



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA - UNB
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

VINÍCIUS FERREIRA DIAS

**A GESTÃO RESPONSIVA DA DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA NO
ÂMBITO FEDERAL**

BRASÍLIA/DF

2021

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UNB
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

VINÍCIUS FERREIRA DIAS

**A GESTÃO RESPONSIVA DA DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA NO
ÂMBITO FEDERAL**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Políticas Públicas e Regulação.

Orientador: Professor Doutor Othon de Azevedo Lopes.

Brasília

2021

VINÍCIUS FERREIRA DIAS

**A GESTÃO RESPONSIVA DA DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA NO
ÂMBITO FEDERAL**

Dissertação de Mestrado apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Políticas Públicas e Regulação pela Faculdade de Direito da Universidade de Brasília – UnB.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Othon de Azevedo Lopes
Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (UnB) - Orientador

Prof. Dr. Antônio de Moura Borges
Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (UnB) - Membro

Prof. Dr. Marcos Aurélio Pereira Valadão
Fundação Getúlio Vargas (FGV) – Membro Externo

Prof^a. Dra. Débora Bonat.
Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (UnB) - Suplente

Brasília, 30 de novembro de 2021.

O pulsar dos afetos me ampara aos desafios lançados pela vida, vivenciando-os a partir do amor aconchegante e avassalador que me impulsiona a ter sentidos que não alcançaria sozinho. À Isabella, meu amor sublime; à Catarina, meu amor em absoluto; aos meus pais, Sebastião e Eliamar, meu amor profundo.

AGRADECIMENTOS

Sou muito grato ao destino por me proporcionar saúde física e mental nesse período tão desafiador da história da humanidade. Foram meses e meses assolado pelo medo deflagrado pela pandemia e isolado do contato acalorado das pessoas que estimo. Viver o mestrado sob essa atmosfera ultrapassa qualquer compreensão sensorial que possa descrever. Sob esse contexto, sou grato à minha família por me manter firme no propósito intelectual escolhido e, em especial, agradeço ao empenho da minha amada Isabella, por compreender a importância desse momento em minha vida. Sem o acolhimento desse amor, não seria possível findar esse compromisso de vida. Minha gratidão por vivenciar um amor indescritível ao seu lado.

Enalteço os meus pais, Sebastião e Eliamar por me proporcionarem uma vida imbuída de princípios, valores, e sobretudo educação. Se alcancei frutos na minha vida, em grande medida foi graças ao esforço pessoal de vocês. Meu amor incondicional e minha eterna gratidão.

Ademais, sou imensamente grato ao professor doutor orientador Othon de Azevedo Lopes que se propôs a me guiar academicamente nesse período desafiador, sempre com disposição e tranquilidade ao me conduzir diante das agruras vivenciadas pelo desenvolvimento desta dissertação, com valiosas orientações acadêmicas.

Agradeço aos meus amigos pessoais que se dispuseram a participar ativamente desse aprendizado, proporcionando aconselhamentos inestimáveis para a conclusão da dissertação. Em especial, agradeço aos meus amigos André Oliveira e Thiago Pires, pelo carinho e apoio de sempre, sem os quais tornariam o caminho acadêmico intransponível. E não poderia deixar de mencionar o aconselhamento fraterno dos meus estimados sogros Alcino Guedes e Mônica Vieira Guedes, os quais, nos momentos mais difíceis do isolamento social, me proporcionaram instantes de leveza.

Ao fim, agradeço à minha amada e iluminada Catarina, por me fornecer a inigualável fonte de amor, riqueza e inspiração do meu viver. Te amarei por toda a eternidade.

“O que fazemos não é assim tão importante quanto julgamos. Afinal, nossos êxitos e fracassos não têm tanto peso assim. Podemos sobreviver inclusive aos grandes sofrimentos; as aflições que, segundo uma visão distorcida, pareçam estar prestes a acabar com a felicidade para sempre, dissipam-se com a passagem do tempo, a tal ponto que às vezes é quase impossível recordar quanto tinham sido imensas. Mas, além dessas considerações egocêntricas, permanece o fato de que o ego de uma pessoa é uma parte insignificante do mundo. O homem capaz de concentrar seus pensamentos e esperanças em algo que o transcenda pode encontrar certa paz nos problemas normais da vida, algo que parece impossível para o egoísta empedernido.”

A conquista da felicidade
Bertrand Russell

RESUMO

Vivencia-se no cenário fiscal uma patente ineficiência dos métodos executivos judiciais responsáveis pela persecução da dívida ativa de natureza tributária. A Lei de Execução Fiscal (Lei n.º 6.830/1980) há muito não responde com presteza à finalidade pela qual se propõe, qual seja: o resgate célere do crédito tributário inadimplido. O país possui um vultoso estoque creditório a ser recuperado no âmbito federal, cujo regramento executivo disposto pela Lei não consegue sequer atingir graus satisfatórios de eficiência. A depreender esse preocupante quadro fiscal, deve-se repensar o modelo regulatório destinado a empreender a arrecadação da dívida ativa de natureza tributária, sob pena de inviabilizar a política fiscal brasileira que tem por premissa constitucional a efetivação do dever fundamental de honrar com os tributos necessários para a concretização das promessas encartadas pelo texto constitucional ao se estabelecer um Estado de índole social como o Brasil. Faz-se premente no cenário nacional a ressignificação do modelo regulatório proposto pelo Estado Fiscal ao perseguir o crédito tributário definitivamente constituído. Deve-se conciliar métodos extrajudiciais responsivos na cobrança da dívida ativa, os quais valorizem e disseminem métodos alternativos em complementação (ou substituição) ao conhecido modelo de execução do crédito público em juízo. O clássico e já desgastado procedimento judicial previsto na Lei de Execução Fiscal há muito se tornou um modelo judicial obsoleto e ineficiente na missão de se cobrar o crédito público perquirido pela Administração Fazendária. É primordial ao Estado, enquanto política pública judiciária, a adoção de outras vias de acesso à tutela do crédito público, sem que necessariamente se perpassasse pelo Poder Judiciário.

Palavras-chave: Dever fundamental de pagar tributos. Regulação Responsiva. Ineficiência da Lei de Execução Fiscal.

ABSTRACT

In the tax scenario, we are experiencing a clear inefficiency of the judicial executive methods responsible for pursuing the active tax debt. The Tax Enforcement Law has not responded quickly enough to the purpose for which it is intended, which is: the rapid recovery of the unpaid tax credit. The country has a large stock of credits to be recovered at the federal level, and the law's executive regulation cannot even reach satisfactory levels of efficiency. In light of this worrisome fiscal picture, it is necessary to rethink the regulatory model destined to undertake the collection of the active tax debt, under penalty of making the Brazilian fiscal policy unfeasible, which has as its constitutional premise the accomplishment of the fundamental duty to honor the taxes that are necessary for the materialization of the promises set forth in the constitutional text when it established a State of social nature, such as Brazil. It is urgent in the national scenario the re-signification of the regulatory model proposed by the Fiscal State when pursuing the tax credit definitely constituted. We must reconcile responsive extrajudicial methods in the collection of the active debt, which value and disseminate alternative methods in complementation (or substitution) to the known model of execution of the public credit in court. The classic and already worn out judicial procedure foreseen in Law no. 6.830/1980 (Tax Enforcement Law) has long become an obsolete and inefficient judicial model in the mission of collecting the public credit pursued by the Treasury Administration. It is essential to the State, as a public judicial policy, the adoption of other ways to access the protection of public credit, without necessarily going through the Judiciary.

Keywords: Fundamental duty to pay taxes. Responsive Regulation. Inefficiency of the Tax Enforcement Law.

LISTA DE SIGLAS

AGU	Advocacia-Geral da União
CF	Constituição Federal
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada
LEF	Lei de Execução Fiscal
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
SAT	Seguro de Acidente de Trabalho
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
UNB	Universidade de Brasília

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Pirâmide de Regulação Responsiva	91
Figura 2 – Proposta de Pirâmide de Regulação Responsiva	97

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	12
2 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS.....	16
2.1 PRESSUPOSTOS HISTÓRICOS DESTE DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS	17
2.2 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS COMO CATEGORIA JURÍDICA AUTÔNOMA.....	23
2.3 A ESTRUTURA DO ESTADO FISCAL BRASILEIRO E O REGIME JURÍDICO DESTINADO À SATISFAÇÃO DO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS	27
2.4 A INEFICIÊNCIA DO ESTADO FISCAL BRASILEIRO NA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA.....	34
3 REPENSANDO A POLÍTICA FISCAL NA PERSECUÇÃO DA DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA	41
3.1 A FUNÇÃO ARRECADATÓRIA DA DÍVIDA ATIVA ENQUANTO INSTRUMENTO PARA A CONSECUÇÃO DE UMA POLÍTICA FISCAL	45
3.2 A RECUPERAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA PARA ALÉM DO MODELO REGULATÓRIO NORMATIVO SEDIMENTADO PELA PERSPECTIVA DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	48
3.3 CAMINHOS PARA A (IN)DISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	52
3.4 A RESSIGNIFICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INAFASTABILIDADE DE JURISDIÇÃO NA EXECUÇÃO FISCAL	65
3.5 A MUDANÇA DE PERFIL REGULATÓRIO NA COBRANÇA JUDICIAL DA DÍVIDA ATIVA E OS INSTRUMENTOS JURÍDICOS APTOS PARA ESSA FINALIDADE.....	71
4 O DESENHO DA POLÍTICA FISCAL A PARTIR DA REGULAÇÃO RESPONSIVA NA RECUPERAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA.....	77
4.1 O SENTIDO DA EXPRESSÃO REGULAÇÃO	77

4.2 O PERFIL REGULATÓRIO EXISTENTE NA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL	80
4.3 A REGULAÇÃO RESPONSIVA NA RECUPERAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA	88
4.4 A PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL COMO AGENTE REGULADOR NA REGULAÇÃO RESPONSIVA	91
4.5 UM MODELO PIRAMIDAL DE REGULAÇÃO RESPONSIVA DA RECUPERAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA	95
4.5.1 Público-alvo da pirâmide regulatória.....	97
4.5.2 Elementos persuasivos da pirâmide regulatória que conduzem à autorregulação	99
4.5.3 Elementos compositivos da regulação	104
4.5.4 Elementos coercitivos indutores de comportamento regulatórios .	111
4.5.5 Elementos sancionatórios da regulação	114
5 CONCLUSÃO	118
REFERÊNCIAS	123

1 INTRODUÇÃO

O modelo positivo processual para a cobrança judicial da dívida pública pelo Estado brasileiro, seja União, Estados, Municípios ou o Distrito Federal, encontra-se defasado e moroso. De acordo com o relatório “Justiça em Números” publicado no ano de 2020 pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ, 2020, p. 150), o Poder Judiciário encerrou o ano de 2019 com aproximadamente 80 milhões de processos em trâmite no cenário nacional, dos quais, cerca de 30 milhões são processos relativos à cobrança judicial da dívida ativa, seja de origem tributária ou não. A maior concentração processual de execuções fiscais está centralizada na Justiça Estadual, que alberga em torno de 70% do total de feitos executivos existentes no país, enquanto que a Justiça Federal acumula o restante desse passivo. A despeito do alto contingente, os indicadores processuais informam que o transcurso regular de uma execução fiscal no Brasil consome em média o prazo de oito anos para se concluir (IPEA, 2011, p. 6).

A interação dos indicadores sobreditos permite concluir que os processos de execução fiscal possuem o maior índice de congestionamento do Poder Judiciário, alcançando o incrível índice de 87%, ou seja, a cada 100 processos que ingressaram no judiciário no ano de 2019, sobre o tema, 13 foram arquivados (CNJ, 2020, p. 155). A propósito, a maior taxa de congestionamento está na Justiça Federal, o que corresponde a 93% dos casos (CNJ, 2020, p. 156).

A partir dos dados sobreditos e outros acostados na presente dissertação quer evidenciar a ineficiência da persecução judicial da dívida ativa tributária no âmbito federal para a Administração Pública brasileira. A concentração perniciosa de demandas executivas infrutíferas no âmbito do Poder Judiciário decorre da inflexão da atuação fazendária ao se perquirir o crédito tributário inadimplido, compulsoriamente vinculado aos princípios da legalidade, da indisponibilidade do crédito público e da inafastabilidade do Poder Judiciário para a prática de atos expropriatórios. A exegese publicista de tais dogmas emperram qualquer grau de liberdade para se adotar outros métodos extrajudiciais mais efetivos para cobrança da dívida ativa pelos entes federados.

Considerando os fatores sobreditos, a Administração Pública fazendária deve se atentar para outras políticas públicas instrumentais de atuação responsiva na arrecadação do crédito público (BUCCI, 2013, p. 179). É essencial, nesse cenário, a mudança da cultura litigiosa de modo a contemplar outros instrumentos de diálogo que proporcionem uma regulação responsiva, com o propósito de promover a cooperação entre os contribuintes e as autoridades fiscais, estimulando, desde já, o adimplemento voluntário das obrigações fiscais, sem a necessidade de se ingressar em juízo para se ter uma solução (AYRES; BRAITHWAITE, 1992, p. 19).

Em face desse quadro, analisar-se-á métodos alternativos em complementação (ou substituição) ao conhecido modelo de execução do crédito público em juízo, representado pelo modelo normativo previsto pela Lei de Execução Fiscal (Lei n.º 6.830/1980). O clássico e já desgastado procedimento judicial previsto na Lei de Execução Fiscal (LEF), há muito veem se revelando um modelo judicial obsoleto e ineficiente na missão de se cobrar o crédito público perquirido pela Administração Fazendária. É primordial ao Estado, enquanto política pública judiciária, a adoção de outras vias de acesso à tutela do crédito público, sem que necessariamente se perpassasse pelo Poder Judiciário.

Não obstante ao ineditismo da União ao regulamentar um modelo de transação administrativa para os seus créditos, através da Lei n.º 13.988/2020, é preciso enfrentar um grande hiato quanto à compulsoriedade da execução fiscal na recuperação da dívida ativa de natureza tributária. Seria imprescindível para a política fiscal arrecadatória da União, a sistematização de um arranjo regulatório responsivo destinado a propor um modelo piramidal que organize gradativamente os instrumentos jurídicos capazes de recuperar, extrajudicialmente, a dívida ativa tributária, valorizando-se por premissa inaugural a adoção das ferramentas jurídicas que fomentem uma autorregulação do devedor tributário, partindo-se para os demais níveis coercitivos (*enforcement*), caso não haja o adimplemento voluntário da dívida ativa, até culminar ao fim, pela propositura da execução fiscal.

Não se desmerece a utilidade dos instrumentos coercitivos dispostos na LEF, contudo, em face do elevado nível ineficiência e de constrangimento imposto ao devedor, bem como das externalidades negativas ocasionadas ao Poder Judiciário, se revela imprescindível na lógica regulatória visualizar os

instrumentos jurídicos contidos na LEF, como a última etapa para a persecução da dívida ativa de natureza tributária, após o esgotamento de todos os mecanismos extrajudiciais disponíveis aos órgãos fazendários para a recuperação do crédito fiscal. Considerando a ineficiência do modelo regulatório previsto pela Lei n.º 6.830/1980 e o custoso nível sancionatório imposto ao devedor ao se perquirir judicialmente a cobrança da dívida ativa, revela-se primordial o redesenho do modelo regulatório destinado à recuperação da dívida ativa.

Para tanto, a reconstrução de um modelo executivo responsivo requer um aporte teórico apto a demonstrar a importância cívica quanto ao dever fundamental de honrar com os tributos para a concretização de direitos e garantias fundamentais que tanto almejamos em um cenário jurídico circunscrito por constituições programáticas de cunho social. Em uma política regulatória responsiva, prima-se pela autorregulação do devedor da dívida ativa tributária, através da conscientização social quanto à importância da conformidade fiscal para um Estado que pretende valorizar o postulado da dignidade da pessoa humana. Nesse sentido, o capítulo a seguir traz o arcabouço teórico exposto pelo professor lusitano José Casalta Nabais (2012, p. 28), acerca do dever fundamental entranhado no tecido social quanto à imprescindibilidade do cidadão honrar com o dever jurídico de contribuir para o desenvolvimento de um orçamento público indispensável para a consecução dos direitos e das garantias que se repute fundamentais.

Ao descrever a respeito do dever fundamental de pagar tributos, o autor afirma a necessidade da construção de um Estado Fiscal apto a aguardar dos cidadãos uma proatividade solidária na composição dos custos financeiros destinados ao financiamento de um Estado Social, compondo esse dever uma categoria jurídica autônoma, indissociável dos direitos e garantias fundamentais. Esse raciocínio jurídico é um guia para a estruturação de um Estado Fiscal brasileiro cujo objetivo regulatório prima-se pela adesão espontânea a uma conformidade fiscal eficiente, sobretudo, ao se perseguir a satisfação da dívida ativa tributária. Insculpido sob essas balizas, devemos ressignificar o arranjo normativo dos dogmas publicistas para se permitir um ambiente regulatório cooperativo entre o credor e o devedor da dívida ativa tributária, no âmbito federal, de modo a propor outros métodos extrajudiciais eficientes para a

persecução do crédito tributário, sem se socorrer primeiramente ao estigma da judicialização da tutela executiva. Logo, os princípios da legalidade tributária, da indisponibilidade do crédito público e da reserva de jurisdição devem ceder espaços para a guarida de outros métodos persecutórios disponíveis ao fisco, os quais, a depender do formato e do arranjo regulatório, podem se demonstrar exitosos na arrecadação fiscal.

A questão central, portanto, perquire encontrar a formatação de modelo regulatório hábil a orientar uma política fiscal eficiente na recuperação do crédito tributário no plano federal, sistematizando os instrumentos existentes de modo esparso no ordenamento jurídico, sejam eles de natureza extrajudicial ou judicial, com o objetivo de regular responsivamente os mecanismos coercitivos (*enforcement*) à disposição do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, escalonando gradualmente os instrumentos persecutórios do crédito tributário inscrito em dívida ativa, iniciando-se com a adoção de métodos persuasivos, posteriormente migrando para as medidas restritivas, seguindo para a adoção de meios coercitivos indiretos ou diretos e, por fim, como última medida, adentrando com a ação executiva no ambiente judicial, desde que o débito perseguido seja maior que os custos de seu processamento judicial e que sob ele não tenha havido a decadência da obrigação tributária ou a prescrição do crédito fiscal, ou ainda que o título extrajudicial não seja inexecutível.

Portanto, o tema contido nesta dissertação tratará da gestão responsiva da dívida ativa, no âmbito federal, propugnando um modelo regulatório cooperativo e escalonado de conformidade fiscal, diante dos instrumentos jurídicos atualmente existentes no ordenamento brasileiro.

2 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

É indubitável, em nosso modelo civilizatório pós-moderno, a percepção de que os modelos de Estados Constitucionais¹ contemporâneos necessitam de recursos públicos para a institucionalização e a satisfação dos compromissos estabelecidos pelo poder constituinte originário (HÄBERLE, 2019, p. 24). A propósito, os direitos e as garantias fundamentais avalizadas pelos Estados² orientados por sistemas normativos fundamentais, circunscritos sob o postulado da dignidade da pessoa humana³, não são autorrealizáveis, dependendo de dotações orçamentárias para que o Estado custeie a efetivação social dos direitos (HOLMES; SUSTEIN, 2019, p. 33).

O presente capítulo tem o propósito de assentar as premissas teóricas fundamentais para evidenciar que a efetividade das garantias e direitos fundamentais, assumidos pelo Estado Constitucional brasileiro de índole social, pressupõe a contraprestação patrimonial e solidária da comunidade pública, sem a qual não há como se considerar a viabilidade de se atingir os objetivos traçados pelo poder constituinte originário, ao assumir o compromisso estatal de tutelar os direitos e as garantias inerentes à dignidade da pessoa humana. A desobediência civil, ou a omissão quanto à observância desse dever de pagar tributos, pode ocasionar, entre os inúmeros problemas, a ineficácia jurídica e social das promessas entabuladas pela Constituição Federal (CF) de 1988, tornando-a letra morta diante a realidade fática sobre a qual se visa regular, ou nas palavras do constitucionalista Marcelo Neves (2011, p.42), qualificando as

¹ Por Estado Constitucional se entende como forma de organização política circunscrita a um paradigma normativo fundamental que lhe confere origem, institui os poderes e dispõe sobre os seus limites, estabelecendo força normativa maior para o corpo social, superando a supremacia da lei típica do Estado de Direito, para se instituir a soberania da Constituição (ATTEUCCI, 1998, p. 26).

² O conceito moderno de “Estado” se refere a uma organização política instituidora de uma comunidade identitária, historicamente identificável, territorialmente delimitada e com autonomia soberana. Em que pese o conceito ter surgido historicamente em referência ao termo *polis* na Grécia Antiga, perpassando para a expressão *civitas* em Roma, ganhou consolidação na Idade Média, com Maquiavel, ao introduzir o termo na concepção política (JOUVENEL, 1978, p. 311-312).

³ A dignidade da pessoa humana constitui princípio constitucional de valor axiológico destinado a guiar a aplicação, interpretação e integração dos demais princípios jurídicos (SARLET, 2018, p. 422).

normas constitucionais um mero simbolismo frente ao estado de ruptura entre os sistemas jurídico e político.

Assentados pelas premissas sobreditas, e apoiados na doutrina de Nabais (2012, p. 6), abordaremos, neste capítulo introdutório, os pressupostos constitutivos de um dever fundamental de pagar tributos existente no decorrer do processo civilizatório e determinante para se perseguir o objetivo primordial dos atuais Estados Constitucionais, mantenedores de uma estrutura de poder destinado a conferir uma série de direitos e garantias fundamentais imprescindíveis para a promoção da dignidade da pessoa humana. Por detrás dos direitos individuais, coletivos e difusos tutelados pelo Estado Constitucional, que diuturnamente estamos habituados e acostumados a exigir, há uma séria de custos financeiros imbricados para a efetividade social daqueles cuja dotação dependerá da forma como é gerido e arrecadado os tributos. Como etapa inicial para uma discussão posterior a respeito da imprescindibilidade de uma eficiência arrecadatória responsiva da dívida ativa tributária, nos deteremos a analisar doravante o porquê precisamos considerar que pagar tributos é um dever fundamental constante do marco civilizatório que escolhemos adotar.

2.1 PRESSUPOSTOS HISTÓRICOS DESTE DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

É intuitiva ao senso comum a concepção que conjuntos sociais minimamente organizados demandam recursos para a sua manutenção e perpetuação. Em qualquer comunidade se pressupõe o dever coletivo de subsistência por tarefas organizadas a fim de coletar recursos para a perpetuação da mesma. Em que pese esse olhar antropológico que ressoa na forma de organização orgânica do *homo sapiens*, enquanto um animal social, é peculiar na história da humanidade e das civilizações a presença de diversos arranjos sociais que espelharam esse núcleo de organização primitiva formada a partir da exigência de contribuição coletiva para o bem comum (REDCLIFFE-BROWN, 1973, p. 248).

Desde a idade antiga até os atuais modelos de Estados Constitucionais contemporâneos, exige-se da comunidade pública a contribuição patrimonial para manter as estruturas institucionais constituídas (HÄBERLE, 2019, p. 42). É marcante na história evolutiva das sociedades o aprimoramento dos mecanismos de coleta e de cobrança das ditas obrigações fiscais para a manutenção das estruturas sociais. Nos primórdios civilizatórios, o poder soberano sempre dispôs de métodos e sistemas confiscatórios como medida para compatibilizar os custos decorrentes da vida em comunidade. Ilustrativamente, a civilização grega e o império romano possuíam sistemas distintos para a captação de recursos. Enquanto na Grécia os tributos eram cobrados de indivíduos escravizados e de estrangeiros, em Roma, a capacidade orçamentária decorria das pilhagens e dos espólios da guerra (SCHOUERI, 2015, p. 19). Por sua vez, na idade média, os vassalos feudais contribuíam sistematicamente para os suseranos (nobres feudais) com uma determinada quantia da produção rural, em troca de segurança para a comunidade campesina. Por seguinte, na era dos Estados Nacionais, os tributos eram exigidos para custear as manifestações de poder monárquico, enquanto legítimo representante divino na terra capaz de proporcionar a paz social. A título de exemplo, um dos fatores desencadeadores da Revolução Francesa decorreu do arrocho fiscal impingido à população, ao se exigir de camponeses, artesãos e da burguesia a carga fiscal necessária para a manutenção do Estado perdulário francês do século XVIII. Em situação similar, a independência das Treze Colônias americanas foi fortemente influenciada pela reação popular em face da criação de uma série de impostos pela Coroa Britânica. Os colonos revoltados com a atitude de George III conclamaram a ilegalidade das exações instituídas, através do célebre princípio: *no taxation without representation* proclamado por John Dickson, na carta intitulada “Seareiro da Pensilvânia”.

A Revolução Gloriosa (1688), a Declaração dos Direitos da Virgínia (1776), bem como a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789) inauguraram um período profícuo dos Estados vinculados ao direito, a partir do ideal libertário do homem (COMPARATO, 2013, p. 182). Neste momento, a reivindicação de direitos pela burguesia ávida por poder, demandante por garantias de respeito à propriedade e à liberdade, contra a ingerência confiscatória do Estado, foi o mote para o fomento de uma Estado legalista

sediado por um viés liberal, demandante de uma postura abnegativa do Estado limitado pelo direito posto formulado pelos representantes do povo (COMPARATO, 2013, p. 192). A repartição do poder monárquico reposicionou o Estado que, antes centralizado na figura divina do rei, passou a ser exercido a partir do povo, com a formatação de instituições típicas para o exercício de tal função. Do século XVIII ao XIX, prevaleceu a primazia dos Estados de Direito voltados à defesa de direitos básicos, estes cingidos basicamente à defesa da liberdade e da propriedade.

A partir desse cenário político, e considerando o progresso econômico das nações, em grande medida à custa da exploração do proletariado, fizeram emergir pressões pela garantia de direitos sociais à classe trabalhadora, em busca de igualdade, pressionando paulatinamente o surgimento de reformas estruturais e de outras garantias sociais, entre as quais mencionamos o estabelecimento de jornada de trabalho, salário mínimo e proteção às corporações (HOBBSAWN, 1988, p. 310-312). A evolução das estruturas institucionais necessárias para albergar a acumulação dessas demandas históricas, seja pela burguesia, seja pela classe trabalhadora, imprimiram, nas constituições ocidentais, um início de um perfil prestacional, assegurador de um mínimo social a ser almejado e preservado

Posteriormente, na esteira desse crescente protagonismo intervencionista do Estado, a mazela econômica europeia, provocada pela Primeira Guerra Mundial e alavancada pela grande depressão ocasionada pela quebra da Bolsa de Nova York, em 1929, fez surgir teóricos adeptos a estudar os efeitos econômicos decorrentes da intervenção do Estado na economia, ante a necessidade de investimentos públicos para se restaurar as bases produtivas de diversos atores econômicos. Esse suporte teórico ocidental veio a se consolidar com o plano americano do “*New deal*”, calcado nos ensinamentos do economista americano Jonh Maynard Keynes, na célebre obra “*General Theory of Employment, Interest and Money*” (OPUSZKA, 2010, p. 165). Em apertada síntese, segundo o autor, os aspectos liberais advindos da crença de controle em absoluto da iniciativa privada (o dito “mercado”), como único agente regulador da economia, estariam fadados à catástrofe, sobretudo porque os atores econômicos privados seriam incapazes de maximizar o bem-estar da

sociedade, cabendo ao Estado, enquanto agente econômico, complementar a tarefa de alcançar o pleno emprego e o *welfare state* (NOVAIS, 2004, p. 191).

Com efeito, o pós-Segunda Guerra Mundial foi fundamental para sedimentar aos ordenamentos constitucionais a centralidade da dignidade da pessoa humana como propulsora da valorização ao direito a uma vida digna. Tornam-se assim centrais os valores intrínsecos a uma concepção calcada no compromisso do Estado em conferir ao indivíduo garantias fundamentais, especialmente, o direito à vida, à liberdade, à propriedade, à igualdade, ao devido processo legal, ao pleno emprego, à previdência e à saúde pública, entre outros. Esse vetor de orientação transmutou o Estado, outrora liberal, para um Estado dirigente com promessas sociais relevantes (NABAIS, 2012, p. 87).

Esse modelo de Estado dito social tem como característica a proeminência dos direitos naturais imanentes, para os quais caberia ao Estado garanti-los de modo a proporcionar ao indivíduo uma vida digna, igualitária e plural no meio social. Os regimes totalitários prévios à Segunda Guerra Mundial e as consequências a ela supervenientes trouxeram traumas sociais, os quais ressignificaram a identidade ética do Estado frente ao corpo social. A sociedade ocidental passou, então, a reivindicar dos textos constitucionais uma postura estatal provedora de serviços públicos que assegurassem à população uma igualdade de acesso inclusiva na vida comunitária, com o fim de proporcionar, minimamente, uma vida digna a todos. Diversos países europeus⁴ e latino-americanos⁵ promulgaram constituições com esse viés social. Essa reconstrução ideológica superou aquele constitucionalismo liberal que propunha ao Estado um papel de abstenção nos direitos e liberdades do indivíduo, passando a reclamar do Estado uma atuação interventora na satisfação de garantias fundamentais a todos (NABAIS, 2007, p. 1-24).

Em síntese, a descrição do aspecto evolutivo dos direitos fundamentais reclamados ao longo da história evidencia as promessas e as providências que os Estados de Direito – majoritariamente ocidentais - escrituraram em suas constituições ao tomaram para si a tutela da dignidade da pessoa humana em

⁴Em referência a países que promulgaram constituições de índole sociais: França, em 1946; Itália, em 1947; Bulgária, em 1948; Alemanha em 1949; entre outros.

⁵Em referência a países latino-americanos que promulgaram constituições de índole sociais: Brasil, em 1946; México, em 1948; Venezuela, em 1947; Peru, em 1947; entre outros.

todas as dimensões. A propósito, a nossa Constituição, promulgada em 1988, está inserida nesse patamar de Estado Social de Direito ao avalizar inúmeras garantias fundamentais, das quais coube ao Estado provedor institucionalizá-las no decorrer da trajetória constitucional.

Com efeito, esse compromisso estatal, que a rigor era uma expectativa normativa, foi se tornando pela evolução da hermenêutica constitucional, notadamente em um contexto pós-positivista, um direito com eficácia vertical e, em determinadas hipóteses, com eficácia horizontal, a partir da perspectiva alemã a respeito do alcance dos direitos sociais (SARLET, 2018, p. 241). O Estado de promessa e o de providência trouxeram a reboque expectativas normativas que impescindem de recursos públicos para se galgar um mínimo de efetividade social. Evidentemente, em boa medida, esses recursos são angariados através do poder compulsório do Estado de exigir do indivíduo, que nele se insere, determinada contribuição pecuniária designada como tributo (NABAIS, 2007, p. 16).

