ameaçado de ruir pela tantas vezes provada inabilidade humana para alcançar todas as verdades absolutas, como ratificam as novas doutrinas provenientes da fenomenologia e da atual hermenêutica, as quais demonstram que nenhuma ciência social está isenta de (re)interpretar as tradições dentro das comunidades (Morrison, 2016), ou de se mover, na forma de uma espiral, visando a entender o todo em suas partes e, humildemente, buscar discernir a contribuição de cada uma das partes para o todo.

Por isso é que a metodologia hermenêutica não pode confirmar o “sonho da transparência positivista”, que pretendia a neutralidade do observador e da própria observação em si. A metodologia hermenêutica, no Direito, procura articular os significados jurídicos.

Com base no que já foi escrito até agora: quanto ao lugar do sistema tributário no arcabouço hermenêutico-institucional, sua localização nas instituições rawlsianas é encontrável no setor da distribuição, caracterizando-se tanto pelo aspecto de correção redistributiva, quanto pelo aspecto de receita arrecadável; em outras palavras, a teoria rawlsiana se construiu nos parâmetros de uma “democratização da propriedade privada” (Breyner, 2018).

Ademais, naquilo que toca ao lugar da igualdade dworkiniana no mesmo arcabouço hermenêutico-institucional, principiologicamente se localiza na hipótese construtiva de idêntica dignidade entre todos os cidadãos, ou seja, também admite redistribuição praticável pelo Estado, pois a igualitária teoria dworkiniana recusa-se a acatar pensamentos libertários em excesso. Para as doutrinas rawlsiana e dworkiniana, o imposto se faz relevante garantia da justiça social (Breyner, 2018).

Valores constitucionais e valor do trabalho

Enquanto se discorre acerca daquelas transformações filosófico-sociológicas ocorridas nos últimos cem ou duzentos anos, a Constituição Federal de 1988 vem

induzindo todos os ramos do Direito Brasileiro, inclusive o Trabalhista, quase integralmente reconhecido pela chamada alternatividade jurídica, à necessidade estrutural da rápida adaptação humanizadora aos novos paradigmas descritos na Magna Norma, cujo art. 7º. abriga uma verdadeira CLT (Martins, 2019, p. 59).

É com clareza solar que se observa a velocidade que os mais recentes institutos da Justiça Multiportas adicionaram aos dantes utilizados no Processo do Trabalho, pouco ou muito semelhantes, que já os precediam.

Exemplificando, considere-se a greve, que é um antigo e hodierno fato social, no dizer da Sociologia: mas às greves de agora, em seus inícios, meios e finais, presta-se um aparato técnico e negocial jamais visto no Direito Brasileiro, tamanho é o potencial da eficácia desse aparato.

Sem dúvidas, há vários efeitos da greve irradiados, para além da Sociologia, em relações jurídicas (Martins, 2019) as quais demonstram ser a greve um risco do trabalhador, recordando-se que, no Direito Comparado, ela pode até ser vista como delito, hipótese em que é proibida legalmente, ainda que não deixe de existir como fato sociológico.

Esse fato social a pressionar os empregadores é uma técnica autocompositiva (Martins, 2019), o que ratifica a ideia aqui traçada no sentido de que o Direito Laboral sempre buscou lançar mão de meios cada vez mais adequados para a resolução de conflitos.

Valores constitucionais e valor da propriedade

Para o atual Código Civil Brasileiro – que é, inclusive, mais adaptável aos meios alternativos da resolução de conflitos que os anteriores Códigos Civil e Comercial, irradiando fortes reflexos para o hodierno Direito Tributário –, inexistente propriedade absoluta, também não havendo raciocínio lógico-científico capaz de provar o nascimento da propriedade antes que o Estado de Direito tivesse condições de garanti-la.

Dessa premissa, e considerando que o tributo é a principal fonte de custeio de qualquer forma de Estado, direito de propriedade e tributação estariam em um mesmo patamar normativo-estrutural (ou momento lógico); se o tributo é condição de existência e permanência do Estado, e a propriedade só o é se puder ser garantida por esse mesmo Estado, na verdade, inclusive, a relação de antecedência pode ser vista como *inversa*: o exercício da tributação, pelo Estado, é indiretamente condição de existência do direito de propriedade. Com efeito, a partir dessas conclusões, não se teria como racionalmente sustentar que o tributo, em si, viola a propriedade, já que esta só é possível se o também for aquele (Ibraim, 2023, p. 259).

Ademais, a propriedade e a solidariedade convivem na Lei Maior e ambas necessitam de todo o respeito. Lado outro, o princípio da dignidade humana, comum

a esses antes mencionados e aos demais ramos jurídicos, pode ser, didaticamente, estudado de duas maneiras: como valor intrínseco de cada vida humana e como responsabilização individual para transformar as potencialidades da pessoa em atos de sua vida, conceitos onde se insere a ocupação do Estado e do Governo com os seres humanos aos quais declaram seus domínios: a dignidade humana se faz base para legitimar o governo e o Estado, que precisam conceder liberdade suficiente aos cidadãos para métodos adequados da resolução de seus conflitos (Ibraim, 2023).

Valores constitucionais e o valor do processo

Sempre haverá algum ceticismo no que tange aos denominados “acordos hipotéticos”, ante a crua realidade histórica dos fatos e dos atores sociais. Aí não se consubstancia problema, uma vez que a dúvida é inerente ao humano aprendizado e que ela fomenta determinadas concepções de “experimentos mentais alternativos” (Morrison, 2016).

Em nosso Direito Processual Civil, o princípio da cooperação, por exemplo, visa a construir reais comunidades de interação e integração jurídicas, com supedâneo no “diálogo habermasiano” entre os sujeitos processuais e com fundamento na “democracia deliberativa” (Theodoro Júnior, 2016).

Viajando-se a Portugal, obtém-se um linguajar muito semelhante ao brasileiro, também do ponto de vista jurídico: lá, o mesmo princípio cooperativo eticiza o processo (Theodoro Júnior, 2016); agora, tem-se de volta o Princípio da Moralidade Constitucional-Administrativo-Processual-Tributário, que já ganhou seu início delineado no presente texto. Portanto, os meios adequados de resolução dos conflitos – gênero – e de cobrança da Dívida Ativa – espécie – são, antes de tudo, morais e éticos, com uma base essencial fixada na alteridade (Guillaume-Hofnung, 2018).

E por não ser demais, ainda sobre o Código de Processo Civil de 2015, diga-se que também evoca princípios universalmente históricos: da oralidade, da economia processual, da verdade real, etc. (Theodoro Júnior, 2016); e que todos aqueles permanecem convergindo à novidade crescente dos outros princípios reconhecidos como atualizadores, quais sejam: duração razoável do processo, isonomia, acesso à justiça, boa-fé objetiva, publicidade, ampla defesa, contraditório e assim por diante.

Pormenorizem-se os últimos princípios através do devido processo legal (art. 5º, incisos XXXV, XXXVII, LIII, LIV e LV da Lei Maior), cujo conceito pode ser adaptado a um sinônimo da expressão “justo processo” (Theodoro Júnior, 2016) e que não impede nem a celeridade, nem a concretização do Direito pelos meios adequados de resolução dos conflitos.

Aliás, tanto para aqueles primeiros, como para estes segundos princípios aludidos, recorde-se que é necessária a busca da jamais suficientemente alcançada meta da imparcialidade aceita institucionalmente – por meio de um benéfico “véu

de ignorância” –, ratificando-se as virtudes sociais, sendo que, dentre elas, a justiça ocupa um dos primeiros lugares, tanto quanto a verdade é uma das principais virtudes do pensamento: as teorias falsas precisam ser descartadas e as instituições que não forem justas necessitam ser reformuladas ou, mesmo, abolidas, levando-se em conta a tese do mal menor para as escolhas jurídico-institucionais (Morrison, 2016). Afinal, as modernas e pós-contemporâneas disposições sociais exigem toda a legitimidade possível para a vivência comunitária, baseando-se no exercício de uma tolerância cada vez mais provável.

Os princípios da justiça necessitam de concretizações em sistemas amplos de liberdades, benefícios e oportunidades, realçando-se que a liberdade sofreria restrição pela mesma liberdade (Morrison, 2016). Assim é que aspectos formais e substantivos podem e devem se complementar até o ponto de, efetivamente, humanizar o processo, uma vez que a tutela necessita ser tempestiva (Theodoro Júnior, 2016); ora, daí se infere que se recorrer à Justiça Multiportas é contribuir, em ampla e larga medida, para o “processo justo”, uma vez que o princípio da demanda, consectário do princípio dispositivo (Theodoro Júnior, 2016), também implica na liberdade voltada para se procurarem os melhores instrumentos de resolução dos conflitos, seja, ou não, por intermédio da Justiça Formal, mesmo quando envolvidas normas de ordem pública (CPC, art. 3º e seus parágrafos). Os arts. 165 a 167 do Código de Processo Civil chegam a tratar, inclusive, das Câmaras Privadas de Conciliação e Mediação, com Mediadores e Conciliadores inscritos em Cadastro Nacional (Theodoro Júnior, 2016).

De passagem, informe-se que mesmo a divergência sobre argumentações individuais prova que a humanidade se une na comum procura da justiça. Isso porque a vivência social e jurídica deve implicar na sobrevivência das sociedades, com base na, relativamente, estável ordem jurídico-sociológica, a qual pressupõe um grau de interesse comum entre os sujeitos participantes e, também, exige a resolução adequada de seus conflitos de interesses (Morrison, 2016).

NORMATIZAÇÕES EM INTERLOCUÇÃO COM A PSICANÁLISE

Nessa linha de pensamento, cabe lembrar que a Resolução nº 125/CNJ de 2010, o Código de Processo Civil de 2015 e a Lei nº 13.140/2015, acompanhados de inúmeros outros regramentos, tal como a importantíssima Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, escalaram demasiado acertadamente toda a hodierna abertura da Justiça Brasileira para meios alternativos e adequados de cobrança da Dívida Ativa.

As escutas próprias do Direito e da Psicanálise descaracterizam-se pelas supostas neutralidade e completude. A fragmentação da humanidade pós-contemporânea vem clamando por uma certa flexibilidade e pela reinvenção da criatividade jurídica, tendo em vista as demandas existenciais que permeiam o universo atual, em busca do diálogo transformador (Pereira, 2017).

O excesso de litigiosidade e de judicialização confundem a Justiça Social com o Poder Judiciário, embora nossa Lei Maior de 1988 institua novos paradigmas no sentido de priorizar a vida e a dignidade humanas, dando espaço à liberdade igualitária e tratando os iguais como iguais, apesar de suas diferenças, bem como desiguando os desiguais para aproximá-los, em vez de repeli-los entre si.

A Carta Magna de 1988 convida à cidadania e à autonomia do sujeito, para além das declarações quanto a vencedores e vencidos, exaradas pelo Estado-Juiz. No que toca à Resolução de número 125, datada de 29 de novembro de 2010, do Conselho Nacional de Justiça, ratifica tanto a conciliação, quanto a mediação, como instrumentos eficazes de pacificação social (Pereira, 2017).

A escuta ativa é capaz de levar a percepções inaudíveis por outras formas, bem como a observações profundas e esclarecedoras da movimentação de cada eu pessoal envolvido em disputa, conflito, litígio ou lide, desse modo, vindo a acarretar conscientizações de processos inconscientes e a suavizar posicionamentos confrontados à realidade e aos desejos, até então, submersos em demandas. A participação dos sujeitos lhes permite entender que não apenas cumprem as normas, como também praticam atos de gestão decisória e emancipatória, cada um dos indivíduos participantes, respeitando os demais. Assim é que integrar Direito e Psicanálise leva a se contemplar o sujeito empoderado e protagonista (Pereira, 2017).

A Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, cuida de transação; ela trata dos pré-requisitos condicionais a fim de que a União realize “transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária” (Brasil, 2020, art. 1º, *caput*), assegurando-lhe “juízo de oportunidade e conveniência” para “celebrar transação em quaisquer das modalidades de que trata esta Lei, sempre que, motivadamente, entender que a medida atende ao interesse público” (Brasil, 2020, art. 1º, § 1º.).

Ora, que é discricionariedade além de escolha moral, abrangida por limites da norma jurídica? Hoje, o próprio serviço público atribui ao Procurador uma faculdade, a qual, por definição, nasce, vive e morre livre até certo ponto, de transacionar com outrem.

Se a preponderância do interesse público sobre o privado diferencia a negociação entre particulares da transação entre a Procuradoria da Fazenda Nacional e o Devedor, há um supedâneo comum a tudo isso: a hodierna potencialização do grau da liberdade ética nas relações humanas, que não ilide, mas relê, com peculiar transcendência, o raciocínio da validade jurídica inerente à distribuição e à redistribuição da riqueza.

Não por acaso, consta da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, que sejam observados, dentre outros, princípios tais como isonomia, capacidade contributiva, transparência, moralidade, razoável duração do processo e eficiência, bem como que se observe, “resguardadas as informações protegidas por sigilo, o princípio da publicidade” (Brasil, 2020, art. 1º, § 2º.), sendo que o “princípio da transparência”

decorrerá, entre outros meios, das divulgações eletrônicas “de todos os termos de transação celebrados, com informações que viabilizem o atendimento do princípio da isonomia, resguardadas as legalmente protegidas por sigilo” (Brasil, 2020, art. 1º, § 3º.).

Assim é que todos os meios adequados para a resolução dos conflitos tratam da confidencialidade, princípio que assegura serem privativos aqueles temas, moralmente eleitos como segredos (Guillaume-Hofnung, 2018). De semelhantes modos, quaisquer dos meios adequados para resolução de conflitos pressupõem compromissos entre todos os participantes, explícitos nos arts. 2º e 3º da Lei nº 13.988. Já o art. 11 expõe quais os benefícios da transação e as vedações à transação, dentre outras matérias.⁵

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

I - por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, ou na cobrança de créditos que seja competência da Procuradoria-Geral da União;

I - por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, na cobrança de créditos que seja da competência da Procuradoria-Geral da União, ou em contencioso administrativo fiscal; (Redação dada pela Lei nº 14.375, de 2022)

II - por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário; e

III - por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor.

Parágrafo único. A transação por adesão implica aceitação pelo devedor de todas as condições fixadas no edital que a propõe.

Art. 3º A proposta de transação deverá expor os meios para a extinção dos créditos nela contemplados e estará condicionada, no mínimo, à assunção pelo devedor dos compromissos de:

I - não utilizar a transação de forma abusiva, com a finalidade de limitar, de falsear ou de prejudicar, de qualquer forma, a livre concorrência ou a livre iniciativa econômica;

II - não utilizar pessoa natural ou jurídica interposta para ocultar ou dissimular a origem ou a destinação de bens, de direitos e de valores, os seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários de seus atos, em prejuízo da Fazenda Pública federal;

III - não alienar nem onerar bens ou direitos sem a devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigido em lei;

IV - desistir das impugnações ou dos recursos administrativos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações ou recursos; e

V - renunciar a quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se fundem ações judiciais, inclusive as coletivas, ou recursos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação, por meio de requerimento de extinção do respectivo processo com resolução de mérito, nos termos da alínea c do inciso III do *caput* do art. 487 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).

§ 1º A proposta de transação deferida importa em aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas nesta Lei e em sua regulamentação, de modo a constituir confissão irrevogável e irretratável dos créditos abrangidos pela transação, nos termos dos arts. 389 a 395 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).

§ 2º Quando a transação envolver moratória ou parcelamento, aplica-se, para todos os fins, o disposto nos incisos I e VI do *caput* do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os créditos abrangidos pela transação somente serão extintos quando integralmente cumpridas as condições previstas no respectivo termo.

Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios:

I - a concessão de descontos nas multas, nos juros de mora e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, conforme critérios estabelecidos pela autoridade fazendária, nos termos do inciso V do *caput* do art. 14 desta Lei;

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

Lei; (Redação dada pela Lei nº 14.375, de 2022)

II - o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória; e
III - o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições.

IV - a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), na apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da CSLL, até o limite de 70% (setenta por cento) do saldo remanescente após a incidência dos descontos, se houver; (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

V - o uso de precatórios ou de direito creditório com sentença de valor transitada em julgado para amortização de dívida tributária principal, multa e juros. (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

§ 1º É permitida a utilização de mais de uma das alternativas previstas nos incisos I, II e III do **caput** deste artigo para o equacionamento dos créditos inscritos em dívida ativa da União.

§ 1º É permitida a utilização de mais de uma das alternativas previstas nos incisos I, II, III, IV e V do **caput** deste artigo para o equacionamento dos créditos inscritos em dívida ativa da União. (Redação dada pela Lei nº 14.375, de 2022)

§ 1º-A. Após a incidência dos descontos previstos no inciso I do **caput** deste artigo, se houver, a liquidação de valores será realizada no âmbito do processo administrativo de transação para fins da amortização do saldo devedor transacionado a que se refere o inciso IV do **caput** deste artigo e será de critério exclusivo da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, para créditos em contencioso administrativo fiscal, ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, para créditos inscritos em dívida ativa da União, sendo adotada em casos excepcionais para a melhor e efetiva composição do plano de regularização. (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

§ 2º É vedada a transação que:

I - reduza o montante principal do crédito, assim compreendido seu valor originário, excluídos os acréscimos de que trata o inciso I do **caput** deste artigo;

II - implique redução superior a 50% (cinquenta por cento) do valor total dos créditos a serem transacionados;

II - implique redução superior a 65% (sessenta e cinco por cento) do valor total dos créditos a serem transacionados; (Redação dada pela Lei nº 14.375, de 2022)

III - conceda prazo de quitação dos créditos superior a 84 (oitenta e quatro) meses;

III - conceda prazo de quitação dos créditos superior a 120 (cento e vinte) meses; (Redação dada pela Lei nº 14.375, de 2022)

IV - envolva créditos não inscritos em dívida ativa da União, exceto aqueles sob responsabilidade da Procuradoria-Geral da União.

IV - envolva créditos não inscritos em dívida ativa da União, exceto aqueles sob responsabilidade da Procuradoria-Geral da União ou em contencioso administrativo fiscal de que trata o art. 10-A desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 14.375, de 2022)

§ 3º Na hipótese de transação que envolva pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte, a redução máxima de que trata o inciso II do § 2º deste artigo será de até 70% (setenta por cento), ampliando-se o prazo máximo de quitação para até 145 (cento e quarenta e cinco) meses, respeitado o disposto no § 11 do art. 195 da Constituição Federal.

§ 4º O disposto no § 3º deste artigo aplica-se também às:

I - Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas e demais organizações da sociedade civil de que trata a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014 ; e

II - instituições de ensino.

§ 5º Incluem-se como créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, para os fins do disposto no inciso I do **caput** deste artigo, aqueles devidos por empresas em processo de recuperação judicial, liquidação judicial, liquidação extrajudicial ou falência.

§ 6º Na transação, poderão ser aceitas quaisquer modalidades de garantia previstas em lei, inclusive garantias reais ou fidejussórias, cessão fiduciária de direitos creditórios, alienação fiduciária de bens móveis, imóveis ou de direitos, bem como créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União, reconhecidos em decisão transitada em julgado.

§ 6º Na transação, poderão ser aceitas quaisquer modalidades de garantia previstas em lei, inclusive garantias reais ou fidejussórias, cessão fiduciária de direitos creditórios e alienação fiduciária de bens móveis ou imóveis ou de direitos, bem como créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União reconhecidos em decisão transitada em julgado, observado, entretanto, que não constitui óbice à realização da transação a impossibilidade material de prestação de garantias pelo devedor ou de garantias

Também constam da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, as disciplinas de aferição da recuperabilidade dos créditos e de parâmetros para conceder os descontos ou aceitar as transações individuais, por parte do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, ante “o insucesso dos meios ordinários e convencionais de cobrança e a vinculação dos benefícios a critérios preferencialmente objetivos que incluam ainda a sua temporalidade, a capacidade contributiva do devedor e os custos da cobrança” (Brasil, 2020, art. 14, § único). Igualmente, da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, consta que os participantes “do processo de composição do conflito” que forem agentes públicos “somente poderão ser responsabilizados, inclusive perante os órgãos públicos de controle interno e externo, quando agirem com dolo ou fraude para obter vantagem indevida para si ou para outrem.” (Brasil, 2020, art. 29).

Isso significa que antigos moldes de cobrança da Dívida Ativa têm sido, realmente, insatisfatórios; nesse contexto de profunda insatisfação humana (Heiddeger, 2002), ora há mudanças na forma como os Procuradores da Fazenda Nacional atuam, especialmente, no contexto da transação tributária, que agora lhes concede mais

adicionais às já formalizadas em processos judiciais. (Redação dada pela Lei nº 14.375, de 2022)

§ 7º Para efeito do disposto no inciso IV do caput deste artigo, a transação poderá compreender a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL de titularidade do responsável tributário ou corresponsável pelo débito, de pessoa jurídica controladora ou controlada, de forma direta ou indireta, ou de sociedades que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma pessoa jurídica, apurados e declarados à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, independentemente do ramo de atividade, no período previsto pela legislação tributária. (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

§ 8º O valor dos créditos de que trata o § 1º-A deste artigo será determinado, na forma da regulamentação: (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

I - por meio da aplicação das alíquotas do imposto sobre a renda previstas no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre o montante do prejuízo fiscal; e (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

II - por meio da aplicação das alíquotas da CSLL previstas no art. 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, sobre o montante da base de cálculo negativa da contribuição. (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

§ 9º A utilização dos créditos a que se refere o § 1º-A deste artigo extingue os débitos sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

§ 10. A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para a análise dos créditos utilizados na forma do § 1º-A deste artigo. (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

§ 11. Os benefícios concedidos em programas de parcelamento anteriores ainda em vigor serão mantidos, considerados e consolidados para efeitos da transação, que será limitada ao montante referente ao saldo remanescente do respectivo parcelamento, considerando-se quitadas as parcelas vencidas e liquidadas, na respectiva proporção do montante devido, desde que o contribuinte se encontre em situação regular no programa e, quando for o caso, esteja submetido a contencioso administrativo ou judicial, vedada a acumulação de reduções entre a transação e os respectivos programas de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

§ 12. Os descontos concedidos nas hipóteses de transação na cobrança de que trata este Capítulo não serão computados na apuração da base de cálculo: (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

I - do imposto sobre a renda e da CSLL; e (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

II - da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022) (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos

§ 13. Sempre que possível, na celebração das transações, serão considerados e perseguidos objetivos e ações de desenvolvimento sustentável, devendo-se buscar efeitos socioambientais positivos a partir das concessões recíprocas que decorrerem do negócio. (Incluído pela Lei nº 15.103, de 2025)

autonomia e flexibilidade para buscar as melhores soluções visando à cobrança dos créditos na Fazenda Pública.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A História tem afirmado ser a “capacidade contributiva” vinculada à justa medida de se pagar impostos, segundo possa fazê-lo cada indivíduo; destarte, as garantias constitucionais assegurariam, aos cidadãos, “escudos protetores” contrários a “violências praticáveis” pelo Estado, assemelhando os tributos a verdadeiros “males necessários”. Existem várias impressões mais ou menos radicalizadas nessa visão de senso comum, também denominável “libertarismo fiscal”, havendo, porém, outras linhas bem diferentes na Filosofia Jurídica, para as quais esse “libertarismo” opõe o Estado ao cidadão, desconectando-os (Ibraim, 2023).

Nesse contexto, denunciar-se-ia uma “ideologia oficial” brasileira habituada em taxar a Lei Maior como arma defensiva do indivíduo contra a fiscalização estatal; ora, o princípio da igualdade tributária consubstancia um dos “objetivos fundamentais da República” (CF, art. 3º), auxiliando o entendimento da sociedade como livre, justa e solidária. Portanto, tributo é dever em termos do financiamento estatal e da garantia de vida digna aos concidadãos; e tributo é direito, porque quaisquer indivíduos e coletividades fazem jus “a que seus patrícios também concorram para a preservação de um Estado que apenas se legitima se assegurada a referida dignidade da subsistência humana” (Ibraim, 2023, p. 254).

Dessa forma, é impossível se entender um princípio da igualdade tributária sem o fundamental dever de pagar tributo, embora, substancialmente, a corrente libertarista não reconheça, no fisco, nenhuma justiça ou igualdade, mas apenas, referendando incoerentes doutrinas oriundas dos séculos XVIII e XIX que separam Estado e cidadão (Ibraim, 2023). Mister se faz esclarecer que certa desigualdade realística necessita suavizar dogmas igualitários, considerando-se existirem pessoas menos favorecidas que outras em quase todas as sociedades e se equilibrando respeito ético com desenvolvimento social (Morrison, 2016).

Nessa mesma linha, cabe relembrar que, no Direito Civil, foi superada uma visão absoluta do direito de propriedade, o qual é contemporâneo de um mais pleno arcabouço jurídico. O direito de propriedade nasceu com o Estado que o protege; e se tendo em vista que o fisco assegura os custos estatais, direito de propriedade e tributação se encontram no mesmo instante lógico. Se o tributo é condição para o Estado, a propriedade também o é, desde que garantida por esse mesmo Estado, podendo tal relação de antecedência ser encarada como inversa: a tributação condiciona a existência da propriedade (Ibraim, 2023).

Todos os direitos individuais são compatíveis entre eles, tornando factível se buscar a concretização do Estado livre e solidário que respeite, inclusive, os meios alternativos e adequados à resolução dos conflitos. Por exemplo, o Código de Processo

Civil de 2015, o qual também evoca princípios universalmente históricos (Theodoro Júnior, 2016), permanece convergindo à novidade crescente dos outros princípios reconhecidos como atualizadores (art. 5º, incisos XXXV, XXXVII, LIII, LIV e LV da Lei Maior), visando-se a um “justo processo” que não impeça nem a celeridade, nem a concretização do Direito pelos meios adequados de resolução dos conflitos.

Aliás e a bem da verdade, recorde-se que continuará necessária a procura da jamais suficientemente alcançada meta da imparcialidade. As escutas próprias do Direito e da Psicanálise descaracterizam-se pelas supostas neutralidade e completude (Pereira, 2017). Desse modo, aspectos formais e substantivos podem e devem se complementar até o ponto de, efetivamente, humanizar o processo. Daí se conclui que a tutela necessita da tempestividade; igualmente, daí se infere que aplicar a Justiça Multiportas é contribuir, em ampla e larga medida, para o “processo justo”, uma vez que o princípio da demanda, consectário do princípio dispositivo (Theodoro Júnior, 2016), também implica na liberdade voltada para se procurarem os melhores instrumentos de resolução dos conflitos, seja, ou não, por intermédio da Justiça Formal, mesmo quando envolvidas normas de ordem pública (CPC, art. 3º e seus parágrafos). Os arts. 165 a 167 do Código de Processo Civil chegam a tratar, inclusive, das Câmaras Privadas de Conciliação e Mediação, com Mediadores e Conciliadores inscritos em Cadastro Nacional (Theodoro Júnior, 2016).

Em tal contexto, a Resolução nº 125/CNJ de 2010, o Código de Processo Civil de 2015 e a Lei nº 13.140/2015, acompanhados de inúmeros outros regramentos, tal como a importantíssima Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, escalaram demasiado acertadamente esta abertura da Justiça Brasileira para meios alternativos e adequados de cobrança da Dívida Ativa.

Por fim, a inevitável evolução dos relacionamentos humanos repercute no Direito Fiscal e Tributário, acarretando, gradativamente, meios adequados de cobrança da Dívida Ativa, cobrança já desgastada pela excessiva rigidez de velhos regramentos, os quais engessavam o inexorável desenvolvimento relacional latente. A participação dos sujeitos lhes permite entender que não apenas cumprem as normas, como também praticam atos de gestão decisória e emancipatória, cada um dos indivíduos participantes, respeitando os demais. Assim é que integrar Direito e Psicanálise leva a se contemplar o sujeito empoderado e protagonista (Pereira, 2017).

Hoje, expande-se e se flexibiliza o Direito visando a novas técnicas e ferramentas eticamente hábeis a ultrapassar limites marcados, há séculos, pela anticultura litigiosa, encontrável nos mofados papéis de autos físicos. A criatividade humana (Heiddeger, 2002), que também é jurídica, aponta para novos modelos legislativos, exemplificados pelo da transação esboçada na Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Manoel J. do. **Direito Natural e Cristianismo**. São Paulo: Ed. Humanitas, 2013.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução de Antônio Pinto de Carvalho. 2. ed. São Paulo: Martin Claret, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2023.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Planalto, https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 25 jun.2025.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil**. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 11.jan.2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm. Acesso em 25 jun.2025

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. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/L13105.htm. Acesso em 25 jun.2025

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 interesses no âmbito do Poder Judiciário. Diário da Justiça Eletrônico: Justiça Federal, Brasília, DF, 1 dez. 2010. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/Resolucao-n-125-de-29-de-novembro-de-2010.pdf>. Acesso em: 25 jun. 2025.

BRASIL. **Lei nº 33.140, de 26 de junho de 2015**. Dispõe sobre a mediação como meio de solução de conflitos e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 29 jun. 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/L13140.htm. Acesso em: 25 jun. 2025.

BRASIL. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 15 abr. 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/L13988.htm. Acesso em: 25 jun. 2025.

BREYNER, Frederico Menezes. A tributação da renda nas teorias da justiça de John Rawls e Roald Dworkin. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário – RDIET**. Brasília: V. 13, nº 2, p. 1 – 29, Jul-Dez, 2018.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. – Coimbra: Almedina, 2003.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. revista, atualizada e ampliada. Salvador: JusPODIVM, 2017.

GUILLAUME-HOFNUNG, Michèle. **A Mediação**. Belo Horizonte: Editora RTM, 2018.

HEIDDEGER, Martin. Poeticamente o Homem Habita. Trad. Márcia Sá Cavalcante Schuback. **Ensaio**s e conferências. Tradução de Emmanuel Carneiro Leão, Gilvan Fogel, Marcia Sá Cavalcante Schuback. Petrópolis: Vozes, 2002.

IBRAIM, Marco Túlio Fernandes. Dworkin, a justa medida para a tributação e o dever fundamental de pagar impostos. **Teoria e Filosofia do Direito (Discutindo a Obra de**

- Ronald Dworkin**). Organização de TITO, Bianca e FERREIRA, Rafael Alem Mello. São Paulo: Editora Dialética, 2023.
- MARITAIN, Jacques. **Os Direitos do Homem e a Lei Natural**. São Paulo: É Realizações, 2015.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Princípios Constitucionais à Luz da Doutrina Social Cristã**. São Paulo: LTR, 2006.
- MARTINS, Sergio Pinto. **Direito do Trabalho**. 35 ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; GONET, Paulo Gustavo. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016.
- MORRISON, Wayne. **Filosofia do Direito / Dos gregos ao pós-modernismo**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. 1 ed. – São Paulo: Martins Fontes, 2016.
- NALINI, José Renato. **Ética e Justiça**. Campinas: Millenium, 2006.
- _____. **Ética Geral e Profissional**. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.
- NIETZSCHE, Friedrich. **Genealogia da Moral: uma polêmica**. Tradução de Paulo César de Souza. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.
- _____. **Além do Bem e do Mal: prelúdio a uma filosofia do futuro**. Tradução de Paulo César de Souza. São Paulo: Companhia das Letras, 2001.
- PEREIRA, Rita Andréa Guimarães de Carvalho. Mediação: uma interlocução entre o direito (o sujeito da verdade) e a psicanálise (a verdade do sujeito). **Diálogos entre Direito e Psicanálise: uma abordagem contemporânea**. Coor. CAMPOS, Andréa Vasconcelos, et al. Belo Horizonte: RTM, 2017.
- REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- RICOEUR, Paul. **O Justo**. Petrópolis: Vozes, 2008.
- SANDEL, Michael J. **Justiça: O que é fazer a coisa certa**. 6. ed. traduzido por Heloísa Matias e Maria Alice Máximo. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012.
- SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 7. ed. rev. e atual. – São Paulo: Malheiros, 2007.
- THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil – Teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento e procedimento comum – vol. I**. 57 ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2016.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

19

RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA: UMA PROPOSTA METODOLÓGICA ESTRUTURADA PARA MEDIR A EFICIÊNCIA ARRECADATÓRIA.....407

Daniel de Saboia Xavier

INTRODUÇÃO.....	407
DISTORÇÕES E LIMITAÇÕES DA MÉTRICA TRADICIONAL DE EFICIÊNCIA NA RECUPERAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA.....	408
SUBESTIMAÇÃO DA METODOLOGIA TRADICIONAL EM RELAÇÃO À EFICIÊNCIA DA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA.....	410
EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS E BOAS PRÁTICAS NA MENSURAÇÃO DA EFICIÊNCIA ARRECADATÓRIA.....	415
PROPOSTA DE NOVA METODOLOGIA PARA AFERIÇÃO DA EFICIÊNCIA ARRECADATÓRIA DA DÍVIDA ATIVA.....	418
O GRD DA PGFN.....	421
CONCLUSÃO.....	422
REFERÊNCIAS.....	423

RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA: UMA PROPOSTA METODOLÓGICA ESTRUTURADA PARA MEDIR A EFICIÊNCIA ARRECADATÓRIA

Daniel de Saboia Xavier¹

RESUMO: O presente artigo analisa criticamente a métrica tradicionalmente adotada para aferição da eficiência arrecadatória dos créditos inscritos em dívida ativa da União, especialmente aquela utilizada pelo Tribunal de Contas da União (TCU) no Acórdão nº 1320/2017 – Plenário. A partir do exame de suas limitações conceituais e metodológicas — como a superavaliação do estoque, a desconsideração da janela de recuperação e o impacto dos parcelamentos especiais — propõe-se uma nova equação, alinhada às melhores práticas internacionais, notadamente às diretrizes adotadas por países membros da OCDE. A nova metodologia, desenvolvida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), considera variáveis como o valor efetivamente recuperado ao longo do tempo, o estoque amortizado e os créditos irrecuperáveis ou suspensos por decisão judicial. A aplicação empírica da fórmula revela índices mais realistas do grau de realização da dívida (GRD), com elevação progressiva impulsionada por projetos estruturantes da PGFN e pelo uso estratégico de ciência de dados.

PALAVRAS-CHAVE: Dívida ativa. Aferição de Eficiência. Proposta Metodológica.