Todavia, os custos públicos inerentes à implementação dos direitos e garantias afiançadas pelo poder constituinte não repousam exclusivamente ao se perseguir a efetividade social dos direitos de segunda dimensão, mas pairam igualmente sobre as estruturas institucionais destinadas a zelar pelos direitos de primeira dimensão, entre os quais mencionamos os direitos à liberdade e à propriedade, os quais demandam estruturas intervencionistas para assegurar o gozo desses direitos.

Portanto, o cerne da questão ora trazida é supor que todos os direitos constitucionalmente garantidos, sejam eles de cunho prestacional ou não, exigem um custo respectivo, não sendo crível imaginar um Estado que garanta a propriedade privada sem um poder de coerção institucionalizado em mecanismos de controle e regramento (NABAIS, 2007, p. 18). Obviamente, esse aparato institucional, que assegura efetividade aos direitos fundamentais de qualquer índole, demanda recursos públicos inerentes, os quais são solidariamente obtidos em face da universal contraprestação democrática exigidas do cidadão, através do exercício do poder tributário pelo Estado (NABAIS, 2007, p. 21). Como os demais direitos fundamentais, o dever de coparticipação dos indivíduos no financiamento da esfera pública é um postulado fundamental pelo qual o Estado não deve abdicar, tampouco menoscar, sob

pena de se comprometer as demais garantias contidas no texto maior, ou ainda de torná-los letra morta (NABAIS, 2007, p. 22). Aliás, o pressuposto de existência do Estado constitucional dirigente está centrado nesse dever fundamental de pagar tributos.

Neste sentido, Nabais (2012, p. 54) argumenta haver sobre a comunidade pública um dever fundamental implícito de adimplir tributos em face da contraprestação exigível pelos Estados Constitucionais contemporâneos, quando destes se espera o cumprimento da promessa na concretização de direitos e garantias fundamentais. Este dever fundamental, embora não se assente em um compromisso formal e positivado no estatuto constitucional, se deriva do princípio básico de organização das estruturas orçamentárias do Estado. Nabais ainda acrescenta que são posições jurídicas passivas, autônomas, permanentes e essenciais para o funcionamento regular do Estado, dispostos em um sistema jurídico aberto à recepção de direitos e deveres fundamentais fora do texto constitucional. Nesse contexto, o Estado encarta uma posição ativa para exigir da comunidade a contraprestação necessária para o fortalecimento da execução de políticas públicas essenciais para a concretização dos direitos fundamentais. Em suma, o dever fundamental do Estado Fiscal de se exigir tributos remontam na defesa da tutela do bem coletivo e difuso, cujo pressuposto cívico-político prega uma responsabilidade contributiva e comunitária do cidadão ao se exigir a contraprestação do Estado como curador e provedor de direitos fundamentais individuais e sociais (NABAIS, 2012, p. 62).

É preciso compreender que a salvaguarda de direitos não cai do céu, tampouco podem ser promessas simbólicas de um discurso político-ideológico desapegado do caráter normativo instrumental (NABAIS, 2012, p. 89). A efetivação dos direitos, todos eles aliás, necessita que os cidadãos cumpram com o dever fundamental de honrar com as suas atribuições fiscais. A tragédia desenvolvimentista que assola boa parte dos países que almejam o efetivo progresso perpassa nesse déficit de compreender que um Estado provedor forte requer o compromisso cívico de todos com a arrecadação fiscal. Mas, claro, a resposta não é tão simples como se propõe. É preciso, para além desse primeiro compromisso arrecadatário, alcançar um ideário de justiça fiscal que traga consigo uma eficiência dos órgãos de cobrança, com a respectiva gestão responsável desses recursos (NABAIS, 2012, p. 103).

Antes, queremos aqui enfatizar o raciocínio mais basilar: é crucial que se entenda que há entre nós, coparticipantes de um Estado social de direito, um dever imanente e fundamental de adimplir com os tributos de modo a participar democraticamente dos custos embutidos na fruição dos direitos. Não coadunar com esse raciocínio e não o praticar implicam um fomento de uma desigualdade fiscal ao se onerar, indevidamente, àqueles que assim agem. Busca, nesta razão, evitar um grave risco de injustiça fiscal, ante o descompromisso com a efetivação dos direitos e das garantias fundamentais dispostos na CF. A propósito, tutelando este dever fundamental de honrar com os compromissos fiscais, muitos ordenamentos jurídicos ocidentais punem, penal e administrativamente, os atos de sonegação, de evasão fiscal⁶, entre outros, porquanto tais práticas constituem um risco de rompimento do Estado democrático.

Portanto, antes de se analisar e adentrar em qualquer fator de gestão responsiva da arrecadação fiscal, como se propõe nesta dissertação, se faz consectário prévio depreender a importância do dever fundamental de pagar tributos, algo a propósito pouco discutido, ante a antipatia natural daqueles que são compelidos a contribuir com os impostos e taxas, quando se julgam órfãos de qualquer contrapartida a seu dispor, ou acima do coletivo.

2.2 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS COMO CATEGORIA JURÍDICA AUTÔNOMA

O sobredito tema é nitidamente menosprezado pela doutrina jurídica. Há pouca produção acadêmica a respeito da normatividade dos deveres fundamentais dentro da teoria dos direitos fundamentais. A origem do enfoque jurídico à expressão “dever” remonta à República Romana, ao propugnar que o exercício da cidadania pelos romanos exigiria o cumprimento de deveres inerentes ao gozo dos direitos civis instituídos em Roma. Era comum à idade antiga se conceber que caberia ao sujeito titular de direitos o cumprimento de

⁶ Conforme dispõem os artigos da Lei Federal n.º 8.137/1990.

deveres. Contudo, posteriormente aos regimes monárquicos, o advento do regime liberal nos Estados Nacionalistas, pós-revoluções liberais, introduziram na cultura política uma valorização à postura abnegativa do Estado na esfera individual dos cidadãos, alçando aos direitos de liberdade e de propriedade um direito natural ao homem, sem se valorizar com a mesma profundidade teórica os deveres inerentes do indivíduo frente ao Estado que se objetiva (CANOTILHO, 2003, p. 531).

Como aludido nos tópicos precedentes, a substituição dos modelos liberais por regimes sociais, descritos diante da função intervencionista do Estado ao firmar compromissos estatais de bem-estar social, trouxeram a reboque a discussão acerca dos deveres fundamentais como categoria jurídica autônoma. Ilustrativamente, a Constituição de Weimar intitulou um capítulo específico da Carta Alemã, com os seguintes dizeres: “Direitos fundamentais e Deveres fundamentais dos alemães” (CANOTILHO, 2003, p. 531). Em outras tantas cartas constitucionais de índole social, começaram a prever expressamente o dever como um direito fundamental. O regime político nacional-socialista da República Federativa da Alemanha e o regime comunista da União das Repúblicas Socialistas Soviéticas trouxeram em suas constituições capítulos dedicados aos deveres fundamentais dos indivíduos, entre eles, o dever de trabalhar, o dever de servir à pátria, o dever de prestar serviços quando exigido pelo Estado, etc. A experiência traumática proporcionada por esses regimes totalitários causou impactos sociais e doutrinários quanto à normatização desses deveres, de maneira que a temática foi sepultada nos meios acadêmicos (NABAIS, 2012, p. 10). Outro fator de aversão à expressão “dever fundamental” adveio das Constituições Francesas de 1946 e 1958, as quais rejeitaram a previsão de deveres fundamentais, justificando que os direitos se correlacionam com os respectivos deveres, não havendo a necessidade de menção a respeito, deixando implícito o tema (NABAIS, 2012, p. 11).

Não obstante, a temática retornou à pauta jurídica com as constituições europeias promulgadas após a queda do regime soviético. Com efeito, a normatização expressa de um dever fundamental está atualmente contida em diversas constituições do velho continente. A Constituição da Itália, por exemplo, traz em seu artigo 2º a previsão de deveres fundamentais que podem ser extraídos do texto constitucional ou que são derivados diante de uma

hermenêutica quanto ao senso comunitário italiano⁷. Por sua vez, a Constituição Espanhola colaciona em seu texto uma cláusula geral orientadora de deveres fundamentais, consoante se pode reconhecer do artigo 9^o. Outrora, a Constituição de Portugal de 1976, em seu artigo 12, dispõe: “*Todos os cidadãos gozam de direitos e estão sujeitos aos deveres consignados nesta Constituição*”. A despeito desse reconhecimento expresso em diversos textos constitucionais, existem constituições que nada aludem quanto à existência de um dever fundamental. A propósito, a Constituição brasileira de 1988, no Título II, Capítulo I, se intitula: “Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos”. Apesar de enunciar a existência de um dever fundamental, os incisos do artigo 5^o são repletos de direitos e garantias, não havendo qualquer disposição a respeito de um dever fundamental.

Bem, obviamente os textos constitucionais que preveem expressamente ou admitem a existência de deveres fundamentais a partir do processo hermenêutico constitucional não são o objeto deste capítulo, porquanto nessas comunidades jurídicas há um consenso quanto à normatização desse dever fundamental. Interessa-nos, contudo, examinar se haveria terreno teórico para se defender a existência de um dever fundamental nos textos constitucionais que não apresentam expressamente essa categoria, como faz crer nossa CF de 1988. Para isso, preliminarmente, socorre-se da conceituação de dever fundamental proposta por José Casalta Nabais (2012, p. 64), que sedimentou:

Podemos definir os deveres fundamentais como deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, tem especial significado para a comunidade e pode por esta ser exigidos. Uma noção decomposta com base num certo paralelismo com o conceito de direitos fundamentais, nos apresenta os deveres fundamentais como posições jurídicas passivas, autônomas, subjectivas, individuais, universais, e permanentes e essenciais.

⁷ Art. 2^o da Constituição da República Italiana de 1947: A República reconhece e garante os direitos invioláveis do homem, quer como ser individual quer nas formações sociais onde se desenvolve a sua personalidade, e requer o cumprimento dos deveres inderrogáveis de solidariedade política, econômica e social.

⁸ Artigo 9^o, item 1, da Constituição da Espanha de 1978: 1. Os cidadãos e os poderes públicos estão sujeitos à Constituição e ao restante ordenamento jurídico

Portanto, a temática a ser explorada a seguir não repousa nos deveres éticos, religiosos ou morais a respeito da existência de um dever imanente ao indivíduo, mas antes, propugna-se a abordar conforme as lições do eminente professor português, a concepção jurídica e constitucional do dever fundamental de pagar tributos (NABAIS, 2012, p. 65).

Amparados sob a perspectiva doutrinária da teoria dos direitos fundamentais, os deveres ditos fundamentais possuem uma centralidade na evolução histórica das organizações sociais, conforma aponta Nabais (2012, p. 84). O panorama histórico descreve materialmente a evolução de deveres inatos no decorrer das concepções jurídicas de Estado. Nos Estados de Direito, predominante após as revoluções burguesas, existiram deveres ínsitos à sociedade de natureza cívico-político, primordialmente concentrados nos deveres de defesa da soberania, de contribuição comunitária com o erário e de participação política (sufrágio), como elementos formadores dos desígnios do Estado, etc. Com o avançar da consolidação dos Estados Constitucionais, predominantes na segunda metade do século XX, acresceram-se outros deveres qualificados de fundamentais para a estrutura da sociedade, entre os quais os deveres de proteção da saúde, de proteção do mercado de trabalho, de proteção ao meio ambiente, etc.

Historicamente, qualificar um dever de fundamental nos remete ao grau de sua essencialidade para a formação e manutenção do Estado Constitucional. Hodiernamente, defender a existência implícita de um dever fundamental nas constituições que expressamente não preveem essa categoria jurídica deriva-se da sua importância material para o desenvolvimento do *status* social. Em que pese não haver espaço teórico para inseri-los no designado “bloco de constitucionalidade”, como ocorre com os direitos fundamentais, uma vez que as restrições a direitos devem se apresentar de modo expreso no ordenamento, face aos princípios da legalidade e da reserva de lei (CANOTILHO, 2003, p. 518), se revela possível compreender materialmente a existência de deveres sob a ótica da densidade jurídica do princípio da dignidade da pessoa humana (BUFFON, 2009, p. 183), o qual só será possível desvelar se houver uma contrapartida recíproca entre direitos e deveres fundamentais. Ou seja, a concretização de direitos pelo Estado pressupõe objetivamente a responsabilização comunitária e solidária quanto ao seu financiamento.

Com efeito, o mesmo postulado ético que conclama a higidez dos valores que irradiam o postulado da dignidade da pessoa humana frente ao Estado e à sociedade, outrora manifestado por normas constitucionais que atribuem fundamentalidade ao direito à vida, à liberdade e à igualdade, merece igualmente propagar com idêntico afincos os deveres que propugnam a responsabilidade social, pois o indivíduo por natureza é livre, mas outrossim responsável (HOLMES; SUSTEIN, 2019, p. 131).

A partir da conceituação sobredita, podemos depreender a existência implícita de deveres fundamentais enquanto categoria jurídica independente no ordenamento nacional. Exemplificando, para o professor de Coimbra (NABAIS, 2012, p. 112), esses deveres fundamentais, quando não estão expressos nos ordenamentos instituidores do Estado, se apresentam como normas implícitas, indiretas e mediatas, cabendo ao legislador infraconstitucional conformá-las ante a imposição constitucional ao estatuir determinados deveres como pressupostos indispensáveis para a existência e a formação de Estados liberais e sociais de direito. Diante do dever solidário de financiamento dos custos públicos, como já explanado anteriormente, exsurge o poder de impor tributos à coletividade, como instrumento financeiro destinado a contrapor os custos inerentes à garantia dos direitos. O que antigamente era praticado de modo aleatório, com viés confiscatório, impositivo e violento, com o fim do absolutismo e a introdução de ordenamentos liberais, e posteriormente sociais, fora firmado no âmago do poder soberano limites e freios institucionais com vistas a sistematizar o justo exercício do poder de tributar dos Estados contemporâneos, porquanto o financiamento público de suas estruturas, em boa parte, decorre da organização de um Estado Fiscal instituidor de impostos como fonte para o custeio geral e abstrato da estrutura do Estado.

2.3 A ESTRUTURA DO ESTADO FISCAL BRASILEIRO E O REGIME JURÍDICO DESTINADO À SATISFAÇÃO DO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

Ultrapassado esse breve introito sobre as premissas históricas que conclamaram do Estado contemporâneo o empenho nos compromissos e

providências sociais, ressoa em igual medida a exigência de um Estado fiscalista preocupado na dotação orçamentária que justifiquem a concretização dos direitos fundamentais e sociais prometidos pelo estatuto constitucional.

Nesse sentido, para o jurista português Nabais (2010, p. 56) , a noção de Estado Fiscal centra-se, essencialmente, na compreensão de que as necessidades financeiras de organização e desenvolvimento do Estado são cobertas por tributos exigidos do corpo economicamente produtivo. Se o desenvolvimento do Estado Fiscal se perpassa em sua capacidade de arrecadação tributária, importa saber em que grau isso é necessário. A resposta está assentada no comprometimento constitucional em que o Estado está afiançado. O paradigma liberal de Estado, que privilegia a liberdade dos indivíduos, abstendo-se de intervir na esfera privada e zelando por uma postura neutra no setor produtivo, exigirá do Estado Fiscal uma postura contida, com limites bem precisos e definidos quanto ao exercício do poder de tributar (NABAIS, 2012, p. 126). A carga tributária em contextos liberais incidirá essencialmente sobre os bens de consumo, de modo a pulverizar a arrecadação tributária, estimulando, nesse ínterim, a concentração patrimonial para os meios de produção.

Por sua vez, o paradigma de Estado de índole social requer, para além dos limites tributários sobreditos, uma postura intervencionista que induza, por meio das políticas fiscais, uma postura direcionada para a consecução de uma determinada finalidade extrafiscal. Em igual medida, a matriz fiscal também sofre os influxos ideológicos, a depender da postura adotada pelo paradigma de Estado Social de Direito (GASSEN, 2012, p. 24). O viés intervencionista e regulador do Estado inserido nesse modelo propugna uma matriz tributária incidente majoritariamente sobre a concentração patrimonial, taxando essencialmente o acúmulo econômico e desonerando a tributação sobre os bens de consumo básicos, de modo a estimular a igualdade no acesso a bens de consumo essenciais à população (GASSEN, 2012, p. 25).

Em suma, a estruturação do Estado Fiscal está intrinsecamente relacionada com os objetivos constitucionais estipulados pelo poder constituinte originário. O Estado Fiscal possui, portanto, perfis de atuação a depender do vetor social constitucionalmente almejado. Entendê-lo a partir dos propósitos constitucionais de promoção e efetivação da tutela de direitos individuais e coletivos requer um

aparato institucional e arrecadatário pujante e eficiente. Soa um tanto óbvio concluir nesse sentido, todavia, esse pensamento que hoje institucionalmente nos habita é reflexo de anos de sistematização de um Estado Fiscal legitimamente apto a exigir dos cidadãos e de outras entidades sua esfera de disponibilidade patrimonial para fazer jus à justiça tributária inata ao um Estado Social de índole democrática como o nosso (GASSEN, 2012, p. 41).

A sistematização do Estado Fiscal brasileiro, tal qual conhecemos na atualidade, remonta à promulgação da Emenda Constitucional n.º 18/1965 – responsável por inaugurar um título constitucional denominado, “Sistema Tributário Nacional” (ZILVETI, 2017, p. 328). Por seguinte, em 1966, foi promulgado o Código Tributário Nacional (CTN), atualmente vigendo sob a Lei Ordinária Federal n.º 5.172/1966. Esse conjunto de normas tributárias, inspirada nos ensinamentos dos tributaristas Aliomar Baleeiro, Rubens Gomes de Sousa, Gilberto de Ulhôa Canto e Gerson Augusto da Silva, foram primordiais para a introdução das balizas essenciais para o desenvolvimento de um sistema tributário nacional vocacionado a proporcionar o justo e legítimo exercício do poder/dever estatal de instituir e cobrar tributos. No mesmo espírito sistematizador, o poder constituinte de 1988, no capítulo designado de “Sistema Tributário Nacional”, dedicou seções para fixar os princípios gerais, os limites do poder de tributar, os impostos cabíveis aos entes federados e a repartição de receitas entre a União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Dentre os mais valiosos – e não venceremos as discussões jurídicas ao descrevê-los –, estão os princípios alicerçados na premissa da segurança jurídica de um Estado de Direito, objetivando a previsibilidade do ordenamento tributário. Nesse âmbito, foram constitucionalmente normatizados os princípios da legalidade (*no taxation without representation*), da anterioridade e da irretroatividade da norma tributária (artigo 150 da CF). E, ainda, sob o pálio da preservação da estabilidade das posições jurídicas, o texto constitucional admitiu a normatização via lei complementar dos institutos da decadência da obrigação tributária e da prescrição do crédito fiscal (artigo 146, inciso III, alínea “b”, da CF). Mais adiante, preservada a estrutura federativa elegida pela República do Brasil, a Constituição disciplinou as esferas de exercício do poder de tributação dos entes federativos, atribuindo à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal a instituição dos tributos permitidos pela Constituição de 1988, tendo

cada qual desses entes a respectiva competência tributária (artigos 153, 154, 155 e 156 da CF), vedando que esse exercício ocasione a invasão na esfera de atuação dos demais ou que obstrua os poderes federativos dos outros (artigos 151 e 152 da CF). Não menos importante, a Constituição sistematizou, igualmente, os direitos fundamentais do cidadão em face do exercício do poder tributário dos entes federativos, entre os quais a vedação ao confisco, a proibição de limitação de tráfego mediante uma imposição tributária, a impossibilidade de se instituir impostos a certas categorias protegidas constitucionalmente, como os partidos políticos, as organizações de assistência social (voltadas à educação e ao ensino), os templos religiosos, as obras literárias, musicais e outras formas de produção cultural.

Traçado esse panorama constitucional sistematizador das diretrizes do exercício do poder de tributar do Estado brasileiro, coube ao CTN disciplinar o modo procedimental da atuação do Estado Fiscal ao ingressar nos bens jurídicos dos particulares que praticassem o chamado fato gerador normativamente previsto de incidência tributária. Com efeito, esse agir do Estado é estritamente de matiz pública, que decorre a partir da observância dos princípios da legalidade e da anterioridade, de maneira que a relação fiscal do Estado com o cidadão é essencialmente regida pelos efeitos normativos advindos da atividade subjuntiva da lei praticada pelo agente público frente ao particular, quando julga que este praticou a hipótese fática descrita pela norma anteriormente publicada no ordenamento. Inaugura-se desse processo a compulsória relação jurídica tributária, composta de três vetores: o sujeito ativo, o sujeito passivo e a obrigação fiscal que os unem. A obrigação fiscal surge, como descrito no artigo 114 do CTN, mediante a ocorrência do fato (fato gerador) descrito abstratamente na hipótese de incidência tributária. Essa obrigação surgida de forma consequencial, em face da prática da hipótese abstrata descrita na lei, ocorre de modo compulsório, porquanto a prática de um fato contemplado normativamente implica automaticamente ao sujeito que lhe praticou (designado de sujeito passivo no universo do Direito Tributário) um dever obrigacional para com o Estado, outrora, reconhecido pela pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento, doravante designado de sujeito

ativo no universo do Direito Tributário, nos termos do artigo 119, *caput*, do CTN⁹. Portanto, esse sujeito ativo (Estado Fiscal) exige do sujeito passivo, ou contribuinte, nos termos da dicção do artigo 121, parágrafo único, inciso I, do CTN¹⁰, o cumprimento da respectiva obrigação tributária gerada pela incidência da norma fiscal.

Certamente, o sujeito ativo não é onisciente para se ter sempre o conhecimento identitário do sujeito passivo, e tampouco o momento temporal que fora praticado o chamado fato gerador desencadeador da obrigação tributária. Nesse instante, cabe ao sujeito ativo (leia-se: Estado) exercer o direito potestativo que lhe aprouver, qual seja, reconhecer juridicamente a existência da obrigação tributária, quando dela tiver conhecimento perante o sujeito passivo, em determinado prazo temporal definido pelo CTN, consoante predispõe o artigo 146, inciso III, alínea “b”, da CF¹¹. Portanto, a obrigação tributária surge com a prática de um ato pelo sujeito passivo, subsumido à hipótese de incidência tributária, cabendo ao sujeito ativo declarar a existência dessa obrigação, no prazo definido em lei, outrora denominado prazo decadencial (ATALIBA, 2009, p. 147).

A manifestação de vontade do sujeito ativo de direito público perante o sujeito passivo, de modo a desvelar a existência da obrigação tributária e, por seguinte, a constituição desse crédito fiscal, ocorre pela edição do chamado “lançamento fiscal”, cuja natureza declaratória e constitutiva reconhece, respectivamente, a existência da obrigação e constitui o crédito tributário em proveito do sujeito ativo, tornando-o certo, líquido e exigível para o sujeito passivo. A propósito, o artigo 142, *caput*, do CTN, dispõe:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

⁹ Nos termos do *caput* do artigo 119 do CTN: Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

¹⁰ Nos termos do artigo 121, parágrafo único, inciso I, do CTN: Contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

¹¹ Nos termos do artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal: Cabe à lei complementar: estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

O CTN prevê três espécies de lançamento fiscal: o lançamento de ofício, o lançamento por declaração (misto) e o lançamento por homologação (autolancamento). Todos eles visam declarar, perante o sujeito passivo, a existência da obrigação tributária prevista em lei, bem como têm por efeito, após o transcurso do prazo para a satisfação da obrigação de forma voluntária pelo sujeito passivo, constituir, em face deste, o crédito tributário qualificado de certeza, liquidez e exigibilidade (ATALIBA, 2009, p. 508). A rigor, consoante a natureza dúplice do lançamento fiscal, conforme já mencionado, é preciso se compreender um duplo aspecto no ato de lançar (LACOMBE, 1998, p. 58). Inspirado na doutrina alemã, a relação jurídica obrigacional de cunho fiscal guarda em si uma dupla face, abrigando a chamada *schuld* (dívida), ou melhor, a existência de um dever prestacional de dar, de fazer ou de não fazer entre os sujeitos da relação jurídica reconhecido pela obrigação tributária subjacente à deflagração da hipótese de incidência (NONATO, 1959 p. 113). E, outrora, *haftung* (passivo), que compreende a exigibilidade daquele dever, caso o sujeito passivo não o satisfaça voluntariamente. Nesse sentido, não havendo o cumprimento espontâneo pelo sujeito passivo da obrigação tributária que lhe cabe, restará ao sujeito ativo o exercício da pretensão que lhe caiba, no sentido de se exigir a satisfação da prestação de modo compulsório que, no âmbito tributário, se iniciará com a constituição definitiva do crédito fiscal. Portanto, o crédito fiscal deriva-se de uma obrigação fiscal não cumprida integralmente pelo sujeito passivo, nos moldes exigidos pela norma tributária, cuja prestação pecuniária subjacente constitui um direito creditório ao fisco perante o sujeito passível e seus responsáveis. Acaso esse crédito tributário não seja cumprido no prazo determinado pelo contribuinte, e tampouco haja qualquer questionamento quanto a sua exigibilidade na esfera administrativa ou judicial, restará, para a repartição administrativa competente, a inscrição desse crédito em dívida ativa, ato pelo qual transformará esse direito creditório em título jurídico extrajudicial passível de execução fiscal, através dos ditames legais

previstos na Lei de Execução n.º 6.830/1980, os quais dispõem sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública¹².

Assim, se a relação jurídica tributária culminar em crédito tributário não adimplido no momento adequado e na forma prevista em lei pelo sujeito passivo ou pelo respectivo responsável tributário, exsurge para o Estado Fiscal a prerrogativa de exigí-lo judicialmente através dos mecanismos normativos dispostos na LEF. Após a inscrição desse crédito em dívida ativa, o procedimento previsto na execução fiscal é inteiramente judicial. Isto significa que todos os créditos tributários inadimplidos e inscritos em dívida ativa, no âmbito da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, são concentrados no ambiente judicial, cujo procedimento previsto na LEF está estruturado para que o exequente e o executado, dentro do devido processo legal, participem dialogicamente para a satisfação do crédito tributário. Vale dizer, o Poder Judiciário é o ator institucional responsável por viabilizar a recuperação dos recursos tributários inadimplidos pelo sujeito passivo e seus responsáveis tributários.

Embora exista um considerável índice de sucesso na prática desses atos judiciais persecutórios do crédito tributário, é consenso que o modelo previsto na LEF se encontra em crise, uma vez que transfere para o Poder Judiciário o ônus de conduzir a tutela satisfativa do direito obrigacional violado. Sob esse contexto, se faz imprescindível abordar se a escolha feita pelo Estado Fiscal de concentrar no Poder Judiciário a tarefa de executar o crédito tributário definitivamente constituído é racional e eficiente, justamente porque veremos a seguir dados estatísticos que demonstram que o trâmite judicial de demandas satisfativas de cunho executivo, destinadas à perseguição do patrimônio do devedor, são morosas e ineficientes. Faz-se imperioso, assim, analisar se os métodos atuais de cobrança da dívida ativa são eficientes para se obter do contribuinte o tributo exigido pelo Estado Fiscal. Portanto, nesse âmbito, será evidenciado, a seguir, a partir dos dados coletados por diversos órgãos, a ineficiência do atual marco regulatório de cobrança de dívidas ativas tributárias pelo Estado.

¹² Para fins históricos, registra-se que a desde a edição do Decreto-Lei n.º 960/1938 há, no ordenamento brasileiro, regramentos específicos destinados exclusivamente para tutelar procedimentos visando à satisfação do crédito tributário.

2.4 A INEFICIÊNCIA DO ESTADO FISCAL BRASILEIRO NA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA

A rigor, pela legislação vigente¹³, o termo “dívida ativa tributária” provém do crédito tributário de idêntica natureza devidamente inscrito pelos órgãos públicos competentes, após o transcurso do prazo para seu adimplemento espontâneo definido em lei, ou após decisão definitiva exarada em processo administrativo tributário. É preciso esclarecer que o termo jurídico da expressão dívida ativa tributária compreende os tributos não adimplidos pelo particular após o decurso do prazo concedido pelo órgão lançador para se regularizar a quitação do encargo fiscal, ou após ultimado o processo administrativo fiscal mantenedor da exação, ou ainda, nas hipóteses em que não tenha havido a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Ou seja, referem-se aos valores creditórios, devidamente aptos à inscrição em dívida ativa, passíveis de força executiva, por representarem títulos extrajudiciais líquidos, certo e exigíveis, pelos quais serão tutelados por medidas satisfativas dispostas ao credor, consoante os termos das Leis n.º 4.320/1964¹⁴ e n.º 6.830/1980¹⁵.

A inscrição do crédito tributário em dívida ativa constitui ato administrativo que certifica e identifica o devedor e apura e liquida o montante devido, tornando o respectivo crédito um título executivo extrajudicial com presunção de certeza e liquidez. Em face desses esclarecimentos e para fins didáticos, trataremos como sinônimos os termos Crédito Tributário devidamente constituído e Dívida Ativa Tributária, não obstante os pequenos traços procedimentais que compõem a distinção dos institutos. Essa observação é feita para não trazer ao leitor

¹³ Definição do artigo 201 do CTN.

¹⁴ Redação do artigo 39, § 2º, da Lei n.º 4.320/1964: § 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, 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 sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

¹⁵ Artigo 2º da Lei n.º 6.830/1980: Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

equivocos conceituais quando nos referirmos aos termos utilizados ao longo da exposição do próximo capítulo.

Não serão abordadas neste tópico as questões que permeiam o exame das razões pelas quais o Estado Fiscal brasileiro é ineficiente ao concretizar a arrecadação fiscal, apenas se evidenciarão os dados econômicos que permitem aferir a ineficiência da recuperação da dívida ativa tributária. Os dados mais atualizados da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL, 2020) estimam que a União possui um volume estrondoso de crédito de natureza tributária a ser arrecadado. No ano de 2020, essa cifra alcançou aproximadamente o montante de R\$ 2,4 trilhões, algo que corresponde aproximadamente a 30% do produto interno brasileiro do mesmo ano. Por outro lado, no ano de 2020, a PGFN conseguiu recuperar para a União o valor de R\$ 17 bilhões de débitos oriundo de tributos, representando um índice de 0,7% frente ao montante global existente em estoque. Ilustrando a situação dos demais entes federados, o Distrito Federal, no ano de 2019, alcançou um índice de recuperação de apenas 0,82% em relação ao estoque creditório existente (CONTROLADORIA DO DISTRITO FEDERAL, 2020).

Em que pese a lastimável ineficiência arrecadatória do fisco, não é o enfoque desta dissertação se ater detidamente sobre as razões do claudicante sistema contencioso tributário brasileiro. Dedicar-nos-emos a comentar, como já anunciado – e perdoem a repetição –, acerca da ineficiência do modelo de execução fiscal vigente no Brasil, cuja observância é compulsória aos entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal). Esse alerta é feito pois a ineficiência arrecadatória de tributos pelo Estado Fiscal pode ser estudada a partir dos inúmeros percalços surgidos entre a deflagração da obrigação tributária e a constituição definitiva do crédito fiscal. Não é essa ineficiência que se quer ressaltar. Esforços serão fixados para trazer uma leitura a respeito da ineficiência do modelo executivo previsto na Lei n.º 6.830/1980, destinada a tutelar procedimentos executivos voltados à satisfação da chamada dívida ativa em favor do Estado Fiscal.

Feita a ressalva, rememoramos que o Estado Fiscal brasileiro dispõe de aparatos institucionais responsáveis por averiguar o surgimento da obrigação tributária, bem como de exigir do contribuinte o montante respectivo do crédito decorrente dessa obrigação. Desvelada a obrigação tributária pela prática da

hipótese de incidência abstratamente prevista na norma tributária, surge para a Administração Fazendária (PAULSEN, 2007, p. 205) o dever de declarar a ocorrência dessa obrigação tributária (ATALIBA, 2009, p. 60) pelo lançamento administrativo e, concomitantemente, constituir, nesse mesmo ato, o crédito tributário respectivo em favor do fisco. Revela-se importante ao leitor ter a compreensão funcional da relação obrigacional descrita, pois dela decorrem o surgimento da obrigação tributária e o momento da exigibilidade do tributo perante o sujeito passivo. Se o sujeito passivo não adimplir o crédito tributário constituído pelo lançamento e tampouco ingressar com qualquer tutela administrativa ou judicial que normativamente lhe ampare, restará para a Fazenda Pública senão a tutela executiva desse crédito, que está positivada na LEF (Lei Nacional n.º 6.830/1980).

Ao nos debruçarmos para a estrutura do Poder Judiciário ao lidar com o procedimento de execução fiscal, encontramos alguns indicadores que justificam o motivo pelo qual o modelo normativo para a execução da dívida ativa tributária pelo Estado brasileiro encontra-se defasado e moroso. O mais recente relatório anual da “Justiça em Números”, elaborado pelo CNJ (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2020), revela que o Brasil encerrou o ano de 2019 com aproximadamente 77 milhões de processos em trâmite no Poder Judiciário. Destes, mais de 30 milhões são processos relativos à execução fiscal. Ou seja, a cobrança da dívida ativa, pelos mais diversos entes federados (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), representa 39% dos processos judiciais existentes no Brasil. O maior impacto das execuções fiscais está na Justiça Estadual, que concentra 85% dos processos, sendo que a Justiça Federal acumula o restante desse passivo. Pelo relatório, depreende-se que o impacto desses processos nos acervos total da Justiça Federal e Estadual correspondem a 45% e 43%, respectivamente. Ademais, constatou-se que a taxa de congestionamento das execuções fiscais é alta, em torno de 90%, sendo o maior índice do Poder Judiciário brasileiro. Ano após ano, o represamento das execuções fiscais se torna maior, conforme demonstrado no relatório em números apresentados pelo CNJ (2020, p. 155).

Ao se estudar esses fatores de represamento processual nos feitos de execução fiscal, o Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada (IPEA, 2012) quantificou o tempo médio da tramitação regular desse procedimento fiscal. A

rigor, do ajuizamento da ação de execução fiscal à autuação do processo transcorrem, em média, 117 dias. Da autuação ao despacho inicial são necessários 66 dias. Do despacho para se ordenar a citação do devedor, mais 28 dias. A partir de então, gastam-se, em média, outros 1.287 dias em tentativas para se encontrar o executado. Uma vez ocorrida a citação regular, a busca do patrimônio do devedor consome outros 540 dias até se localizar patrimônio hábil para penhora. Por sua vez, o julgamento dos embargos à execução demanda, em média, 1.566 dias, sendo que cada recurso interposto ao longo das etapas procedimentais descritas consome outros 507 dias. Por seguinte, havendo a apresentação da exceção de pré-executividade, são acrescidos outros 574 dias ao procedimento executivo. E, por fim, o leilão judicial dos bens expropriados consome 743 dias. Em suma, o transcurso regular de uma execução fiscal no âmbito federal consome, em média, o prazo de oito anos e oito meses (QUEIROZ, 2016, p. 7). Isso sem se considerar a interposição dos recursos previstos, dos incidentes cabíveis ou das intercorrências atípicas havidas no decorrer do procedimento expropriatório.

O panorama se agrava ao se considerar que a maioria dos efeitos executivos são extintos após a decretação da prescrição intercorrente, quando ultrapassado o lapso de cinco anos decorrentes do ato de suspensão do processo por ausência de localização do devedor ou de seus bens, consoante a interpretação jurisprudencial¹⁶ do artigo 40, § 4º, da LEF. Portanto, o longo tempo de tramitação dos feitos executivos se deve pela ausência de citação do devedor ou dos respectivos responsáveis, ou ainda em face da não localização de bens passíveis de penhora. A tramitação inercial desses feitos, incapazes de lograr qualquer resultado efetivo ao erário, ocasiona custos operacionais desnecessários ao Poder Judiciário e agrava o congestionamento processual existente no país. Isto explica, em boa medida, as razões pelas quais há atualmente uma concentração exacerbada de Execuções Fiscais no âmbito do Poder Judiciário, conforme apontou o relatório denominado “CNJ em números 2020”, ao discorrer a respeito dos altos níveis de congestionamento processual provocado pelas Execuções Fiscais em todo o Brasil.

¹⁶ Vide precedente exarado pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n.º 1.340.553/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 12/09/2018, Dje 16/10/2018.

Ainda segundo nota técnica proferida pela PGFN, o custo médio de uma execução promovida no âmbito da União é de R\$ 5.606,67, não sendo economicamente viável a perquirição de valores inferiores a R\$ 21.731,45 (CUNHA; KLIN; PESSOA, 2011, p. 16-17). A propósito, nesse mesmo sentido, o Tribunal de Justiça Mineiro, em estudo sobre o tema, concluiu, no ano de 2014, que cada execução fiscal custaria aproximadamente R\$ 4.000,00 aos cofres públicos. Nesse mesmo relatório, aduziu-se que o tempo médio de tramitação judicial do procedimento de execução fiscal se alterna em face do ente tributante. São, em média, quatro anos de duração no âmbito municipal; dez anos no âmbito estadual; e oito anos no âmbito federal. Revelou-se, ademais, que em torno de 90% das execuções municipais se situam em patamares inferiores a R\$ 4.000,00. Em síntese, esses números demonstram em boa parte a impropriedade econômica de se adotar o meio jurisdicional como a única opção para a satisfação do crédito tributário.

Em parte, a concentração das execuções fiscais no âmbito do Poder Judiciário é resultado de um modelo processual rígido previsto pelo ordenamento jurídico pátrio. A inflexão da atuação fazendária ao se perquirir a dívida ativa, compulsoriamente canalizada ao procedimento da execução fiscal, emperra qualquer grau de liberdade para se adotar outros métodos mais efetivos na cobrança da dívida ativa dos entes federados. Isso ocorre, em boa medida, porque os órgãos fazendários estão reféns de uma exegese rígida dos princípios da legalidade, da inafastabilidade da tutela jurisdicional e da indisponibilidade do interesse público, bem como estão limitados pela hermenêutica estreita das normas de direito financeiro, em especial pelas disposições da Lei Complementar n.º 101/2000, que preconizam a responsabilização dos entes federados que renunciarem a qualquer dívida ativa (TORRES, H., 2003, p. 18).

Não obstante o altíssimo grau de ineficiência, ainda seguimos a adotar o rígido modelo judicial previsto na LEF, sendo este o principal, senão o único, método balizador para a recuperação da dívida ativa pelas Procuradorias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Faz-se premente a adoção de outros métodos ou modelos normativos que permitam uma recuperação do crédito tributário de forma mais eficiente e célere. Todavia, a inexistência de outras modelagens regulatórias ou arranjos legislativos, capazes de instituir diferentes níveis instrumentais à disposição do sujeito ativo para

provocar ou estimular a satisfação do crédito tributário pelo sujeito passivo, faz com que a primeira e a última abordagem disponível às Fazendas Públicas sejam à propositura de execução fiscal, sob os auspícios da Lei n.º 6.830/1980.

Considerando esses fatores internos e externos da condução processual em execuções fiscais, deve a Administração Fazendária se atentar para outras formas de proceder à arrecadação da dívida ativa. É essencial, nesse cenário, a mudança da cultura litigiosa adversarial imposta pela Lei n.º 6.830/1980, de modo a direcionar a resolução desses conflitos às vias extrajudiciais, com o propósito de promover uma política fiscal que proporcione ao Estado Fiscal uma eficiência arrecadatória, estimulando, desde já, outros métodos efetivos ao se perseguir o adimplemento da dívida ativa, sem a compulsoriedade de se ingressar em juízo para se ter uma solução.

Antes de enveredar nesses questionamentos vindouros, se faz imperioso proceder um recorte no conceito de Estado Fiscal. A despeito do capítulo introdutório ter afirmado que esse termo representa, na doutrina de José Casalta Nabais, a atividade fundamental e imanente do Estado Social em instituir e arrecadar tributos, restringir-se-á a sua compreensão para se referir tão somente à atividade arrecadatória da União, pois não seria possível traçar uma única política fiscal a todos os entes que compõem a República Federativa do Brasil, mormente porque cada qual detém a sua respectiva competência tributária para traçar ferramentas destinadas a sistematizar os mecanismos indispensáveis para a tutela do crédito tributário dos quais são titulares. Como no âmbito federal já há um arcabouço normativo que apresenta as ferramentas existentes – e que aqui será mencionado –, se faz salutar o recorte conceitual. Por seguinte, se revela importante delimitar quais as etapas dentro do processo destinado à satisfação do crédito tributário iremos tratar. Em que pese à relação obrigacional de cunho tributário seja oriunda da deflagração da hipótese de incidência tributária, bem como o crédito tributário seja decorrente do lançamento fiscal, conforme já descrevemos nos capítulos anteriores, revela-se crucial a termos tão somente aos instrumentos jurídicos destinados a empreender à recuperação da dívida ativa tributária, ou seja, após a inscrição definitiva do crédito tributário. Assim, desse modo, abordaremos os modelos regulatórios viáveis para se empreender a recuperação da dívida ativa tributária, seja ambiente extrajudicial, seja após o ingresso em execução fiscal. Não serão tratados os mecanismos

fiscais destinados à satisfação do crédito tributário após o lançamento fiscal, ou no bojo do processo administrativo fiscal, posto que o alto congestionamento processual verificado no âmbito do Poder Judiciário decorre do trâmite da execução fiscal, conforme se revelam os dados estatísticos contidos no relatório produzido pelo CNJ. Logo, aglutinando-se os dois recortes propostos, depreender-se-á que os capítulos vindouros se restringirão na explanação de uma política fiscal baseada na regulação dos instrumentos fiscais destinados a arrecadar a Dívida Ativa da União, de origem tributária.

Em face desse propósito, se faz imprescindível a valorização e a disseminação de métodos alternativos em complementação (ou substituição) ao conhecido modelo de execução do crédito público em juízo (GARCEZ, 2003, p. 35). O clássico e já desgastado procedimento judicial previsto na LEF se tornou há muito um modelo judicial obsoleto e ineficiente na missão de se cobrar o crédito público perquirido pela Administração Fazendária. É primordial ao Estado, enquanto política pública judiciária, a adoção de outras vias de cobrança do crédito público, sem que necessariamente se perpassasse pelo Poder Judiciário. Uma política fiscal voltada à valorização de outros métodos não judiciais de persecução da dívida ativa poderá estimular a arrecadação do Estado, transferindo os agentes em conflito para um ambiente propício ao consenso, sem o estigma da cultura litigante adversarial da execução fiscal. Nesse cenário, procura-se relativizar a solução oferecida pela tradicional jurisdição estatal, ofertando meios alternativos para a solução de conflitos (GARCEZ, 2003, p. 38), sobretudo métodos complementares para se expandir o acesso aos meios atípicos de execução fiscal, através do fomento de políticas públicas fiscais destinadas a flexibilizar o rígido modelo da Execução Fiscal.

3 REPENSANDO A POLÍTICA FISCAL NA PERSECUÇÃO DA DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA

Conforme visto no capítulo anterior, nos é ínsito constatar que qualquer organização social possui o dever fundamental de erigir recursos e contribuições para a manutenção e desenvolvimento da comunidade que lhe abriga. Historicamente, o crescente compromisso estatal, em face das demandas materiais exigidas pela população inserida sob o manto do regime político que lhe contextua, exigiu do Estado a adoção de modelos institucionais arrecadatários destinados a satisfazer os custos inerentes para a organização, a estruturação e a efetividade dos direitos (HOLMES; SUSTEIN, 2019, p. 32). A princípio, não obstante esses custos fossem relacionados inicialmente com a fundação e a manutenção do poder soberano em estruturas absolutistas, com o passar do avanço civilizatório, os Estados de Direito de feição liberal datados dos séculos XIX ao XX paulatinamente foram direcionados à garantia do bem estar-social, notadamente a partir da Segunda Guerra Mundial, exigindo-se uma reestruturação evolutiva que se iniciou com aquele regime rudimentar confiscatório existente nos estados monárquicos, caminhando-se para a adoção de estruturas jurídicas e administrativas delimitadores da atividade de tributar, como mote para se exigir dos cidadãos uma contribuição financeira justa, universal, permanente e periódica, de modo a compor as receitas financeiras para fazer face aos custos das políticas públicas desempenhada pelo Estado contemporâneo (HOLMES; SUSTEIN, 2019, p. 42).

Se partimos da concepção de que cabe aos atuais Estados Constitucionais de índole social proporcionar bem-estar à sociedade, se revela diretamente lógico depreender que a consecução desse objetivo maior se faz mediante o planejamento e a execução de políticas públicas (BUCCI, 2006, p. 4). Fazendo uma relação entre esse dever e o custo inerente de sua operacionalização, concluir-se-á que a definição e a execução de políticas públicas dependem da capacidade orçamentária disponível para esse Estado, cuja composição advirá da obtenção de receitas financeiras, as quais, na hipótese nacional, ou serão derivadas do cumprimento de obrigações impostas pelo Estado ao particular (exercício do chamado *jus imperii* e denominadas “receitas derivadas”), ou pelo

exercício de atividade econômica por ele praticada ou por ele incentivada (também chamada de “receitas originárias”) (GRAU, 2018, p. 129). A nossa Constituição Republicana de 1988 prevê que a composição das receitas financeiras do Estado brasileiro engloba tanto as receitas originárias, como as derivadas, consoante propugna a Lei n.º 4.320/1964. É de se esperar, portanto, que a obtenção ou a arrecadação dessas receitas sejam instrumentalizadas por mecanismos jurídicos legitimadores da intervenção do Estado na esfera patrimonial dos indivíduos.

Como fora exposto no capítulo anterior, a estrutura jurídica que confere legitimidade ao Estado Fiscal, enquanto estrutura pública vocacionada ao exercício da função arrecadatória, encontra-se delimitada em nossa experiência constitucional hodierna pelos artigos que compõem o chamado “Sistema Tributário Nacional” e pelos demais regramentos infraconstitucionais citados no capítulo anterior, entre eles, com destaque, as disposições do CTN no plano do direito material e o rito processual previsto pela LEF. Todo esse cabedal normativo instituído para se operacionalizar a função fiscal do Estado brasileiro está em franco desenvolvimento perante os órgãos de arrecadação, todavia, em determinados aspectos, ele é altamente ineficiente. Dentre os pontos nevrálgicos reveladores de uma certa inépcia no sistema tributário, ressalta uma atenção negativa ao modelo normativo destinado à recuperação em juízo do crédito tributário definitivamente constituído, adotado pelas Procuradorias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (MARTINS, 2014, p. 11).

É certo que se almejamos instituir entre nós a observância de um dever cívico e fundamental de pagar tributos, pressupõe-se com rigor que aqueles que assim não o fazem espontaneamente deverão ser legitimamente compelidos a fazerem-no. Contudo, diante da nítida ineficiência do método processual previsto pela LEF, merece ser repensado esse modelo regulatório (judicial) que há muito não merece guarida quando se propugna a recuperação da dívida ativa. Faz-se premente, neste sentido, formular outros métodos ou modelos de política fiscal que permitam à Administração Pública uma recuperação eficiente e célere do crédito tributário, como medida indispensável para se atingir amplamente aquele dever fundamental de honrar com os tributos, ou ao menos criar uma cultura institucional voltada para esse objetivo. Como atualmente é inusual a adoção de outros modelos regulatórios para a satisfação da dívida ativa tributária, revela-

se primordial fomentar, no âmbito da Administração Pública Federal, o manuseio de diferentes métodos extrajudiciais alternativos ao modelo judicial (MELO FILHO, 2017, p. 38), capazes de proporcionar ao sujeito ativo da relação tributária outros instrumentos aptos para a recuperação da dívida ativa, sem que a primeira e última abordagem disponível às Fazendas Públicas seja exclusivamente a propositura de uma execução fiscal sob os auspícios da Lei n.º 6.830/1980.

Inegavelmente, a opção legislativa à época da publicação da LEF concentrou esforços para que a recuperação do crédito tributário inscrito em dívida ativa ocorresse exclusivamente na arena jurisdicional, sendo esta a única forma possível de constrição do patrimônio do devedor (CASTELLANI, 2018, p. 390). O procedimento judicial de tutela executiva do crédito tributário fora concebido para possibilitar aos entes federados maiores prerrogativas e poderes processuais ao se perquirir o crédito exequendo em contraposição aos institutos tradicionais previstos no Código de Processo Civil (CPC) de 1973. Nesse feito executivo, fora permitido à Fazenda Pública um amplo arsenal procedimental para se fustigar o constrangimento patrimonial do devedor a adimplir o crédito tributário definitivamente constituído de modo mais breve possível. Dentre as técnicas processuais elididas para se impor uma ameaça expropriatória ao devedor, encontram-se, ainda vigente, a indisponibilidade patrimonial do devedor (artigo 185-A do CTN), as medidas cautelares fiscais (Lei n.º 8.397/1992), a garantia da execução para se permitir o processamento da oposição de embargos à execução (artigo 16, § 1º, da Lei n.º 6.830/1980), a responsabilização de terceiros incluídos na Certidão de Dívida Ativa (artigo 135 do CTN), etc. Contudo, mesmo diante desse cabedal processual, hoje, a LEF não atende com eficiência à recuperação dos créditos tributários vindicados pelo Estado Fiscal em Dívida Ativa. É preciso repensar o modelo executivo disposto para as fazendas públicas, sob pena de se transferir ao Poder Judiciário as externalidades negativas ínsitas ao rígido modelo de política fiscal imposto ao Estado pela Lei n.º 6.830/1980.

Com efeito, o apego à judicialização contenciosa para a satisfação do crédito tributário definitivamente constituído remonta a três pilares institucionais brasileiros em voga naquele momento de edição da Lei n.º 6.830/1980: (i) um de feição estrutural quantos aos limites interventivos do Estado de Direito,

incumbindo ao Poder Judiciário a prática de atos expropriatórios em face da proteção constitucional ao direito fundamental à propriedade privada (MANCUSO, 2013, p. 168); (ii) outro que se remonta à clássica defesa do princípio da indisponibilidade do bem público, cujo conceito basilar apregoava (e ainda apregoa) a impossibilidade de disposição dos bens e direitos de interesse público pela Administração Pública, sem lei que assim o permita (SIQUEIRA, 2016, p. 194); (iii) e por fim, pela valorização da cultura processualista adversarial da década de 1970, condicionadora da tutela satisfativa do direito material reclamado mediante a institucionalização de uma relação jurídica processual entre exequente e executado (MARINS, 2003, p. 158).

Diante do panorama, faz-se premente a reconstrução e ressignificação dos paradigmas jurídicos que alicerçam a compulsoriedade do ingresso da Fazenda Pública no procedimento da execução fiscal (MACHADO, 2019, p. 479). Os instrumentos jurídicos disponíveis ao Estado Fiscal para a satisfação da dívida ativa devem ultrapassar o modelo legislativo rígido, típico do regime jurídico administrativista que deixa sob o monopólio do princípio da legalidade e, portanto, do Poder Legislativo, a função e a responsabilidade exclusiva de propor diretrizes ou políticas arrecadatórias para o Estado Fiscal. Igualmente, o princípio da inafastabilidade de jurisdição deve ceder espaço para outros ambientes extrajudiciais que igualmente proporcionem às partes acesso à justiça, tais como os modelos conciliatórios que permitam a chamada transação tributária, bem como considerar inclusive a hipótese de atos expropriatórios em ambiente extrajudicial, como são as propostas que defendem a desjudicialização da execução fiscal que ocorre em outros países como Alemanha, Estados Unidos da América, França, Portugal, Itália, entre outros (RIBEIRO, 2013, p. 102). Outrora, o princípio da indisponibilidade do crédito público deve igualmente franquear à Fazenda Pública, por exemplo, a opção de não perseguir a satisfação da dívida ativa quando essa hipótese representar um custo superior ao crédito exequendo. E, por fim, precisa-se repensar o modelo jurisdicional compulsório da execução fiscal aos entes federados. Em diversos países, a execução propriamente dita inicia-se no âmbito administrativo, sendo poucos os que franqueiam inicialmente a judicialização da tutela satisfativa. Portanto, esses são os três eixos que comportam uma releitura hermenêutica, com vistas à ressignificação de um modelo regulatório que proponha uma gestão fluida ou

responsiva da Dívida Ativa, objetivando o escalonamento das etapas procedimentais de modo estimular uma maior voluntariedade do devedor ao satisfazer o crédito tributário, socorrendo-se do aparato jurisdicional do Estado em última razão (PASSOS, 2000, p. 119).

Portanto, será pavimentado neste capítulo o arcabouço teórico necessário para a desconstrução dos institutos jurídicos que embasam o modelo regulatório normativo proposto pela LEF, com o fim de proporcionar outras formas regulatórias que emprestem eficiência ao Estado Fiscal na recuperação da dívida ativa, sem ocasionar ao Poder Judiciário as deficiências estruturais provocadas pelo congestionamento dos feitos executivos existentes no país.

3.1 A FUNÇÃO ARRECADATÓRIA DA DÍVIDA ATIVA ENQUANTO INSTRUMENTO PARA A CONSECUÇÃO DE UMA POLÍTICA FISCAL

Como já expusemos, o Estado Fiscal brasileiro exerce, através dos instrumentos executivos judiciais contido na LEF, a função de exigir coercitivamente (via expropriatória ou não) do sujeito passivo da relação tributária a arrecadação da dívida ativa. Reforçamos, ainda, que os instrumentos jurídicos previsto nesse diploma executivo há muito não são eficientes para a promoção da atividade arrecadatória do Estado Fiscal, e, por assim se demonstrarem, provocam no âmbito do Poder Judiciário um abarrotamento de feitos executivos sem solução e sem perspectiva de serem úteis à sociedade, na medida em que o Estado Fiscal deixa de arrecadar aquilo que poderia ter sido arrecadado de outra forma, se houvesse distintos modelos de composição dos litígios relacionados ao inadimplemento da dívida ativa tributária. Por seguinte, se asseverou que esse citado problema decorre da imposição legislativa quanto ao modo de se operacionalizar os atos executivos praticados pelos órgãos de cobrança, os quais estão vinculados rigorosamente aos ditames legais previstos na LEF, sem haver qualquer margem de discricionariedade para a prática de outros modelos de política fiscal.

Com efeito, o termo “política fiscal” pode simbolizar ao leitor inúmeros conceitos do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico. A par do

extenso repertório conceitual existente, restringimo-nos à concepção de política fiscal enquanto função a partir da qual o Estado Fiscal edita e manipula as ferramentas institucionais à sua disposição, ao compor o orçamento público (DAIN, 2008, p.4). A expressão “política fiscal” denota compreensões semânticas diversas, seja no contexto financeiro do termo, seja no campo das relações econômicas. Inicialmente, para os economistas (IVERSEN, 1962, p. 14), o termo representava quaisquer medidas orientadas para a indução de comportamentos pelos agentes econômicos, reputadas necessárias pela política econômica. Sob esse contexto, haveria políticas de cunho fiscal e extrafiscal como instrumentos para se manipular ações ou inações dos agentes econômicos visando à modificação das relações econômicas a partir do exercício do poder tributário do Estado. Contudo, a expressão incluiu outras funções a partir da influência do pensamento de Keynes, quanto se imbuíu ao Estado um papel importante como agente econômico fomentador de demandas sociais, incluindo à política fiscal o papel orientador da composição do orçamento público (BALEIRO, 2015 p. 29). Aglutinando-se todas essas funções, concebe-se à “política fiscal” um conjunto de medidas e ações praticadas pelo setor público visando ao arranjo dos instrumentos fiscais de modo a organizar as finanças públicas (CASASANTA, 1962, p. 67-68). O objetivo da “política fiscal” almeja organizar a atividade financeira do Estado, traçando as diretrizes e ações vocacionadas à sistematização dos instrumentos responsáveis pela atividade arrecadatória (tributária ou não) do Estado Fiscal, e no estabelecimento das prioridades dos gastos públicos a serem seguidos pela política.

Logo, nos interessa depreender por política fiscal a formatação dos institutos jurídicos disponíveis ao Estado Fiscal para se proceder ao arranjo institucional destinado para a composição orçamentária (DAIN, 2008, p. 8). Nesse sentido, como já expusemos, a CF/1988 juntamente com o CTN, bem como a LEF, sistematizam um cabedal de ferramentas jurídicas aptas a operacionalizar a política fiscal brasileira. Todavia, em que pese o sistema tributário ser orientado por princípios e normas jurídicas que limitam o exercício do poder tributário do Estado Fiscal, infere-se, a teor dos dados estatísticos apresentados no capítulo primeiro que os atuais instrumentos jurídicos destinados à execução da dívida ativa estão ineficientemente formatados, tornando a consecução da política fiscal, igualmente, precária.

Sob esse prisma, existe uma relação diretamente proporcional entre o arranjo institucional dos instrumentos jurídicos dispostos ao Estado Fiscal para a recuperação da dívida ativa e o índice de captação de receita financeira pela Poder Público. A eficiência da configuração do aparato arrecadatário da dívida ativa igualmente acarreta maiores probabilidades para uma política fiscal equilibrada, de modo a proporcionar ao Estado uma gestão financeira equânime dos recursos públicos imprescindíveis ao financiamento e à execução de políticas públicas. Se o desígnio da política fiscal ampara a realização de política pública *lato sensu* pelo Estado, se revela da mesma forma compreensível pressupor que os meios necessários para a composição orçamentária do Estado sejam compreendidos como uma forma de política instrumental passível de ser organizada como uma política pública. Não obstante a expressão política pública seja classicamente empregada para se definir as atividades estatais voltadas à consecução de direitos fundamentais, segundo Maria Paula Dallari Bucci (2013, p. 179), o termo pode, outrossim, compreender a estruturação conjectural ou instrumental de ferramentas aptas para o atingimento da finalidade maior proposto pela política pública fim (BUCCI, 2013, p. 180). A partir dessa categorização, podemos classificar os instrumentos jurídicos aptos a empreender a recuperação da dívida ativa como um conjunto estrutural de medidas de índole financeira – cuja Execução Fiscal se insere –, essenciais para a concretização de uma política fiscal enquanto típica política pública de Estado.

A instrumentalização da política fiscal brasileira, enquanto atividade destinada à gestão equilibrada de recursos públicos, está adstrita a todo Sistema Tributário Nacional, sobre o qual se retira o fundamento de legitimidade, e proporciona ao Poder Público os institutos hábeis para se retirar da sociedade a contribuição necessária para o financiamento da estrutura política, social e econômica do Estado. Logo, partindo-se das premissas teóricas expostas, podemos qualificar a política fiscal como instrumento para a realização das políticas públicas e, sucessivamente, pode-se aferir que o conjunto jurídico apto a proporcionar a arrecadação ou a satisfação da dívida ativa tributária compõe um instrumental imprescindível para a obtenção de receitas financeiras que comporão o orçamento público que, por sua vez, servirão como aporte material para a consecução de políticas públicas (BUCCI, 2013, p. 180). A partir dessa dimensão instrumental do direito, enquanto meio para se atingir o fim

propugnado pela política fiscal fomentada pela CF/1988, assentar-se-á para o gestor público a responsabilidade e a discricionariedade para a seleção, a formatação e a configuração dos instrumentos interventivos (jurídicos ou não) destinados à propositura de modelo de política fiscal eficiente. À operacionalização das etapas ou dos ciclos, entre a concepção e a execução da política fiscal, pressupõem-se intrinsecamente a desconstrução ou a ressignificação de dogmas jurídicos classicamente assentados em nossa cultura positivista do direito. Como na hipótese presente propõe-se uma definição de uma política fiscal para além dos institutos processuais instituídos pela LEF, se faz necessária uma releitura dos princípios jurídicos afiançadores de um modelo de arrecadação fiscal que mitiguem os princípios da legalidade, da indisponibilidade do crédito tributário e da inafastabilidade de jurisdição, sem os quais não há como repensar uma política fiscal que admita uma recuperação da dívida ativa tributária desvinculada de uma relação processual de cunho satisfativo instituído perante o Poder Judiciário.

3.2 A RECUPERAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA PARA ALÉM DO MODELO REGULATÓRIO NORMATIVO SEDIMENTADO PELA PERSPECTIVA DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

É indubitável compreender, sob a perspectiva de um Estado de Direito, a primazia da lei formal como mecanismo principal da expressão dos limites intrínsecos dos direitos e dos deveres extraídos das relações entre sociedade e Estado. Essa concepção clássica de emprestar à lei a racionalidade da atuação estatal remonta aos pressupostos teóricos do Estado liberal, por pregar uma postura negativa do Estado sobre os interesses privados, invalidando-se qualquer agir que não esteja previamente justificado em face da representação da vontade soberana, legitimamente exercida pelo parlamento. A racionalidade que move o Estado está centrada a partir dos ditames da lei, ou melhor, no regime jurídico que legitima a intervenção do Estado perante a sociedade civil, não havendo outra forma que justifique a invasão do Estado no *status libertatis* individual, consoante propõe o clássico modelo liberal que rege o direito público

(SUNDFELD, 2015, p. 146). Ainda segundo o autor, cabe ao Poder Executivo representar os desígnios governamentais do Estado, competindo à Administração Pública agir em observância estrita aos ditames normativos ou, conforme asseverava Seabra Fagundes, “aplicar a lei de ofício” (SUNDFELD, 2015, p. 147).

Em que pese o longínquo precedente histórico, os sobreditos ideais manifestados pelo liberalismo ainda configuram o cerne do regime jurídico de direito público no Brasil, ainda que modernamente tenham surgidos movimentos para a superação desse paradigma (BINENBOJM, 2008, p. 7). Permanecem híidas em nossa cultura jurídica as prescrições trazidas pelo eminente administrativista Hely Lopes Meirelles, ao lecionar o mote de atuação da Administração Pública: “*enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza*” (MEIRELLES, 2010, p. 89). Amparado pela referida premissa teórica, caberia ao direito público fornecer as ferramentas jurídicas hábeis para se compatibilizar o conteúdo dos atos administrativos às proposições legislativas permissivas, sem as quais o Estado não poderá intervir no seio social. Em outras palavras, o objetivo clássico da Administração Pública não visa externar as diretrizes de políticas afiançadas pelo Estado, tampouco oferecer meios para a solução de problemas sociais que se apresentam, mas, atender exclusivamente ao princípio da legalidade, sob o qual se rege toda a atuação do Poder Executivo.