INTRODUÇÃO

A eficiência na recuperação dos créditos inscritos em dívida ativa da União tem sido alvo de recorrentes avaliações por parte dos órgãos de controle, que vêm apontando a necessidade de aprimoramento dos mecanismos de cobrança. Um dos principais argumentos utilizados para fundamentar essa crítica está no posicionamento

1 Cursos Ciências Navais, com habilitação em Eletrônica, na Escola Naval Brasileira (1996). Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Ceará (2002). Graduado em Direito pela Universidade de Fortaleza (2006). Pós-Graduado em Direito e Processo Tributário pela FIC-CE (2006). Pós-Graduado em Direito Processual Civil pela UNISUL (2009). Pós-Graduado em Administração Pública pela Fundação Getúlio Vargas - FGV (2014). Pós-Graduado em Big Data e Business Analytics pela Fundação Getúlio Vargas - FGV (2019). Pós-Graduado em Inteligência Artificial pelo IESB-DF (2020). Mestrando em Informática Aplicada, com ênfase em Ciência de Dados e Inteligência Artificial na UNIFOR (2023). Procurador da Fazenda Nacional. Coordenador-Geral de Ciência de Dados e Inteligência Artificial.

do Tribunal de Contas da União, expresso no Acórdão nº 1320/2017 – Plenário (TC 012.659/2017-7), segundo o qual, ao final do exercício de 2016, apenas 0,77% do estoque total da dívida ativa havia sido efetivamente arrecadado. Apesar de referir-se a um exercício específico, tal índice continua sendo utilizado como referência até os dias atuais, com base em uma metodologia amplamente adotada por diversas instituições, que consiste na simples razão entre o montante arrecadado em um ano e o estoque acumulado até aquele momento.

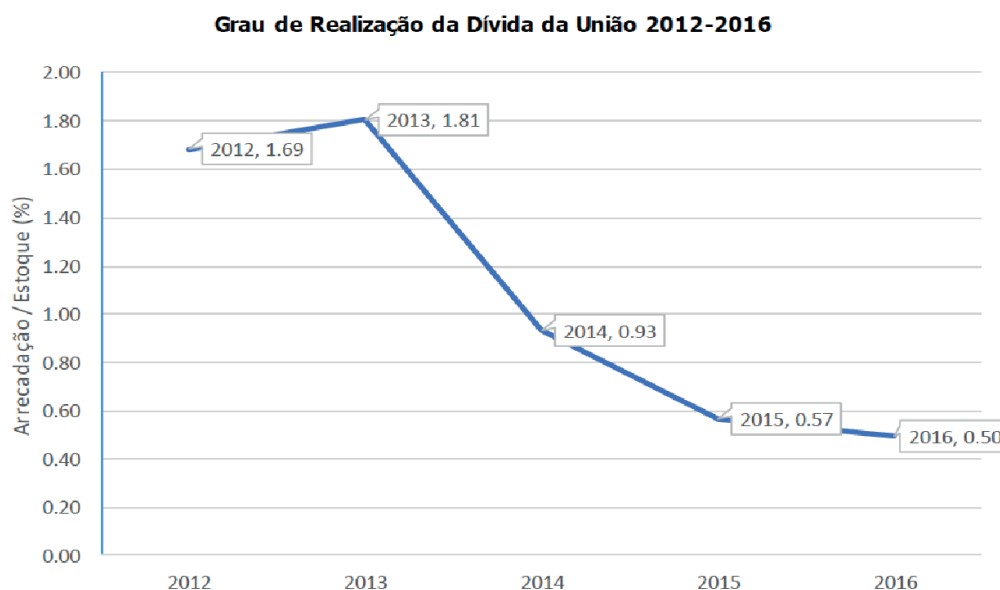
Essa abordagem, no entanto, apresenta limitações significativas, na medida em que desconsidera fatores estruturais, jurídicos e econômicos que influenciam diretamente a dinâmica de recuperação dos créditos. A diversidade e complexidade dos débitos, a existência de créditos irrecuperáveis ou inexigíveis por força de decisões judiciais e a antiguidade da maior parte do estoque tornam inadequada qualquer avaliação que desconsidere essas variáveis.

Diante dessas fragilidades, o presente artigo propõe uma metodologia alternativa para aferição da eficiência arrecadatória, capaz de refletir com maior precisão o desempenho da atuação estatal na cobrança da dívida ativa. A proposta considera elementos como a idade dos créditos, o perfil dos devedores, o estágio da cobrança e as melhores práticas observadas em administrações tributárias de outros países. Pretende-se, com isso, qualificar o debate institucional e fornecer instrumentos analíticos mais compatíveis com a realidade enfrentada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e demais órgãos responsáveis pela recuperação de créditos inscritos.

DISTORÇÕES E LIMITAÇÕES DA MÉTRICA TRADICIONAL DE EFICIÊNCIA NA RECUPERAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA

Conforme expressamente consignado no Acórdão nº 1320/2017 – Plenário (TC 012.659/2017-7), do Tribunal de Contas da União, no Capítulo 4.1.2.10 do respectivo relatório de auditoria,

[...] a baixa capacidade de realização dos créditos da dívida ativa vem sendo observada ao longo dos últimos anos. O gráfico seguinte, elaborado com base em registros contábeis do Siafi e do Tesouro Gerencial, demonstra a razão entre a receita arrecadada e o estoque existente nos últimos cinco anos. Observa-se um grau de realização de dívida decrescente, evidenciando uma tendência nociva de queda da capacidade de recuperação dos créditos.



Essa conclusão, contudo, decorre da aplicação de uma métrica que, embora simples, apresenta importantes limitações conceituais e práticas. Trata-se da razão entre o montante arrecadado no exercício de referência e o estoque total acumulado de dívida ativa até aquele ano. Essa abordagem parte do pressuposto segundo o qual todos os créditos em estoque estariam igualmente sujeitos a recuperação imediata, desconsiderando elementos cruciais como a antiguidade do crédito, sua exequibilidade e o estágio processual em que se encontram.

Além disso, o relatório busca estabelecer uma correlação direta entre a evolução do estoque da dívida ativa e o crescimento da arrecadação, conforme demonstrado na seguinte passagem:

No período de 2012 a 2016, com base nas informações gerenciais dos sistemas da dívida ativa administrados pelas procuradorias, o estoque da dívida ativa da União cresceu 16,9%, alcançando o montante de R\$ 1.925,6 bilhões, ao passo que a arrecadação atingiu R\$ 14,8 bilhões, correspondendo a 3% de acréscimo. O gráfico abaixo demonstra a evolução da Dívida Ativa da União nos últimos cinco exercícios.

Embora o diagnóstico apresentado revele uma preocupação legítima com a eficiência arrecadatória, é necessário contextualizar os dados à luz das características estruturais do estoque da dívida.

O passivo atualmente sob responsabilidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional inclui créditos inscritos desde a década de 1960, muitos dos quais já desprovidos de efetiva capacidade de conversão em receita pública. Tal realidade compromete a validade da métrica adotada, na medida em que inflaciona artificialmente a base de comparação e obscurece o desempenho real das ações de cobrança.

Não fosse apenas essa questão, a metodologia utilizada parece desconsiderar o que se chama de “crescimento vegetativo” do estoque inscrito, decorrente da implacável atualização monetária fortemente correlacionada à atual Taxa Selic. De fato, se congelarmos o ingresso de novas inscrições ao estoque, ainda assim o valor consolidado tenderia a crescer em percentuais praticamente iguais aos da Taxa Selic, índice que atualiza a esmagadora maioria dos créditos inscritos em dívida ativa da União.

Outro erro de metodologia capaz de mascarar o efetivo índice de eficiência da recuperação dos créditos inscritos em dívida ativa é simplesmente dividir o valor arrecadado no ano de referência pelo estoque histórico acumulado ao longo de vários anos.

Essas fragilidades metodológicas, ao ignorarem o crescimento vegetativo do estoque por força da incidência de juros e correção monetária e, da mesma forma, ao utilizarem uma base de comparação inflacionada por créditos de baixa ou nenhuma recuperabilidade, comprometem a fidelidade do índice utilizado para mensurar a eficiência arrecadatória. Para ilustrar, de forma concreta, os efeitos dessas distorções, apresenta-se a seguir um exemplo numérico simplificado e que evidencia como a metodologia tradicional pode conduzir a conclusões equivocadas, mesmo em cenários de arrecadação estável e recuperação proporcionalmente significativa dos créditos inscritos.

SUBESTIMAÇÃO DA METODOLOGIA TRADICIONAL EM RELAÇÃO À EFICIÊNCIA DA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA

A fim de demonstrar, de forma objetiva, as distorções produzidas pela metodologia tradicionalmente adotada para aferição da eficiência na recuperação de créditos inscritos em dívida ativa da União, este capítulo apresenta um exemplo numérico simplificado. A simulação tem por finalidade evidenciar como a utilização de uma janela de observação limitada a um único exercício, aliada à inclusão de créditos que já perderam a capacidade de gerar benefícios econômicos futuros e à atualização monetária constante do estoque, pode levar a conclusões equivocadas sobre o desempenho arrecadatário da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). A partir desse exemplo, identifica-se um conjunto de fatores fundamentais — normalmente ignorados nas análises convencionais — que impactam diretamente a mensuração da eficiência da cobrança, como a temporalidade da recuperação, a obsolescência parcial do estoque e o efeito acumulativo da correção monetária pela Taxa Selic.

A título de exemplo, suponha um cenário em que ocorre uma inscrição a cada ano, no valor de R\$ 1.000,00 (mil reais), com pagamentos de R\$ 100,00 (cem reais) a partir do ano seguinte à inscrição. Suponha, também, que ao final de 5 (cinco) anos a inscrição perca sua capacidade de gerar benefícios econômicos. Suponha, por fim, que o ano de observação (ano do cálculo do índice) seja o décimo ano.

A partir dessas premissas e considerando uma taxa de atualização do estoque de 5% ao ano (bem inferior à taxa Selic), teríamos o seguinte cenário:

Inscrição/Ano	Ano 0	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4	Ano 5	Ano 6	Ano 7	Ano 8	Ano 9	Ano 10
Inscrição 1	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Inscrição 2	-	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Inscrição 3	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Inscrição 4	-	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ -	R\$ -
Inscrição 5	-	-	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ -
Inscrição 6	-	-	-	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00
Inscrição 7	-	-	-	-	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00
Inscrição 8	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00
Inscrição 9	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00
Inscrição 10	-	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00
Inscrição 11	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 1.000,00
Total Inscrito	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00
Total Recuperado	R\$ -	R\$ 100,00	R\$ 200,00	R\$ 300,00	R\$ 400,00	R\$ 500,00	R\$ 500,00	R\$ 500,00	R\$ 500,00	R\$ 500,00	R\$ 500,00
Estoque atualizado	R\$ 1.050,00	R\$ 2.047,50	R\$ 2.989,88	R\$ 3.874,37	R\$ 4.698,09	R\$ 5.457,99	R\$ 6.255,89	R\$ 7.093,69	R\$ 7.973,37	R\$ 8.897,04	R\$ 9.866,89
% Arrecadação/Estoque	0,00%	4,88%	6,69%	7,74%	8,51%	9,16%	7,99%	7,05%	6,27%	5,62%	5,07%

Tabela I – Eventos inscrição e arrecadação ao longo de 10 anos

Como se observa e com base na metodologia tradicional equivocadamente adotada, no ano 10 (ano de observação), o “grau de realização da dívida ativa” seria de 5,07% e corresponderia à razão entre o valor arrecadado naquele ano (R\$ 500,00) e o estoque observado no mesmo ano (R\$ 9.866,89). Vejamos, portanto, as demais conclusões que podem ser extraídas da análise da Tabela I:

- parcelas de uma mesma inscrição podem ser recuperadas ao longo de vários anos (janela de recuperação). No exemplo em questão, a janela de recuperação de cada inscrição corresponde ao período de 5 (cinco) anos;
- do ano 1 ao ano 5 ocorre um aumento do “grau de realização da dívida ativa”, minimizado pelo efeito da correção de 5% ao ano sobre o estoque de referência (Estoque atualizado);
- no ano 6, mesmo mantido o fluxo de inscrição (R\$ 1.000,00 ao ano), de arrecadação (R\$ 100,00 ao ano por inscrição) e de correção (5% ao ano), o “grau de realização da dívida ativa” começa a diminuir, porquanto a inscrição 1 deixa de apresentar capacidade de gerar benefícios econômicos;
- nos anos 7, 8, 9 e 10, mesmo mantido o fluxo de inscrições (R\$ 1.000,00 ao ano) e de arrecadação total (R\$ 500,00 por ano), o “grau de realização da dívida ativa” se mantém em queda, tanto pela sucessiva perda de gerar benefícios econômicos das inscrições 2, 3, 4 e 5, quanto pelo efeito da correção de 5% ao ano sobre o estoque de referência;
- a tendência para os anos seguintes, repita-se, mantendo-se as taxas de inscrição, de arrecadação e de correção, é de diminuição do “grau de realização da dívida ativa”. O gráfico a seguir bem representa essa tendência:

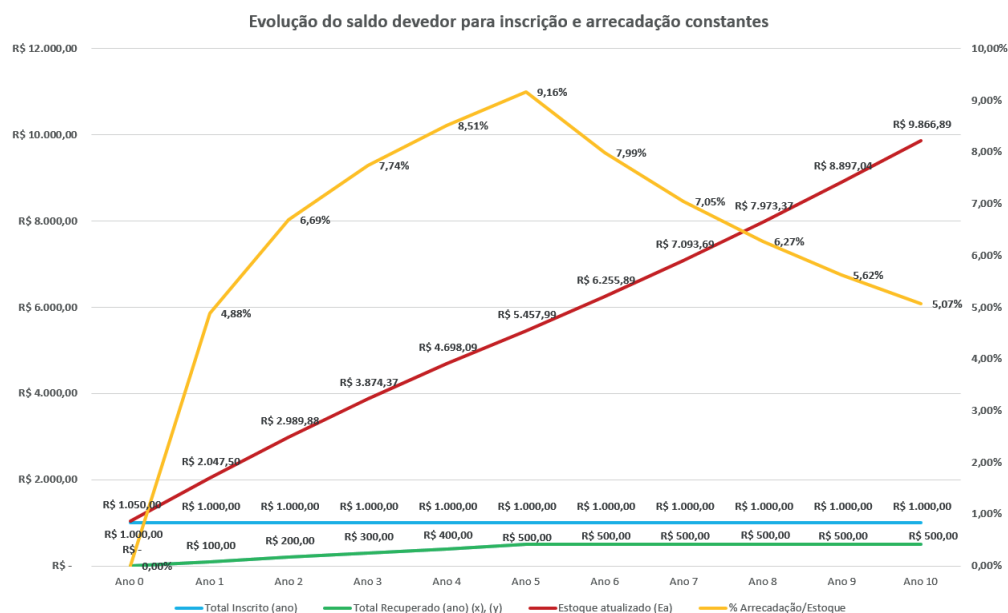


Figura I – Tendência de queda do “grau de realização da dívida” mesmo com arrecadação e inscrições constantes

- f) mesmo perdendo a capacidade de gerar benefícios econômicos futuros, parcelas das inscrições 1, 2, 3, 4 e 5 (pelo menos 50% + correção) compõem o estoque do ano de observação (ano 10), no valor total de R\$ 9.866,89;
- g) para cada inscrição que já perdeu a capacidade de gerar benefícios econômicos futuros (cujo saldo remanescente ainda consta no estoque de referência), houve a recuperação de 50% do seu valor de face, não computados no índice de 5,07% relativo ao ano de referência (ano 10);
- h) no contexto do exemplo acima, desconsiderados fatores que poderiam aumentar ou diminuir a janela de recuperação (capacidade econômica dos devedores, concessão de parcelamentos especiais, efeitos de decisões judiciais etc.), é possível afirmar que o grau de realização de cada inscrição é de 50% ao longo de 5 anos. Ainda assim, o “grau de realização da dívida ativa”, aplicada a metodologia tradicional, é de apenas 5,07%.

Com bases nessas informações é possível afirmar, portanto, que três fatores impactam diretamente no cálculo do índice de eficiência da recuperação de créditos inscritos em dívida ativa da União:

- a) a janela de recuperação;
- b) a parcela do estoque que já perdeu a capacidade de gerar benefícios econômicos futuros;
- c) a correção do estoque pela Taxa Selic;

Na metodologia tradicionalmente adotada, o período de observação é de apenas um ano (cálculo feito com base na arrecadação daquele ano), de forma que não foi considerado o fato de que parcelas de uma mesma inscrição podem ser recuperadas em mais de um ano (janela de recuperação) e que parcelas do estoque de referência já perderam a capacidade de gerar benefícios econômicos futuros.