A lógica de manifestação de poder através da lei rege igualmente o exercício do poder tributário vinculado sob os auspícios do princípio da legalidade. Não obstante a relação obrigacional de matiz tributária esteja sob a reserva legal estrita, a teor da interpretação dos artigos 145, 146 e 150 da CF, principalmente em face dos princípios da anterioridade e da irretroatividade, merece observar que a atividade específica de recuperação da dívida ativa não satisfeita não foi alçada sob esta condição pelo constituinte de 1988, uma vez que a exigibilidade da dívida ativa tributária pressupõe previamente o esgotamento das etapas de formação e de consolidação da relação tributária relativas à instituição da obrigação tributária, bem como ao esgotamento da exigibilidade do crédito tributário, conforme indica a lógica do artigo 150, inciso I, da CF (CARRAZA, 2019, p. 254).

O princípio da legalidade tributária alcança, por hermenêutica constitucional e por interpretação do CTN, a constituição da relação tributária entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, pois decorre da declaração da ocorrência de um fato gerador normativamente previsto como hipótese de incidência, exhaustivamente delimitado na lei formal, abstrata e geral, não havendo como se instituir uma obrigação desse jaez sem a norma que declara o dever. Uma vez surgida a obrigação legal, derivada de lei prévia, escrita e certa, torna-se exigível perante o sujeito passivo tributário a satisfação voluntária dessa obrigação, por constituir-se um dever legal (CARRAZA, 2019, p. 17). Contudo, descumprida a relação tributária obrigacional, a pretensão executória que visa recompor a satisfação do dever ao sujeito ativo não decorre da lei que previamente lhe autoriza, mas de um exercício de um poder potestativo do Estado Fiscal de se socorrer de tutelas coercitivas ou satisfativas aptas a forçar o cumprimento da obrigação. Deste modo, a função administrativa destinada à tutela satisfativa do interesse público inserto no exercício da pretensão em face do devedor tributário, ao se perseguir o adimplemento da dívida ativa, teoricamente indisponível, em regra não estaria condicionada exclusivamente aos preceitos normativos de uma regulação legal que albergasse abstratamente o poder do Estado Fiscal para o exercício da pretensão satisfativa que lhe ampara (TORRES, H., 2003, p. 12). Quer se dizer com isso que o exercício da atividade satisfativa coercitiva ou expropriatória não estaria exclusivamente limitada ao ambiente judicial imposto pelas normas previstas na LEF, porquanto é perfeitamente se cogitar que a atuação da Fazenda Pública contemple outras medidas fiscais, de modo a regular a composição de outros instrumentos jurídicos igualmente aptos, adequados e úteis para a recuperação da dívida ativa.

Portanto, em face dos cânones de direito público sistematizadores de uma atuação administrativa erigida sob o princípio da legalidade, optou-se, quando da edição da LEF, por uma política regulatória de cunho legalista e jurisdicional ao compilar sob um rito processual unidirecional todos os instrumentos aptos para se engendrar a recuperação da dívida ativa tributária, não obstante a Constituição não tenha reservado à lei o desenvolvimento da referida função satisfativa, e tampouco exigido que o âmbito jurisdicional fosse a única arena capaz de tutelar a prerrogativa executiva – como se verá adiante. Conjugando-se esses postulados de direito público, criou-se na cultura jurídica brasileira a

interpretação equivocada de que os atos executivos praticados pela Fazenda Pública, ao almejar a recuperação do crédito tributário definitivamente constituído, devessem sempre obedecer aos institutos previstos na LEF, não se imaginando à Administração Pública uma atuação executiva à margem dos ditames normativos e de forma extrajudicial (LOPES, M., 2018, p. 92).

Não se quer, contudo, defender uma abordagem totalmente discricionária dos órgãos fazendários ao perseguir o crédito tributário constituído em dívida ativa, apenas, para além do modelo legalista disposto pela LEF, há uma infinidade de instrumentos jurídicos esparsos e extrajudiciais (previstos em lei) que cumpririam com êxito a função arrecadatória do Estado Fiscal, mercedores de um arranjo regulatório de matiz responsiva. A propósito, o termo regulação referido nesta dissertação ultrapassa o fenómeno interventivo praticado pelo Estado de natureza normativa, pois igualmente contempla a maneira pelo qual o Estado pode organizar os diferentes instrumentos regulatórios ao seu dispor (GODOY, 2009, p. 54). Feita a ressalva, e admitindo o papel instrumental da regulação ao sistematizar a forma pela qual se materializará a atividade destinada à recuperação do crédito tributário em dívida ativa – imprescindível para a composição de uma política fiscal –, se revela possível perscrutar um modelo regulatório flexível desvinculado da legalidade estrita, de modo a desenvolver um arranjo que agregue e formate os inúmeros instrumentos jurídicos disponíveis para se tomar a melhor decisão (BUCCI, 2013, p. 179) na consecução da política fiscal.

Para tanto, como já alinhavado, neste momento entende-se que o exercício da função orientada à recuperação da dívida ativa não está jungido ao princípio da legalidade formal, ou seja, não se faz necessária a edição de lei pelo Poder Legislativo disciplinando a atuação minudente e exaustiva da Administração Pública ao perquirir a satisfação da dívida ativa, vez que a Constituição assim não o exige, como o faz ao condicionar o surgimento e a exigibilidade da obrigação tributária mediante lei prévia, escrita e certa (CARRAZA, 2019, p. 136). Todavia, a despeito do legislador assim não se orientar em face do regime de direito público imposto à Administração Pública, revela-se crucial perquirir se há campo teórico para se traçar um modelo regulatório apto a materializar uma política fiscal capaz de permitir um arranjo discricionário (BUCCI, 2013, p. 180) dos instrumentos jurídicos disponíveis para a recuperação da dívida ativa, sem

que se exija uma atuação compulsória das Procuradorias Fazendárias ao modelo regulatório de natureza normativa instituído pela LEF.

3.3 CAMINHOS PARA A (IN)DISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A crença da indisponibilidade do crédito público remonta aos clássicos conceitos definidores da composição do regime jurídico da função administrativa exercida pelo Estado. Primordialmente, como já assentamos nos capítulos precedentes, a dívida ativa tributária compõe o gênero de crédito público que, por sua vez, se insere no âmago das receitas orçamentárias derivadas, as quais proveem do constrangimento legalmente qualificado sobre o patrimônio particular. Incluindo na categoria de bens públicos *lato sensu*, as receitas advindas do exercício do poder de tributar do Estado Fiscal são por regra indisponíveis, pois, ou estão afetadas a determinadas finalidades estatais específicas – como são os tributos vinculados (contribuições de melhoria, contribuições sociais, taxas, empréstimos compulsórios) –, ou compõem o orçamento destinado a fazer frente às despesas constitucionalmente estabelecidas pelo constituinte originário – como são as receitas derivadas decorrentes da arrecadação de impostos (OLIVEIRA, R., 2019, p. 237).

Em face do raciocínio sobredito, diversos tributaristas defendem a indisponibilidade da dívida ativa tributária, por constituírem uma faceta indispensável para a composição orçamentária destinada à consecução de interesses públicos definidos pelo Estado (MACHADO, 2007, p. 69). Por consequência, a clássica doutrina administrativista por regra compreende haver uma indisponibilidade da tutela dos interesses públicos pelo Estado que, a seu turno, não se permitiria cogitar, igualmente, a disponibilidade dos recursos orçamentários que guarnecem a satisfação desses interesses erigidos pelo ordenamento jurídico.

A defesa do interesse público, que se depreende ser irrenunciável pelo Estado, decorre da construção teórica afeita à composição do regime jurídico regulador das prerrogativas e sujeições submetidas ao Estado quando se está exercendo a função administrativa perante a sociedade. Autores clássicos, como

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2009, p. 630), Celso Antônio Bandeira de Mello (2009, p. 914), Hely Lopes Meirelles (2010, p. 428), entre outros, defendem a existência de pressupostos lógico-jurídicos legitimadores de uma relação jurídica vertical, ou privilegiada, mantida entre a Administração Pública em face dos particulares. Segundo a corrente clássica, é ínsito à organização do Estado de feição republicana a defesa da coisa pública (*res publica*), cabendo ao agente público a administração do interesse público, sobre o qual tem o dever de prestar contas à população de forma transparente, não se concebendo haver qualquer renúncia ou disposição dessa função. Com efeito, por sua vez, o conceito de interesse público não guarda uniformidade conceitual. Para uns, se manifesta na busca do chamado “bem comum”, compreendido a partir da visão comunitarista de bem-estar coletivo (SARMENTO, 2007, p. 27). E para outros, o interesse público se esmera no plexo de interesses individuais coletivamente manifestados em sociedade (SARMENTO, 2007, p. 29). Em conclusão, todos assumem que os interesses públicos se manifestam de modo difuso na comunidade, cabendo ao Estado tutelar a sua expressão, bem como preservar a sua defesa, segundo Sarmiento (2007, p. 30).

A primar pela função típica exercida diante do zelo pela coisa pública, institui-se ao Estado poderes/deveres orientadores à consecução da tutela dos interesses públicos, admitindo-se a existência de prerrogativas e sujeições intrínsecas ao exercício da função administrativa pelo Estado, cujas categorias jurídicas se reconhecem intrínsecas ao regime jurídico disposto ao Direito Administrativo brasileiro, quais sejam: a supremacia do interesse público e a indisponibilidade desse interesse (DI PIETRO, 2009, p. 36). Pressupõe-se, a partir desses postulados, portanto, a institucionalização de poderes e deveres jurídicos intrínsecos ao Estado em face da sociedade, permitindo-se, concomitantemente, a sobreposição dos interesses públicos em detrimento dos interesses privados quando colidentes entre si, mormente porque a razão de existência do Estado Democrático de Direito predispõe a valorização do coletivo sobre o individual, bem como, por via transversa, não se reconhece a possibilidade de renúncia ou de disposição do interesse público pelo Estado, conquanto a titularidade do bem comum pertence à sociedade e não ao representante do Estado. Seja como for, a construção lógica-jurídica de defesa do interesse público trouxe ao Direito Administrativo um regime jurídico instituidor

de princípios implícitos aplicáveis à Administração Pública, quando ela está a tutelar os interesses coletivos *lato sensu* da sociedade (MELLO, 2009, p. 95). Conceberam-se, portanto, segundo lições de clássico autor, as “pedras de toque” do Direito Administrativo brasileiro, observando-se a primazia ou a supremacia do interesse público frente ao interesse particular, bem como a indisponibilidade do interesse público.

Contudo, há muito a doutrina administrativista vem ressignificando as definições do chamado regime jurídico da Administração Pública, sobretudo, ao questionar os limites da intitulada supremacia do interesse público frente ao interesse privado, bem como as fronteiras concernentes à (in)disponibilidade desse interesse público (BINENBOJM, 2008, p. 8). Faz-se imperiosa a reconstrução dessas categorias jurídicas na medida em que a justificativa teórica capaz de albergar uma gestão responsiva do crédito tributária se passa, outrora, pela reformulação do instituto que, incansavelmente, defende a existência imperiosa da indisponibilidade do interesse público, visto que o crédito tributário representa, em termos orçamentários, um bem público irrenunciável, por regra. E como veremos adiante, não é bem assim. Existem, à disposição do sistema jurídico, outros tantos princípios categóricos capazes de acarretar uma interpretação integrativa e conformadora de modo a permitir, por vezes, a disponibilidade do crédito tributário, pois, sob determinadas premissas fáticas ou jurídicas, o interesse público exigirá essa interpretação mitigadora.

A propósito, há parcela considerável da comunidade jurídica que relativiza o peso atribuído à categoria da supremacia do interesse público sobre o privado. Defendem a superação da visão totalitária intrínseca ao pressupor a supremacia de um instituto frente a diversos outros direitos fundamentais constitucionalmente protegidos (JUSTEN FILHO, 2011, p. 145). Igualmente, em face do conceito fluído e indeterminado do que venha a ser definido como interesse público, não há por lógica argumentativa como se conceber uma sobreposição universal desse interesse a qualquer interesse privado (ÁVILA, 2001, p.28). E outrora, diante dos diversos interesses defendidos pela constituição, ora de matiz individual, ora de feição coletiva ou difusa, não se prosperaria se depreender que o interesse público interpretado pela Administração Pública seria sempre prevalente a outros interesses da mesma maneira relevantes (JUSTEN FILHO, 2011, p. 146). Permitir uma conclusão

oposta, de modo a sobrepujar com exclusividade a defesa da tutela do interesse público frente a outros interesses constitucionalmente estabelecidos, poderia redundar na prática de abusos e arbitrariedades perpetrados pela Administração Pública diante de uma suposta justificativa moral, enquanto premissa norteadora da tutela dos interesses “ditos” públicos.

Com temperanças, a releitura jurídica da indisponibilidade do interesse público poderá representar, por vezes, a defesa de outros interesses igualmente fundamentais à Administração Pública, dentre eles, por exemplo, a preservação de interesses visando à eficiência, à probidade, à moralidade, à segurança jurídica, etc. Deve-se observar a convivência harmoniosa dos diversos interesses colimados pelo texto constitucional, de modo que não há como defender a prevalência adrede de qualquer um sobre os demais (BINENBOJM, 2008, p. 102). A depender do contexto fático apresentado, a disponibilidade de bens ou direitos públicos representará a manifestação do anseio coletivo ou o melhor interesse público em quadra. Observar-se-á nessa racionalidade hermenêutica, portanto, a ponderação dos interesses envolvidos na solução do caso concreto, prevalecendo aquele que se revelar conveniente para a concretização e harmonização de direitos fundamentais em choque (MORAES, 1999, p. 64). Portanto, ao se exercer a função administrativa, a Administração Pública inegavelmente está adstrita à legalidade, mas, para além, é também a guardiã dos inúmeros interesses de envergadura constitucional existentes na norma quando ela abriga certa margem de discricionariedade a ser concretizada pelo agente público, seja pela existência de conceitos jurídicos dotados de indeterminação, seja por haver espaços de inconclusivos da norma a ser aplicada.

Logo, em face do potencial discricionário ao se exercer a exegese para o caso concreto, caberá ao intérprete definir o melhor interesse público em voga, conciliando-se a sua concretização com outros princípios constitucionais conclamados, não se reputando razoável a prevalência adrede de qualquer conceito em detrimento de outros, sem que haja a elaboração de uma racionalidade sob o crivo de um juízo de prognose diante das alternativas possíveis, necessárias e justas ao preenchimento constitucional do interesse público ao caso concreto (BINENBOJM, 2008, p. 104). Em síntese, o exercício da função administrativa pela Administração Pública, ou de quem o faça as

vezes, não poderá se aprisionar na concepção de que todos os interesses públicos defrontados pelo agente público se representam sempre indisponíveis. Nas hipóteses em que a lei contiver margem de atuação discricionária, seja por conter elementos normativos de definição indeterminada ou imprecisa – como os são os conceitos de boa-fé, de eficiência, de moralidade, de probidade, entre outros –, ou, ainda, de incompletude normativa, quando a lei não trazer todos os requisitos para uma atuação sem margem de escolha (vinculada), caberá ao agente público a missão de interpretar e aplicar a norma visando ao atendimento do melhor interesse público para a ocasião; todavia, para tanto, se exigirá dela a ponderação dos interesses colimados no caso concreto, não havendo uma resposta apriorística de interesse público a ser tutelado, tampouco uma suposta supremacia na defesa e uma indisponibilidade absoluta de quaisquer bens e direitos reputados públicos.

Trazendo esses elementos conceituais para a esfera fiscal, mais especificamente, para o questionamento acerca da (in)disponibilidade do crédito tributário, preliminarmente se faz importante importar os fundamentos teóricos sobreditos para se concluir pela viabilidade da disponibilidade de créditos tributários, porquanto, por vezes, a depender do caso concreto a ser examinado, o interesse público ao alcance da Fazenda Pública estará direcionado para a não persecução da dívida ativa a qualquer custo, sobretudo, na hipótese em que o custo da cobrança sobejar ao crédito em si. Aliás, essa é a dicção do artigo 14, § 3º, da Lei Complementar n.º 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF)¹⁷. Não obstante tenha havido uma excepcionalidade admitida em lei – típico do regime da legalidade estrita do Direito Tributário estatuída no plano das renúncias fiscais (artigo 150, § 6º, da CF¹⁸) –, existirão, no cenário fiscal

¹⁷ Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: § 3º O disposto neste artigo não se aplica: I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º; II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

¹⁸ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

brasileiro, situações jurídicas pelas quais poder-se-ia admitir uma disponibilidade do crédito tributário quando a opção pela cobrança judicial, através da execução fiscal, se revelar desvantajosa para o erário, sem que conste autorização legislativa para albergar tal situação. O questionamento posto diante desse dilema cinge-se a respeito do seguinte: no campo fiscal, somente a lei estrita poderá excepcionar a regra da indisponibilidade do crédito tributário, ou seria possível a exegese administrativa de cláusulas normativas abertas (ou conceitos jurídicos indeterminados) existentes no texto constitucional ao indicar que a Administração Pública está adstrita aos princípios da eficiência e da economicidade, de modo a desobrigar o escrutínio irrestrito da Dívida Ativa tributária pela Fazenda Pública?

A resposta é sim. Há muito a prática fiscal brasileira admite que os órgãos fazendários exerçam o poder normativo secundário e infralegal ao interpretar diversos conceitos jurídicos indeterminados contido nas leis instituidoras de certos tributos. A exemplo, às Leis n.º 7.787/1989 e n.º 8.212/1991 trazem os fatos geradores para a incidência das contribuições ao Seguro de Acidente de Trabalho (SAT), ao adotarem alíquotas distintas dependendo do grau do risco laboral exposto ao trabalhador, sendo ele classificado em leve, médio ou grave. A definição desses riscos laborais foram objeto de Decretos Regulamentares editados pelo Presidente da República, os quais discriminaram as modalidades laborais enquadradas como atividades de risco, e em que grau elas estariam inseridas. Ao analisar a legalidade da interpretação desses conceitos jurídicos indeterminados contidos na legislação instituidora do tributo, o Supremo Tribunal Federal (STF), no Recurso Extraordinário n.º 343.446-2/SC¹⁹, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, assentou que:

Os decretos regulamentadores, ao tratarem da atividade econômica preponderante e do grau de risco acidentário, delimitaram conceitos necessários à aplicação concreta da Lei

¹⁹ EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. [...] III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional. V. - Recurso extraordinário não conhecido.

8.212/1991, não exorbitando o poder regulamentar conferido pela norma, nem ferindo princípios em matéria tributária.

Trilha no mesmo sentido o teor da Ação Direita de Inconstitucionalidade n.º 1.075/DF, de relatoria do Ministro Celso Antônio de Mello, ao asseverar que os Decretos Regulamentares expedido por Ministros de Estado podem definir aspectos normativos de incidência tributária, sem ferir o princípio da legalidade. Portanto, em que pese o princípio da estrita legalidade no âmbito tributário apregoar o tratamento exaustivo dos elementos que compõem a hipótese de incidência da norma instituidora do tributo, sobretudo, a definição do fato gerador, da alíquota, da base de cálculo e dos sujeitos passivos, revela-se jurisprudencialmente admissível no cenário jurídico brasileiro a edição de atos normativos complementares à norma que conceituem cláusulas abertas contidas na norma fiscal instituidora, conquanto a interpretação do próprio artigo 84, inciso IV, *in fine*, da CF (CARRAZA, 1981, p. 134-135).

Se a jurisprudência pátria admite a interpretação de cláusulas gerais ou de conceitos indeterminados na hipótese de incidência tributária – por admitir uma legalidade tributária “suficiente” (GRECO, 2008, p. 106) em contraposição à legalidade estrita²⁰ –, admitir-se-á, com mais razão, a exegese constitucional concretizadora dos princípios da eficiência e da economicidade nas normas que disciplinam os mecanismos de cobrança da dívida ativa. A LEF poderia perfeitamente ser interpretada a partir da constituição para se admitir a valoração dos princípios jurídicos indeterminados destinados a guiar o operador do direito quando se demonstrar inviável ou infrutífera a constrição judicial do devedor na satisfação do crédito tributário. Ilustrativamente, trilhando nesse sentido, a PGFN editou, no ano de 2012, a Portaria n.º 75, cujo artigo 1º, inciso II, determina a dispensa de ajuizamento de execução fiscal pela Fazenda Nacional, nos débitos inscritos em dívida ativa inferiores a R\$ 20.000,00.

Não obstante a sobredita Portaria tenha se fundamentado no exercício do poder regulamentar inerente ao Ministério da Fazenda, o referido critério

²⁰ Encontra-se submetido sob Repercussão Geral a seguinte tese: “É constitucional a flexibilização da legalidade tributária constante do § 2º do art. 27 da Lei n.º 10.865/04, no que permitiu ao Poder Executivo, prevendo as condições e fixando os tetos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, estando presente o desenvolvimento de função extrafiscal”. Recurso Extraordinário n.º 1.043.313, Relator Ministro Dias Toffoli, Tema n.º 939, Supremo Tribunal Federal.

econômico estipulado se insere dentro da análise de interesse processual do órgão fazendário para o ingresso da execução fiscal. Com efeito, em que pese o interesse de agir na tutela executiva ser perscrutada pelo exame da perspectiva do binômio da necessidade e da utilidade, a partir da pretensão jurídica resistida existente em desfavor do credor (DINAMARCO, 2016, p. 726-727), revela-se razoável que a sua análise desses predicados sejam aferidas pelo viés da economicidade do ato processual, justamente porque, em procedimentos processuais satisfativos de cunho executivo, a pertinência da ação deve ser orientada a partir dos critérios quantitativos perseguidos pelo credor (GALDINO; MOREIRA, 2020, p. 143).

A propósito, o artigo 836, *caput*, do CPC de 2015 (Lei n.º 13.105) afirma que: “não se levará a efeito a penhora quando ficar evidente que o produto da execução dos bens encontrados será totalmente absorvido pelo pagamento das custas da execução”. Ora, uma interpretação lógica do dispositivo citado permite se concluir que o diploma processual visa angariar ao feito executivo um propósito que exceda a mera instrumentalidade de se examinar se há pretensão jurídica resistida apta ao procedimento de execução (GALDINO; MOREIRA, 2020, p. 144). Quer a norma analisar, outrossim, se há utilidade econômica para o desenvolvimento do feito – e com razão. A despeito da controvérsia por ventura existente, impende registrar que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob o enfoque do CPC revogado, assentou no Recurso Especial n.º 429.788/PR²¹, que “*A tutela jurisdicional executiva não deve ser prestada, quando a reduzida quantia perseguida pelo credor denota sua inutilidade, anda mais quando se tem em vista a despesa pública que envolve a cobrança judicial de dívida ativa*”.

Portanto, retornando à proposta original, a pertinência quanto à convocação dos instrumentos processuais dispostos na LEF (Lei n.º 6.830/1980) deveria ser interpretada a partir dos princípios constitucionais da eficiência e da economicidade, ambos como mediadores do exercício da tutela satisfativa da Dívida Ativa tributária. A citada exegese sedimentaria uma discricionariedade administrativa disponível às Fazendas Públicas ao gerir os mecanismos institucionais destinados à tutela do crédito tributário definitivamente constituído e não adimplido pelo sujeito passivo. Admitir-se-ia aos órgãos fiscais

²¹ No mesmo sentido, ver REsp n.º 796.533/PE, REsp n.º 913.812/ES, REsp n.º 601.356/PE, REsp n.º 477.097/PR, RMS n.º 15.582/SP, Ag no REsp n.º 390.927/RJ.

competentes, portanto, o exercício de um juízo de conveniência e oportunidade destinado a avaliar a presença de interesse processual e, conseqüentemente, de interesse público, necessário para se descortinar perante o Poder Judiciário uma execução fiscal infrutífera à luz dos princípios constitucionais referidos, de modo a tornar as Procuradorias Fazendárias instituições conformadoras dos conceitos jurídicos da eficiência e da economicidade, e não somente em órgãos cumpridores da legalidade estrita, alheios aos influxos e aos comportamentos dos devedores que optarem deliberadamente pelo inadimplemento do crédito tributário, quando constatarem a morosidade do modelo judicial da execução fiscal. Em que pese os princípios citados fixarem conceitos plurissignificativos, remanesce, a despeito deles, uma faixa central de compreensão sobre a qual se poderia aventar contextos fáticos, nos quais a atuação da Administração Fazendária se revela universalmente desnecessária e inservível à tutela do interesse público (GALDINO; MOREIRA, 2020, p. 152).

Nesse sentido, o princípio da economicidade, expressamente previsto no *caput* do artigo 70 da CF/1988, seria o parâmetro ao se avaliar a pertinência econômica do modelo infralegal proposto pelo órgão fazendário, cuja regulamentação lhe facultaria opções de atuação extrajudicial ou judicial, a depender dos custos financeiros envolvidos. Examinar-se-ia, em síntese, a relação entre o custo do ato a ser praticado pela Administração Pública e o respectivo benefício a ser ocasionado por ele. Se a apuração do custo/benefício se revelar positiva para a Administração Fazendária, ou seja, se os benefícios superarem os custos subjacentes, os atos administrativos ou judiciais na persecução da dívida ativa se fariam válidos e legítimos. Todavia, se o exercício da prognose econômica for reconhecidamente desvantajoso para o erário, os atos de persecução da dívida ativa, não se fariam necessários no ambiente da Execução Fiscal. Essa perspectiva econômica de pertinência dos atos executivos se revelaria interessante em face dos custos indesejados ocasionados pelas externalidades negativas provocadas pela propositura de execuções fiscais sabidamente infrutíferas pelas Fazendas Públicas, notadamente, quando o crédito exequendo é inferior ao custo global da operacionalização da máquina jurisdicional (GALDINO; MOREIRA, 2020, p. 146). Logo, se o montante perseguido em Dívida Ativa for inferior ao custo da mobilização do aparato jurisdicional destinado à sua arrecadação, estar-se-á

diante de um inequívoco prejuízo ao erário, cuja conclusão lógica pugnaria pela desnecessidade da persecução judicial da Dívida Ativa tributária. Portanto, a depender da análise do princípio da economicidade, poderá se concluir que a disponibilidade do crédito é mais vantajosa ao erário que a proposta de o considerar sempre indisponível, cuja inflexão acarretaria o acionamento de expedientes judiciais inservíveis para o atendimento do interesse público.

Por sua vez, o princípio da eficiência, igualmente previsto no texto constitucional (*caput* do artigo 37), poderá ser uma diretriz essencial para se aferir a pertinência da mobilização da máquina estatal para a persecução da dívida ativa (FURTADO, 2007, p. 112-117). A observância desse princípio incorpora, no seio da função administrativa, um modelo de administração pública gerencial destinado a eleger os métodos administrativos que satisfaçam os objetivos traçados pela norma, com o menor dispêndio à coletividade. Assim, tem-se por eficiente, o modelo que proporcione à coletividade o máximo de benefício em detrimento do menor custo financeiro possível. Na presente proposição, é eficiente para a Fazenda Pública a arrecadação tributária praticada espontaneamente pelo sujeito passivo. Todavia, no outro extremo, se revela ineficiente ao órgão fazendário a extinção das execuções fiscais propostas pelas procuradorias, sem ter havido qualquer constrição patrimonial do devedor, como ocorre quando se há a declaração de prescrição intercorrente no âmbito judicial²². Igualmente se revelará ineficiente a dívida ativa executada pela Procuradoria Fazendária quando a causa jurídica subjacente ao ato de cobrança for reconhecidamente improcedente à luz dos precedentes exarados pelas Cortes Superiores de observância obrigatória pela Administração Pública, como os são aqueles proferidos nos recursos submetidos ao instituto da repercussão geral, ao sistema das ações de controle de constitucionalidade, e aqueles enunciados jurídicos inseridos nas súmulas vinculantes editadas pelo STF. Em tais situações, soaria ineficiente para os órgãos fazendários se esmerarem pela busca incessante do crédito tributário quando sabidamente o título extrajudicial não encontra guarida no seio jurisdicional, o que se acontece, por exemplo, quando a Fazenda Pública executa uma Certidão de Dívida Ativa que não

²² Vide precedente exarado pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n.º 1.340.553/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 12/09/2018, Dje 16/10/2018.

preenche os requisitos para a identificação do devedor, da dívida, dos juros incidentes ou dos responsáveis.

Em suma, a leitura constitucional desses conceitos jurídicos indeterminados, como balizadora avaliativa do interesse processual existente na propositura da execução fiscal pelos órgãos fazendários, permitiria o desenvolvimento de políticas públicas destinadas a operacionalizar a gestão da dívida ativa, sem incorrer na inafastável concepção de indisponibilidade do crédito tributário sob qualquer hipótese (TORRES, H., 2017, p. 317). Soa crucial aos órgãos fazendários empreender uma relativização do conceito cerrado de indisponibilidade do crédito tributário, de modo a autorizar uma exegese constitucional destinada a orientar o manejo dos instrumentos processuais voltados à tutela satisfativa da dívida ativa, de maneira a direcionar esforços fazendários para a otimização da arrecadação fiscal, não tornando obrigatório o dispêndio de recursos e de tempo para a persecução judicial dos chamados créditos tributários podres ou de difícil arrecadação pelo erário, sob a premissa de que os créditos tributários são sempre indisponíveis, notadamente, porque tal idiosincrasia acarretaria externalidades negativas ao Poder Judiciário, principalmente quando este Poder se ocupar indevidamente de controvérsias fazendárias “natimortas”, ao passo que poderia, ao invés, concentrar esforços para causas mais relevantes (TORRES, H., 2017, p. 318).

Em que pese haver quem se filie na rígida interpretação do princípio da legalidade como o único método autorizativo para se relativizar a indisponibilidade do crédito tributário (CAIS, 1996, p. 78), não transparece ser eficiente um modelo arrecadatório normativamente inflexível, sempre dependente do legislador para franquear ao agente público outras hipóteses de disponibilidade do crédito tributário. A propósito, a atividade legislativa orientada para a previsão exauriente de todas as hipóteses, pelas quais se legitimaria a atuação vinculante do agente público, é deveras fracassada, mormente porque o legislador não tem a capacidade de abarcar, na norma pública, todas as situações fáticas existentes, a fim de permear uma ação minudente e vinculada da Administração Pública. É salutar a existência de um grau de discricionariedade contido na norma para se permitir uma maleabilidade interventiva da Administração Pública no processo de subsunção dos fatos à norma. Nesse quadrante, faz-se premente a interpretação constitucional de

conceitos jurídicos indeterminados ou de cláusulas abertas, para que o gestor público, talhado pela expertise exigida pelo órgão correspondente, empreenda uma conformidade infralegal de ordem técnica (TORRES, 2008 p. 206), necessária para a proposição de soluções breves, céleres e justas, em face das inesgotáveis demandas sociais que os termos modernos reivindicam, sem que se tenha que aguardar a morosidade das atividades jurisdicional ou legiferante advindas dos tradicionais órgãos responsáveis.

A par dessa providência sugerida, a Administração Fazendária, sabedora dos ditames constitucionais da economicidade e da eficiência, há muito vem adotando práticas internas que visam estimular o cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo, sem se socorrer, à primeira vista, da LEF. A exemplo, o protesto da Certidão de Dívida Ativa constitui um hábito salutar da Administração Fazendária ao perseguir a satisfação do crédito tributário, havendo inclusive a chancela do Poder Judiciário, como se depreende do julgamento proferido pelo STF na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 5.135/DF²³. Na oportunidade, a Corte Constitucional sedimentou que, não obstante a Lei n.º 6.830/1980 eleger “o executivo fiscal como instrumento típico para a cobrança da Dívida Ativa em sede judicial”, não se exclui “a possibilidade de instituição e manejo de mecanismos extrajudiciais de cobrança”. Para a citada Corte Constitucional, “o protesto é justamente um instrumento extrajudicial que pode ser empregado para a cobrança de certidões de dívida, com expressa previsão legal, nos termos do parágrafo único do artigo 1º da Lei n.º 9.492/1997.”

Por fim, perfilha-se igualmente no sentido de se admitir a disponibilidade do crédito tributário, parcela relevante da doutrina em Direito Tributário. Para Heleno Taveira Torres (2017, p. 318), a indisponibilidade do crédito tributário recai sobre os atos administrativos destinados à declaração da obrigação tributária, bem como naqueles atos aptos à formalização do crédito fiscal, pois as referidas atividades são de natureza vinculantes, das quais os agentes públicos não podem renunciar ao dever fiscal, a despeito da exegese dos artigos 3º e 142 do CTN. Contudo, para o autor, uma vez constituído o crédito tributário,

²³ Ementa: Direito tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. [...] Fixação da seguinte tese: “O protesto das Certidões de Dívida Ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política.”

ele seria perfeitamente disponível, notadamente porque o CTN prevê formas de extinção do crédito tributário, como a transação (artigo 156, inciso III) e a remissão (artigo 156, inciso IV), bem como permite hipóteses de exclusão do crédito fiscal, ao sistematizar os institutos da isenção (artigo 175, inciso I) e da anistia tributária (artigo 175, inciso II) (TORRES, H., 2017, p. 319). Com efeito, se o CTN tivesse estabelecido a indisponibilidade irrestrita do crédito tributário, segundo o autor, não haveria sentido a normatização dos tais institutos (TORRES, H., 2017, p. 320). Nesse particular, Eduardo Talamini (2016, p. 276-280) assevera que a indisponibilidade do direito material não implica “indisponibilidade da pretensão à tutela jurisdicional estatal” cabível ao Estado ao querer exercer em juízo o respectivo direito de ação veiculador da pretensão material que lhe cabe, porquanto o cumprimento dos direitos e deveres afeitos à relação de direito público material não necessita, à primeira vista, da intervenção do Poder Judiciário, na medida em que o direito à tutela processual oferecida pelo método jurisdicional não é a única opção pela qual a Administração Pública pode fazer valer o direito material em disputa.

Portanto, por todas as razões descritas, não nos parece correto concluir que os créditos tributários devidamente constituídos sejam sempre indisponíveis. Em que pese a dívida ativa ser conceituada como um crédito tributário definitivamente constituído, impassível de questionamento administrativo, remanesce por lógica imanente se concluir pela sua disponibilidade, pois se o crédito tributário adequadamente lançado o é, não teria sentido defender que a dívida ativa não o seria, notadamente, porque a Certidão de Dívida Ativa serve unicamente como documento contábil para se registrar no orçamento público a existência de um crédito líquido e exigível a ser contabilizado como receita financeira computada no exercício financeiro da arrecadação, a teor das disposição do artigo 39, *caput*, da Lei n.º 4.320/1964.

Em conclusão a tudo o que fora sobredito, recentemente, foi editada a Lei n.º 13.988/2020, cujo artigo 1º, *caput*, prevê a possibilidade de a União transacionar o crédito público de natureza tributária ou não²⁴. Ou seja, no plano

²⁴ Art. 1º Esta Lei estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutive de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária. § 1º A União, em juízo de oportunidade e conveniência, poderá celebrar transação em quaisquer das

federal, já se admite a renúncia do crédito público *lato sensu*, desde que observado os demais requisitos da referida norma.

3.4 A RESSIGNIFICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INAFSTABILIDADE DE JURISDIÇÃO NA EXECUÇÃO FISCAL

Nos termos do artigo 5º, incisos XXXV, da CF/1988, remanesce como garantia aos indivíduos, o amplo acesso à tutela jurisdicional, incluindo o respectivo exercício do direito subjetivo à ação, conformado em um ambiente dialógico, com a ampla participação igualitária dos autores processuais, garantindo-lhes a ampla defesa e o contraditório, sob o crivo de uma autoridade competente e imparcial previamente investida pelo Estado para desempenhar essa função. Essa perspectiva compõe a noção basilar sobre os desdobramos da garantia constitucional do devido processo legal, cujos sentidos garantem ao cidadão um amplo cabedal protetivo frente ao Estado e aos particulares, manifestado por princípios processuais os quais propugnam ao indivíduo o direito ao acesso à justiça, a um juiz natural, ao contraditório, à ampla defesa, à incolumidade de sua liberdade e propriedade sem intervenção jurisdicional (cláusula de reserva de jurisdição), ao duplo grau de jurisdição, ao direito de tomar conhecimento das decisões judiciais e administrativas exaradas que lhe repercutem, de reagir a elas, de ter ciência dos seus fundamentos, bem como de poder de produzir provas em seu proveito, etc. (GRINOVER, 2006, p. 8).

Com efeito, dentre os inúmeros consectários jurídicos decorrentes dos sentidos propostos pelo devido processo legal, merece exame neste capítulo o princípio processual da inafastabilidade de jurisdição, ou ainda designado de princípio da proteção judiciária, ou unicidade da justiça. Em termos gerais, esse princípio processual disposto na nossa experiência constitucional propõe que o acesso à justiça é universal, permitindo-se a toda sociedade reivindicar, perante o Poder Judiciário, a tutela ou a defesa de direitos ameaçados ou violados. Historicamente, desde a Constituição de 1946 (artigo 141, § 4º), o Brasil

modalidades de que trata esta Lei, sempre que, motivadamente, entender que a medida atende ao interesse público.

considera o princípio da inafastabilidade de jurisdição uma garantia fundamental, não obstante tenha havido períodos de exceção constitucional nesse interregno (NERY JUNIOR, 2000, p. 98). Retomando a tradição, a atual Constituição, em seu artigo 5º, inciso XXXV, igualmente conclama que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito”.

Ou seja, pela sobredita garantia fundamental, classicamente, se permite defender três premissas fundamentais, a partir de seu texto. Primeiro, que a realização de “justiça” é função típica do Estado de Direito, porquanto, por justificativas históricas e filosóficas, se pressupõe ser seu dever a tarefa de institucionalizar e legitimar o modo pelo qual será praticada a justiça diante de um conflito de interesses e como será a sua resolução, vedando-se o exercício da autotutela. Eis que o monopólio da força e da coerção cabem ao Estado, não sendo compatível a descentralização desses atributos à sociedade, sob pena de haver o risco da prática de barbáries e injustiças, em face de não existir, no meio social, teoricamente, a impessoalidade, a imparcialidade e a generalidade ao se interpretar e aplicar o direito posto (NERY JUNIOR, 2000, p. 99). Segundo a norma constitucional, compete ao Poder Judiciário a prestação da tutela jurisdicional devida àqueles que deduzirem em juízo fatos que demonstrarem uma ameaça ou lesão a direito individual ou coletivo, através de mecanismo instrumental destinado a esse fim, doravante designado de processo (NERY JUNIOR, 2000, p. 100). Por fim, em terceiro lugar, uma vez provocado, o Poder Judiciário detém o monopólio de proceder à interpretação e aplicação do direito material posto no conflito de interesses manifestado pelos sujeitos na relação processual que os unem durante o exercício da jurisdição, não se permitindo que ato normativo restrinja aos indivíduos o acesso à jurisdição (NERY JUNIOR, 2000, p. 101).

Diante das perspectivas anteriormente referidas, pode-se concluir que o modelo de acesso à justiça imprimido pela CF/1988 é essencialmente conferido pelo exercício da função jurisdicional prestada pelo Poder Judiciário, cabendo-lhe a primazia dessa atribuição, sobretudo, porque adotamos o modelo inglês de jurisdição (NERY JUNIOR, 2000, p. 102). E, para além da função jurisdicional representar a principal via para a composição de conflitos, o texto constitucional delegou monopólio ao Poder Judiciário para o exame de determinados temas, sobre os quais afirma-se existir uma reserva de jurisdição, cuja implicação

condiciona a prática de determinados atos a um controle judicial emanado por autoridade constituída de jurisdição, não cabendo a nenhum outro agente público dispor a respeito. A propósito, a Carta Política invoca a cláusula de reserva de jurisdição como medida protetiva para a higidez das seguintes garantias: a inviolabilidade domiciliar (CF, art. 5º, inciso IX); o sigilo telefônico, salvo para fins criminais (CF, art. 5º, inciso XII), a decretação da prisão, salvo a hipótese de flagrância (CF, art. 5º, inciso LXI), o sigilo telemático, fiscal e bancário (CF, art. 5º, inciso XII), etc. Não obstante, a Constituição de 1988 não incluía nesse rol a defesa rígida da propriedade privada, muitos processualistas interpretam no sentido de haver uma reserva de jurisdição nos atos que importem em ameaça ou invasão patrimonial de terceiros (ASSIS, 2018, p. 82), cabendo somente à autoridade investida de jurisdição perscrutar o controle judicial dos atos estatais que impliquem supressão do direito de propriedade, posto que a norma constitucional disposta no artigo 5º, inciso LIV, expressamente leciona: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.”

Em síntese, a confluência do princípio da inafastabilidade de jurisdição, previsto no artigo 5º, inciso XXXV, com as cláusulas constitucionais de reserva de jurisdição, trazem ao intérprete constitucional a conclusão de que o controle judicial de determinados direitos fundamentais tutelados pela CF encartaria guarida através do exercício da função jurisdicional prestada pelo Poder Judiciário, sem o qual não se poderia cogitar outros métodos de intervenção. Logo, pela hermenêutica constitucional proposta, permitir-se-ia depurar que a reserva de jurisdição constitui uma vertente rígida do princípio da inafastabilidade de jurisdição; eis que, ao se proceder o exame da higidez das cláusulas constitucionais indicadas, competirá unicamente ao Poder Judiciário analisar quaisquer ameaças ou violações aos bens jurídicos protegidos, não existindo qualquer outra forma para se descortinar o acesso à justiça, enquanto que o princípio da inafastabilidade de jurisdição faculta ao indivíduo dele se socorrer, não se exigindo a compulsoriedade de atuação do Poder Judiciário (ASSIS, 2018, p. 88).

Considerando os fundamentos teóricos da exegese constitucional sobredita, interessa-nos avaliar se a cláusula constitucional de reserva de jurisdição constitui uma garantia indispensável para a prática de atos executivos,

especialmente os expropriatórios, praticados pelo Estado Fiscal em face do sujeito passivo inadimplente com o crédito tributário definitivamente constituído. Revela-se crucial o enfrentamento dessa questão, na medida em que o óbice existente para se propor modelos executivos alternativos e extrajudiciais se perpassam exatamente na desconstrução do pensamento reinante sobre o qual se afirma ser inconstitucional; em face do princípio da inafastabilidade de jurisdição, a prática de atos satisfativos pelo Estado sem o controle judicial, sobretudo, quando se considera que a interpretação oferecida pelo artigo 5º, inciso LIV, da CF/1988, se enquadra no rol das cláusulas de reserva de jurisdição.

Bem, a questão posta é tormentosa e constitui o cerne para o debate vindouro sobre a possibilidade da haver uma gestão responsiva da cobrança da Dívida Ativa fora do ambiente judicial estipulado pela LEF (Lei Nacional n.º 6.830/1980). A primeira indagação subjacente que nos toma atenção cinge-se perquirir se o texto constitucional disposto no 5º, inciso LIV, da CF/1988, na parte que alude “ninguém será privado [...] de seus bens, sem o devido processo legal”, constitui uma cláusula de reserva de jurisdição, impeditiva para a prática da tutela satisfativa sem o crivo de um juiz de direito.

Com efeito, a rigor não. A CF foi expressa quando quis sedimentar o controle judicial dos atos administrativos tendentes a ameaçar os direitos fundamentais vinculados à liberdade e à intimidade, especificamente no que tange à decretação da prisão, às quebras dos sigilos, bem como à inviolabilidade domiciliar. Todavia, o texto constitucional nada impôs quanto à prática de atos executivos. Segundo o processualista Humberto Theodoro Junior (2020, p. 3):

O regime constitucional brasileiro não cria uma reserva absoluta da expropriação em favor da jurisdição, nem a execução forçada de obrigações financeiras figura, por princípio constitucional, entre os atos integrantes da jurisdição com exclusividade, nem tampouco o direito brasileiro nega a possibilidade de prática de atos executivos fora dos processos judiciais. Pelo contrário, nosso sistema jurídico processual consagra e estimula a própria atividade jurisdicional cognitiva por meio da arbitragem fora do âmbito da justiça estatal e, desde o século XIX vem implantando e prestigiando vários mecanismos procedimentais de execução de obrigações por quantia certa regulados por legislação especial, os quais são manejáveis fora da jurisdição estatal.

Não há qualquer comando que exija que a tutela satisfativa seja operada necessariamente por autoridades judiciárias investida de jurisdição. Quando o artigo 5º, inciso LIV, da CF propugna que ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal, se referiu, em verdade, que os atos de constrição patrimonial devem observar os cânones do devido processo legal, todavia, isto não significa que o zelo desta garantia seja condicionado ao controle judicial prévio. Aliás, o ordenamento brasileiro é pródigo ao permitir, em ambientes extrajudiciais, a condução de procedimentos administrativos guiados pelos consectários do devido processo legal, vide a própria Lei Federal n.º 9.784/1999 que rege os processos administrativos no âmbito da Administração Pública Federal, cujo artigo 2º, *caput*, dispõe ser imperiosa a observância do contraditório e da ampla defesa (THEODORO JUNIOR, 2020, p. 4).

Ademais, o Decreto-Lei n.º 911/1969, que estabelece normas de processo sobre a alienação fiduciária em garantia, admite, em seu artigo 2º, *caput*, a prática de atos de disposição do bem garantido pelo proprietário fiduciário (credor), quando o devedor restar inadimplente com as obrigações contratuais, sem a necessidade de controle judicial preliminar. Na interpretação gramatical do dispositivo, é possível depreender que o credor poderá executar a garantia contratual em face do devedor, sem a prévia chancela judicial, bastando a mera constatação da mora obrigacional. Nesse sentido, o STF, ao julgar o Recurso Extraordinário n.º 627.106/PR²⁵, afetado sob a sistemática da repercussão geral, recepcionou as disposições contidas no Decreto-Lei n.º 70/1966, especificamente no que concerne ao rito da execução extrajudicial praticada pelo credor hipotecário em desfavor do devedor. Ou seja, reputou-se constitucional os atos de execução extrajudiciais praticados pelo agente fiduciário em face do inadimplemento do contrato imobiliário pelo devedor, uma vez que o rito executivo previsto pelo referido Decreto não acarreta a ofensa ao princípio da inafastabilidade de jurisdição, tampouco ao devido processo legal, mormente

²⁵ EMENTA: Direito processual civil e constitucional. sistema financeiro da habitação. Decreto-Lei n.º 70/1966. Execução extrajudicial. Normas recepcionadas pela Constituição Federal de 1988. Precedentes. Recurso extraordinário não provido. 1. O procedimento de execução extrajudicial previsto pelo Decreto-Lei n.º 70/1966 não é realizado de forma aleatória, uma vez que se submete a efetivo controle judicial em ao menos uma de suas fases, pois o devedor é intimado a acompanhá-lo e pode lançar mão de recursos judiciais se irregularidades vierem a ocorrer durante seu trâmite. 2. Bem por isso, há muito a jurisprudência da Suprema Corte tem estabelecido que as normas constantes do Decreto-Lei n.º 70/1966, a disciplinar a execução extrajudicial, foram devidamente recepcionadas pela Constituição Federal de 1988.

porque o devedor poderá exercitar o direito de defesa judicialmente, de forma diferida. Ao percorrer idêntica problemática, a Excelsa Corte, no Recurso Extraordinário n.º 860.631/SP, igualmente submetido à sistemática da repercussão geral, afetou o tema referente à constitucionalidade da execução extrajudicial previsto nos contratos de mútuo imobiliários regidos pela Lei n.º 9.514/1997. Provavelmente, considerando a evolução jurisprudencial sedimentada na Corte Suprema, o precedente a ser firmado nessa controvérsia seguirá a linha da jurisprudencial outrora consolidada, atribuindo constitucionalidade ao rito de execução extrajudicial previstos nos contratos de alienação fiduciária, como ocorre de modo similar nos Decretos-Lei n.º 70/1966 e n.º 911/1969.

Portanto, em nossa experiência legislativa e jurisprudencial, pode-se depreender que a prática de atos executivos ou satisfativos não estão adstritos ao ambiente jurisdicional. Existem formas e modelos que franqueiam às partes, o exercício da autotutela na satisfação do direito material subjacente, sem que isto, por si só, represente uma ofensa ao Estado de Direito. Obviamente, a práticas destes atos encetados por particulares ou pelo Estado estão passíveis de controle judicial, por justamente terem que obedecer ao devido processo legal. Em suma, respondendo ao questionamento feito nos parágrafos precedentes, a doutrina moderna entende ser perfeitamente possível a prática de atos executivos em ambiente extrajudicial, incluindo, neste raciocínio, por óbvio, os atos satisfativos a serem desvelados pelo Estado Fiscal diante do inadimplemento da Dívida Ativa pelo devedor ou responsáveis tributários (THEODORO JUNIOR, 2020, p. 4).

A propósito, a conclusão sobredita ganha mais envergadura quando examinada a partir da releitura do conceito de acesso à justiça inculpada na exegese do artigo 5º, inciso XXXV, da CF. A doutrina processualista há muito vem reputando imprescindível a resignificação do princípio da inafastabilidade de jurisdição (CAPPELLETTI; GARTH, 1988, p. 32). A clássica concepção que delegava ao Poder Judiciário o protagonismo para a composição de litígios, com os anos, foi cedendo espaço para um entendimento ampliado, conferido a outros atores e institutos a missão de garantir o acesso à justiça em outras searas. Nesse espírito, o CPC/2015 adotou em seu âmago o apreço por medidas alternativas para a composição de conflitos sociais. Em especial, o novo diploma

processual trouxe, em seu bojo, a valorização dos meios consensuais para a composição de litígios, antes que estes fossem formalmente submetidos à ritualística judiciliforme de índole adversarial prevista pelo diploma processual. Os institutos da conciliação, da mediação, da arbitragem e dos negócios jurídicos processuais permitem aos jurisdicionados outras formas de acesso à justiça, afora do compulsório modelo que propõe a inafastabilidade de jurisdição (PINHO; STANCATI, 2016, p. 20).

Logo, a releitura do acesso à justiça caminha concomitante à ressignificação do princípio da inafastabilidade de jurisdição, permitindo um aporte teórico necessário para se compreender que a arena institucional para se empreender à composição de litígios não está adstrita ao Poder Judiciário e, tampouco, os atos satisfativos necessários para a tutela do direito material regulador da pretensão exigível entre as partes está condicionada ao ambiente jurisdicional (CAPPELLETTI; GARTH, 1988, p. 48). Deve-se descentralizar a atuação do Poder Judiciário, de modo a permitir outras formas igualmente eficientes para se angariar a pacificação social. Por fim, trazendo à baila todos esses fundamentos, compreende-se perfeitamente possível instituir, no ordenamento brasileiro, ritos executivos extrajudiciais em face daqueles que não cumprem o adimplemento de crédito tributário definitivamente constituído, notadamente quando a Execução Fiscal não cumpre o papel minimamente satisfatório ao se exigir a dívida ativa, em face dos contribuintes inadimplentes, justamente por ter a crença constitucional que cabe ao Poder Judiciário o monopólio da satisfação do direito material posto no ordenamento.

3.5 A MUDANÇA DE PERFIL REGULATÓRIO NA COBRANÇA JUDICIAL DA DÍVIDA ATIVA E OS INSTRUMENTOS JURÍDICOS APTOS PARA ESSA FINALIDADE

Seguindo a tradição brasileira, o modelo legal instituído para a persecução da Dívida Ativa, previsto pela Lei n.º 6.830/1980, impõe às Fazendas Públicas uma compulsoriedade do regime executivo ao se buscar a tutela satisfativa da dívida ativa em face do devedor inadimplente com o crédito tributário

(HARTMANN, 2016, p. 457). Os atos de constrição e expropriação patrimoniais para a satisfação do crédito tributário exige, por interpretação constitucional conservadora, um ambiente que possibilite o exercício do devido processo legal, sendo a LEF a arena adequada para esse mister, subsidiariamente apoiada pelas disposições normativas do CPC/2015. Desde a década de 1980, a tutela da dívida ativa pelos entes federados se faz necessariamente pela provocação da atividade jurisdicional, sob um rito de natureza processual, permitindo-se ao devedor exercer o direito de defesa em face da premente ameaça da invasão patrimonial a ser praticada pelo Estado, caso seja comprovado o inadimplemento infundado do crédito tributário pelo sujeito passivo. Em parte, esse modelo contencioso e adversarial advém da cultura processualista vigente naquela época, cujo ideário propunha ao Poder Judiciário a missão exclusiva de proporcionar às partes o acesso à justiça.

Em síntese, as disposições normativas que regulamentam a relação processual mantida entre exequente e executado, submetidos à dinâmica da ampla defesa e do contraditório, ainda permeiam o modelo de justiça fiscal exercida pelo Poder Judiciário quando este é instado a atuar diante da propositura de Execução Fiscal pelas Procuradorias da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal (HARTMANN, 2016, p. 458). Não há no ordenamento jurídico brasileiro outro modelo que proponha formas distintas para a consecução da justiça tributária em relação à satisfação da dívida ativa tributária. Vigem ainda a primazia da estrutura jurisdicional como ambiente institucional capaz de proporcionar às partes o acesso à justiça. Como registramos nos capítulos precedentes, em que pese esse modelo processual ser o responsável pela recuperação da dívida ativa dos entes federados, ele é moroso e ineficiente. Não obstante, ainda seguimos adotando o rígido modelo judicial previsto na LEF, sendo este o principal, senão o único, método balizador para a recuperação da dívida ativa pelas Procuradorias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Faz-se premente a adoção de outros métodos ou modelos normativos que permitam uma recuperação do crédito tributário de forma mais eficiente e célere (OLIVEIRA, D., 2015, p. 185). Todavia, a inexistência de outros arranjos legislativos capazes de instituir diferentes níveis instrumentais à disposição do sujeito ativo, para provocar ou estimular a satisfação do crédito tributário pelo sujeito passivo, faz com que a primeira e a

última abordagem disponíveis às Fazendas Públicas sejam à propositura de execução fiscal, sob os auspícios da Lei n.º 6.830/1980.

Nessa linha, a execução judicial da dívida ativa deve ser a última opção a ser escolhida pelas Fazendas Públicas, merecendo ser considerada após o encerramento de todas as outras alternativas dispostas ao órgão fazendário para empreender a arrecadação da dívida ativa em ambiente extrajudicial. Devem-se examinar quais as estratégias extraprocessuais disponíveis às procuradorias para se estimular um ambiente arrecadatório criativo, eficiente e célere (OLIVEIRA, D., 2015, p. 203). Cabe aos órgãos fazendários formatar mecanismos arrecadatórios flexíveis, de modo a escalonar a adequação dos instrumentos jurídicos à disposição do Estado Fiscal, a partir de sua necessidade e utilidade, considerando, nesse cálculo, a avaliação do custo/benefício entre o manuseio da ferramenta fiscal e o valor a ser perseguido. Na linha de raciocínio, a formatação gradativa dos instrumentos jurídicos disponíveis para o exercício da atividade arrecadatória empreendida pelo Estado Fiscal iniciar-se-ia pelo marco zero, compreendendo-se a inação do fisco ao se deparar, por exemplo, com hipóteses pelas quais o custo da cobrança sobeje o valor do crédito, passando-se a seguir para os próximos níveis de *enforcement*²⁶ (LOPES, M., 2018, p. 197), os quais se situariam primeiramente em ambientes extrajudiciais, passando-se para outros patamares a depender da recalcitrância do devedor, até se alcançar o maior nível de constrangimento impingido ao devedor, qual seja, a prática de atos coercitivos ou expropriatórios de seu patrimônio na esfera judicial, através da Execução Fiscal.

Acerca das ferramentas administrativas ao alcance da Fazenda Pública, quando não há qualquer litígio contencioso entre o fisco e o contribuinte, mostram-se exitosos os instrumentos que causam restrições fiscais ao devedor, como a emissão da certidão positiva de débitos (artigos 205 a 208 do CTN), a declaração de inaptidão nos cadastros de pessoa física ou jurídica (artigo 41 da Instrução Normativa RFB n.º 1.863/2018), a negativa de uso de créditos tributários em compensações fiscais (Instrução Normativa RFB, n.º 1.717/2017), o protesto da dívida ativa tributária (Lei n.º 9.497/1997), etc. Todas essas

²⁶ Segundo o professor Othon de Azevedo Lopes (2011, p. 195-200), o termo *enforcement*, no campo regulatório, compreende o grau de constrangimento imposto a conduta praticada pelo regulado, capaz de adequá-lo a um ambiente de conformidade legal.

ferramentas de cunho administrativo induzem o devedor a buscar a regularidade fiscal. Ainda que assim não o faça, pode o contribuinte optar por questionar, na via administrativa, a higidez do crédito tributário.

Uma vez instaurado o contencioso administrativo pelo contribuinte, apresentar-se-á, à disposição do fisco, um rol de outros instrumentos capazes de estimular o adimplemento do crédito fiscal pelo devedor. Sob certas hipóteses previstas em lei, e discricionariamente definidas pelo fisco, o devedor poderá se lograr de ferramentas fiscais que estimulem a celebração de acordos fiscais entre os litigantes, de maneira a abreviar a resolução do procedimento administrativo. Em geral, a partir de parâmetros legais, o fisco analisará a oportunidade e a conveniência de ofertar, ao devedor, condições mais vantajosas para a satisfação do crédito tributário (seja seu parcelamento ou a redução de certos encargos), exigindo-se do contribuinte, todavia, contrapartidas, entre as quais, a renúncia a qualquer direito material existente no litígio. Sob esse manto da reciprocidade consensual, existem dois institutos fiscais previstos pelo CTN de suma importância, são eles: o parcelamento tributário, previsto no artigo 156, inciso III, e a transação fiscal, contemplado no artigo 171. Ambos os institutos visam estimular a satisfação do crédito tributário pelo sujeito passivo, premiando-os com um desconto pecuniário sobre o crédito exigido pelo fisco, caso adiram às condições impostas pelo credor, com uma diferença: o parcelamento fiscal impõe a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, enquanto não houver liquidação integral do débito nos termos das sucessivas leis a respeito do tema, e a transação tributária, por sua vez, é instituto vocacionado à extinção do crédito fiscal, conforme dispõe a Lei Federal n.º 13.988/2020.

Não havendo a celebração dos acordos tributários nos termos suprarreferenciados, por regra, o processo administrativo prossegue o seu curso, cujo término imporá aos litigantes a extinção da contenda, remanescendo ao devedor, caso seu pleito seja indeferido, a medida judicial que lhe aprover. Contudo, sendo deferido o requerimento administrativo do contribuinte, nada restará ao fisco. De todo modo, ultimado o procedimento contencioso em desfavor do contribuinte, deverá o fisco, desde já, proceder a inscrição do crédito tributário em dívida ativa, podendo posteriormente executá-lo através do procedimento judicial previsto pela Lei n.º 6.830/1980. Inscrito em Dívida Ativa,

as Fazendas Públicas podem protestar em cartório de títulos e documentos a Certidão de Dívida Ativa em desfavor do sujeito passivo. Essa ferramenta é amplamente utilizada no seio da Administração Fazendária, principalmente após a chancela do Poder Judiciário ao reputar válida a forma de cobrança. O STF, na ADI n.º 5.135/DF, considerou constitucional a inclusão das certidões de dívida ativa no rol dos títulos sujeitos a protesto, sobretudo porque representa um título extrajudicial passível de execução, certo, líquido e exigível. Pelo referido método, a União arrecadou, entre os anos de 2013 e 2015, a cifra de R\$ 720 milhões, alcançando o percentual de recuperação de 19% da dívida cobrada por essa ferramenta²⁷. Em que pese esse percentual ainda representar um patamar aquém do desejado, ele é muito superior ao índice de êxito obtido pela execução fiscal no âmbito federal, cujo índice de recuperação alcançou o patamar de 0,6%²⁸ no ano de 2020 (PGFN, 2021, p. 12-13).

Optando pelo ingresso da execução fiscal, a Fazenda Pública disporá de um instrumental processual privilegiado destinado a tutelar a satisfação da dívida ativa (RODRIGUES, 2021, p. 144). Entre os privilégios e garantias processuais à disposição da Fazenda Pública, encontram-se as seguintes medidas: a indisponibilidade de bens e de direitos em face do devedor perante os órgãos registrares competentes (artigo 185-A do CTN), a inscrição do nome do devedor no cadastro de inadimplentes (artigo 782, § 3º, do CPC/2015, aplicado subsidiariamente), o redirecionamento da execução fiscal (artigo 135 do CTN), a garantia do juízo como condição de processamento dos embargos à execução (artigo 16, § 1º, da LEF), incidentes cautelares como forma de preservar o crédito fiscal (disposições da Lei n.º 8.397/1992), etc. Todavia, é preciso registrar um porém: essas referidas medidas somente serão eficazes desde que tenha havido, no bojo do feito executivo, a prévia citação do devedor ou dos responsáveis tributários, pois não ocorrendo a sua localização, o processo será suspenso, iniciando-se, após um ano de suspensão, o termo *a quo* da prescrição intercorrente de cinco anos, os quais transcorridos acarretarão na extinção da

²⁷ Informação extraída do sítio eletrônico: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2016/protesto-de-cdas-possui-taxa-de-recuperacao-de-19>

²⁸ Observe-se que o quantitativo foi obtido entre a divisão do estoque de crédito tributário existente para a União recuperar, dividido pelo montante recuperado de natureza tributária no ano de 2020.

execução fiscal, conforme jurisprudência sedimentada ao interpretar o artigo 40 da LEF²⁹.