Ainda nessa linha, suponhamos que a Inscrição 8 tenha sofrido suspensão de exigibilidade por decisão judicial no mesmo ano em que foi inscrita. Como se sabe, quando um débito é suspenso por decisão judicial, todos os atos de cobrança ficam sobrestados, de forma que o resultado prático é exatamente a incapacidade, ainda que momentânea, de geração de benefícios econômicos. Dessa forma, o fluxo de arrecadação dessa inscrição ficará suspenso até que a discussão judicial se encerre. A seguir, a tabela com os valores correspondentes:

Inscrição/Ano	Ano 0	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4	Ano 5	Ano 6	Ano 7	Ano 8	Ano 9	Ano 10
Inscrição 1	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Inscrição 2	-	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Inscrição 3	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Inscrição 4	-	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ -	R\$ -
Inscrição 5	-	-	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ -
Inscrição 6	-	-	-	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00
Inscrição 7	-	-	-	-	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00
Inscrição 8	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Inscrição 9	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00
Inscrição 10	-	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00
Inscrição 11	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 1.000,00
Total Inscrito	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00
Total Recuperado (x), (y)	R\$ -	R\$ 100,00	R\$ 200,00	R\$ 300,00	R\$ 400,00	R\$ 500,00	R\$ 500,00	R\$ 500,00	R\$ 400,00	R\$ 400,00	R\$ 400,00
Estoque atualizado (Ea)	R\$ 1.050,00	R\$ 2.047,50	R\$ 2.989,88	R\$ 3.874,37	R\$ 4.698,09	R\$ 5.457,99	R\$ 6.255,89	R\$ 7.093,69	R\$ 8.078,37	R\$ 9.112,29	R\$ 10.197,90
% Arrecadação/Estoque	0,00%	4,88%	6,69%	7,74%	8,51%	9,16%	7,99%	7,05%	4,95%	4,39%	3,92%

Tabela II – Inscrição 8 suspensa por decisão judicial

Como é fácil perceber, o fato de a Inscrição 8 ter sido suspensa por decisão judicial interrompeu o fluxo de arrecadação dessa única inscrição, o que repercutiu drasticamente no “grau de realização da dívida” no ano 10, que passou de 5,07% para 3,92%. Isso porque, apesar da suspensão da exigibilidade, o valor continuou sendo considerado no cálculo do estoque atualizado, com o agravante da correção fictícia de 5% ao ano.

Ainda nesse contexto, suponhamos que a Inscrição 2 tenha sido beneficiada com parcelamento especial com as seguintes condições:

- Entrada de 20% do valor atualizado da inscrição;
- Saldo remanescente com desconto de 30% para pagamento em até 15 anos, a partir do ano seguinte à entrada;
- Rescisão do parcelamento no ano 6;

Os valores da entrada e das demais parcelas estão descritos na tabela a seguir:

Inscrição/Ano	Ano 0	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4	Ano 5	Ano 6	Ano 7	Ano 8	Ano 9	Ano 10
Inscrição 1	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Inscrição 2	-	R\$ 1.000,00	R\$ 210,00	R\$ 35,00	R\$ 35,00	R\$ 35,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Inscrição 3	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Inscrição 4	-	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ -	R\$ -
Inscrição 5	-	-	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ -
Inscrição 6	-	-	-	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00
Inscrição 7	-	-	-	-	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00
Inscrição 8	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Inscrição 9	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00
Inscrição 10	-	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00
Inscrição 11	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 1.000,00
Total Inscrito	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00
Total Recuperado (x), (y)	R\$ -	R\$ 100,00	R\$ 310,00	R\$ 235,00	R\$ 335,00	R\$ 435,00	R\$ 400,00	R\$ 500,00	R\$ 400,00	R\$ 400,00	R\$ 400,00
Estoque atualizado (Ea)	R\$ 1.050,00	R\$ 2.047,50	R\$ 2.874,38	R\$ 3.821,34	R\$ 4.710,66	R\$ 5.639,44	R\$ 6.446,42	R\$ 7.293,74	R\$ 8.288,42	R\$ 9.332,85	R\$ 10.429,49
% Arrecadação/Estoque	0,00%	4,88%	10,78%	6,15%	7,11%	7,85%	6,20%	6,86%	4,83%	4,29%	3,84%

Tabela III – Inscrição 2 parcelada a partir do ano 2, com rescisão no ano 6

Como se observa na Tabela III, a concessão de parcelamento especial à Inscrição 2 elevou a razão entre arrecadação e estoque no Ano 2, mas reduziu a mesma razão para os anos posteriores, se comparados aos índices das Tabelas I e II.

% Arrecadação/Estoque	Ano 0	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4	Ano 5	Ano 6	Ano 7	Ano 8	Ano 9	Ano 10
Tabela I	0,00%	4,88%	6,69%	7,74%	8,51%	9,16%	7,99%	7,05%	6,27%	5,62%	5,07%
Tabela II	0,00%	4,88%	6,69%	7,74%	8,51%	9,16%	7,99%	7,05%	4,95%	4,39%	3,92%
Tabela III	0,00%	4,88%	10,78%	6,15%	7,11%	7,85%	6,20%	6,86%	4,83%	4,29%	3,84%

Tabela IV – Comparação %Arrecadação/Estoque/Ano Tabelas I, II e III

A elevação do índice no Ano 2 ao patamar de 10,78% decorre do incremento da arrecadação provocado pelo pagamento da entrada do parcelamento. Entretanto, e como se observa nos anos seguintes, a diminuição do fluxo de arrecadação para Inscrição 2 impactou diretamente na razão entre arrecadação e estoque, reduzindo o índice para 3,84% no Ano 10.

Anote-se que o cenário fictício descrito acima, considerado extremamente conservador, pressupõe a recuperação de 50% do valor de cada inscrição ao longo de 5 anos, a exceção da inscrição parcelada e da suspensão por decisão judicial, com correção do estoque ao patamar de 5% ao ano. Ainda assim, pela metodologia adotada pelo TCU, o “grau de realização da dívida” é de apenas 3,84% no Ano 10.

Outro fator inerente aos parcelamentos especiais e que contribui negativamente para o cálculo do “grau de realização da dívida” é a concessão de descontos sob “condição suspensiva”. Em outras palavras, enquanto não definitivamente liquidado o parcelamento, o devedor não faz jus aos descontos previstos nas leis de concessão dos acordos, de forma que, em contrapartida, o credor não pode abatê-los imediatamente da dívida. Na prática, o desconto é aplicado apenas para fins de definição dos valores das parcelas a pagar, somente se consolidando se o acordo for cumprido na sua integralidade. Dessa forma, o valor do estoque objeto de parcelamento especial continua sendo corrigido pelo seu valor integral (sem a redução dos descontos), impactando negativamente na razão entre arrecadação e estoque no ano de observação.

Esse efeito fica evidente quando calculamos o valor remanescente das inscrições que perderam a capacidade de gerar benefícios econômicos no Ano 10 (inscrições 1

a 5 e Inscrição 8), especialmente no que se refere à inscrição objeto de parcelamento especial (Inscrição 2).

Cenário da Tabela II											
Saldo Inscrição/Ano	Ano 0	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4	Ano 5	Ano 6	Ano 7	Ano 8	Ano 9	Ano 10
Inscrição 1	R\$ 1.000,00	R\$ 945,00	R\$ 887,25	R\$ 826,61	R\$ 762,94	R\$ 696,09	R\$ 730,89	R\$ 767,44	R\$ 805,81	R\$ 846,10	R\$ 888,41
Inscrição 2	-	R\$ 1.000,00	R\$ 945,00	R\$ 887,25	R\$ 826,61	R\$ 762,94	R\$ 696,09	R\$ 730,89	R\$ 767,44	R\$ 805,81	R\$ 846,10
Inscrição 3	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 945,00	R\$ 887,25	R\$ 826,61	R\$ 762,94	R\$ 696,09	R\$ 730,89	R\$ 767,44	R\$ 805,81
Inscrição 4	-	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 945,00	R\$ 887,25	R\$ 826,61	R\$ 762,94	R\$ 696,09	R\$ 730,89	R\$ 767,44
Inscrição 5	-	-	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 945,00	R\$ 887,25	R\$ 826,61	R\$ 762,94	R\$ 696,09	R\$ 730,89
Inscrição 8	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 1.000,00	R\$ 1.050,00	R\$ 1.102,50	R\$ 1.157,63
	R\$ 1.000,00	R\$ 1.945,00	R\$ 2.832,25	R\$ 3.658,86	R\$ 4.421,81	R\$ 4.117,90	R\$ 3.903,79	R\$ 4.783,98	R\$ 4.813,18	R\$ 4.948,84	R\$ 5.196,28

Cenário da Tabela III											
Saldo Inscrição/Ano	Ano 0	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4	Ano 5	Ano 6	Ano 7	Ano 8	Ano 9	Ano 10
Inscrição 1	R\$ 1.000,00	R\$ 945,00	R\$ 887,25	R\$ 826,61	R\$ 762,94	R\$ 696,09	R\$ 730,89	R\$ 767,44	R\$ 805,81	R\$ 846,10	R\$ 888,41
Inscrição 2	-	R\$ 1.000,00	R\$ 829,50	R\$ 834,23	R\$ 839,19	R\$ 844,40	R\$ 886,62	R\$ 930,95	R\$ 977,49	R\$ 1.026,37	R\$ 1.077,69
Inscrição 3	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 945,00	R\$ 887,25	R\$ 826,61	R\$ 762,94	R\$ 696,09	R\$ 730,89	R\$ 767,44	R\$ 805,81
Inscrição 4	-	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 945,00	R\$ 887,25	R\$ 826,61	R\$ 762,94	R\$ 696,09	R\$ 730,89	R\$ 767,44
Inscrição 5	-	-	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 945,00	R\$ 887,25	R\$ 826,61	R\$ 762,94	R\$ 696,09	R\$ 730,89
Inscrição 8	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 1.000,00	R\$ 1.050,00	R\$ 1.102,50	R\$ 1.157,63
	R\$ 1.000,00	R\$ 1.945,00	R\$ 2.716,75	R\$ 3.605,84	R\$ 4.434,38	R\$ 4.199,35	R\$ 4.094,32	R\$ 4.984,03	R\$ 5.023,23	R\$ 5.169,39	R\$ 5.427,86

Tabela V – Comparação saldo remanescente Inscrição 2 nas tabelas II (não parcelada) e III (parcelada). Parcelamento como instrumento para rolagem da dívida

A tabela acima demonstra que, no ano de concessão do parcelamento, a inscrição 2 teve seu saldo devedor reduzido em razão da entrada. Entretanto, considerando as pequenas amortizações ao longo dos anos seguintes e a rescisão ocorrida no Ano 6, o saldo devedor no Ano 10 apresenta significativa elevação em relação ao cenário sem parcelamento especial. Observe-se que, no hipotético cenário de parcelamento da inscrição 2, previu-se o pagamento de uma entrada correspondente a 20% sobre o valor atualizado do débito, com ocorrência da rescisão no ano 6.

Tudo isso demonstra que a concessão de descontos e demais condições nos nefastos programas de parcelamento especial, além de não funcionar como mecanismo efetivo para regularização da situação fiscal das empresas, apenas estimula o inadimplemento e a rolagem das dívidas inscritas, sem esquecer do impacto negativo na expectativa de arrecadação presente e futura. Além disso e como demonstrado nas Tabelas III, IV e V, a concessão de parcelamentos especiais, fato alheio à vontade do órgão de cobrança da dívida ativa da União, impacta direta e negativamente no cálculo do “grau de realização da dívida”, especialmente quando adotada a metodologia tradicional.

EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS E BOAS PRÁTICAS NA MENSURAÇÃO DA EFICIÊNCIA ARRECADATÓRIA

A aferição da eficiência arrecadatária no Brasil, especialmente na forma adotada tradicionalmente, mostra-se em descompasso com as metodologias internacionalmente reconhecidas e aplicadas por administrações tributárias de países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Em diversos países, a mensuração da recuperação de créditos fiscais considera a

realidade operacional da cobrança, distinguindo, por exemplo, débitos discutidos judicialmente daqueles passíveis de cobrança imediata, além de permitir o expurgo de créditos formalmente reconhecidos como irrecuperáveis. Neste capítulo, examinam-se práticas adotadas em países como Alemanha, Polônia e Reino Unido, com base em estudo acadêmico especializado, a fim de evidenciar os elementos estruturais que conferem maior precisão e realismo à mensuração da eficiência da recuperação de créditos fiscais, em contraste com a abordagem adotada no Brasil.

Artigo publicado pela Doutora em Economia e professora da Universidade de Economia e Negócios da Polônia, Malgorzata Magdalena Hybka, intitulado *“Comparing Efficiency of Tax Debt Collection in Germany, Poland and the United Kingdom”*, revela como os países da OCDE enfrentam a questão dos débitos considerados irrecuperáveis ou sujeitos à discussão judicial, principalmente no que se refere à aferição dos índices de eficiência da recuperação dos créditos inadimplidos.

Conforme citado no referido artigo,

The OECD publications take into account two categories of tax debt: disputed and undisputed. Disputed tax arrears (tax debt) cover (s) all the tax claims that are subject to dispute, objection or litigation. Undisputed tax debt (collectible tax debt) is defined as the total amount of tax (default interest included) that is overdue for payment at the end of the tax year and which is not disputed by the taxpayer².

Além de distinguir as dívidas fiscais em “disputadas” e “incontestáveis”, a Administração Tributária de países como Alemanha, Polônia e Reino Unido tem a prerrogativa de extinguir ou desconsiderar os débitos considerados irrecuperáveis, baixando referidos valores do estoque de referência para cálculo de seus índices de eficiência.

*German tax law envisages a number of conditions in which tax debt may be remitted. In Germany, tax debt may, for example, be written off if the enforcement is ineffective, the taxpayer is in a difficult financial situation, or if there are other extraordinary circumstances, which the taxpayer could not have prevented, although he or she took all the available measures³.
[...]*

2 Op. Cit. p. 428-429. Em tradução livre: “Publicações da OCDE costumam separar as dívidas fiscais em duas categorias: disputadas e incontestáveis. As dívidas disputadas são aquelas sujeitas a algum tipo de reivindicação, objeção ou litígio. As dívidas fiscais incontestáveis são aquelas que estão atrasadas (inadimplidas) ao final do ano fiscal e que não são objeto de contestação pelo contribuinte.”

3 Op. Cit. p 432-433. Em tradução livre: “A lei tributária alemã prevê uma série de condições em que a dívida tributária pode ser remitida. Na Alemanha, a dívida tributária pode, por exemplo, ser cancelada se a execução for ineficaz, se o contribuinte se encontra numa situação financeira difícil ou se houver outras circunstâncias extraordinárias, que o contribuinte não poderia ter impedido, embora tenha tomado todas as medidas disponíveis”.

In Poland, the share of tax debt remitted to total tax debt is the lowest among the EU member states. In Poland, tax debt may be written off ex officio or on the request of the taxpayer if certain conditions are met (such as the important interest of the taxpayer or the public interest). Detailed data from the Ministry of Finance reveal that in the general amount of tax arrears in 2011, about 56.5% was in enforcement proceedings⁴.

[...]

The United Kingdom ranks second (after France) with respect to the relation of non-collectible tax debt to total tax debt. From the total amount of tax debt managed in 2010/2011 and 2011/2012, recovered was 56.6%. About 8.5% of this debt was remitted. Irrecoverable tax debt may be written off because there is no practical way to pursue the tax liability, for example, when the taxpayer cannot be traced or has gone bankrupt. HMRC may decide to remit the tax debt in the case of hardship or when the enforcement actions are unlikely to bring the amount exceeding the enforcement costs. The tax authorities may also reassess the tax liability, after having received additional information and as a result of this assessment cancel or amend the tax debt.⁵

Como se observa e em contraste com a experiência internacional, a metodologia tradicionalmente adotada no Brasil para fins de aferição do “grau de realização da dívida” desconsidera diversos aspectos importantes da dinâmica de recuperação de créditos inscritos, tais como:

- a) a janela de recuperação;
- b) a superavaliação do estoque de referência, ocasionada pela incidência de juros e pela existência de valores que já perderam a capacidade de gerar benefícios econômicos, ainda que momentaneamente, como é o caso dos débitos considerados irrecuperáveis e os suspensos por decisão judicial;
- c) o impacto negativo dos parcelamentos especiais na expectativa de arrecadação, o que permite a rolagem da dívida e a consequente elevação do saldo devedor remanescente.

4 Op. Cit. p. 434. Em tradução livre: “Na Polônia, a relação entre a dívida fiscal remitida e a dívida tributária total é a mais baixa entre os Estados membros da UE. Na Polônia, a dívida fiscal pode ser cancelada de ofício ou a pedido do contribuinte se certas condições forem cumpridas (como o interesse importante do contribuinte ou o interesse público). Os dados detalhados do Ministério das Finanças revelam que, no montante geral de atrasos em impostos em 2011, cerca de 56,5% estavam nos processos de execução”.

5 Op. Cit. p. 437. Em tradução livre: “O Reino Unido ocupa o segundo lugar (após a França) no que diz respeito à relação da dívida tributária incobrável com a dívida tributária total. Do total da dívida tributária administrada em 2010/2011 e 2011/2012, recuperou-se 56,6%. Cerca de 8,5% dessa dívida foi remitida. A dívida fiscal irrecuperável pode ser cancelada quando não houver meio prático de perseguir o responsável fiscal, por exemplo, quando o contribuinte não pode ser rastreado ou faleceu. A HMRC pode decidir remitir a dívida tributária em caso de dificuldades ou quando improvável que as ações de execução tragam o montante que exceda os custos de execução. As autoridades fiscais também podem reavaliar o passivo tributário, depois de ter recebido informações adicionais e, como resultado dessa avaliação, cancelar ou alterar a dívida tributária”.