Em resumo, esse emaranhado ferramental disponível aos órgãos de cobrança do crédito tributário ou da dívida ativa compõe o meio instrumental pelo qual o Estado Fiscal dispõe para atingir o objetivo constitucional de angariar recursos financeiros para custear a máquina estatal ou, em outra medida, para financiar a estrutura institucional indispensável para se cumprir as promessas encartadas pelo poder constituinte. Dentro dessa perspectiva, debater-se-á, nos capítulos vindouros, o desenho de uma política fiscal destinada a institucionalizar, no âmbito fazendário, um modelo de política fiscal capaz de trazer eficiência na atividade satisfativa da dívida ativa, de modo a tornar a execução fiscal o último meio para a persecução da dívida ativa tributária, enquanto não se esgotarem todas as demais medidas de *enforcement*. Logo, para a formulação de uma proposta de política fiscal vocacionada à gestão eficiente da dívida ativa tributária, se faz imperioso detalhar o regime jurídico de cada instrumental à disposição do fisco – outrora brevemente comentado neste tópico -, bem como aferir em quais momentos ao longo do processo de cobrança da dívida ativa eles se fariam aptos, adequados e pertinentes, de forma a elaborar níveis de coerção ao devedor tributário.

²⁹ Vide precedente exarado pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n.º 1.340.553/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 12/09/2018, Dje 16/10/2018.

4 O DESENHO DA POLÍTICA FISCAL A PARTIR DA REGULAÇÃO RESPONSIVA NA RECUPERAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA

Como observado nos capítulos anteriores, apontamos as razões fáticas e jurídicas que revelam a ineficiência do procedimento executivo previsto pela LEF ao dispor sobre os métodos e institutos aptos a exercer a persecução da dívida ativa tributária. Por seguinte, abordamos o entrelaçamento estrutural entre os instrumentos jurídicos destinados à recuperação da dívida ativa e a imprescindibilidade de seu arranjo institucional para se alcançar uma composição orçamentária eficiente ao se desenvolver a função arrecadatória (cobrança) da política fiscal. Demonstramos que os instrumentos jurídicos existentes de modo esparsos no ordenamento pátrio podem compor outro arranjo regulatório de modo a viabilizar uma gestão mais profícua na recuperação da dívida ativa, ao se propor medidas gradativas e crescentes de *enforcement* orientadas à satisfação da dívida ativa, sem que a primeira atitude dos órgãos fazendários, ao se depararem com o inadimplemento do crédito tributário definitivamente constituído, seja a propositura de uma execução fiscal prevista pela Lei n.º 6.830/1980. Todavia, para esse objetivo, se fez necessário ressignificar os dogmas clássicos do direito administrativo e do direito processual, de modo a permitir uma abordagem teórica que propugne um modelo piramidal de regulação responsiva, desapegado do modelo rígido previsto pela mencionada Lei.

4.1 O SENTIDO DA EXPRESSÃO REGULAÇÃO

A expressão “Regulação” em ciências sociais pode conter diversos significados. Seja nas ciências políticas, econômicas, sociais, existe uma gama de abordagens e conceitos que se utilizam do termo “Regulação” para definir os institutos estudados por cada ciência. Diante da vastidão conceitual que pode ser valor da expressão, o conceito de “Regulação” tem se tornado vago e indefinido (CHEVALLIER, 1995, p. 71-93, apud OLIVEIRA, 2014, p. 1.199).

Antes de propor uma definição da expressão a partir do objeto ora analisado, é preciso contextualizá-lo a partir das diversas experiências internacionais vivenciadas pelo movimento regulatório. Nos Estados Unidos da América, o termo “Regulação” e as derivações decorrentes da expressão (“*regulation*”) denotam o poder de ingerência que o Estado tem sobre a sociedade civil, ou seja, marca o potencial interventivo e condicionador que o governo ou os órgãos públicos podem alçar sobre as atividades de relevante interesse público (LOPES, O., 2011, p. 57). Por conseguinte, na Europa, especificamente no Reino Unido, o governo da primeira ministra Margaret Thatcher, nos anos 1980, cunhou a expressão “Regulação” como símbolo da retirada do Estado de determinados setores econômicos, ao implementar a privatização de setores antes controlado pelo Estado, diminuindo a participação estatal direta nesses setores econômicos. Igualmente ao sentido britânico, no Brasil, a doutrina da década de 1960 já comungava do entendimento de que o termo “Regulação” indicava a subtração do poder estatal no desenvolvimento da atividade econômica (LOPES, O., 2011, p. 58).

No plano jurídico, mais precisamente no campo do direito público, a expressão “Regulação” pode descrever dois sentidos para o termo. Um amplo, referente aos instrumentos políticos disponíveis ao Estado, para disciplinar e reger normativamente a tutela dos interesses públicos (ARANHA, 2013, p. 27). E outro restritivo, concernente à desregulação do Estado em determinados setores sociais ou econômicos. Faz-se importante esclarecer esses diferentes sentidos, pois o enfoque dado nesta dissertação situa o termo “Regulação” a partir da primeira acepção, uma vez que o exercício da função arrecadatória – atividade exercida pelo Estado Fiscal e componente da Política Fiscal –, é totalmente disciplinada e regada por normas de direito público destinadas a institucionalizar os instrumentos disponíveis para o Estado condicionar e coagir o devedor a satisfazer o crédito tributário. Refere-se, portanto, aos instrumentos à disposição do Estado para induzir ou conduzir a sociedade ao exercício das funções de relevante interesse público (*public-interest regulation*) que estão sob a competência estatal, segundo as regras estatuídas pelo direito posto (ARANHA, 2013, p. 31). Logo, entender-se-á por “Regulação” o meio pelo qual o Estado justifica racionalmente à sociedade o processo público de sua intervenção e condicionamento social ao tutelar os interesses públicos.

Segundo a teoria sedimentada por Steven P. Croley (2009, p. 21), a atividade regulatória ora comentada destina-se a favorecer o interesse público majoritário, cuja tutela estaria evidenciada sob critérios jurídicos e não econômicos. Nesses moldes, o exercício da função regulatória estaria situado diante da necessidade da tomada de decisões pelos órgãos administrativos visando à tutela do interesse público, estando essa função delimitada por normas justificadoras da atuação estatal (CROLEY, 2009, p. 22). Contextualizando-se ao recorte conceitual ora proposto, competirá ao Estado Fiscal, no exercício da função arrecadatória, regular uma função de relevante interesse público, situada na atividade estatal de cobrança da dívida ativa, cujo desenvolvimento demanda o arranjo de instrumentos jurídicos destinados à recuperação do crédito tributário inadimplido, de modo a proporcionar a consecução das diretrizes da Política Fiscal relacionadas à composição do orçamento público. Portanto, o termo regulação aqui empregado se expressa na definição de regras e métodos instrumentais indutores de comportamentos orientados à arrecadação de recursos públicos, os quais, ao fim, são alocados para proporcionar à coletividade um bem-estar social (BUCCI, 2013, p. 178).

Com efeito, a justificativa teórica para se sistematizar um arranjo interventivo na atividade de recuperação da dívida ativa de natureza tributária se situa a partir do relevante interesse público acostado sobre o dever fundamental do indivíduo de contribuir para a manutenção das estruturas de poder de um Estado Constitucional de índole social, como pretende ser o Brasil. Se o campo teórico nos permite inserir uma estrutura regulatória na atividade de cobrança da dívida ativa, qual seria o formato ou o modelo regulatório com vistas a atender uma eficiência arrecadatória da dívida ativa de natureza tributária?

Diante do recorte conceitual acima delimitado, depreende-se de que a LEF cumpre uma finalidade regulatória ao tutelar um relevante interesse público, qual seja, de impor métodos ou mecanismos jurídicos coercitivos destinados à satisfação da dívida ativa. Assumindo esse perfil regulatório de proteção ao interesse público de caráter fiscal, remanescerá para as etapas subsequentes perquirir se o modelo de Regulação Responsiva³⁰ poderia servir de expediente

³⁰ Não se desconhece que a regulação responsiva, inserida como uma teoria regulatória, parte do pressuposto conceitual de que a expressão “Regulação” está colocada sob enfoque diverso ao aqui adotado. Para a teoria responsiva da regulação, como veremos a seguir, o termo

teórico para se propor uma formatação regulatória alternativa ao rígido modelo regulatório normativo previsto pela LEF, de modo a contornar a ineficiência demonstrada pelo rígido modelo legal, que tem se demonstrado, ano após ano, obsoleto e ultrapassado.

4.2 O PERFIL REGULATÓRIO EXISTENTE NA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL

À primeira vista, soaria estranho examinar o arranjo normativo instituído pela LEF, sob a perspectiva da teoria da regulação. Após a herança teórica lançada pelo plano econômico proposto por John Maynard Keynes (*"New Deal"*), assentou-se na esfera da macroeconomia a inserção do Estado como um agente relevante para a regulação da economia, seja através dos tributos, investimentos públicos ou mesmo pela alocação do orçamento público. Seja como for, as decisões governamentais vocacionadas a proporcionar o bem-estar coletivo usam das ferramentas traçadas pela política fiscal ou pela política econômica, doravante parametrizadas pela CF ou por normas infraconstitucionais para induzir coercitivamente, se necessário for, os comportamentos a serem praticados pelos agentes privados na busca desse bem coletivo (SCHOUERI, 2005, p. 32-34).

Sob esta perspectiva, a LEF, ao perseguir a recuperação da dívida ativa, introduziu no seio social normas de cunho executivo, visando orientar as condutas a serem praticadas pelos agentes privados devedores de créditos tributários. Se o objetivo da atividade regulada ao fim é proporcionar a recuperação dos créditos tributários inadimplidos pelos agentes privados, quer dizer, imprimir a melhor arrecadação possível, ou ainda, angariar a maior quantidade de recursos públicos que comporão o orçamento público e que, por sua vez, oferecerão o maior bem-estar coletivo possível, restará saber se os

"Regulação" se refere ao método interventivo do Estado na atividade econômica, vista entre aquele antagonismo que varia entre a inteira regulação ou a total desregulação do setor econômico por parte do Estado. Assim, não obstante se empreste à expressão "Regulação" uma definição diversa da usualmente adotada pela teoria responsiva, queremos nos valer do raciocínio teórico deste modelo regulatório para examinar a melhor disposição piramidal dos níveis de coerção existentes para o adimplemento da dívida ativa, mesmo sabendo que o conceito que adotamos ao termo regulação seja distinto no plano teórico (ARANHA, 2013, p.35).

comportamentos dos agentes privados impactados pelo procedimento executivo de fato estão orientados para o mesmo sentido.

Como dito, a União dispõe de uma arena institucional formatada pela LEF para recuperar a dívida ativa tributária, atividade primordial para a confecção do orçamento público e, portanto, imprescindível para a realização de uma Política Fiscal eficiente. À vista desse cenário, o Estado Fiscal brasileiro regulou, através da Lei n.º 6.830/1980, um cabedal de institutos destinados a estimular ou a constranger (coagir) o devedor tributário a satisfazer o crédito fiscal inadimplido. Contudo, como já exhaustivamente exposto no capítulo primeiro, o modelo regulatório proposto para se tutelar a recuperação da dívida ativa encontra-se esgotado e ineficiente. O desenho do modelo regulatório imposto pela LEF está permeado de dogmas de direito administrativo e processual civil, os quais impõem um arranjo interventivo estritamente baseado no princípio da legalidade, na indisponibilidade do crédito público, bem como na inafastabilidade de jurisdição. Isso implica dizer ao fim que o modelo regulatório para a cobrança da dívida ativa tributária é estritamente normativo, indisponível e judicial. Ou melhor, que quando a PGFN se deparar com uma dívida ativa tributária, deverá cobrá-la judicialmente, sem qualquer juízo discricionário quanto à pertinência da cobrança ou sobre outro meio institucional apto para tal finalidade. Em síntese, a Execução Fiscal, como prevista pela Lei n.º 6.830/1980, representa um fóssil que há muito não corresponde com a dinâmica social imposta na relação jurídica entre credor e devedor, ao perquirir o objeto da relação, qual seja, o crédito público.

O modelo regulatório normativamente desenhado pela LEF impõe uma dinâmica comportamental (processual) aos agentes regulados (credor, devedor e judiciário), a partir de uma atitude inicial desencadeadora de todo o procedimento executivo, a saber: não havendo o pagamento do crédito tributário definitivamente constituído no prazo legal, caberá à PGFN proceder compulsoriamente (sem juízo de valor) à propositura judicial de uma ação executiva em face do devedor acostado na certidão de dívida ativa, cabendo ao juiz por seguinte proceder ao despacho de recebimento e citação da inicial executória, para que o devedor, caso encontrado, adimpla o débito ou garanta

em juízo o valor exequendo³¹ - oportunidade pela qual terá o direito à ampla defesa através dos embargos à execução. Todavia, caso o devedor não seja encontrado diante das citações possíveis no feito executivo, ou na hipótese de sê-lo citado, sem que se proceda ao adimplemento da dívida fiscal, iniciar-se-á, a partir desses eventos, uma séria de atos processuais subsequentes destinados, respectivamente, ou ao encontro do devedor, ou a busca de seus bens e direitos. Em essência, sem adentrar em todos os pormenores processuais do procedimento, essa é a dinâmica processual básica imposta aos agentes regulados quando se está examinando a deflagração inicial do arranjo normativo previsto no procedimento executivo imposto pela LEF. Como se pode inferir, é um rígido modelo processual que não examina, sob a perspectiva dos regulados, um controle prévio de adequação e pertinência diante do objetivo colimado pela norma.

Deste modo, a partir da dinâmica processual sobredita, depreende-se que o procedimento executivo judicial prevê um modelo de recuperação do crédito tributário inserido em um ambiente judicial, de feição adversarial (exequente e executado), repressivo (busca de bens e direitos para a satisfação do crédito) e punitivo (incidência automática de custos inerentes à cobrança), que impõe desde já inúmeras restrições materiais e processuais ao devedor no esforço de induzi-lo imediatamente ao adimplemento da dívida ativa. A LEF se inspirou no clássico padrão de conformidade tributária (PAULSEN, 2014, p. 94), acreditando que a inserção de penalidades e restrições coercitivas chanceladas pelo Poder Judiciário fariam com que o devedor procedesse de imediato ao adimplemento do crédito tributário, ou seja, proporcionaria a maior arrecadação possível. Contudo, pela experiência e pelos dados coletados no âmbito do Poder Judiciário, não é esse o resultado alcançado (CNJ, 2020, p. 153-155).

A inspiração do desenho regulatório imprimido pela LEF advém do clássico modelo legalista positivista que visa à falsa pretensão de contemplar todos os cenários fáticos possíveis de modo a guiá-los para uma solução estabelecida pela norma, através do método hermenêutico subsuntivo (PACHECO, 2009, p. 147). O rigor imprimido por ritos processuais normativos, sob a perspectiva

³¹ Artigo 8º, *caput*, da Lei n.º 6.830/1980: O executado será citado para, no prazo de cinco dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas: [...].

legalista, impedem a adoção de soluções variadas diante dos múltiplos cenários apresentados pelos agentes regulados. Uma regulação processual sequencial, dinamizada pelo contexto do princípio da legalidade estrita e da indisponibilidade do crédito público, metodiza e uniformiza as regras e as sanções dispostas ao agente regulador e, concomitantemente, padroniza os agentes regulados, tratando-os de modo igual, sem contemplar, sob a perspectiva da igualdade material, as peculiaridades que cada um pode apresentar diante de uma execução fiscal. Em síntese, o modelo normativo de regulação, orientado a partir dos dogmas processuais e administrativos, aplica o *enforcement* (coaçoão) de modo tarifado, padronizado e inflexível, tratando todas as situações com o mesmo rigor, ou melhor, impondo a execução fiscal e os seus instrumentos sancionatórios e coercitivos a todos os devedores do crédito tributário, não admitindo a adoção de formas e processos distintos a depender do perfil do devedor ou da dívida (PACHECO, 2009, p. 149).

O *enforcement*, traduzido pelo conjunto dos instrumentos coercitivos voltados para a satisfação da dívida ativa, expõe uma demanda negativa que ao fim visa estimular o sujeito passivo da relação tributária a arcar com o crédito tributário, sob pena de sofrer sanções processuais e pecuniárias superiores a eventuais recompensas, caso opte pelo inadimplemento deliberado da dívida ativa. Nesse sentido, se não houver o adimplemento do crédito tributário definitivamente constituído no prazo de 75 dias, após a notificação concedida pela PGFN, o devedor será automaticamente inscrito em dívida ativa, iniciando, a partir desse ato, uma séria de penalidades e restrições previstas por outros regramentos. Por exemplo, no âmbito federal, havendo a inscrição do sujeito passivo em dívida ativa, há a automática restrição cadastral do sujeito passivo, o qual fica impossibilitado de requerer uma certidão negativa de débitos (CND – artigos 205 a 208 do CTN), ou seja, de regularidade fiscal e outrora o nome do devedor será incluído no cadastro informativo de créditos não quitados do setor público federal (CADIN – Lei n.º 10.522/2002). Ademais, caso a PGFN inicie o procedimento executório, haverá um acréscimo de 20% sobre o montante devido, a título de encargo legal (Decreto-Lei n.º 1.025/1969), no qual ainda incidirá atualização monetária e juros moratórios. E, por fim, ainda constituem instrumentos processuais cautelares disponíveis à Fazenda Pública, medidas de

arresto, sequestro e penhora preventiva de bens do devedor, caso o montante total da dívida ativa atinja 30% do patrimônio conhecido do devedor.

Veja, os instrumentos coercitivos destinados a forçar o devedor a adimplir a dívida ativa se aplicam indistintamente a todos que não puderem satisfazer a dívida tributária nos consectários legais. Vigem nos instrumentos de *enforcement* dispostos no sistema tributário uma lógica econômica da avaliação entre o possível ganho do devedor, ao optar pelo inadimplemento fiscal, e o risco de uma eventual perda patrimonial decorrente do feito expropriatório (PACHECO, 2009, p. 152). Nessa relação entre o custo/benefício do descumprimento obrigacional, existe uma série de fatores que impactam a tomada de decisão pelo devedor. Existem fatores econômicos (custo da oportunidade da insolvência), fatores processuais (acreditam na ineficiência do Poder Judiciário), fatores psicológicos (de moralidade fiscal), etc. De todas as ponderáveis possíveis, o fator econômico é o preponderante para o acionamento dos gatilhos coercitivos da norma. Ou melhor, há na perspectiva do legislador um custo de oportunidade quanto ao momento para o adimplemento do crédito tributário. Se ocorre a satisfação do crédito tributário no prazo concedido pelo órgão fazendário competente, não haverá sobrecarga financeira adicional, contudo, caso o devedor assim não proceda, haverá uma série de acréscimos pecuniários que imprimem custos adicionais à atitude moratória.

Todavia, a lógica econômica do *enforcement* fiscal não proporciona uma eficiência arrecadatória para a União. Conforme já se apontou em capítulos anteriores, no ano de 2019, a PGFN conseguiu recuperar, através da execução forçada (leia-se execução fiscal), o montante aproximado de R\$ 7 bilhões (PGFN, 2020, p.11). Para efeitos comparativos, o orçamento do Poder Judiciário no mesmo ano foi de R\$ 49,9 bilhões³². Considerando que as execuções fiscais preencheram aproximadamente 39% das demandas judiciais existentes no Poder Judiciário, no ano de 2019 será possível analisar, a partir de uma operação aritmética proporcional, que o processamento de feitos executivos custou teoricamente para a sociedade o montante de R\$ 19,4 bilhões (CNJ, 2020, p.153-155), lembrando que esse resultado decorre da divisão pura e simples do acervo total de processos pelo orçamento total, sem qualquer análise

³² Dado extraído da matéria jornalística contida no sítio eletrônico: <https://www.focus.jor.br/um-judiciario-de-r-499-bilhoes-para-2019>

detida a respeito da composição qualitativa das rubricas. Com isso, em termos orçamentários globais, se perceberá que a União tem um custo orçamentário superior ao crédito tributário recuperado pela PGFN. Nesse raciocínio, se fossem extintas todas as execuções fiscais existentes perante o Poder Judiciário no ano de 2018 e não houvesse a instauração de qualquer procedimento executivo no ano de 2019, isto representaria para a União uma pressuposta disponibilidade orçamentária de R\$ 12,4 bilhões (desde que houvesse uma relação diretamente proporcional entre a diminuição de processos e o orçamento destinado para o Poder Judiciário naquele ano). Ainda sobre a composição de custos dos feitos executivos, a situação se agrava se consideramos que a manutenção da estrutura institucional da Advocacia-Geral da União (AGU), no ano de 2019, consumiu o montante aproximado de R\$ 3,6 bilhões (considerando que a PGFN é um dos órgãos que compõe a estrutura da AGU)³³.

Seja quais foram as razões para o insucesso da União, como exposto, um dos fatores que explicitariam esse fracasso, em termos regulatórios, seria a forma pela qual se opera a racionalidade do arranjo instrumental que caracteriza o *enforcement* do Estado Fiscal. Como dito, a racionalidade dos instrumentos de conformidade de recuperação da dívida ativa, previstos na LEF e em outros regramentos esparsos, se perpassa por uma lógica inspirada na teoria de política criminal proposta por George Stigler (1970, p. 526-527), para a qual o *enforcement*, entendido como o conjunto dos instrumentos que conferem realidade social aos mandamentos da lei, deve induzir o indivíduo ao desestímulo para a prática de atividades criminosas, diante de uma perspectiva que considera o custo advindo do risco punitivo inerente ao cometimento da ilicitude penal, em face dos ganhos proporcionados pela ação delituosa (BECKER, 1978, p. 48). Para G. Becker (1978, p. 51), considerando que sempre existirá uma oferta inesgotável de razões para o cometimento de ilícitos penais, o *enforcement* deve se concentrar nas atividades delituosas sobre as quais a sociedade não tolera ou não admite, pois o esforço inelástico para se empreender uma conformidade legal a toda e qualquer conduta criminosa traz consigo custos irracionais ao sistema (BECKER, G., 1978, p. 81).

³³ Dados extraídos do sítio eletrônico da AGU: <http://www.portaltransparencia.gov.br/orgaos-superiores/63000?ano=2019>

Pelo panorama teórico traçado pelo referido autor, existem curvas de oferta e demanda que justificam o *enforcement* a ser utilizado pelo Estado. Quanto maior o risco punitivo, menor será a oferta criminosa, ou melhor, quanto maior a fiscalização e a repressão estatal sobre a violação a determinados bens jurídicos, menor será a frequência das atividades delituosas que recaem sobre aqueles bens. E inversamente, quanto menor a proteção estatal sobre alguns bens jurídicos, maior será a frequência delituosa. Veja, a teoria em questão não enfoca a respeito dos aspectos psicológicos, antropológicos ou sociais da criminalidade, mas tão somente se atém aos aspectos econométricos do crime (DIAS; ANDRADE, 2000, p. 81-82). Com isso, a teoria deixa de compor outros elementos para dinamizar o uso do *enforcement*, colocando a sua racionalização unicamente no aspecto econômico, sem se perceber que os comportamentos humanos que compõem a linha de ofertas ou de demanda do crime não são padronizáveis ou uniformes (DIAS; ANDRADE, 2000, p. 84). Quer dizer, há uma amplitude de comportamentos inexplicáveis pela economia que interferem na análise de eficiência do *enforcement* ao ser utilizado para se pacificar condutas.

Algo similar ocorre ao se analisar os instrumentos jurídicos contidos na LEF, notadamente quando toda a estrutura normativa do *enforcement* é orientada, primordialmente, para a recuperação judicial da dívida ativa, sem se contemplar outros cenários ou outras formas institucionais igualmente exitosas para a atividade arrecadatória. Todo o vigor do *enforcement* do Estado Fiscal, ao exercer a atividade de recuperação da dívida ativa, está essencialmente concentrado em um único procedimento judicial de cunho executivo, não havendo gradações instrumentais que permitiram, por exemplo, a composição extrajudicial da dívida ativa, pois, como na hipótese dos agentes delitivos, os devedores fiscais possuem inúmeras motivações para não adimplir com a dívida ativa, seja porque não têm condições financeiras, seja porque são devedores contumazes que se beneficiam com os recursos financeiros poupados ao destiná-los para outras finalidades pessoais. Nessa temática, cabe ao fisco monitorar a reincidência dos devedores, classificando-os em bons ou mal pagadores, de modo a instituir níveis de *enforcement* distintos para cada qual. Ademais, não soa adequado que todas as dívidas ativas sejam alvo de um procedimento executivo pela via judicial, sobretudo nas hipóteses pelas quais o valor do crédito exequendo seja menor que os custos inerentes ao

desenvolvimento da execução fiscal ou da insurgência da máquina administrativa de cobrança, posto que tal premissa é um postulado normativo do artigo 14, § 3º, da LRF. Deve-se estipular um valor mínimo que se presuma a partir dele a existência de interesse processual da Fazenda Pública ao perseguir a dívida ativa, restando para todos os valores inferiores a esse a exclusividade dos meios alternativos de cobrança, seja por instrumentos coercitivos indiretos ou diretos. E, por fim, optando-se pelo procedimento judicial executivo (como última solução), a PGFN deve ordenar e instituir balizas de comportamento processual, predizendo formas de atuação a partir dos comportamentos dos executados, propondo, se for o caso, transações fiscais, como já prevê recentemente a Lei n.º 13.988/2020, cujos contornos iremos tratar.

Portanto, sugere-se um ambiente regulatório cooperativo, flexível e dinâmico, permitindo aos regulados (sujeito ativo e passivo da relação tributária) comporem métodos alternativos ao se perseguir a recuperação da dívida ativa, com a adoção gradativa dos mecanismos de *enforcement*, iniciando-se por instrumentos persuasivos, restritivos, coercitivos e, por fim, expropriatórios, a depender do perfil do regulado, do valor da dívida ativa em discussão ou dos comportamentos processuais praticados pelo executado inserido no ambiente judicial previsto pela Lei n.º 6.830/1980.

Sabe-se que alguns apontamentos indicados não são inéditos ao se perquirir a satisfação da dívida ativa. Por exemplo, a PGFN há muito já definiu valores mínimos para justificar o ingresso com uma ação executiva³⁴, bem como já introduziu na rotina operacional do órgão o protesto da Certidão de Dívida Ativa de natureza tributária. Outra medida exitosa se refere ao pedido de inclusão dos devedores nos cadastros restritivos de créditos (SPC/SERASA)³⁵. Mais recentemente, o órgão vem adotando políticas de classificação dos créditos e dos devedores, de modo a otimizar os meios de cobrança. Todavia, em que pese o sucesso das atitudes referidas, o índice de recuperação da dívida ativa ainda é extremamente baixo.

³⁴ A PGFN editou, no ano de 2012, a Portaria n.º 75, cujo artigo 1º, inciso II, determina a dispensa de ajuizamento de execução fiscal pela Fazenda Nacional nos débitos inscritos em dívida ativa inferiores a R\$ 20.000,00.

³⁵ Segundo o artigo 20-B, § 3º, inciso I, da Lei n.º 10.522/2002, incluído pela publicação da Lei n.º 13.606/2018, a PGFN poderá inscrever perante os cadastros relativos a consumidores e aos serviços de proteção ao crédito e congêneres a dívida ativa tributária.

Não obstante os avanços comentados, remanesce urgente a organização e a sistematização de um modelo regulatório que combine os diferentes instrumentos coercitivos (*enforcement*) dispostos à PGFN, com vistas a escalonar de forma crescente as diferentes ferramentas interventivas aptas a perseguir a satisfação da dívida ativa, considerando desde as hipóteses pelas quais é preferível a adoção de métodos ou mecanismos extrajudiciais de cobrança, até as opções que impinjam ao devedor os meios mais radicais de expropriação patrimonial.

4.3 A REGULAÇÃO RESPONSIVA NA RECUPERAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA

A teoria da Regulação Responsiva (*Responsive Regulation*) constitui um aporte teórico ainda em construção. A sua base empírica remonta ao desenvolvimento de pesquisas destinadas a avaliar o uso de prêmios e sanções em determinados setores industriais na década de 1970 (ARANHA, 2013, p. 34). O cabedal teórico, por sua vez, advém da aglutinação de dois pensamentos jurídicos importantes. Um, decorrente da obra intitulada “Direito e Sociedade: a transição ao sistema jurídico responsivo” dos autores Philippe Nonet e Philip Selznick (2010), na qual os autores abordam, sob uma perspectiva sociológica, a necessidade da transição de um “direito autônomo” para um “direito responsivo”, pelo qual as normas jurídicas são postas de maneira negociadas, constituindo a expressão de uma vontade coletiva. O direito passaria a ser compreendido como metodologia vocacionado à estruturação de um ambiente consensual dos sujeitos, não sendo um instrumento autoritário de coerção da sociedade (NONET; SELZNICK, 2010, p. 99). A segunda influência teórica remonta ao pensamento de Gunther Teubner sobre a perspectiva de um direito regulatório reflexivo orientado para um ambiente autopoietico (ARANHA, 2013, p.35).

Calcados nesses elementos empíricos e teóricos, Ian Ayres e Jonh Braithwaite (1992) desenvolveram, na década de 1990, a teoria da Regulação Responsiva na obra “*Responsive Regulation – Transcending the Deregulation Debate*”, em contraponto às teorias que pregavam ora uma completa regulação,

ora uma total desregulação (ARANHA, 2013, p. 34). A teoria formulada pelos autores superou o dilema regulatório centrado entre comando e controle e estabeleceu, na regulação, bases de incentivos aos regulados, ora sob argumentos persuasivos, ora sob ameaças de punição. A organização do modelo regulatório passou então a se adaptar ao contexto apresentado pelos agentes regulados, não se fixando sob modelos rígidos de conduta.

Segundo Ayres e Braithwaite (1992, p. 19), os mercados que admitem a regulação estratégica do Estado tendem a apresentar uma maior desenvoltura competitiva que os mercados desregulados. A regulação responsiva propõe um modelo interventivo calcado na interação cooperativa entre os agentes regulados, desvinculando-se da ideia dogmática apriorística de um cenário regulatório repressivo orientado para o comando e controle, cujo modelo interventivo é previamente fixado por regras e padrões de conduta, conferindo pouca margem de liberdade para a atuação dos regulados. Para os autores, a regulação responsiva é definida a partir de uma perspectiva dinâmica e dialógica apresentada pelos agentes regulados, os quais são responsáveis por definir os instrumentos regulatórios aptos para cada situação apresentada. A formulação teórica da regulação responsiva baseia-se na sinergia dos agentes regulados, tendo como perspectiva de fundo uma relação pautada entre a persuasão e a punição (AYRES; BRAITHWAITE, 1992, p. 25).

O modelo proposto pelos autores sobreditos supera aquele tradicional método regulatório formado pela previsão unilateral de normas ou regras direcionadas aos agentes regulados, com o objetivo de induzir determinados comportamentos desejados pelo regulador através da ameaça sancionatória. Contrariamente, a regulação responsiva deixa de lado o aparato institucional, baseado no comando e controle, para fomentar processos interventivos pautados na interação cooperativa do agente regulador e dos sujeitos regulados, definindo-se, a partir desse relacionamento recíproco, um método responsivo aplicável à hipótese apresentada que se situa entre a persuasão e a punição. O regulador deve ser responsivo diante da atitude praticada pelo regulado, de modo a oferecer uma resposta interventiva adequada para se inibir a prática de um comportamento indesejado. Entre o aconselhamento e a punição, o modelo responsivo propugna um pêndulo que atravessa os extremos com o intuito de dinamizar os instrumentos interventivos, dependendo da ação praticada pelos

agentes regulados (AYRES; BRAITHWAITE, 1992, p. 50). Portanto, cabe ao agente regulador adaptar os instrumentos coercitivos à sua disposição de modo a se ajustar às ações indesejadas praticadas pelos regulados. A teoria responsiva orienta-se pela presunção de boa-fé do agente regulado, compreendendo que ele irá satisfazer espontaneamente as normas prescritas no seio regulado, desde que lhe seja comunicada a obrigação respectiva.