Diante das limitações evidenciadas, constata-se que a metodologia tradicionalmente empregada para aferição do “grau de realização da dívida” não apenas distorce a realidade da cobrança da dívida ativa no Brasil, como também compromete a formulação de diagnósticos precisos sobre a eficiência da atuação estatal. Ao ignorar fatores estruturais como a janela efetiva de recuperação, a superavaliação do estoque de referência e os efeitos adversos de parcelamentos especiais e discussões judiciais, a métrica atualmente utilizada produz indicadores artificiais e inconsistentes com a complexidade da cobrança de créditos públicos. Nesse contexto, torna-se imprescindível o desenvolvimento de uma metodologia alternativa que seja capaz de refletir, com maior fidelidade, a dinâmica real de recuperação da dívida ativa, à luz das melhores práticas internacionais e das especificidades do ordenamento jurídico brasileiro. É exatamente essa proposta que se apresenta no capítulo seguinte.

PROPOSTA DE NOVA METODOLOGIA PARA AFERIÇÃO DA EFICIÊNCIA ARRECADATÓRIA DA DÍVIDA ATIVA

Dessa forma, com base em tais aspectos e nas práticas adotadas por outros países, acreditamos que a melhor metodologia para cálculo do índice de eficiência da recuperação de créditos inscritos deve desconsiderar o estoque que perdeu a capacidade de gerar benefícios econômicos futuros e considerar não o valor arrecadado em um único ano, mas o valor total arrecadado durante toda a “janela de recuperação”. Ademais disso, também é incorreto considerar apenas o estoque do ano de observação, visto que os valores recuperados durante a “janela de recuperação” amortizaram parte do referido estoque, de forma que devem ser adicionados para composição do que chamamos de “estoque de referência”. Em outras palavras, o “grau de realização da dívida ativa” deve corresponder à razão entre o valor recuperado na “janela de recuperação” e o valor em condições de recuperação naquele mesmo período (estoque de referência).

A equação para cálculo do “grau de realização da dívida”, nos termos ora propostos, pode ser assim definida:

$$\text{GRD} = \frac{\sum_{i=t-n+1}^t x_i}{Ea_t - Ei_t + \sum_{i=t-n+1}^t y_i + \sum_{i=t-n+1}^t z_i - Esdj}$$

Equação I – Grau de Realização da Dívida

Onde:

GRD : Grau de Realização da Dívida;

t : Ano de observação (ano atual da análise);

n : Número de anos da janela de recuperação (janela regressiva);

x_i : Valor recuperado no ano i (com i variando de $t - n + 1$ até t);

y_i : Estoque extinto por pagamento integral no ano i ;

z_i : Estoque extinto por amortização parcial no ano i ;

Ea_t : Estoque no ano de observação t ;

Ei_t : Estoque considerado irrecuperável no ano de observação t ;

$Esdj$: Estoque suspenso por decisão judicial no ano de observação t .

Aplicando a fórmula acima aos dados constantes nas Tabelas I, II e III, temos os seguintes cenários para cálculo do GRD ⁶:

Cenário da Tabela I											
Saldo Inscrição/Ano	Ano 0	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4	Ano 5	Ano 6	Ano 7	Ano 8	Ano 9	Ano 10
Inscrição 1	R\$ 1.000,00	R\$ 945,00	R\$ 887,25	R\$ 826,61	R\$ 762,94	R\$ 696,09	R\$ 730,89	R\$ 767,44	R\$ 805,81	R\$ 846,10	R\$ 888,41
Inscrição 2	-	R\$ 1.000,00	R\$ 945,00	R\$ 887,25	R\$ 826,61	R\$ 762,94	R\$ 696,09	R\$ 730,89	R\$ 767,44	R\$ 805,81	R\$ 846,10
Inscrição 3	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 945,00	R\$ 887,25	R\$ 826,61	R\$ 762,94	R\$ 696,09	R\$ 730,89	R\$ 767,44	R\$ 805,81
Inscrição 4	-	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 945,00	R\$ 887,25	R\$ 826,61	R\$ 762,94	R\$ 696,09	R\$ 730,89	R\$ 767,44
Inscrição 5	-	-	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 945,00	R\$ 887,25	R\$ 826,61	R\$ 762,94	R\$ 696,09	R\$ 730,89
	R\$ 1.000,00	R\$ 1.945,00	R\$ 2.832,25	R\$ 3.658,86	R\$ 4.421,81	R\$ 4.117,90	R\$ 3.903,79	R\$ 3.783,98	R\$ 3.763,18	R\$ 3.846,34	R\$ 4.038,66

Cenário da Tabela II											
Saldo Inscrição/Ano	Ano 0	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4	Ano 5	Ano 6	Ano 7	Ano 8	Ano 9	Ano 10
Inscrição 1	R\$ 1.000,00	R\$ 945,00	R\$ 887,25	R\$ 826,61	R\$ 762,94	R\$ 696,09	R\$ 730,89	R\$ 767,44	R\$ 805,81	R\$ 846,10	R\$ 888,41
Inscrição 2	-	R\$ 1.000,00	R\$ 945,00	R\$ 887,25	R\$ 826,61	R\$ 762,94	R\$ 696,09	R\$ 730,89	R\$ 767,44	R\$ 805,81	R\$ 846,10
Inscrição 3	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 945,00	R\$ 887,25	R\$ 826,61	R\$ 762,94	R\$ 696,09	R\$ 730,89	R\$ 767,44	R\$ 805,81
Inscrição 4	-	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 945,00	R\$ 887,25	R\$ 826,61	R\$ 762,94	R\$ 696,09	R\$ 730,89	R\$ 767,44
Inscrição 5	-	-	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 945,00	R\$ 887,25	R\$ 826,61	R\$ 762,94	R\$ 696,09	R\$ 730,89
Inscrição 8	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 1.000,00	R\$ 1.050,00	R\$ 1.102,50	R\$ 1.157,63
	R\$ 1.000,00	R\$ 1.945,00	R\$ 2.832,25	R\$ 3.658,86	R\$ 4.421,81	R\$ 4.117,90	R\$ 3.903,79	R\$ 4.783,98	R\$ 4.813,18	R\$ 4.948,84	R\$ 5.196,28

Cenário da Tabela III											
Saldo Inscrição/Ano	Ano 0	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4	Ano 5	Ano 6	Ano 7	Ano 8	Ano 9	Ano 10
Inscrição 1	R\$ 1.000,00	R\$ 945,00	R\$ 887,25	R\$ 826,61	R\$ 762,94	R\$ 696,09	R\$ 730,89	R\$ 767,44	R\$ 805,81	R\$ 846,10	R\$ 888,41
Inscrição 2	-	R\$ 1.000,00	R\$ 829,50	R\$ 834,23	R\$ 839,19	R\$ 844,40	R\$ 886,62	R\$ 930,95	R\$ 977,49	R\$ 1.026,37	R\$ 1.077,69
Inscrição 3	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 945,00	R\$ 887,25	R\$ 826,61	R\$ 762,94	R\$ 696,09	R\$ 730,89	R\$ 767,44	R\$ 805,81
Inscrição 4	-	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 945,00	R\$ 887,25	R\$ 826,61	R\$ 762,94	R\$ 696,09	R\$ 730,89	R\$ 767,44
Inscrição 5	-	-	-	-	R\$ 1.000,00	R\$ 945,00	R\$ 887,25	R\$ 826,61	R\$ 762,94	R\$ 696,09	R\$ 730,89
Inscrição 8	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 1.000,00	R\$ 1.050,00	R\$ 1.102,50	R\$ 1.157,63
	R\$ 1.000,00	R\$ 1.945,00	R\$ 2.716,75	R\$ 3.605,84	R\$ 4.434,38	R\$ 4.199,35	R\$ 4.094,32	R\$ 4.984,03	R\$ 5.023,23	R\$ 5.169,39	R\$ 5.427,86

Tabela VI – Valor atualizado das inscrições que perderam a capacidade de gerar benefícios econômicos no ano 10, nos cenários descritos nas tabelas I, II e III

GRD – Cenário da Tabela I

$\sum_{i=t-n+1}^t$	= Vlr Arrecadado (Ano 10) + Vlr Arrecadado (Ano 9) + ... Vlr Arrecadado (Ano 6) = R\$ 500,00+ R\$ 500,00 + ... + R\$ 500,00 = R\$ 2.500,00
Ea_t	= R\$ 9.866,89
Ei_t	= R\$ 4.038,66
$\sum_{i=t-n+1}^t$	= 0. Nos exemplos considerados, nenhuma inscrição sofreu extinção total por pagamento.
$\sum_{i=t-n+1}^t$	= Vlr Arrecadado (Ano 10) + Vlr Arrecadado (Ano 9) + ... Vlr Arrecadado (Ano 6) = R\$ 500,00+ R\$ 500,00 + ... + R\$ 500,00 = R\$ 2.500,00
$Esdj$	= 0, não definido no exemplo

$$GRD = \frac{R\$ 2.500,00}{R\$ 9.866,89 - R\$ 4.038,66 + R\$ 2.500,00} = 0,300183 \text{ ou } 30,0183\%$$

6 Sem considerar a correção dos valores arrecadados.

GRD – Cenário da Tabela II

$\sum_{i=t-n+1}^t$	= Vlr Arrecadado (Ano 10) + Vlr Arrecadado (Ano 9) + ... Vlr Arrecadado (Ano 6) = R\$ 400,00+ R\$ 400,00 + ... + R\$ 500,00 = R\$ 2.200,00
Ea_t	= R\$ 10.197,90
Ei_t	= R\$ 4.038,66
$\sum_{i=t-n+1}^t$	= 0. Nos exemplos considerados, nenhuma inscrição sofreu extinção total por pagamento.
$\sum_{i=t-n+1}^t$	= Vlr Arrecadado (Ano 10) + Vlr Arrecadado (Ano 9) + ... Vlr Arrecadado (Ano 6) = R\$ 400,00+ R\$ 400,00 + ... + R\$ 500,00 = R\$ 2.200,00
$Esdj$	= R\$ 1.157,63

$$GRD = \frac{R\$ 2.200,00}{R\$ 10.197,90 - R\$ 4.038,66 + R\$ 2.200,00 - R\$ 1.157,63} = 0,305486 \text{ ou } 30,548\%$$

GRD – Cenário da Tabela III

$\sum_{i=t-n+1}^t$	= Vlr Arrecadado (Ano 10) + Vlr Arrecadado (Ano 9) + ... Vlr Arrecadado (Ano 6) = R\$ 400,00+ R\$ 500,00 + ... + R\$ 400,00 = R\$ 2.100,00
Ea_t	= R\$ 10.429,49
Ei_t	= R\$ 4.270,24
$\sum_{i=t-n+1}^t$	= 0. Nos exemplos considerados, nenhuma inscrição sofreu extinção total por pagamento.
$\sum_{i=t-n+1}^t$	= Vlr Arrecadado (Ano 10) + Vlr Arrecadado (Ano 9) + ... Vlr Arrecadado (Ano 6) = R\$ 400,00+ R\$ 500,00 + ... + R\$ 400,00 = R\$ 2.100,00
$Esdj$	= R\$ 1.157,63

$$GRD = \frac{R\$ 2.100,00}{R\$ 10.429,49 - R\$ 4.270,24 + R\$ 2.100,00 - R\$ 1.157,63} = 0,295707 \text{ ou } 29,570\%$$

Como se observa, a aplicação da metodologia proposta, como modelo para aferição da eficiência na recuperação de créditos inscritos em dívida ativa da União, além de estar alinhada aos conceitos e diretrizes adotados por países membros da OCDE, que desconsideram as dívidas irre recuperáveis, bem como aquelas objeto de discussão pelo contribuinte, melhor representa a dinâmica de recuperação de créditos no Brasil, fortemente impactada pelo alto grau de litígio envolvendo questões tributárias, pela morosidade do Poder Judiciário, pela sucessiva concessão de parcelamentos especiais e pela ausência de poderes mais concretos para Administração Tributária cobrar as dívidas inadimplidas.

No cenário descrito na Tabela I, o “grau de realização da dívida” no ano 10 alcança 30,02%. Isso porque, repita-se, no cenário hipotético vislumbrado, temos uma taxa constante de arrecadação na ordem de 10% do valor de cada inscrição por ano (R\$ 100,00), com esgotamento ao final de 5 anos. Da mesma forma, a taxa de

inscrição ano a ano se mantém constante (R\$ 1.000,00 por ano), bem como a taxa de atualização dos débitos inscritos (5% ao ano). Em assim sendo, considerando uma janela de recuperação de 5 anos, a relação entre o valor total arrecadado no período e o estoque de referência (estoque do ano de observação, amortizado pelo valor dos débitos considerados irrecuperáveis e recomposto em relação às amortizações parciais no mesmo período) é a metodologia que melhor representa a eficiência da recuperação do estoque hipotético em questão.

Já no cenário descrito na Tabela II, se considerarmos a metodologia adotada pelo TCU – Acórdão nº 1320/2017 – Plenário (TC 012.659/2017-7) –, o “grau de realização da dívida” cairia de 5,07% para 3,92%. A queda do índice poderia significar ineficiência do órgão responsável pela cobrança, quando, na verdade, foi a metodologia adotada que depreciou o indicador por não considerar a particularidade da ‘inscrição 8’. Consoante já afirmado, a suspensão de uma inscrição por ordem judicial é fato completamente alheio à vontade do credor e interfere diretamente nos requisitos de existência e validade do próprio débito, além de impedir a prática de qualquer ato de cobrança. Dessa forma, a metodologia correta deve desconsiderar referido valor do cálculo do “grau de realização de dívida”, seja porque o débito é considerado momentaneamente “incobrável”, seja porque, em razão da discussão judicial, a própria existência do crédito passa a ser incerta. Nessa esteira, aplicando a equação I ao cenário da Tabela II, temos um GRD de 30,55% no ano 10, índice esse superior ao cenário descrito na Tabela I.

Por fim, o cenário descrito na Tabela III (‘Inscrição 2’ com parcelamento especial) se revela o pior de todos. Isso porque a concessão do benefício fiscal reduziu a expectativa de arrecadação e permitiu a rolagem da dívida, aumentando significativamente o estoque no ano 10. Ainda que as inscrições consideradas irrecuperáveis sejam abatidas do estoque de referência, a queda da arrecadação e a correção do saldo devedor total depreciaram o GRD para o patamar de 29,57%, inferior, portanto, ao GRD dos demais cenários.

O GRD DA PGFN

O gráfico da Figura II apresenta a evolução temporal do Grau de Realização da Dívida (GRD) no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), conforme a metodologia proposta neste trabalho. A linha principal do gráfico exhibe variações mensais entre março de 2022 e maio de 2025, com o GRD mensurado pela razão entre o valor recuperado na janela de recuperação e o estoque ajustado (excluindo créditos irrecuperáveis e suspensos), conforme apresentado na Equação I. O menor percentual registrado no período foi de 25,68% no mês de setembro de 2023, enquanto o maior desempenho é o registrado na extração mais recente, maio de 2025, no patamar de 28%.

Apesar da variação parecer acentuada em razão da escala utilizada no gráfico, estamos falando de uma banda de variação de apenas 2,30 pontos percentuais entre o máximo e mínimo ao longo do período. A linha média marca o patamar de 26,67%, servindo de referência para avaliar os desvios positivos e negativos em relação ao padrão histórico recente

Essa variação é natural e decorre da dinâmica do estoque inscrito em dívida ativa, com novas inscrições a cada dia, novos valores arrecadados, reavaliações mensais do estoque considerado irrecuperável e variações nos valores suspensos por decisão judicial.

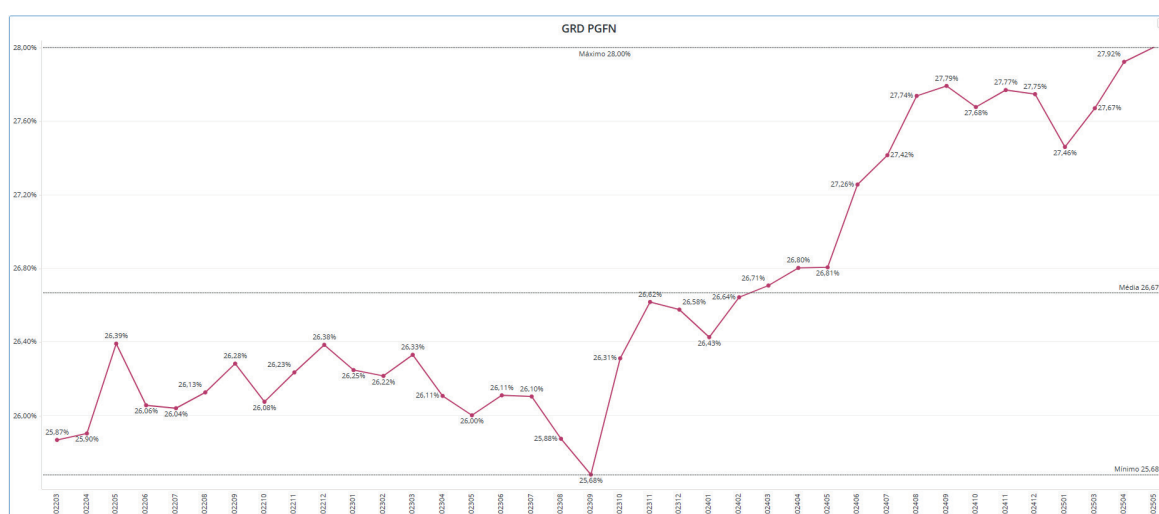


Figura III – Evolução do GRD da PGFN entre 03/2023 e 05/2025

A trajetória de elevação do Grau de Realização da Dívida (GRD) ao longo dos últimos períodos evidencia uma mudança positiva na eficiência da recuperação dos créditos inscritos em dívida ativa da União. Essa trajetória revela não apenas uma melhora concreta nos mecanismos de cobrança, mas também um amadurecimento institucional no uso de dados e tecnologias aplicadas à atividade arrecadatória.