Todavia, caso o agente regulado descumpra um dever do qual era consciente, caberá ao regulador aplicar instrumentos interventivos de natureza persuasiva, explicitando os motivos racionais pelos quais soa relevante a satisfação dessa obrigação não cumprida. Se ainda assim remanescer a recalcitrância do agente regulado, aquela presunção de boa-fé cede espaço para se presumir que o agente regulado, diante das escolhas racionais que lhe cabem, pretendeu, deliberadamente, não cooperar com o regulador. Nesse caso, surgem outras ferramentas interventivas baseadas na coerção do agente infrator, seja por restrições, seja por ações impositivas. Depreende-se, portanto, que as medidas a serem adotadas partem do comportamento do agente regulado, indo gradativamente de uma postura persuasiva para uma conduta mais interventiva. O regulador, por sua vez, deve prever métodos e mecanismos interventivos e aplicá-los em níveis escalonados e gradativos, a depender da postura do agente regulado, não se filiando a um modelo rígido (AYRES; BRAITHWAITE, 1992, p. 39).

Baseados nessas concepções, Ayres e Braithwaite (1992, p. 40) propuseram um modelo piramidal (*enforcement pyramid*) para se atingir uma regulação responsiva, dispondo os instrumentos regulatórios de forma escalonada. Na base da pirâmide se encontram os instrumentos de autocontrole, da persuasão, do diálogo, da educação, da transparência. Afastando-se o regulado desses atributos comportamentais, passa-se para o próximo nível da pirâmide, relacionado às regras coercitivas de indução (BRAITHWAITE, 2002, p. 32). Mantendo-se o regulado insensível às medidas, progride-se no modelo piramidal, com a adoção de medidas sancionadoras, escalonando-a progressivamente (BRAITHWAITE, 2002, p. 33). Ou seja, a efetividade do modelo responsivo inicialmente aposta em atitudes colaborativas do regulado, no sentido de sempre se esperar a conformação espontânea, passando-se para níveis progressivos de comando e controle, aplicando-se, caso for, medidas

sancionatórias, sempre proporcionais às atitudes praticadas (. O modelo piramidal também decorre de uma máxima formulada pelos autores, ao afirmarem que a instituição de punição onera em demasia o sistema regulatório, pois, imprescinde de um aparato fiscalizador e sancionador ínsito ao exercício do poder de polícia, em comparação ao diálogo e à cooperação, que são ferramentas menos onerosas e não dispendem recursos vultosos para sua implementação (BRAITHWAITE, 2011, p. 488). Portanto, sob o aspecto financeiro, a sanção é a última *ratio* na teoria da regulação responsiva.



Figura 1 – Pirâmide de Regulação Responsiva.

Fonte: Elaborada pelo autor.

4.4 A PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL COMO AGENTE REGULADOR NA REGULAÇÃO RESPONSIVA

Com efeito, como alinhavado nos capítulos anteriores, estamos comentando sobre a viabilidade de fomentar ou sistematizar um modelo regulatório responsivo na recuperação da dívida ativa de natureza tributária da União.

A PGFN surgiu como órgão administrativo integrante do Ministério da Fazenda, por intermédio das disposições do Decreto n.º 7.751/1909. Posteriormente, a Lei n.º 2.642/1955, introduziu, na Administração Pública, a Lei Orgânica da PGFN, inaugurando a competência de proceder a cobrança da dívida ativa tributária e, concomitantemente, de representar judicialmente o Ministério da Fazenda. Por sua vez, a edição do Decreto-Lei n.º 147/1967 consolidou as competências da PGFN e a estruturou para desempenhar os serviços jurídicos (consultoria e representação) perante o Ministério da Fazenda, bem como ser responsável pela apuração e inscrição dos devedores em dívida ativa, desconcentrou a atuação do órgão para todo o território nacional, pelos quais há representação do Ministério da Fazenda.

A Carta Constitucional inovou radicalmente na Advocacia Pública da União ao retirar do Ministério Público Federal a atribuição de representar a fazenda pública. Para essa função, instituiu-se a AGU³⁶, como órgão essencial para o funcionamento do Poder Judiciário, cuja competência constitucional resguarda-lhe a atribuição de representar judicial e extrajudicialmente a Fazenda Pública Federal. Nesse mister, nos termos da Lei Complementar n.º 73/1993, a estrutura da AGU é composta pela Procuradoria-Geral da União (PGU), Consultoria-Geral da União (CGU), Corregedoria-Geral da Advocacia da União e PGFN. Além desses órgãos, compõem a estrutura de defesa jurídica dos interesses da Administração Pública Indireta a Procuradoria-Geral Federal (PGF)³⁷ e a Procuradoria-Geral do Banco Central (PGBC)³⁸.

Pela estrutura institucional citada, coube à PGFN a representação judicial e extrajudicial em matéria tributária, compreendendo as atividades de consultoria fiscal, contencioso tributário no âmbito judicial ou administrativo, bem como a cobrança da dívida ativa, nos termos do artigo 131, § 3º, da CF/1988³⁹. Apesar de integrar tecnicamente a estrutura da AGU, a PGFN é um órgão subordinado do Ministério da Fazenda. À vista do objetivo central, duas leis definiram os

³⁶ Artigo 131 da Constituição Federal: A Advocacia-Geral da União é a instituição que, diretamente ou através de órgão vinculado, representa a União, judicial e extrajudicialmente, cabendo-lhe, nos termos da lei complementar que dispuser sobre sua organização e funcionamento, as atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo.

³⁷ Instituída pela Lei Federal n.º 10.480/2002.

³⁸ Instituída pela Lei Federal n.º 9.650/1998.

³⁹ Artigo 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.

contornos e os limites de atuação da procuradoria, o Decreto-Lei n.º 147/1967 e a Lei Complementar n.º 73/1993. Em essência, os dois regramentos legais definem as competências e atribuições fiscais da instituição⁴⁰.

Pela sistemática constitucional e infraconstitucional, a titularidade e a competência de se proceder a recuperação da dívida ativa de natureza tributária é de exclusividade da PGFN. Pelo arcabouço jurídico galgado à instituição, caberá a ela dispor, com autonomia funcional que lhe é conferida, a estruturação dos meios necessários para a consecução dos fins colimados pela norma constitucional, qual seja, a execução da dívida ativa de natureza tributária. Constitucionalmente, nos parece legítimo conceber a PGFN como um órgão capaz de exercer uma atividade regulatória enquanto gestora do relevante interesse público de exigir os tributos daqueles que não honram voluntariamente com um dever fundamental.

Merece atenção especial o teor do conteúdo do artigo 12, inciso I, da Lei Complementar n.º 73/1993, cuja redação dispõe: “À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão administrativamente subordinado ao titular do Ministério da Fazenda, compete especialmente: apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União de natureza tributária, inscrevendo-a para fins de cobrança, amigável ou judicial”. Em idêntico sentido, o teor do artigo 22 do Decreto-Lei n.º 147/1967 dispõe:

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.

Os dois dispositivos trazem uma peculiaridade importante: cabe à PGFN a competência de cobrar judicial ou amigavelmente a dívida ativa tributária de

⁴⁰ Merece registro outros diplomas normativos imprescindíveis para a atuação da PGFN. São eles: a Lei n.º 10.683/2003 (Lei de organização da Presidência da República e dos Ministérios), a Lei n.º 8.844/1994 (cobrança do FGTS), o Decreto n.º 6.764/2009 (Regimento do Ministério da Fazenda) e a Portaria MF n.º 138/1997 (Regimento Interno da PGFN).

titularidade da União. Soa inequívoco que a cobrança judicial da dívida ativa ocorre sob a égide da LEF (Lei n.º 6.830/1980). Contudo, em qual ambiente institucional se efetivaria a cobrança “amigável” da dívida ativa? Sob uma perspectiva processual dogmática vigente à época de edição das leis citadas, nos parece que o legislador se referiu ao termo “amigável” em antagonismo ao termo contencioso, cujo sentido gramatical implica admitir a existência de uma contenda, ou melhor, de um conflito de interesses ou de uma lide em termos de processuais. Amigável em termos processuais quer se referir à cobrança da dívida ativa em ambiente extrajudicial, sem lide ou sem contenda, ou ainda, em ambiente que não haja como condição prévia a existência de um conflito de interesses qualificado por uma pretensão resistida, conforme apregoa a clássica lição carnelutitana ao se definir o instituto da jurisdição (THEODORO JUNIOR, 2020, p. 31).

Bem, se compete à PGFN recuperar a dívida ativa em ambiente “amigável” ou na nossa interpretação em terreno extrajudicial, se faz imprescindível analisar por quais métodos ou fórmulas institucionais o referido órgão administrativo poderia instituir um modelo de atuação a serviço dessa finalidade. Há um cabedal de instrumentos jurídicos existentes de maneira esparsa no ordenamento pátrio vocacionado a fomentar uma cobrança extrajudicial da dívida ativa, sem a necessidade de se instaurar uma contenda judicial ou administrativa para tanto. A título ilustrativo, como já mencionamos, há a possibilidade, por exemplo, de se proceder ao protesto da certidão de dívida ativa, instituto previsto na Lei n.º 9.492/1997. Mas esse é só mais um exemplo diante de tantos outros métodos administrativos que poderiam complementar e aperfeiçoar um microssistema de modelos alternativos para a cobrança da dívida ativa.

A questão central, portanto, perquire encontrar a formatação de modelo regulatório hábil a orientar uma política fiscal eficiente na recuperação do crédito tributário no plano federal, sistematizando os instrumentos existentes de modo esparsos no ordenamento jurídico, sejam eles de natureza extrajudicial ou judicial, com o objetivo de regular responsivamente os mecanismos coercitivos (*enforcement*) à disposição da PGFN, escalonando gradualmente os instrumentos persecutórios do crédito tributário inscrito em dívida ativa, iniciando-se com a adoção de métodos persuasivos, posteriormente migrando

para as medidas restritivas, seguindo para a adoção de meios coercitivos indiretos ou diretos e, por fim, como última medida, adentrando com a ação executiva no ambiente judicial, desde que o débito perseguido seja maior que os custos de seu processamento judicial e que sob ele não tenha havido a decadência da obrigação tributária ou a prescrição do crédito fiscal, ou ainda que o título extrajudicial não seja inexecutível.

Para o objetivo, é primordial que se empreste à PGFN uma natureza de um órgão regulador ao se exercer a atividade de recuperação da dívida ativa. Considerando que tanto a CF/1988 (artigo 131, § 3º) quanto as leis de regência (artigo 22 do Decreto-Lei n.º 147/1967 e artigo 12, inciso I, da Lei Complementar n.º 73/1993) atribuem à PGFN o poder-dever de se adotar métodos judiciais e extrajudiciais de persecução da dívida ativa tributária, soa inequívoco a sua autonomia e representatividade, no âmbito federal, para formular um modelo piramidal de *enforcement*, visando à eficiência arrecadatória do crédito tributário definitivamente constituído.

4.5 UM MODELO PIRAMIDAL DE REGULAÇÃO RESPONSIVA DA RECUPERAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA

Com efeito, perscrutando-se um modelo de regulação responsiva que possa tornar a recuperação da dívida ativa mais eficiente, sem causar estrangulamento ao Poder Judiciário diante da postura compulsória adotada pelos órgãos fazendários ao se privilegiar a execução fiscal como método principal da cobrança da dívida ativa, propor-se-á, neste capítulo, uma forma alternativa de se empreender a persecução da dívida ativa, assumindo-se a importância instrumental das diversas ferramentas jurídicas disponíveis à PGFN ao perquirir a cobrança do crédito tributário definitivamente constituído. Ciente da existência de um cabedal de instrumentos jurídicos de natureza extrajudicial, proporemos uma pirâmide regulatória (AYRES; BRAITHWAITE, 1992, p. 40) a ser implementada pelo órgão regulador, desapegado do rigorismo dogmático imposto pelo atual modelo de cobrança judicial da dívida, sobretudo porque está baseado na estrita observância do princípio da legalidade, da indisponibilidade

do crédito tributário e na inafastabilidade de jurisdição, princípios estes que não possibilitam uma margem de discricionariedade regulatória na tomada das decisões administrativas consentâneas aos princípios da eficiência e da economicidade.

Presumindo-se que o regulado de início almeja a conformidade fiscal (*compliance*), ao tomar consciência do dever fundamental de pagar tributos, consoante exposto no capítulo primeiro, deve-se atentar para as atitudes desconformes aos preceitos normativos, as quais merecem ser tratadas sob uma perspectiva responsiva. Se a conformidade não constituir uma razão suficiente para a satisfação do dever inato do contribuinte de adimplir seus tributos, faz-se imprescindível a adoção de medidas persuasivas para induzir o devedor fiscal (regulado) a satisfazer a dívida ativa, entre as quais, aquelas que possam viabilizar primeiramente um diálogo institucional cooperativo entre o fisco e o contribuinte (BRAITHWAITE, 2002, p. 33). Permanecendo a recalcitrância do devedor, caberá ao regulador (PGFN) o manejo de instrumentos fiscais de coerção indireta, como os são: a expedição de certidão positiva de débitos (CND), a inserção do devedor no cadastro informativo de créditos não quitados do setor público federal (CADIN), a inclusão do nome do contribuinte no cadastro de proteção ao crédito (SPC/SERASA). Se as medidas restritivas não surtirem o efeito indutor desejado, remanescerá para o órgão a possibilidade de se protestar a certidão de dívida ativa, cuja medida constitui um fator coercitivo direto importante e decisivo para o comportamento do devedor. Após essas etapas coercitivas extrajudiciais, mantida a insolvência tributária, presumir-se-á, para a Fazenda Pública Federal, que o contribuinte não possui condições financeiras para quitar a dívida ativa, razão pela qual lhe permitiria adotar outras ferramentas jurídicas conciliatórias, entre as quais, a transação tributária. Ao fim, remanescendo o débito, sem solvência, poderá o fisco proceder à execução fiscal, desde que observado certos parâmetros que comentaremos a seguir.

Em síntese, a pirâmide que propõe um modelo de regulação responsiva, a ser detalhada na Figura 2, contém os seguintes elementos:



Figura 2 – Proposta de Pirâmide de Regulação Responsiva.
Fonte: Elaborada pelo autor.

4.5.1 Público-alvo da pirâmide regulatória

Para o modelo regulatório responsivo ora proposto, se faz imprescindível eleger o público-alvo, ou melhor, selecionar os regulados que se adaptariam à pirâmide regulatória indicada. Diante da enormidade de devedores da dívida ativa tributária no âmbito federal, se revela importante tratar qualitativamente esse acervo, para se propor um modelo que melhor atenda a um perfil específico de devedores da dívida ativa, notadamente porque as motivações que redundam na insolvência fiscal são de múltiplas ordens, sejam por razões financeiras até penais.

Não nos interessa inserir nesse rol de regulados os devedores contumazes, os grandes devedores e os devedores que possuem débitos de difícil recuperação ou até mesmo irrecuperáveis, por um motivo muito simples: inexistente, para todos eles, o interesse prévio de cooperação ou de obediência a qualquer ambiente regulatório, posto que segundo o teor da exposição de motivos do Projeto de Lei n.º 1.646/2019, em trâmite no Congresso Nacional, a

inadimplência desses setores “se situa no campo da ilicitude, com graves prejuízos a toda sociedade. Esse tipo de devedor, diferentemente de um devedor eventual, tem por principal estratégia de negócio burlar as obrigações tributárias”.

Deveras, segundo a exposição de motivos do Projeto de Lei sobredito, nos termos do artigo 1º, parágrafo único, classificam-se como devedor contumaz ou como grande devedor “o contribuinte cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial e reiterada de tributos”. E conforme o teor da exposição de motivos do citado Projeto de Lei, a “inadimplência substancial e reiterada de tributo ficará configurada quando constatada a existência de débitos de valor igual ou superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), em nome do próprio devedor ou de pessoa integrante do grupo econômico ou familiar” (artigo 2º, § 1º). A propósito, o patamar financeiro sugerido pela norma resulta da constatação de que 16 mil devedores devem, juntos, o montante de R\$ 1,4 trilhão. Ademais, segundo a própria exposição de motivos, o montante de créditos qualificados como “de difícil recuperação” ou “irrecuperáveis” somam o valor de R\$ 1,3 trilhão.

Como aponta o relatório acostado ao Projeto de Lei, sob esses devedores insolventes recaem práticas habituais e reiteradas de desconformidade fiscal, que compulsivamente compõem o *modus operandi* de diversos grupos empresariais que apostam em fraudes tributárias, como uma vantagem a ser buscada. Paira sob o perfil desses devedores uma aposta na impunidade fiscal como uma vantagem comparativa frente aos concorrentes que se estabelecem em conformidade ao sistema, fomentando um claro distúrbio concorrencial (FERRAZ, 2007, p. 269). Existe uma elite empresarial predatória que se recusa sistematicamente a honrar com o dever fundamental de pagar tributos, principalmente quando se fundam sob fórmulas fiscais que permitem a evasão fiscal como meio espúrio para aferir vantagens econômicas, patrimoniais e empresariais. Seja qual for o motivo que lhes movem para a ilicitude, fato é que boa parte do estoque de dívida ativa adjetivada de irrecuperável advém de devedores contumazes ou de grandes grupos empresariais, como aponta o Procurador da Fazenda Nacional João Henrique Chauffaille Grognet, ao afirmar, em um Seminário organizado pela Federação das Indústrias do Estado de São

Paulo (FIESP), que 62% dos débitos existentes se referem a menos de 1% das empresas do país⁴¹.

Para esses casos, não existe campo teórico para se engendrar qualquer modelo de regulação responsiva, pois não há espaço institucional para uma agenda cooperativa entre os regulados, e tampouco níveis de *enforcement* capazes de induzir boas práticas fiscais, posto que esses devedores não buscam e não querem viver sob um ambiente regulatório que estimule o cumprimento das normas fiscais. Portanto, em face desses pressupostos, o modelo regulatório responsivo ora proposto não pode confiar a sua eficiência nesses regulados, uma vez que estão à margem de qualquer intenção regulatória. A nossa proposta foca em todos os demais devedores, que não sejam contumazes ou que ultrapassem o montante de R\$ 15 milhões em débitos tributários.

4.5.2 Elementos persuasivos da pirâmide regulatória que conduzem à autorregulação

De início, considerando que a dívida ativa representa um crédito definitivamente constituído passível de execução, quais seriam os meios persuasivos que conduziriam o devedor a adimplir o débito estampado na certidão de dívida ativa, espontaneamente? Ou melhor, no cenário de uma regulação responsiva, quais elementos persuasivos induziriam o regulado a se autorregular?

A proposta de um modelo responsivo, primeiramente, deve orientar o regulado a se autorregular, quer dizer, a satisfazer espontaneamente o dever que lhe cabe, sem que o fisco precise intervir na relação através dos instrumentos coercitivos que lhe servem a esse propósito. Na base da pirâmide regulatória, compete ao regulador exercitar a sua própria conformidade, consciente de que, caso assim não proceda, o Estado pode lhe aplicar uma séria de instrumentos coercitivos tendentes a coagi-lo nessa direção. No caso examinado, uma vez constituído o crédito tributário em face do sujeito passivo

⁴¹ Extraído do sítio <https://www.fiesp.com.br/noticias/devedor-contumaz-e-tema-de-seminario-em-funcao-do-projeto-de-lei-1646-2019/>

(regulado), caberia ao devedor consciente e voluntariamente satisfazer o dever fundamental de honrar com os tributos que lhe são exigidos, dentro de uma lógica firmada pelo princípio de justiça fiscal inerente à avaliação da capacidade contributiva do indivíduo em contraface aos custos civilizatórios de um Estado Constitucional de matiz social (NABAIS, 2005, p. 44). As razões pelas quais conduzem os indivíduos a não adimplirem voluntariamente os tributos que lhe são exigidos são de múltiplas ordens. Desde fatores econômicos, sociais, jurídicos, psicológicos, políticos, antropológicos, existe uma desobediência civil quanto ao dever de contraprestação para com o Estado Fiscal.

Historicamente, no caso brasileiro, essa recalcitrância fiscal pode ser explicada pela ausência de retorno ou da falta de reversão ou de redistribuição dos impostos angariados pelo Estado. A percepção de inexistência de contrapartida social dos tributos cobrados pelo Estado impede uma conformidade fiscal plena dos cidadãos que se sentem à margem ou excluídos da presença cívica do Estado (GRZYBOVSKI; HAHN; 2006, p. 842). Outro fator que desencadeia o descompromisso fiscal se situa na complexidade do sistema tributário, permeado por um emaranhado de obrigações fiscais acessórias que inviabilizam uma conformidade sistêmica plena por determinados setores sociais e econômicos, notadamente daqueles empreendedores informais que gostariam de se formalizar, mas não conhecem os meandres fiscais para tal intento (SIQUEIRA; RAMOS, 2005, p. 558). Outra parcela da desconformidade fiscal se situa na ignorância jurídica da população brasileira, ao desconhecer por completo qualquer dever de pagar tributos, pelo fato de o país possuir sérias carências educacionais (GUTIERREZ, 2006, p. 67) ou pelo egoísmo individual de não se importar com o compromisso ético e moral de contribuir solidariamente com o Estado. Observa-se, na última hipótese, que a evasão fiscal deliberadamente praticada constitui comportamentos ilícitos à margem de qualquer compromisso com o sistema arrecadatário, o que implica afirmar a ineficácia de qualquer modelo regulatório responsivo, mormente porque não há a intenção do agente em agir em conformidade com as regras estatuídas. Para caso tais, a seara penal cumpre um papel relevante na arrecadação⁴².

⁴² A propósito, o Supremo Tribunal Federal, no RHC 163.334/SC, firmou tese convalidando a condenação de contribuinte de ICMS que reiteradamente e de forma contumaz pratica atos de sonegação ao não proceder a arrecadação de ICMS.

Seja como for, as razões que impedem uma conformidade voluntária das obrigações fiscais são de variadas tonalidades. No recorte que propomos, nos importa suscitar elementos persuasivos que permitam aos contribuintes voluntariamente se disporem a arcar com a dívida ativa definitivamente constituída, ou seja, após o lançamento tributário que teoricamente teria conscientizado o sujeito passivo acerca desse dever preexistente, sem que a Administração Fazendária tenha que aplicar qualquer instrumento restritivo ou coercitivo que o induza a fazê-lo compulsoriamente. Encontrar elementos persuasivos diante de um contexto sobre o qual se presume ter havido a notificação prévia do contribuinte para satisfazer uma dívida ativa de natureza tributária requer outra abordagem do regulador (PGFN).

Não soa adequado nesta fase regulatória, propositiva de atitudes voluntárias por parte do regulado, partir da premissa que o inadimplemento do contribuinte se deriva de um comportamento tendente a fraudar o sistema tributário. O modelo de conformidade fiscal da Administração Fazendária, atualmente, está orientado para o engendramento de métodos de controle e punição, os quais partem da presunção de que o devedor tem por finalidade inicial sonegar o fisco. O fisco configura seus instrumentos persecutórios a partir desse prévio estereótipo, tratando o regulado como infrator desde o início.

Em um sistema regulatório responsivo, o paradigma infracional (*tax police*) deve ceder espaço para a instituição de um modelo de conformidade fiscal que visualize o devedor da dívida ativa como um “cliente” (BIRD, 2010, p. 4), presumindo-se de que a ausência da autorregulação decorreu da falta de informação ou da conscientização sobre o dever exigido, o que lhe impossibilitaria de início de corresponder integralmente a um comportamento desejado pelo sistema tributário. A conformidade deve se orientar pelo “paradigma do serviço” (BIRD, 2010, p. 4), quer dizer, tornar o regulador um colaborador ativo para a autorregulação do regulado, de modo a oferecer ao devedor orientações ou ações destinadas a estimular a satisfação voluntária do crédito tributário, seja esclarecendo as dubiedades da legislação tributária, seja aclarando as incertezas quanto à necessidade de se agir em conformidade diante dos riscos operacionais vindouros, caso persista a recalcitrância fiscal (BIRD, 2010, p. 5).

A mudança do perfil regulatório constitui a porta de entrada para a substituição de um modelo de conformidade fiscal baseado na detecção e na antecipação de padrões punitivos, cujo mote procura estigmatizar o devedor ao lhe imputar a pecha de agente infracional, sob uma perspectiva puramente econômica, para um modelo que trate o regulado como agente capaz de se imbricar com os propósitos regulatórios, desde que o regulador se envolva e se importe ativamente com as demandas do regulado, cooperando-o a encontrar soluções para a conformidade fiscal desejada. Faz-se imprescindível o estabelecimento de um ambiente de mútua confiança entre o regulador e regulado, despojando-se dos estereótipos proporcionados por um modelo jurídico punitivo que situa os comportamentos entre o lícito e o ilícito (BIRD, 2010, p. 2). A propósito, uma das recomendações fiscais vocalizadas pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) orienta-se justamente no aperfeiçoamento da relação entre fisco e contribuinte (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2013, p. 42).

Ante a dificuldade de se contemplar todas as ferramentas hábeis para persuadir o regulado, destacaremos algumas práticas fiscais que poderiam se mostrar exitosas nessa tarefa de conscientizar o devedor a se autorregular, ou melhor, de adimplir espontaneamente com o débito tributário acostado na certidão de dívida ativa. Com efeito, nessa fase regulatória, a PGFN, ao proceder a inscrição do devedor em dívida ativa, atribuindo certeza, liquidez e exigibilidade ao crédito tributário, após a avaliação de regularidade formal e material do ato de inscrição, nos termos do artigo 4º da Portaria PGFN n.º 33/2018⁴³, deverá notificar, via telegrama, o devedor ou os responsáveis (aqueles incidentes no comando do artigo 135 do CTN) para o adimplemento voluntário do débito, no prazo disposto no artigo 6º da predita Portaria⁴⁴.

⁴³ Art. 4º. Recebido o débito, a Procuradoria da Fazenda Nacional examinará detidamente os requisitos de liquidez, certeza e exigibilidade e, acaso verificada a inexistência de vícios, formais ou materiais, mandará proceder à inscrição em dívida ativa nos registros próprios, observadas as normas regimentais e as instruções expedidas pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional. Parágrafo único. No caso de débitos encaminhados eletronicamente para inscrição em dívida ativa da União, o controle de legalidade de que trata o *caput* será realizado de forma automatizada, sem prejuízo de posterior análise, a qualquer tempo, pelo Procurador da Fazenda Nacional.

⁴⁴ Art. 6º. Inscrito o débito em dívida ativa da União, o devedor será notificado para: I - em até 05 (cinco) dias: a) efetuar o pagamento do valor do débito atualizado monetariamente, acrescido de

Ao se examinar a Portaria PGFN n.º 33/2018, se perscruta a inexistência de dispositivo infralegal que possibilite aos regulados o estabelecimento de uma comunicação cooperativa, persuasiva e responsiva. Não há, à disposição do ambiente regulatório, canais de comunicação que fomentem uma escuta desburocratizada entre o regulador e o regulado. A título ilustrativo, a Portaria em questão poderia proceder à notificação do devedor via canais informais, como whatsapp, e-mail, telecobrança, etc., informando ao devedor, nessa ocasião, a respeito da existência e da exigibilidade do débito tributário. Além da informação referente ao prazo para o adimplemento voluntário do débito fiscal, o devedor deveria ficar ciente nesse canal a respeito dos encargos e restrições aos quais estaria sujeito caso não procedesse ao adimplemento da dívida ativa. Nesse sentido, uma vez consolidado o inadimplemento, o devedor estaria suscetível ao acréscimo de encargos legais no montante de 20% sobre o valor devido, nos termos do artigo 1º, *caput*, do Decreto-Lei n.º 1.025/1969, e à incidência de medidas restritivas, entre as quais, aquelas concernentes: (i) à impossibilidade de participação em licitações federais; (ii) à obtenção de regularidade fiscal junto aos órgãos competentes; (iii) à negativa de linhas créditos em instituições financeiras; (iv) à suspensão das inscrições cadastrais de pessoa física ou da jurídica; (v) à impossibilidade de emissão de notas fiscais, etc.

Em síntese, uma informação rápida, transparente e objetiva a respeito das possíveis consequências jurídicas advindas do inadimplemento fiscal devem constituir uma medida educativa e conscientizadora ao devedor, no que tange à gravidade do ato de não honrar com as obrigações fiscais e, principalmente, de

juros, multas e demais encargos; ou b) parcelar o valor integral do débito, nos termos da legislação em vigor.

II - em até 30 (trinta) dias: (Redação dada pelo(a) Portaria PGFN n.º 42, de 25 de maio de 2018)

a) ofertar antecipadamente garantia em execução fiscal; ou

b) apresentar Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI).

§ 1º. A notificação de que trata o *caput* será expedida por via eletrônica ou postal.

§ 2º. A notificação por via eletrônica far-se-á pelo e-CAC da PGFN e será considerada realizada após 15 (quinze) dias da entrega do aviso na caixa de mensagens do contribuinte ou no dia seguinte à sua abertura, o que ocorrer primeiro.

§ 3º. A notificação postal será realizada no endereço informado pelo contribuinte ou responsável à Fazenda Pública e será considerada entregue depois de decorridos 15 (quinze) dias da respectiva expedição.

§ 4º. O disposto neste artigo se aplica aos devedores incluídos como corresponsáveis por débitos inscritos em dívida ativa da União.

não cumprir com o dever fundamental de pagar tributos, ante a importância de se fazer justiça fiscal (NABAIS, 2005, p. 59).

Hoje, os meios disponíveis para o regulador persuadir o regulado para que proceda ao adimplemento do débito fiscal constituído em dívida ativa é altamente burocratizado e nada dinâmico. Conforme prevê a Portaria PGFN n.º 33/2018, o ato de comunicação acerca da exigibilidade da dívida ativa ocorre por meio eletrônico, pela “caixa de mensagens do contribuinte”, através do acesso ao e-CAC (Central Virtual de Atendimento ao Contribuinte). Pode-se deduzir o quão lento e ineficiente é qualquer comunicação entre um emissor e um receptor através de um canal remoto mantido unicamente no ambiente virtual da Receita Federal, pois, primeiro, não são todos os contribuintes espalhados pelo país afora que conhecem a existência desse ambiente mantido pelo governo federal; segundo, existe uma burocracia para se acessar ao sistema, exigindo-se um cadastro prévio com a informação de uma série de dados pessoais⁴⁵; terceiro, a dinâmica temporal de troca de mensagens para dúvidas e esclarecimentos entre o emissor e o receptor provavelmente é lenta e constantemente apresenta instabilidades⁴⁶.