Conforme destacam Xavier e Angeli (2024), medidas como a intensificação do uso da transação tributária como forma de resolução consensual do passivo, a ampliação das estratégias de combate à fraude fiscal, o fortalecimento da recuperação de créditos com base na análise da capacidade de pagamento presumida (Capag-P) e o uso de modelos de *scoring* para seleção de estratégias têm se mostrado fundamentais para otimizar a eficiência arrecadatória. Tais projetos vêm se consolidando como instrumentos eficazes para maximizar a eficiência e a racionalidade na atuação da PGFN.

CONCLUSÃO

Demonstra-se, com base nos dados e fundamentos aqui apresentados, que a metodologia adotada pelo Tribunal de Contas da União – conforme disposto

no Acórdão nº 1320/2017 – Plenário (TC 012.659/2017-7) – revela-se limitada para aferição precisa da eficiência arrecadatória da dívida ativa da União. Isso porque desconsidera aspectos essenciais da dinâmica de recuperação de créditos, como a exclusão de valores considerados irrecuperáveis ou suspensos por decisão judicial, além de adotar como referência um estoque acumulado ao longo de vários exercícios financeiros, comparado a uma arrecadação pontual de apenas um ano. Tal abordagem gera distorções relevantes e tende a subestimar o desempenho da Administração Pública, como evidenciado no Gráfico II.

Em contraponto, a proposta metodológica desenvolvida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – formalizada na Equação I deste estudo – adota um critério mais realista e tecnicamente alinhado às boas práticas internacionais, notadamente às diretrizes da OCDE. Ao considerar a janela efetiva de recuperação, o estoque ajustado ao risco de cobrança e a exclusão de valores litigiosos ou irrecuperáveis, essa metodologia assegura uma mensuração mais fidedigna da eficiência arrecadatória e da efetividade da atuação estatal.

Dessa forma, conclui-se que a fórmula apresentada neste trabalho representa importante avanço conceitual e prático na mensuração do “grau de realização da dívida ativa”, servindo não apenas como instrumento de avaliação gerencial mais acurado, mas também como referência para o aprimoramento das políticas públicas voltadas à cobrança dos créditos fiscais.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1320/2017 – Plenário** (TC 012.659/2017-7). Relator: Ministro Bruno Dantas. Julgado em 07 jun. 2017. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br>. Acesso em: 20 jul. 2025.

HYBKA, Malgorzata Magdalena. Comparing efficiency of tax debt collection in Germany, Poland and the United Kingdom. **Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu**, v. 2015, n. 4(232), p. 72–84, 2015. Disponível em: <https://bazekon.uek.krakow.pl/rekord/93046051815>. Acesso em: 17 jul. 2025.

OECD. **Managing tax debt: recent practices and emerging issues**. Forum on Tax Administration: Compliance Sub-group. Paris: OECD, 2013. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/administration/Managing-Tax-Debt.pdf>. Acesso em: 18 jul. 2025.

XAVIER, Daniel; ANGELI, Cassiano. **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. *Anais...* Brasília: PGFN, 2024. p. 38–57.

XAVIER, Daniel de Saboia. MORAIS, Cristiano N. Lins. **A classificação dos créditos inscritos em DAU**. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas-acervo/contraditorio/a-classificacao-dos-creditos-inscritos-em-dau-10072017>. Acesso em: 15 jul. 2025.

20

REFORMA TRIBUTÁRIA E GOVERNANÇA NACIONAL DA DÍVIDA ATIVA: POR UM CONTROLE DE JURIDICIDADE NA APURAÇÃO E INSCRIÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.....	427

Daniel Giotti de Paula

INTRODUÇÃO.....	427
DE VOLTA AO PASSADO: RAÍZES HISTÓRICAS DO CONTROLE DE LEGALIDADE DA DÍVIDA ATIVA COMO UM DEVER ESTATAL E SUA EFICÁCIA REDUZIDA AO LONGO DOS ANOS.....	428
DE VOLTA A UM PASSADO MENOS REMOTO: O FIM DO MITO DA EXECUÇÃO FISCAL COMO MÉTODO NORMAL DE COBRANÇA DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS E A ERA DOS MEIOS ADEQUADOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS.....	430
CRIANDO-SE UM PRESENTE: O CONTROLE DE LEGALIDADE DA DÍVIDA ATIVA COMO DIREITO SUBJETIVO DO CONTRIBUINTE.....	435
POR UM CONTROLE DE JURIDICIDADE DA DÍVIDA ATIVA.....	437
REFORMA TRIBUTÁRIA E DÍVIDA ATIVA: BASES PARA UMA GOVERNANÇA NACIONAL DA DÍVIDA ATIVA.....	440
CONCLUSÃO.....	443
REFERÊNCIAS.....	444

REFORMA TRIBUTÁRIA E GOVERNANÇA NACIONAL DA DÍVIDA ATIVA: POR UM CONTROLE DE JURIDICIDADE NA APURAÇÃO E INSCRIÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

Daniel Giotti de Paula¹

RESUMO: A cultura jurídico-tributária nacional tem passado por muitas transformações. Mudanças legislativas, em nível constitucional e na legislação tributária, alterações jurisprudenciais e elaborações doutrinárias desconstruindo antigos dogmas na relação entre Fiscos, Fazendas Públicas e cidadãos, colocam em xeque o antigo modelo de controle de legalidade da dívida ativa, dever estatal que fora relegado a segundo plano, funcionando como uma legislação meramente simbólica por anos. Passa-se agora à fase de um controle de juridicidade dos créditos tributários, ao serem apurados e inscritos em dívida ativa, sobretudo no contexto da reforma tributária, que colocou “palavras, palavras [e mais] palavras” na Constituição e no ordenamento jurídico como um todo, propondo-se um giro hermenêutico e um giro pragmático neste tema. Assim, realça-se o protagonismo das Procuradorias na apuração e inscrição dos créditos tributários, e a Governança Nacional da Dívida Ativa surge como realidade indelével a ser concretizada normativamente

PALAVRAS-CHAVE: Reforma tributária; dívida ativa. Microssistema de cobrança de créditos tributários. Governança Nacional da Dívida Ativa. Cultura jurídica. Controle de juridicidade.

INTRODUÇÃO

“Polônio: (...) Que estais lendo, meu senhor?
Hamlet: Palavras, palavras, palavras” (Shakespeare, 2017, p. 243)².

-
- 1 Procurador da Fazenda Nacional. Doutor em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ. Mestre em Teoria do Estado e Direito Constitucional pela PUC-Rio. Professor de Direito Tributário e Financeiro.
 - 2 Trata-se de trecho do Ato 2, da cena 2, de Hamlet, quando ele entra na Sala do Castelo, lendo um livro, sendo observado pela Rainha, sua mãe, e Polônio, Conselheiro de Estado, passando a dialogar com ambos.

Um dos maiores problemas na prática tributária nacional, que angustia tanto advogados públicos, quanto advogados privados, cinge-se à qualidade da dívida ativa gerida por entidades e órgãos da Administração Pública.

Alguns erros na formação das certidões de dívida ativa reforçam essa preocupação, apontando para a necessidade de uma política fiscal permanente de revisão de legalidade antes de implementadas as cobranças judiciais ou extrajudiciais.

Sabe-se que o direito positivo brasileiro há muito coloca como um dever jurídico para os agentes públicos exercerem o controle de legalidade, mas nem sempre se teve isso como autêntica prática institucionalizada nas esferas da Federação.

A realidade mudou, e segue se consolidando uma era de melhoria na gestão da dívida ativa nacional.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), inicialmente, e, mais recentemente, as Procuradorias Estaduais e Municipais implementaram medidas de maior controle da legalidade de suas dívidas ativas, percebendo o risco de condenações em ônus sucumbenciais e, ainda mais importante, o desperdício de energia institucional utilizado na cobrança de dívidas pobres.

Nos últimos anos também se assistiu a uma revolução cultural, sepultando-se a anacrônica ideia de que o método normal de cobrança de dívidas tributárias se daria pelos executivos fiscais, apostando-se em uma série de métodos outros e mais adequados para a resolução dos conflitos tributários.

Neste cenário, exsurge a pergunta se a reforma tributária, tanto em nível constitucional, quanto em sede infraconstitucional, impactará na cobrança da dívida ativa, sobretudo em seu controle.

Para se chegar à resposta, este artigo tratará do histórico normativo e institucional da dívida ativa brasileira, enunciará as balizas do chamado controle formal da legalidade, que imperou por décadas no Brasil e, após, elucidar-se-á o cenário cultural do novo microsistema de cobrança da dívida ativa e se explicitará como ele se conecta à reforma tributária.

Com isso, pretende-se demonstrar como se caminha para um controle substancial e dinâmico da dívida tributária, chamado de controle de juridicidade, em um périplo que passa por uma volta ao passado, uma análise do presente e uma aposta no futuro que a reforma tributária pode trazer.

Ao final, indica-se como a criação de uma governança nacional da dívida ativa reforçaria o controle de juridicidade da dívida ativa em todas as esferas da Federação.

DE VOLTA AO PASSADO: RAÍZES HISTÓRICAS DO CONTROLE DE LEGALIDADE DA DÍVIDA ATIVA COMO UM DEVER ESTATAL E SUA EFICÁCIA REDUZIDA AO LONGO DOS ANOS

Geraldo Ataliba e Cléber Giardino (1982, pp. 332) resgatam que, desde 1850, com o Decreto nº 736, de 1850, cabeia ao órgão jurídico do Ministério do Tesouro

“exercer o rigoroso controle dos processos de constituição da dívida ativa”, protegendo-se, “concomitantemente, de modo equilibrado, os interesses do fisco e os direitos dos contribuintes”.

Desde 1888, com o Decreto nº 9.885, requer-se “explicitamente a observância dos requisitos de ‘liquidez e certeza’ da dívida” (Ataliba e Giardino, 1982, p. 332).

Não cabe fazer o longo inventário de toda a legislação tributária existente sobre o tema, mas a referência a esses dois diplomas da época do Império mostra como é da tradição normativa brasileira a existência de algum controle de legalidade da dívida ativa.

Calha, porém, analisar leis mais recentes – e ainda vigentes – sobre o tema.

Em 1964, com a edição da Lei Federal nº 4.320, acentuou-se no Brasil a preocupação com as finanças públicas, tentando-se trazer racionalidade para o controle dos gastos públicos e obtenção das receitas.

Entre várias mudanças impactantes no cenário financeiro e tributário, o artigo 39 da lei passou a prever, em seu parágrafo primeiro, que os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, “exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título”.

Do texto se extrai a necessidade de controle de legalidade por, ao menos, três fundamentos: 1. a inscrição deve se dar na forma da lei; 2. deve-se apurar a liquidez e a certeza da dívida, donde se exigir que se espelhe em cobrança de tributo legalmente válido; e 3) ainda a respectiva escrituração deve estar conforme as normas de contabilidade pública.

Em lição clássica do Direito Administrativo brasileiro, afirma-se que “a certeza se refere ao título probatório, e a liquidez à quantia cobrada” (Fagundes, 1957, p. 357).

Para Heleno Taveira Tôrres (2007, p. 99),

A dívida tributária, líquida quanto à correta determinação do quantum debeatur, será certa porque previamente provada pelo título público que a ampara, regularmente inscrita e dotado, o documento que a veicula, de todos os requisitos legais.

Ele ainda percebeu que o Código Tributário Nacional, nos seus artigos 201 a 204, constituiria uma “espécie de estatuto de toda a fase de cobrança do crédito tributário, pela afirmação dos requisitos para sua regular constituição, meios de controle e direitos do contribuinte” (Tôrres, 2007, pp. 97-98).

Com a edição do Código Tributário Nacional (CTN), a Lei Federal nº 5.721, em 1965, então, ficou mais claro que dívida ativa tributária advém de crédito tributário regularmente inscrito, precedido por lançamento hígido – ou outra forma de constituição admitida no direito positivo –, que indique quem deve, a quem se deve e

o que deve, além dos consectários lógicos – juros, multas de mora e punitiva, encargo legal -, não podendo estar fulminada pela decadência do direito de constituir e pela prescrição da pretensão de cobrar.

Essa era uma leitura razoável das Leis nº 4.320, de 1964, e nº Lei 5.721, de 1965, que deveria ter consolidado um controle formal de legalidade da inscrição em dívida ativa desde então, evitando que fossem cobradas dívidas inconstitucionais ou ilegais em abstrato, porque seriam inexigíveis, ou, ainda, que não qualificassem os elementos do fato gerador ou estivessem decaídas e prescritas, porque seriam ilíquidas e incertas.

O arcabouço normativo do controle de legalidade da dívida ativa, inclusive para a não-tributária, se sofisticou, finalmente, com a edição da Lei Federal nº 6.830, de 1980 - a chamada Lei de Execução Fiscal (LEF) -, cujo parágrafo terceiro do artigo 3º estabeleceu que “a inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito”.

Apesar deste avanço normativo, no regime anterior à Constituição da República de 1988, uma prática estatal autoritária, ou, pelo menos, hierarquizada, inibia a plena concretização deste dever estatal, o que se permite conjecturar que a eficácia social do comando normativo era reduzida.

Compreendia-se a revisão de legalidade da dívida ativa como mera legislação-simbólica, algo que se aproxima da concepção teórica de Marcelo Neves (2007, p. 106), sobrepondo-se uma prática de respeitar o dever estatal de controle da legalidade em prol da consecução de interesses arrecadatórios³.

Havia um entulho autoritário na mentalidade publicista brasileira, até porque isso refletia o direito positivado ao longo do tempo.

Voltando a raízes históricas mais remotas, o artigo 115, do Decreto nº 9.957, de 1912, restringia como matéria de defesa nos executivos fiscais a quitação, a prescrição e as nulidades processuais.

Reitere-se que o contexto social, influenciando a doutrina publicista nacional, sobrepôs um dever estatal de cobrar os créditos tributários, indisponíveis, que mitigou o dever estatal de prévio controle de legalidade destes créditos tributários.

Vigia no Direito Público brasileiro a ideia da supremacia do interesse público sobre o privado como um verdadeiro axioma, princípio implícito que “determinava a invariável preponderância dos interesses públicos sobre os privados, em todas as hipóteses de colisões e conflitos, segundo Débora Giotti de Paula (2020, pp. 120-121).

Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy (2009), pesquisando a doutrina nacional e a jurisprudência do STF até a época de publicação de seu artigo, constatou que não se define objetivamente o que seja interesse público na tradição brasileira.

3 Marcelo Neves (2007, p. 106) trata do tema na perspectiva constitucional, mas nada impede que se considere existente também uma legislação simbólica, meramente semântica, funcionando como “mero instrumento dos ‘donos do poder’, não para sua limitação ou controle!”

No plano da interpretação e da aplicação do Direito Tributário, esse estado de coisas doutrinário e jurisprudencial redundou na adoção de uma argumentação tendencialmente favorável à proteção dos créditos tributários, compreendidos como indisponíveis, justamente por se consubstanciarem em interesses públicos.

Assim, na dúvida sobre ser inconstitucional ou não um tributo, os agentes públicos entendiam-no como constitucional; na dúvida sobre a legalidade de uma exigência tida como tributária, optava-se por entendê-la como legal; na dúvida sobre a liquidez e a certeza sobre a dívida regularmente inscrita, natural afastar qualquer alegação de iliquidez e incerteza⁴.

Os exemplos para demonstrar isso existem aos montes, mas se pode recordar dois bem eloquentes e que tocam aos prazos para constituição e cobrança de créditos tributários.

O primeiro de repercussão nacional se refere aos vinte anos que foram necessários para o Supremo Tribunal Federal afirmar que eram inconstitucionais os prazos de dez anos previstos para as cobranças de contribuições previdenciárias com base nos Artigos 45 e 46 da Lei Federal nº 8.212 de 1991⁵.

Em nível municipal, Luís Gustavo Levate e Luiza Pinto Coelho Franco (2024, p. 291) trouxeram o entendimento do Município de Belo Horizonte, mantido por décadas, no sentido de que para créditos não-tributários inscritos em dívida ativa se valia do prazo do Código de Civil de vinte anos para o exercício da ação de cobrança, exemplo a aclarar como as questões de legalidade da dívida ativa não-tributária também não passavam por um verdadeiro controle de legalidade.

Não se pode esquecer que o artigo 3º da Lei Federal n. 6830, de 1980, definiu que “a Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez”.

Embora seja uma presunção relativa, as dificuldades impostas para comprovar o contrário, como se sabe, podem gerar a impossibilidade de se provar que um fato não ocorreu.

Em sendo a inscrição em dívida ativa ato do processo administrativo que vai da constituição do crédito tributário até a formação de base documental necessária para a cobrança administrativa ou de título para sua cobrança judicial, pode-se concordar com Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva (2022, p. 32) no sentido de que presunção de legitimidade do ato administrativo levou à inversão do ônus da prova para o contribuinte ter que comprovar a invalidade de um lançamento ou, diria eu, de qualquer outro ato administrativo.

4 Retomo aqui uma manifestação do Ministro Sepúlveda Pertence durante a apresentação de seu voto-vista na ADIn n.º 2, quando contou que, “em certa feita, foi consultado por técnicos de determinado setor governamental sobre uma proposta de decreto-lei, advertindo-os de que o ato normativo não passaria “pelo primeiro juiz de plantão”, pois a ‘inconstitucionalidade é bradante’. Os técnicos teriam lido dito que não possuíam expertise para discutir sobre inconstitucionalidade, mas, tomando determinada lei ‘X’ como exemplo, informaram que a arrecadação dela estava em 85%, ‘porque a maioria [dos contribuintes] não vai a juízo’” (PAULA 2023).

5 Ver o voto do Ministro Gilmar Mendes no RE nº 560.626 (BRASIL, STF, Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. em 12.06.2008, DJ em 05.12.2008).

A prevalência desta ideia segue, inclusive na jurisprudência do STJ, como se pode ver em acórdão relatado pelo Ministro Herman Benjamin, em um julgado de 2018:

[...]

8. Deve o sujeito passivo da obrigação tributária, a fim de elidir a presunção de legitimidade da CDA, demonstrar com provas idôneas e inequívocas a não ocorrência do fato gerador do tributo, mostrando-se insuficiente a mera declaração realizada perante a Administração Fazendária de outro ente federativo” (BRASIL, STJ, REsp nº 1.734.072 – MT, 2ª Turma, j. em 22.05.2018).

Não bastasse essa conjectura, o tímido controle formal de legalidade da dívida ativa parece ter sido estimulado por uma ideia constitucional fora de lugar que o Supremo Tribunal Federal demorou a superar: a de que o método normal de cobrança de créditos tributários se dava pela via da execução fiscal, colocando-se em xeque outras formas possíveis, apontadas como possíveis sanções políticas ou sanções tributárias obliquas, interditando-se um debate que se fazia necessário em busca da máxima efetividade de cobrar tributos devidos.

DE VOLTA A UM PASSADO MENOS REMOTO: O FIM DO MITO DA EXECUÇÃO FISCAL COMO MÉTODO NORMAL DE COBRANÇA DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS E A ERA DOS MEIOS ADEQUADOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS

Virou lugar-comum falar-se em baixa eficiência da execução fiscal. As causas para isso são múltiplas e de origens diversas.

Demora na fiscalização, constituição e cobrança pelo Poder Executivo, apatia do Legislativo na aprovação de novos meios de cobrança e aprimoramento da legislação tributária – a ausência de uma lei nacional do processo administrativo talvez seja o exemplo mais gritante –, além da formação de uma jurisprudência que mitiga as garantias do exequente, são ingredientes importantes para explicar o estado de coisas, que gerou um passivo tributário que ainda se tenta reduzir no país.

Mas por que se insistiu tanto na execução fiscal no Brasil, se anos após anos o estoque da dívida ativa só aumentava?

Além dos entraves culturais já apontados, advindos do direito positivo brasileiro e das lições vigentes na doutrina publicista nacional, que impediram por décadas a implantação de meios outros, inclusive mais adequados para a solução de conflitos tributários, conforme precisa análise de Débora Giotti de Paula (2020), em livro fruto de sua tese de dissertação, pode-se apontar a orientação do Supremo Tribunal Federal, que deu origem as súmulas 70 e 323 como óbice principal à superação do dogma da execução fiscal como o meio natural de cobrança dos créditos tributários.

Marciano Seabra de Godoi (2011, p. 118), ao analisar os julgados que deram origem às súmulas, concluiu que o argumento mais utilizado foi o de “a medida adequada para a cobrança dos tributos era o executivo fiscal, e não as medidas de apreensão de mercadorias ou interdição de estabelecimentos”, havidas como sanções políticas vedadas pelo ordenamento jurídico.

É curioso perceber que a doutrina tributária facilmente incorporou a sua linguagem comum o termo sanção política sem haver qualquer menção a essas categorias nas Constituições de 1946, 1967, inclusive com a Emenda Constitucional nº 1 de 1969, e a de 1988.

Nesse sentido, Misabel Abreu Machado Derzi (in Baleeiro, 1999, p. 985) considera como sanção política qualquer medida que limite “o acesso ao Poder Judiciário, ou ao livre exercício das atividades comerciais ou profissionais, que impõem tratamento discriminatório ou desigual, quebrando a livre concorrência”.

Se o conceito dela tem a vantagem de incorporar os fundamentos esparsos que levaram o STF a estabelecer as súmulas 70, 323 e 547, além de julgados posteriores, ainda assim peca por não incluir a fonte social do Direito onde estaria o dever de vedação ao uso das chamadas sanções políticas no Direito Tributário.

Peca não, porque não existe previsão direta e explícita para esse conceito inventado, construção doutrinária e jurisprudencial, em consequência.

Mas voltemos um passo atrás.

Baseando-se em qual fonte de direito constitucional ou infraconstitucional, o STF, na década de sessenta do século passado, assentou que a execução fiscal seria a única medida adequada para a cobrança de tributos?

Talvez o referido artigo 115, do Decreto nº 9.957, de 1912, explique essa propensão a admitir o executivo fiscal, de então, como um “processo excepcional e odioso” (Tôrres, 2007, p. 96), evitando-se qualquer outra forma de se cobrar tributo.

De qualquer forma, recentemente o STF flexibilizou essa vedação, estando com a razão José Leite dos Santos Neto (2020, p. 84), ao propor que proporcionalidade e vedação a sanções políticas devem andar *pari passu* e que, do ponto de vista jurisprudencial, houve uma acomodação conceitual, desde a ADI nº 173, relatada pelo Ministro Joaquim Barbosa, de modo que

o meio de cobrança é sanção política, quando for desproporcional, em não o sendo, por mais atípico, incisivo, indireto ou coativo que seja, não poderá ser classificado como sanção política” (Neto, 2020, p. 85).

Isso nos direciona para um interessante insight: pode-se conjecturar que, enquanto vigeu no senso comum teórico nacional, alimentado por essa antiga concepção de vedação a sanção política, que somente se poderia cobrar tributo por execução fiscal, o Estado-Administração teve reforçado culturalmente a ideia de

que deveria sempre cobrar quaisquer exações de sua competência, inscrevendo em dívida ativa os créditos constituídos, porque o que importava era conseguir cobrá-los judicialmente pelo expediente próprio, o executivo fiscal, “processo excepcional e odioso” que tinha a seu cargo.

Por que, então, preocupar-se com eventuais nulidades da CDA, avaliar detidamente a regularidade da apuração e inscrição? Na dúvida, o interesse público apontaria para a cobrança custasse o que custasse, monetária e juridicamente.

Preponderou, como ainda prepondera, o uso da execução fiscal num cenário de macrolitigância (Fux, 2024, pp. 60-61)

Não havia um terreno propício para desenhos institucionais mais inovadores como outros métodos (mais) adequados de solução dos conflitos tributários, tais como o protesto da CDA e transação.

Ao mesmo tempo, na realidade dos fatos, não se mostrava razoável insistir na execução fiscal, com graus de recuperação da dívida ativa em níveis variando entre 1% e 2%.

Quebrado o mito da execução fiscal como único meio de cobrança dos tributos, tornou-se mais necessária a depuração da dívida ativa.

Seja como for, a eficiência da execução fiscal e de outros métodos de cobrança dos créditos tributários passa, sobretudo, pela qualidade da dívida ativa constituída. A inscrição indevida e irregular em dívida ativa de créditos pode levar à decadência e à prescrição deles, além de favorecer um devedor que se valha de mecanismos de dilapidação de seu patrimônio.

O protesto de dívida ativa, um mecanismo eficiente e célere de cobrança de créditos de pouco valor, pela característica de uma advocacia de massa como é a dos entes políticos e entidades administrativas, vingou, graças, ainda, a uma melhoria no controle da dívida ativa for verdadeira.

Não se pode esquecer de que, em casos excepcionais, admite-se a condenação em danos morais pela inscrição arbitrária em dívida ativa, o que reforça a necessidade do controle.

O esmero no preparo da CDA se justifica, ainda, porque não se admite, do ponto de vista da justiça fiscal, que alguns contribuintes possam ser beneficiados com o erro do Fisco, enquanto outros, pelos mesmos tributos em tese devidos, tenham que arcar com o dever fundamental de pagar tributos.

Isonomia tributária e uma de suas expressões, a neutralidade concorrencial da tributação, são fundamentos constitucionais fortes a exigir um bom controle da dívida ativa.

A mesma importância se diga em relação à transação e à arbitragem. Se verdadeiramente incorporadas à prática nacional, sua eficiência se condicionará à própria legalidade e à regularidade da dívida ativa, pois é possível que a jurisprudência não admita a confissão desta dívida irregular e ilegal.

Esses institutos somente serão eficientes, em vez de custosos para a Administração Pública, se o controle da dívida se transformar em uma máxima, além do que a justiça fiscal somente se implementará, caso se sigam critérios padronizados de constituição de crédito e inscrição em dívida ativa.

Relembre-se, por último, que o Supremo Tribunal Federal, na ADI n. 5.135, relatada pelo Ministro Barroso, assentou, ao que parece definitivamente, que “o fato de a execução fiscal ser o instrumento típico para a cobrança judicial da Dívida Ativa não exclui mecanismos extrajudiciais, como o protesto de CDA [Certidão de Dívida Ativa]”.

Ademais, o Tribunal indicou que medidas extrajudiciais ou atípicas de cobrança devem ser precedidas do devido controle de legalidade, de forma a afastar situações concretas de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

4. Nada obstante considere o protesto das certidões de dívida constitucional em abstrato, a Administração Tributária deverá se cercar de algumas cautelas para evitar desvios e abusos no manejo do instrumento. Primeiro, para garantir o respeito aos princípios da impessoalidade e da isonomia, é recomendável a edição de ato infralegal que estabeleça parâmetros claros, objetivos e compatíveis com a Constituição para identificar os créditos que serão protestados. Segundo, deverá promover a revisão de eventuais atos de protesto que, à luz do caso concreto, gerem situações de inconstitucionalidade (e.g., protesto de créditos cuja invalidade tenha sido assentada em julgados de Cortes Superiores por meio das sistemáticas da repercussão geral e de recursos repetitivos) ou de ilegalidade (e.g., créditos prescritos, decaídos, em excesso, cobrados em duplicidade).

Os fatos venceram o caldo cultural jurídico que prevalecia, superando-se o mito da execução fiscal como único meio adequado de cobrança dos créditos tributários e se instalando uma nova cultura de depuração da dívida ativa, a fim de se cobrar o que realmente deve ser cobrado.

CRIANDO-SE UM PRESENTE: O CONTROLE DE LEGALIDADE DA DÍVIDA ATIVA COMO DIREITO SUBJETIVO DO CONTRIBUINTE

Uma relação dialógica entre Fiscos, Fazendas Públicas e contribuintes não admite mais a cobrança de dívidas manifestamente inconstitucionais, ilegais, ilíquidas e incertas.

Houve, sim, importante mudança de paradigma na Administração Pública. A Fazenda Pública, apresentada por seus superiores hierárquicos máximos que editam pareceres, subsidiando as manifestações de seus órgãos, tem corriqueiramente deixado de reconhecer a validade desses créditos, tentando-se abaixar o estoque podre da dívida ativa para que se possa cobrar o que realmente é devido.

A transparência como um valor que influencia o ordenamento jurídico tributário, e a boa-fé objetiva como uma de suas expressões, de igual chancelariam essas boas práticas administrativas.

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

Capturando a realidade dos novos tempos, a PGFN entendeu que o dever de controlar a legalidade da dívida ativa é a face oculta do direito subjetivo de o contribuinte só ser cobrado por dívida ativa regularmente inscrita, afastando-se a cobrança de créditos tributários baseados em tributos inconstitucionais ou ilegais – desde que haja reconhecimento como tais por precedentes vinculantes – ou, ainda, vedando a cobrança da dívida ativa ilíquida e incerta.

Trata-se de verdadeira revolução na mentalidade dos atores do Direito Tributário brasileiro elevar-se o controle de legalidade a direito subjetivo do contribuinte.

Além da óbvia constatação de que direitos e deveres se relacionam uns com os outros e não se excluem mutuamente, na clássica lição de Norberto Bobbio (2004, p. 38), no caso do controle de legalidade da dívida ativa, considerá-la como direito subjetivo do contribuinte é impor mecanismos para que o Estado cumpra esse dever de controle, numa imbricação lógica que, raramente, se vê tão presente como nessa conjugação de interesses públicos e privados.

No âmbito da PGFN, passou a ser normal o controle formal dos créditos tributários, pela criação, inclusive, de um check-list interno.

Mais que isso: criou-se uma cultura efetiva de controle da dívida ativa, observando-se o que estabelecem o artigo 202 do CTN e o artigo 2º, da LEF, a partir de uma teoria substancial e dinâmica da validade da CDA.

Trata-se de postura benfazeja em um modelo de cooperação que deve ser estimulado para reduzir a litigiosidade aguerrida entre fisco e contribuinte.

Sob a ótica de interesses da Fazenda Pública, evitar-se-ia possível sucumbência no curso de execuções fiscais ou em embargos à execução fiscal, e se otimiza o trabalho na cobrança dos créditos verdadeiramente devidos.

Pelo lado dos contribuintes, evita-se que fiquem reféns de uma série de restrições – CADIN, ausência de regularidade fiscal, protesto de dívida ativa –, até conseguir elidir a presunção de certeza, liquidez e exigibilidade da dívida ativa e, ainda, permite-se a eles que busquem parcelamentos e transações do montante que realmente é devido, fomentando-se a recuperação da pontualidade com os entes públicos.

Ademais, somente se pode defender a validade de uma série de mudanças no modelo de cobrança de dívida ativa, tais quais a execução fiscal administrativa, o protesto de dívida ativa ou outros métodos adequados de solução de conflitos, como transação e arbitragem, se houver melhor qualidade na própria dívida ativa.

O que seria um controle de juridicidade da dívida ativa e no que isso se diferenciaria do mero controle de legalidade? Ou, em outras palavras, por que se insiste em uma teoria substancial e dinâmica no controle da legalidade das CDAs?

Ainda: a quem cabe ou deve caber atualmente a apuração e inscrição dos créditos tributários em dívida ativa?

Eis os temas do próximo tópico.

POR UM CONTROLE DE JURIDICIDADE DA DÍVIDA ATIVA

Foram mencionadas algumas vezes o termo controle de juridicidade da dívida ativa e, intuitivamente ou a depender também do prévio conhecimento de Direito Público de quem está lendo, já se pode ter inferido que seria esse controle algo que vai além da lei, algo que vai além da forma.

Para explicitar o ponto, propõe-se aqui, na linha do que fez paradigmaticamente Gustavo Binenbojm (2006) no Direito Administrativo, um giro hermenêutico, a fim de se entender que seja relida qualquer menção legislativa de “controle de legalidade da dívida ativa”, como se importasse apenas a dívida ativa estar conforme à lei, para “controle de juridicidade da dívida ativa”, de modo que não se admita dívida ativa formada em contrário ao Direito Constitucional Tributário, algo de maior alcance do que a mera legalidade tributária ou as limitações constitucionais ao poder de tributar como um todo⁶.

Um alerta deve ser feito de plano: o giro hermenêutico cabe melhor naqueles casos, como da União, em que há determinação clara de que a inscrição em dívida ativa cabe à Procuradoria em sua apuração e inscrição, como no caso da PGFN, conforme artigo 1º, parágrafo quarto da Lei Federal nº 6.830/80.

Quando a apuração e inscrição cabe aos órgãos das Receitas, falta-lhes expertise técnica para detectar, por óbvio, inconstitucionalidades e ilegalidades, devendo-se recordar importante lição de Geraldo Ataliba e Cleber Giardino (1982, p. 341):

O controle administrativo de legalidade que, por seus procuradores, as entidades públicas exercem sobre os próprios procedimentos, tem a mais alta expressão e significação jurídica. Constitui-se, ao contrário da aparente marca rotineira, em atividade de capital relevância, que exalça a dignidade da

6 Em verdade, é curioso como o Direito Tributário brasileiro, tão cioso das chamadas limitações constitucionais ao poder de tributar, demorou tanto a fazer o giro hermenêutico, que já estaria claro nas premissas da doutrina tradicional. As contradições sempre imperaram no Direito Tributário brasileiro. Assim estranhamente, os tributaristas brasileiros por anos quiseram controlar juridicamente a criação e quantificação de tributos pela capacidade contributiva, ao mesmo tempo que se insurgiram e ainda se insurgem contra qualquer mitigação da legalidade tributária. Por anos, envidaram esforços contra a formação unilateral dos créditos tributários sem admitir a viabilidade jurídica da transação, calcados no antiquado dogma da indisponibilidade dos créditos tributários.

função dos procuradores. Se, aos olhos leigos ou burocráticos, as Procuradorias parecem exercer tarefas de apêndice da administração, os juristas sabem, da simples leitura dessa legislação, que, longe de agirem como autômatos, os procuradores exercem - em toda plenitude da significação do conceito - atividade de controle.

Feitas essas observações, podem-se analisar os requisitos necessários para a validade de uma CDA. Pela redação do artigo 203, do CTN, a omissão de quaisquer dos requisitos da CDA geraria nulidade:

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.

Ocorre, porém, que ao se permitir a correção, alguns requisitos passam a ser vistos como acessórios, inclusive jurisprudencialmente, interditando-se um controle substancial das nulidades da CDA.

Dessa forma, se interpretado o artigo 202, do CTN a partir de ótica estática e dogmática, os elementos acessórios seriam, sempre, aqueles que a leitura literal da lei não indicaria a necessidade de sua presença para regularidade da CDA. Indo ao texto do artigo, apenas os termos negritados abaixo seriam essenciais:

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.

Perceba-se que a análise estática e formal se pauta por uma presunção absoluta de que o CTN demarcou o campo dos requisitos necessários para uma inscrição em dívida ativa estar regular. Haveria discricionariedade para o Fisco indicar ou não

domicílio ou residência dos devedores e corresponsáveis e o número do processo administrativo, por exemplo⁷.

Dentro dessa linha teórica, ainda, a maneira de calcular os juros de mora acrescidos e a disposição da lei em que seja fundado seriam despiciendo, tendo em vista o conhecido argumento de que a ninguém é dado escusar-se do cumprimento da lei por seu desconhecimento.

Mesmo Heleno Taveira Tôrres (2007, p. 109), que sufraga uma espécie de controle substancial das CDAs, afirma que seriam elementos acessórios, podendo sofrer emendas de ofício, até mesmo pelo juízo da execução,

a data em que foi inscrito o débito na dívida ativa (a), o número do processo administrativo de que se originar o crédito (b), o domicílio ou a residência do devedor ou responsáveis (c), a disposição da lei em que seja fundado o crédito (d), ou mesmo a maneira de calcular os juros de mora acrescidos (e). Denomino estes de elementos acessórios, mesmo que também possam ter cunho essencial, quando suficientes para prejudicar a própria execução fiscal, ao demonstrarem a prescrição do débito, o erro de cálculo ou a ilegalidade da cobrança.

Há de se ponderar, contudo, se a mentalidade não deve mudar, já que a revisão de legalidade da dívida ativa foi reconhecida como direito subjetivo do contribuinte e se pode valer o Estado de protesto da CDA, apurar corresponsabilidades administrativamente, ao mesmo tempo em que passou a poder transacionar e celebrar negócios jurídicos processuais.

A mudança no microsistema de cobrança dos créditos tributários sugere que não sejamos vítimas daquilo que Frederick Schauer (1988, p. 521) identificou como a linha folk de formalismo jurídico, que tem como uma de suas expressões a de que o juiz deva ser constricto em suas escolhas pelos limites da linguagem, “escravizado por meras marcas em um papel impresso”.

Juiz ou qualquer intérprete ou aplicador do Direito, diria eu.

Por isso, embora entenda o contexto de enunciação da última citação do professor Heleno Taveira Tôrres, os elementos do artigo 202, do CTN, e outros mais que possam ser incluídos nas CDAs por uma atuação diligente estatal passam a ser necessários neste novo cenário de cobrança dos créditos tributários, em que a cobrança se dá por meios outros, que não o da execução fiscal necessariamente, e que o controle da juridicidade da dívida ativa passa a ser visto como direito subjetivo dos contribuintes.

7 Nesse sentido, por exemplo, STJ, AGRESP N. RECURSO ESPECIAL – 1240659, 2ª Turma, Rel. Min. Og Fernandes, DJ 25.05.2014. Pela ementa, percebe-se que se analisou a LEF, em seu artigo 2º, parágrafo oitavo, para afirmar a desnecessidade de o número do processo constar na CDA, afirmando-se, porém, que caso o juiz determine a apresentação do processo administrativo, como faculta a LEF a pedido do executado, na hipótese de a Fazenda se mostrar inerte, haveria uma espécie de irregularidade superveniente da CDA.

Nesse sentido, importam, sim, para eles saberem o número da lei municipal que criou e a legislação que regulamenta o tributo, qual o processo administrativo de constituição e qual a forma e data de constituição dos créditos tributários.

Por outro lado, é curioso que persista algo que pode ser apontado como uma das maiores vulnerabilidades dos contribuintes, o fato de Secretarias de Fazenda ainda serem responsáveis pela inscrição de créditos tributários, e não merecer reprimendas mais severas dos processualistas e tributaristas brasileiros, já que vez ou outra se insurgem contra a formação unilateral dos créditos tributários.

Ainda que não possa preponderar em seus âmbitos uma visão fazendária antiga, dificilmente elas farão controle de legalidade das CDAs, além do formal, não analisando, por exemplo, riscos de perda de algumas matérias no STJ e no STF, que hoje são causas de dispensa de contestar e recorrer no âmbito das Procuradorias.

Geraldo Ataliba e Cleber Giardino (1982, p. 343) têm razão em afirmarem que devem ser os órgãos jurídicos os encarregados das tarefas atinentes à inscrição em dívida ativa, tarefas que não são burocráticas e mecânicas, mas relevantes “funções técnico-jurídicas”.

Com Heleno Taveira Tôrres (2007, p. 109), pode-se estipular que se faz atualmente necessário um controle amplo, substancial e dinâmico, dos elementos da CDA, pois, a depender da situação fática, além de se considerar como requisitos essenciais aqueles que possam prejudicar a execução fiscal [ou a cobrança por outros meios], demonstrar a prescrição do débito, o erro de cálculo ou a ilegalidade da cobrança, se houver prejuízo a direitos fundamentais, como o direito de defesa, impossibilidade de citação [ou notificação e intimação administrativas], a aplicação de regime tributário diverso, por erro sobre a regra aplicável, ou mesmo alegação de prescrição, por decurso do prazo, entre outros requisitos.

O controle de juridicidade da dívida ativa afasta a prática nefasta de imoralidade tributária, percebida por Ricardo Lobo Torres (2005, pp. 21-27), no uso de inconstitucionalidades uteis pela Administração Pública, a que acrescento ser igualmente nefasta e, por isso, imoral, a cobrança calcada em dívida ativa ilegal, ilíquida ou incerta.

Neste contexto fático-jurídico, cabe, sim, às Procuradorias apurar e inscrever os créditos tributários em dívida ativa, vocacionadas a exercer o controle de juridicidade, dever destes agentes públicos e direito subjetivo dos contribuintes.

REFORMA TRIBUTÁRIA E DÍVIDA ATIVA: BASES PARA UMA GOVERNANÇA NACIONAL DA DÍVIDA ATIVA

A reforma tributária, após mudar o Sistema Tributário Nacional, pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023, está sendo densificada normativamente, primeiro pela edição da Lei Complementar nº 214 e, no futuro, aguardando-se a aprovação do PLP nº 108, de 2024, por essa outra lei complementar a ser promulgada.

A principal novidade que a reforma constitucional traz é a criação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), inaugurando um modelo de tributação sobre bens e serviços pelo valor agregado, de modo que sejam eles cobrados no destino e de forma não-cumulativa.

Foge ao escopo do artigo discutir peculiaridades da tributação sobre o consumo, mas tem sido comumente aceito que ela promove uma simplificação na tributação sobre o consumo e aposta no federalismo cooperativo, com a criação do Comitê-Gestor do IBS e na decorrência implícita de que esse deva cooperar também com a Receita Federal do Brasil na cobrança dos dois tributos criados, que possuem fatos geradores, bases de cálculos, contribuintes e responsáveis.

Do ponto de vista constitucional, também houve a inclusão, pelo novo parágrafo terceiro do artigo 150 da Constituição da República, de princípios que devem ser observados no Sistema Tributário Nacional (STN)

A ideia de que o STN deve conjugar os princípios da simplicidade e da justiça tributária, fomentando também a transparência para a sociedade e a cooperação entre o Estado e os contribuintes, reforça a necessidade de que o controle da dívida ativa se baseie na análise da juridicidade como um todo e que isso, na imbricação lógica já apontada, constitui-se, ao mesmo tempo, em dever dos agentes públicos e em direito subjetivo dos cidadãos.

Reforça-se a necessidade premente de que a apuração e inscrição de dívida ativa seja feita pelas Procuradorias em todos os níveis de federação e que haja mudanças na legislação tributária, a fim de que os contribuintes passem a ter o direito subjetivo de controlar a juridicidade da dívida ativa.

Em artigo constante deste mesmo livro onde se encontra meu artigo, intitulado “II Congresso Nacional de Dívida Ativa”, Eduardo Salla Bucci defende que a redação do § 2º do art. 480, da Lei Complementar nº 214, de 2025, ao atribuir com exclusividade a cobrança judicial e extrajudicial à Advocacia Pública, embora não mencione o termo “inscrição”, conduziria à conclusão lógica e sistemática de que a apuração e inscrição da dívida ativa passou à competência das Procuradorias Estaduais e Municipais.

Cristina da Costa Nery e Júlia Silva Araújo Carneiro (2024) entendem diferentemente, inclusive criticando a opção constante no PLP nº 108, de 2024, em seu artigo segundo, parágrafo terceiro, na versão atual de julho de 2025, que manteria o sistema de inscrição em dívida ativa, conforme a legislação “de cada ente federativo titular da parcela do crédito tributário constituído definitivamente”.

Mesmo se reconhecendo que a melhor leitura seria a de que a apuração e a inscrição cabem às Procuradorias, não somente em relação ao IBS, mas a todos os tributos a partir da reforma tributária, seria prudente o legislador infraconstitucional eliminar essa possível contradição entre os diplomas normativos, evitando-se a judicialização do tema.

De qualquer sorte, se os textos jurídicos apontam para um novo modelo de controle de juridicidade da dívida ativa, dando protagonismo para as Procuradorias neste mister, os fatos também indicam a necessidade deste novo estado de coisas.

O contexto econômico também justifica esse novo estado de coisas buscado. Segundo João Henrique Chauffaille Grognet e Theo Lucas Borges de Limas Dias (2004, p. 12),

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

Ter uma dívida ativa do tamanho que representa um quarto do PIB nacional gera reflexões e aponta para a necessidade de um modelo de governança nacional. Seguem os dois procuradores e pesquisadores, afirmando, que

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

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

Se a segurança jurídica realmente é algo tão importante nas questões atinentes à inscrição em dívida ativa (Tôrres, 2007, p. 96) e “a adoção de fluxos, normas e ritos comuns ao processo de inscrição, gestão e cobrança da dívida ativa facilita a revisão administrativa da inscrição e promove, se necessário, o acesso à justiça” (Grognet e Dias, 2024, p. 19), o estabelecimento de uma Governança Nacional da Dívida Ativa é mais uma forma de conjugar interesses públicos e privados.

Trata-se aqui num giro pragmático, propondo interessante desenho institucional para as relações de finanças públicas e tributação brasileiras, na linha de que o Direito existe para resolver problemas humanos, obviamente.

Ademais, a Constituição, a legislação tributária, a jurisprudência e a doutrina mais atualizadas, em uníssono, como fontes do Direito, apontam igualmente para o estabelecimento da Governança Nacional da Dívida Ativa, inclusive munindo as Procuradorias de elementos comuns importantes no controle de juridicidade da dívida ativa, assumindo sua revisão nas formas substantiva e dinâmica, sob o novo microsistema de cobrança dos créditos tributários.

CONCLUSÃO

A literatura é uma potente ferramenta para iluminar questões jurídicas.

A menção inicial a trecho lapidar da obra shakespeariana, trazendo frase de Hamlet, que dissimulando loucura, diante de uma tragédia nas dimensões pessoal, familiar e política, caminhava fingindo ler um livro, traz-nos uma reflexão muito importante para os atores do mundo jurídico.

“Palavras, palavras, palavras” são capazes de transformar o Direito, porque esse é parte da realidade institucional formada justamente por palavras. Elas não podem ser ignoradas, antes moldam e remodelam a cultura, influem nos jogos de linguagem jurídicos e não-jurídicos.

Por isso, a par das transformações jurisprudenciais e doutrinárias no microsistema da cobrança dos créditos tributários, a reforma tributária, insculpida na Emenda Constitucional nº 132, de 2023, na Lei Complementar nº 214, de 2025 e, possivelmente, na futura Lei Complementar que advirá do PLP nº 108, de 2024, reforçou a necessidade de um giro hermenêutico e pragmático sobre o controle da dívida ativa.

A incorporação de princípios jurídicos no Sistema Tributário Nacional, a mudança na sistemática de tributação sobre o consumo e a aproximação de um modelo de federalismo cooperativo, assim como mudanças anteriores, também por palavras, no microsistema de cobrança dos créditos tributários, apontam para a consolidação do controle de juridicidade da dívida ativa em todas as esferas da Federação e pela criação de um sistema de Governança Nacional da Dívida Ativa.

Neste novo cenário, valendo-me de mais uma metáfora shakespeariana, passam a ter ainda mais protagonismo no palco⁸ das relações tributárias as Procuradorias, que devem ser consolidadas como as responsáveis pela apuração e inscrição da dívida ativa dos créditos tributários, não apenas dos que forem frutos da incidência da CBS e do IBS, nos limites de suas competências, mas de todos que advenham dos tributos existentes no ordenamento jurídico brasileiro.

8 Afinal, “o mundo inteiro é um palco;/ os homens e as mulheres, meros artistas / que entram nele e saem. / Muitos papéis cada um tem no seu tempo”. Trata-se de versos da Cena VII, do Ato II, da Comédia “As You Like It”, em tradução livre.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo; Giardino, Cleber. **Inscrição em Dívida Ativa – Função Privativa dos Advogados Públicos**. Revista de Direito Administrativo, v. 149, jul./set. 1982, pp. 331-343.
- BRASIL, STF, Pleno, ADI nº 5.134, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, j. em 09.11.2016.
- _, STF, Pleno, RE nº 560.626 Rel. Min. Gilmar Mendes, j. em 12.06.2008, DJ em 05.12.2008.
- _, STJ, AGRESP no REsp nº 1240659, 2ª Turma, Rel. Min. Og Fernandes, DJ 25.05.2014.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed., atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do Direito Administrativo – Direitos fundamentais, Democracia e Constitucionalização**. 1ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- FAGUNDES, Miguel Seabra. **O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário**. 3ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1957.
- FUX, Luiz. **Eficiência na cobrança do crédito tributário: uma análise da ADI nº 5881/DF**. In: PAULA, Fernanda de; PENCAK, Nina (coords.). **Tributação, Liberdade e Igualdade: as contribuições do Ministro Luís Roberto Barroso**. Belo Horizonte: Fórum, 2025, pp. 47-58.
- GODOI, Marciano Seabra de. **Crítica à Jurisprudência Atual do STF em Matéria Tributária**. São Paulo: Dialética, 2011.
- GODOY JR., Arnaldo Sampaio de Moraes. **Tipologias conceituais de interesse público: história, literatura, doutrina e jurisprudência**. Fórum Administrativo, v. 9, p. 15-31, 2009.
- LEVATE, Luiz Gustavo; FRANCO, Luiza Pinto Coelho. **Gestão eficiente da dívida ativa e da execução fiscal. Três passos para o futuro**. 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. 291-309.
- NERY, Cristina da Costa; CARNEIRO, Júlia Silva Araújo. **Dívida ativa, controle de legalidade e reforma tributária**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-nov-04/divida-ativa-controlado-de-legalidade-e-reforma-tributaria/>. Acesso em: 20 jul. 2025.
- NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- NETO, José Leite dos Santos Soares. **Regimes tributários especiais e proporcionalidade: a questão das sanções políticas**. Lumen Juris, 2020.
- PAULA, Daniel Giotti de. **O que aprendi com o Ministro Sepúlveda Pertence? Uma breve memória jurisprudencial do maior de todos os Ministros do STF**. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-que-aprendi-com-o-ministro-sepulveda-pertence#_ftnref3. Acesso em: 20 jul. 2025.
- PAULA, Débora Giotti de. **Desafios Culturais na Implantação dos Meios Alternativos de Solução de Conflitos no Âmbito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.
- SCHAUER, Frederick. **Formalism**. The Yale Law Journal, Vol. 97, n. 4, (Mar., 1988), pp.509-548, 1988.

SHAKESPEARE, William. **As You Like It**. Disponível em: https://www.opensourceshakespeare.org/views/plays/play_view.php?WorkID=asyoulikeit&Scope=entire&pleasewait=1&msg=pl. Acesso em: 20 jul. 2025.

_, **Grandes obras de Shakespeare**: volume 1: tragédias/William Shakespeare. Trad. por Bárbara Heliodora. 1ª ed., Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2017.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Dívida Ativa e Nulidades da Certidão: entre Segurança Jurídica e Eficiência Administrativa**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. 11º volume. São Paulo, Dialética, 2007, pp.96-130.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Volume II - Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