Em tempos tão fluidos e dinâmicos impostos pela pós-modernidade (BAUMAN, 2004, p. 67), não se imagina uma efetividade persuasiva através de sistemas remotos engendrados para se calcificar a passividade do agente regulador, admitindo somente o protagonismo do agente regulado. Há que se aderir a sistemas de comunicação que permitam uma interação instantânea e desburocratizada entre os agentes regulados e o regulador, de modo a trazer uma transparência e uma efetividade à autorregulação. Nesse sentido, não se percebe que a PGFN esteja inserida em um ambiente regulatório que de fato facilitaria a autorregulação do devedor da dívida ativa.

4.5.3 Elementos compositivos da regulação

Após o manejo inicial de um conjunto de mecanismos autorregulatórios cabíveis ao regulado, este pode se manter à margem da política regulatória com

⁴⁵ Dados extraídos do sítio <https://cav.receita.fazenda.gov.br/autenticacao/login/index/5224>

⁴⁶ Dados extraídos do sítio <https://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2017/julho/receita-federal-esclarece-problemas-no-acesso-a-pagina-do-portal-e-cac>

a mesma recalcitrância que lhe acompanhava desde o início. Deparando-se com tal postura, ao regulador cabe constatar os seguintes fatores: primeiro, que o regulado não tem um compromisso explícito para obedecer e atuar segundo os padrões de conformidade exigidos pelo sistema regulado; segundo, que os métodos para a autorregulação não foram suficientemente orgânicos para se induzir o comportamento desejado; ou terceiro, embora os mecanismos tenham instaurado um ambiente desburocratizado, atingiu-se um determinado índice de inelasticidade do comportamento do regulado, o qual não teria condições de agir em conformidade por autorregulação.

Caberá ao regulador, perscrutando um limite material dos métodos indutores da autorregulação, empunhar outros elementos regulatórios que induzam à conformidade fiscal por intermédio do consenso. Diferentemente da lógica instrumental que impõe uma autoconsciência a respeito da importância da conformidade fiscal ou dever fundamental de adimplir com a dívida ativa tributária, compõe as opções de *enforcement* na regulação responsiva o manuseio de métodos consensuais, os quais implicam atitudes cooperativas perante os objetivos da regulação.

Sob essa perspectiva, o artigo 32 da Lei n.º 13.140/2015⁴⁷ é considerado o marco da autocomposição da Administração Pública no Brasil, conjuntamente com as diretrizes da Resolução n.º 125/2010 exaradas pelo CNJ, cujos diplomas normativos, delimitam a Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado dos Conflitos⁴⁸, estimulando o desenvolvimento da autocomposição (conciliação e mediação) no seio da Administração Pública. Outrora, a Lei de Arbitragem acresceu, em seu arcabouço jurídico, os consectários da Lei n.º 13.129/2015, os quais, possibilitam à Administração Pública se valer do modelo de arbitragem para compor seus conflitos a direitos patrimoniais disponíveis. Por fim, a Medida Provisória n.º 899/2019, convertida na Lei n.º 13.988/2020, franqueou à União a

⁴⁷ Art. 32. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão criar câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos, no âmbito dos respectivos órgãos da Advocacia Pública, onde houver, com competência para: I - dirimir conflitos entre órgãos e entidades da administração pública; II - avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de composição, no caso de controvérsia entre particular e pessoa jurídica de direito público; III - promover, quando couber, a celebração de termo de ajustamento de conduta.

⁴⁸ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Resolução n. 125 de 29/11/2010. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wpcontent/uploads/2011/02/Resolucao_n_125-GP.pdf. Acesso em: 12 out. 2019.

permissão para transacionar os créditos tributários não judicializados – constituídos ou não –, que estão sob sua administração⁴⁹.

O cabedal legislativo acima referido possibilita à Administração Pública Federal, direta e indireta, sistematizar e organizar um ambiente compositivo do direito público em litígio. Na seara fiscal, em especial, a Lei n.º 13.988/2020 trouxe à Administração Federal Tributária a possibilidade de dispor do crédito fiscal constituído, desde que atingido certos parâmetros discricionariamente definidos pelo ente instituidor da competência tributária. A Lei, embora não conceitue o instituto da “transação tributária”, procura destinar sua finalidade ao asseverar que a Administração Pública Federal poderá realizar uma “transação resolutiva de litígio” concernente “à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária”. O conteúdo legislativo do *caput* do artigo 1º é vago ao mencionar genericamente o objetivo da transação, pois a expressão “resolver litígio” implica reconhecer que há uma contenda ou uma disputa entre dois atores institucionais diante do exercício de uma pretensão não reconhecida pelo outro (CARVALHO, 2012, p. 540-541). Como a norma não especificou qual qualidade institucional do litígio, podemos interpretar ampliativamente para se concluir que a transação pode ocorrer tanto na seara judicial como na extrajudicial (SARAIVA FILHO, 2008, p. 55), pois existem litígios em ambos ambientes institucionais, apesar de a tradicional acepção processual do termo “litígio” remeter com exclusividade ao Poder Judiciário. Igualmente, a expressão “cobrança” posto neste artigo nos faz pressupor que o crédito pelo qual a Administração Pública cobra é líquido e certo, portanto, exigível, pois, vige na lógica do direito privado e do direito público, que uma obrigação só se torna exigível perante os sujeitos que compõem uma relação jurídica, quando entre eles exista uma vinculação de ordem legal ou contratual, certa, que sujeite um em relação ao outro a praticar uma determinada conduta humana de dar, de fazer ou de não fazer (TARTUCE, 2011, p. 232). Como a lei em questão afirma em cobrança de crédito, podemos nos limitar a uma obrigação de conteúdo

⁴⁹ Art. 1º Esta Medida Provisória estabelece os requisitos e as condições para que a União e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio, nos termos do art. 171 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. § 1º A União, em juízo de oportunidade e conveniência, poderá celebrar transação em quaisquer das modalidades de que trata esta Medida Provisória, sempre que, motivadamente, entender que a medida atenda ao interesse público [...].

econômico, definitivamente constituída, líquida e exigível. Por sua vez, pelo vernáculo pátrio, o termo “transação” se refere a ajuste, acordo, convenção, concessão, etc. Logo, a norma permite que a Administração Pública Federal mitigue o princípio da indisponibilidade do crédito público no âmbito federal, admitindo a realização de uma renúncia parcial em detrimento de um acordo entre as partes litigantes.

Unindo esses elementos conceituais existentes na norma, pode-se delimitar a transação como um acordo de vontades entabulado entre a Administração Pública Federal, na condição de parte credora, e um terceiro, na condição de parte devedora ou respectivo responsável, a partir de um litígio que tem por escopo a exigibilidade de um determinado crédito público líquido e certo, ou seja, após o regular lançamento administrativo. Como a dívida ativa tributária representa um crédito fiscal definitivamente constituído (após o regular trâmite administrativo, se houver), subsiste óbvio se cogitar a transação dessa rubrica fiscal, sobretudo porque ela é oriunda de uma obrigação tributária certa, líquida e exigível. Nesse sentido, em cumprimento ao disposto do artigo 1º, § 4º, inciso II, da Lei n.º 13.988/2020⁵⁰, o ordenamento pátrio autoriza a transação do crédito tributário inscrito em dívida ativa, atribuindo a competência para a PGFN, consoante os termos do artigo 12 da Lei Complementar n.º 73/1993⁵¹.

Com efeito, apesar da transação tributária ser um mecanismo que possibilita a celebração de um ajuste fiscal entre credor e devedor, faz-se importante observar que a proposta formulada pelo proponente é taxativa, não se admitindo a alteração ou a modificação das cláusulas pelo devedor, o qual ou adere à proposta ou a rejeita. Trata-se de uma transação celebrada por adesão, não existindo uma livre autonomia das partes ao celebrarem a avença. Há por parte do regulador uma manifestação unilateral de vontade ao preestabelecer as

⁵⁰ Art. 1º Esta Lei estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutive de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.

§ 4º Aplica-se o disposto nesta Lei: [...] II - à dívida ativa e aos tributos da União, cujas inscrição, cobrança e representação incumbam à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do art. 12 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

⁵¹ Art. 12 - À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão administrativamente subordinado ao titular do Ministério da Fazenda, compete especialmente: I - apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União de natureza tributária, inscrevendo-a para fins de cobrança, amigável ou judicial; II - representar privativamente a União, na execução de sua dívida ativa de caráter tributário; [...].

condições e as cláusulas do acordo, sobre as quais o devedor não poderá contrapor. Ou o devedor adere integralmente à proposta formulada pelo credor ou a rejeita por completo. Existe um determinado nível de coerção ao regulado, posto que, se não aderir à transação tributária ofertada pelo regulador, o regulado ficará à mercê de outros instrumentos coercitivos vindouros, em face da lógica imposta pela escala piramidal da regulação responsiva.

Não obstante a transação tributária seja instituto recente, a PGFN e a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil formalizaram, ainda neste ano, mais de 300 mil acordos, totalizando a recuperação de um montante aproximado de R\$ 100 bilhões aos cofres da União, superando todos os programas de parcelamento fiscal já instituídos, segundo informação no sítio eletrônico da PGFN⁵². É inegável a pujança dessa ferramenta como método para a recuperação extrajudicial da dívida ativa e também como instrumento para se compor o cabedal jurídico do modelo de regulação responsiva, pois, antes de se ingressar com a execução fiscal propriamente dita, cabe ao regulador exaurir todos os meios que lhe estão à disposição para o resgate da dívida ativa e, dentre todos até aqui citados, a transação tributária constitui um método compositivo que vem se revelando promissor e eficaz.

É salutar atribuir à transação fiscal uma ferramenta cooperativa capaz de instaurar um ambiente conciliativo primordial para a recuperação da dívida ativa, ao se permitir a extinção atípica do crédito tributário, desde que o devedor adira ao acordo apresentado pela PGFN. Se os métodos autorregulatórios possuem um limite de indução no comportamento do regulado, depreende-se que atos negociais e conciliadores entre os regulados, onde cada qual renuncie direitos em prol de uma desejada conformidade fiscal, podem se revelar métodos essenciais para àqueles que não respondem aos níveis iniciais de *enforcement*.

Outra ferramenta disposta para o desenho regulatório responsivo, e que igualmente compõe o gênero transação tributária, é o instituto do parcelamento fiscal (CARRAZZA, 1996, p. 16; MARTINS, 2014, p. 59-60). É tradicional na seara tributária a edição de leis federais que tragam a possibilidade de parcelar o crédito tributário, definitivamente constituído ou não. De anos em anos, o

⁵² Informação extraída do sítio eletrônico: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2021/agosto/transacao-tributaria-possibilita-mais-de-300-mil-acordos-para-pagamento-de-dividas>

Congresso Nacional edita programas de parcelamentos de débitos tributários, destinados a recuperar a insolvência fiscal. Entre eles, já foram publicados os programas denominados: “Refis” (Programa de Recuperação Fiscal, instituído pela Lei n.º 9.964/2000); “Paes” (Programa de Recuperação Fiscal, instituído pela Lei n.º 10.684/2003); “Paex” (Programa de Parcelamento Excepcional, instituído pela Medida Provisória n.º 303/2006); “Refis da Crise” (Programa de Parcelamento, instituído pela Lei n.º 11.941/2009 e reaberta pelas Leis n.º 12.865/2013 e n.º 12.973/2014); “Refis da Copa” (Programa de Parcelamento, instituído pela Lei n.º 12.996/2014); “Pert” (Programa Especial de Regularização Tributária, instituído pela Lei n.º 13.496/2017). Além desses, houve a edição de parcelamentos destinados a atender certos setores sociais, como o “Profut”, voltado para as associações esportivas, e o parcelamento específico para as microempresas e empresas de pequeno porte inseridas no “Simples Nacional”.

Em síntese, o parcelamento fiscal é uma ferramenta fazendária destinada a amortizar ou a fracionar o crédito tributário devido pelo contribuinte em proporções fixas, por um determinado período de tempo, com a redução dos encargos legais e juros incidentes. Em contrapartida, o contribuinte que adere ao parcelamento renuncia a qualquer lide administrativa ou judicial concernente ao crédito parcelado, suspendendo-se para o fisco a exigibilidade do crédito tributário, o qual permanece sob essa condição até a integral quitação do tributo pelo aderente. Havendo o pagamento integral do parcelamento pelo contribuinte nos termos convencionados pelo fisco, ocorre a extinção do crédito tributário, todavia, remanescendo a insolvência, há a extinção do parcelamento com o restabelecimento da exigibilidade integral do crédito tributário originalmente devido, inclusive com a incidência dos encargos devidos em face do contribuinte. A despeito de ser teoricamente uma ferramenta útil para compor o arsenal regulatório, estudos econométricos demonstram a sua ineficiência como instrumento para fomentar a regularidade tributária (PAES, 2012, p. 361),

A inserção massiva de regimes fiscais propensos a parcelar o crédito tributário devido à União derruiu a boa cultura do adimplemento habitual e escorreito do tributo, ao incentivar no contribuinte a procrastinação proposital do dever de recolher os tributos tempestivamente. Uma parcela significativa do empresariado sabe de antemão que, ano após ano, editam-se programas de parcelamento tributário mais vantajosos que o próprio recolhimento pecuniário

exigido do contribuinte no exercício competente. Criou-se, na camada empresarial do país, uma expectativa de renúncia fiscal programada de tempos em tempos em desfavor da União, cujo comportamento impactou gradativamente a pretensão de recolhimento dos tributos em seu devido tempo (PAES, 2012, p. 362). A cultura do parcelamento tributário no âmbito federal constitui uma prática legislativa de intenso *lobby* no Congresso Nacional por parte de determinados setores econômicos, os quais se habituaram ao benefício pecuniária do instituto fiscal como forma de angariar vantagens econômicas frente aos demais concorrentes, criando graves distorções empresariais e orçamentárias, porquanto as renúncias fiscais que desoneram alguns setores oneram indevidamente outros, diante do regime de equilíbrio orçamentário imposto pela CF e pela LRF.

Portanto, em face do nefasto abuso ao regime de parcelamento fiscal (PAES, 2012, p. 363), o instituto, a nosso ver, não serve como instrumento jurídico para se compor um ambiente regulatório responsivo, no qual se espera que haja inicialmente uma espontaneidade e uma voluntariedade do sujeito passivo para com o adimplemento dos tributos que lhe são exigidos, sendo incompatível com a cultura regulatória um comportamento fiscal pautado pela expectativa futura da edição de um parcelamento tributário que justifique o retardamento contemporâneo de um débito, supondo-se que as benesses vindouras serão menos onerosas que o pagamento hodierno do tributo.

A despeito do parcelamento tributário e a transação fiscal serem institutos semelhantes (MACHADO, 2007, p. 524), pois ambos almejam ao fim da extinção do crédito tributário, perfilamos na defesa da eficiência da transação tributária como instrumento apto a compor um ambiente regulatório responsivo, porque, diferentemente do outro instituto, nele impera a celebração de um negócio jurídico que implica imediata satisfação do crédito tributário, sem se aguardar um evento futuro e incerto apto a transformar o parcelamento fiscal em crédito tributário extinto. Outrora, comungamos da percepção de que a transação tributária confere um maior poder regulamentar à PGFN, uma vez que o artigo 14 da Lei n.º 13.988/2020⁵³ delega ao órgão fiscal um poder disciplinador

⁵³ Art. 14. Ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional disciplinará: I - os procedimentos necessários à aplicação do disposto neste Capítulo, inclusive quanto à rescisão da transação, em conformidade com a Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999; II - a possibilidade de condicionar

autônomo, capaz de proporcionar distintas modalidades de transação fiscal (TORRES, 2017, p. 157-160). Se a proposta trazida nesta dissertação visa propor um modelo de regulação responsiva, faz maior sentido a adoção de instrumentos que possibilitam uma maior liberdade regulatória à PGFN, como teoricamente proclama a Lei n.º 13.988/2020. Portanto, em face dessas constatações sobreditas, não se julga adequado a inclusão do instituto do parcelamento fiscal como instrumento jurídico apto a recuperar o crédito tributário, notadamente porque sobre ele pairam sérias dúvidas a respeito de sua eficiência arrecadatória, como comentadas anteriormente.

4.5.4 Elementos coercitivos indutores de comportamento regulatórios

Encerrando-se as fases autorregulatórias e compositivas da escala piramidal responsiva, ascenda-se à seção dos instrumentos jurídicos de caráter restritivos, na hipótese de o regulado permanecer inerte ao ambiente regulatório. Concernente aos institutos jurídicos indutores de comportamento, a PGFN tem à disposição um arsenal de ferramentas aptas a induzir o devedor a satisfazer à dívida ativa. A compilação normativa desses instrumentos está colacionada no artigo 7º da já citada Portaria n.º 33/2018, ao dispor em dezessete incisos todas as restrições jurídicas que podem ser impostas àqueles que não adimplam voluntariamente a dívida ativa. Entre os instrumentos mais eficientes e exitosos existentes no âmbito da fazenda nacional estão o protesto extrajudicial da certidão da dívida ativa, outrora prevista no artigo 1º, parágrafo único, da Lei n.º 9.492/1997 (alterado pela Lei Federal n.º 12.767/2012), a inscrição do nome do devedor no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público

a transação ao pagamento de entrada, à apresentação de garantia e à manutenção das garantias já existentes; III - as situações em que a transação somente poderá ser celebrada por adesão, autorizado o não conhecimento de eventuais propostas de transação individual; IV - o formato e os requisitos da proposta de transação e os documentos que deverão ser apresentados; V - os critérios para aferição do grau de recuperabilidade das dívidas, os parâmetros para aceitação da transação individual e a concessão de descontos, entre eles o insucesso dos meios ordinários e convencionais de cobrança e a vinculação dos benefícios a critérios preferencialmente objetivos que incluam ainda a idade da dívida inscrita, a capacidade contributiva do devedor e os custos da cobrança judicial.

Federal (CADIN), nos termos do artigo 2º da Lei n.º 10.522/2002, e a emissão de certidão positiva de débitos (CPD/CND).

De acordo com o “Relatórios PGFN em Números”, os instrumentos citados acima foram responsáveis pela recuperação de R\$ 2,5 bilhões⁵⁴, no ano de 2019 (PGFN, 2020, p. 10). E no ano de 2020, foram alcançados R\$ 2,8 bilhões⁵⁵, um aumento de 12% em relação ao ano anterior (PGFN, 2021, p. 15). Ou seja, esse método corresponde a 10% da recuperação total, sejam débitos tributários ou não.

É inegável que tais formas representam métodos de recuperação da dívida ativa de suma importância à Fazenda Nacional, compondo um *enforcement* imprescindível para induzir os devedores à satisfação da dívida ativa, notadamente porque esses instrumentos causam inúmeros empecilhos de ordem civil para os regulados, restringindo a prática de diversas atividades empresariais ou não. Aquele que tem o nome protestado de forma extrajudicial nos cartórios de registro e notas, ou ainda é incluído no CADIN sem a possibilidade de emissão de CND, terá uma série de restrições jurídicas, entre as quais, por exemplo, o devedor não poderá: concorrer a licitações federais; firmar contrato administrativo com a Administração Federal; contrair crédito perante as instituições financeiras; emitir nota fiscal; postular creditamento de tributos federais; etc. Em face dessas importantes restrições de direitos, uma gama de regulados são induzidos ou coagidos a adimplir com o crédito tributário. Embora alguns tenham questionado a constitucionalidade do protesto extrajudicial da certidão da dívida ativa, o STF, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 5.135/SP⁵⁶, legitimou a medida adotada pelos fiscos federais, estaduais e municipais. A decisão exarada pela Corte Constitucional trouxe segurança jurídica, tornando o protesto extrajudicial uma importante ferramenta para a recuperação da dívida ativa em ambiente extrajudicial.

⁵⁴ O montante obtido decorreu do somatório das rubricas “Protesto” e “CADIN/CND”, conforme constam separadamente no relatório “PGFN em números” publicado em 2020, referente aos dados do ano de 2019.

⁵⁵ O montante obtido decorreu do somatório das rubricas “Protesto” e “CADIN/CND”, conforme constam separadamente no relatório “PGFN em números” publicado em 2021, referente aos dados do ano de 2020.

⁵⁶ Fixação da seguinte tese: “O protesto das Certidões de Dívida Ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política.” (ADI 5135, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-022 DIVULG 06-02-2018 PUBLIC 07-02-2018)

Outro mecanismo exitoso adotado pela PGFN se refere à inscrição do nome do devedor perante os órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e aos serviços de proteção ao crédito e congêneres, conhecidos popularmente pela sigla SPC/SERASA. Através de convênio administrativo firmando entre esses órgãos e a PGFN, a Administração Pública Federal poderá requerer a inscrição dos devedores da dívida ativa no banco de dados mantidos por aqueles órgãos. A medida é recente, mas na prática é pouco utilizada, pois os procuradores federais preferem postular essa medida no bojo da execução fiscal, a par da exegese do artigo 185-A do CTN, que possibilita uma restrição judicial de maior alcance ao se permitir a inscrição do nome do devedor perante os cadastros mantidos e organizados pelo Poder Judiciário, como o “Sisbajud” (Sistema de comunicação eletrônica entre o Poder Judiciário e as instituições financeiras) e o “Renajud” (Sistema eletrônico que interliga o Poder Judiciário ao Departamento Nacional de Trânsito e ao Registro Nacional de Veículos Automotores). A propósito, o STJ, no julgamento do Recurso Especial n.º 1.814.310/RS⁵⁷ (Tema 1.026) submetido à sistemática dos Recursos Repetitivos, referendou a possibilidade da Procuradoria Fazendária requerer, no feito executivo, além das medidas mencionadas, a inclusão do nome do executado em cadastros de inadimplentes mantido pelo sistema “Serasjud” (Sistema que interliga o Poder Judiciário à empresa Serasa), nos termos do artigo 782, § 3º, do CPC, de acordo com o Termo de Cooperação Técnica n.º 020/2014 firmado entre o CNJ e a pessoa jurídica denominada “Serasa”.

Afora desse cabedal comentado, existem outras medidas extrajudiciais previstas na Portaria PGFN n.º 33/2018⁵⁸, igualmente imprescindíveis, nas quais

⁵⁷ [...] Tese jurídica firmada: “O art. 782, §3º do CPC é aplicável às execuções fiscais, devendo o magistrado deferir o requerimento de inclusão do nome do executado em cadastros de inadimplentes, preferencialmente pelo sistema SERASAJUD, independentemente do esgotamento prévio de outras medidas executivas, salvo se vislumbrar alguma dúvida razoável à existência do direito ao crédito previsto na Certidão de Dívida Ativa - CDA.” [...]. (REsp 1814310/RS, Rel. Ministro OG FERNANDES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/02/2021, DJe 11/03/2021)

⁵⁸ Art. 7º. Esgotado o prazo e não adotada nenhuma das providências descritas no art. 6º, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá: I - encaminhar a Certidão de Dívida Ativa para protesto extrajudicial por falta de pagamento, nos termos do art. 1º, parágrafo único, da Lei n.º 9.492, de 10 de setembro de 1997; II - comunicar a inscrição em dívida ativa aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e aos serviços de proteção ao crédito e congêneres, mediante convênio firmado com as respectivas entidades; III - averbar,

se conclui haver um determinado nível de *enforcement* ao regulado, induzindo-lhe comportamentos ao ter ciência das potenciais consequências decorrentes do descumprimento do objeto regulado. É primordial que a PGFN adquira um “hábito” regulatório de forma a pôr em prática os comandos coercitivos extrajudiciais que estão ao seu alcance, visando a uma cultura administrativa eficiente na recuperação da dívida ativa desapegada do processo executivo judicial que, de sobremaneira, está assoberbado com uma enormidade de demandas que em última instância esperam decorrer o prazo da prescrição intercorrente de cinco anos⁵⁹, pois perquirem em sua maioria “créditos podres” da União.

4.5.5 Elementos sancionatórios da regulação

Exaurido todos os mecanismos de conformidade extrajudicial para a recuperação da dívida ativa tributária, restará para o regulador a imposição de comandos sancionatórios aos regulados. Pela coerência do modelo de regulação responsiva desenhado para o resgate da dívida ativa, subsiste para a PGFN a última opção legislativa, após o esgotamento das demais que lhe precederam, qual seja, o ingresso com uma execução fiscal em face do devedor que se negou a cooperar de modo responsivo com as diversas formas regulatórias que lhe foram apresentadas no decorrer da escala piramidal (BRAITHWAITE, 2002, p. 32). Subsistindo a recalcitrância reiterada do regulado ao se negar atuar em conformidade, remanescerá ao regulador, como última opção, a adoção da medida que traga maior intervenção à esfera jurídica do regulado.

Pela lógica regulatória, o instrumento jurídico que causa maior impacto sancionatório ao regulado é a execução fiscal, pois esse procedimento judicial

inclusive por meio eletrônico, a Certidão de Dívida Ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, para fins de averbação pré-executória; [...].

⁵⁹ Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição. § 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

de natureza satisfativa, regulamentado pela Lei n.º 6.830/1980, traz ao devedor a unificação de todos os métodos coercitivos outrora comentados. Ademais, o feito executivo enseja para o devedor outros gravames, como o acréscimo pecuniário de 20% sobre o montante do débito, devidamente corrigido, nos termos do Decreto-Lei n.º 1.025/69⁶⁰, além de honorários sucumbenciais⁶¹ que, segundo o CPC/2015, podem variar de 10% a 20% sobre o valor acostado na execução, nos termos do artigo 85, §§ 2º e 3º do CPC/2015. Em síntese, a execução fiscal representa a medida sancionatória mais rigorosa ao devedor, pois, além de possibilitar a incidência de instrumentos restritivos, como a indisponibilidade patrimonial em diversos órgãos e âmbitos, a conclusão do feito ensejará a expropriação patrimonial do devedor (NOLASCO, 2015, p. 163).

Por constituir uma medida drástica, se faz primordial perscrutar a adequação do instituto frente aos objetivos perquiridos com ele. Quer-se dizer, não haverá justa causa ou interesse de agir do órgão fazendário se o crédito tributário a ser recuperado for inferior aos custos operacionais necessários para se impulsionar o Poder Judiciário e a estrutura institucional apta a engendrar a persecução da dívida ativa⁶². Revela-se um tanto ilógico recuperar um crédito público no qual os custos ocasionados pela sua persecução sobejem financeiramente o proveito econômico para a União. Renunciar ao crédito tributário inserido nesse contexto é medida lídima a ser almejada, em face da exegese do artigo 14, § 3º, da Lei Complementar n.º 101/2000. A propósito, sob este viés, a PGFN há muito não

⁶⁰ Art 1º É declarada extinta a participação de servidores públicos na cobrança da Dívida da União, a que se referem os artigos 21 da Lei n.º 4.439, de 27 de outubro de 1964, e 1º, inciso II, da Lei n.º 5.421, de 25 de abril de 1968, passando a taxa, no total de 20% (vinte por cento), paga pelo executado, a ser recolhida aos cofres públicos, como renda da União. Destaca-se que se o débito for adimplido antes do ajuizamento da execução fiscal, o encargo será reduzido para 10% (dez por cento), nos termos do artigo 3º, do Decreto-Lei n.º 1.569/1977.

⁶¹ Quando da vigência do CPC de 1973, vigia o entendimento no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, segundo o qual “o encargo legal de 20% previsto no Decreto-Lei n.º 1025/69 substitui, nos embargos, a condenação do devedor em honorários advocatícios” REsp 1143320/RS, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 21.5.2010, julgado pela sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ). No mesmo sentido, a antiga Súmula 168 do TRF dispunha que: “o encargo de 20% (vinte por cento), do Decreto-Lei n.º 1.025 de 1969, é sempre devido nas execuções fiscais da União e substitui, nos embargos, a condenação do devedor em honorários advocatícios”.

⁶² A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não franqueia poderes ao juiz para a extinção de ofício de execução fiscal de “pequeno valor”, nos termos do enunciado da súmula n.º 452, não obstante, quando da sua edição, vigia o CPC de 1973.

ingressa com execução fiscal para recuperar créditos tributários inferiores a R\$ 20.000,00⁶³ (CUNHA; KLIN; PESSOA, 2011, p. 400-401).

Todavia, superado a avaliação do custo/benefício da medida executiva, impende comentar brevemente o rito processual descrito pela LEF. Uma vez proposta a execução fiscal pelo Procurador Federal perante o juízo competente⁶⁴, o despacho de recebimento da exordial que ordenará a citação do devedor já impõe a interrupção do prazo prescricional⁶⁵ do crédito tributário, ou seja, a partir dele, a Fazenda Pública dispõe de cinco anos de prescrição intercorrente para o processamento do feito executivo⁶⁶. Ordenada a citação⁶⁷, caso o devedor (ou responsáveis) seja encontrado e tome conhecimento do feito executivo, ele terá cinco dias para proceder ao adimplemento do débito ou, caso queira exercer o respectivo direito de defesa, terá que garantir a execução nesse prazo⁶⁸ para, então, poder interpor os embargos à execução⁶⁹. Todavia, se devidamente citado, o devedor não proceda a qualquer das atitudes citadas, o magistrado de plano determinará a penhora de bens e valores⁷⁰,

⁶³ Portaria MF n.º 75/2012, artigo 1º, inciso II - o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

⁶⁴ A competência para o processamento da Execução Fiscal, por regra, é da Justiça Federal sediada no foro do domicílio do devedor, salientando que a delegação para as varas estaduais, nos municípios que eram abrangidos pela Justiça Federal, foi revogado pela Lei n.º 13.043/2014. Ressalta-se, outrora, que as ações de execução fiscal não são atraídas pelo juízo universal da falência.

⁶⁵ Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A prescrição se interrompe: I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal. (Redação dada pela LCP n.º 118, de 2005)

⁶⁶ Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição. § 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

⁶⁷ A regra de citação obedece ao artigo 8º da LEF, cuja lógica prega primeiramente a citação por correspondência, com aviso de recebimento, e, caso este método seja infrutífero, parte-se posteriormente para a citação por oficial de justiça. Na hipótese de o devedor não ser encontrado após o esgotamento destes métodos, admite-se a citação por edital, nos termos do enunciado da Súmula 414 do Superior Tribunal de Justiça.

⁶⁸ Art. 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas: [...].

⁶⁹ Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados: § 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução. [...]. Por regra, os embargos são desprovidos de efeito suspensivo.

⁷⁰ Art. 11 - A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem: I - dinheiro; II - título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa; III - pedras e metais preciosos; IV - imóveis; V - navios e aeronaves; VI - veículos; VII - móveis ou semoventes; e VIII - direitos e ações.

preferencialmente através do “Sisbajud”. Se, porventura, não sejam encontrados bens ou direitos passíveis de penhora, por impulso oficial, o magistrado determinará a indisponibilidade de bens e direitos, nos termos do artigo 185-A do CTN⁷¹. Contudo, se houver a penhora de bens e direitos e o credor não opte por embargar, tampouco por apresentar exceção de pré-executividade⁷², o procedimento estará finalizado com a expropriação patrimonial. Contudo, caso o executado ofereça bens para se garantir a execução e apresente embargos à execução, o procedimento se encerrará após o processamento dessa peça de defesa, com provimento ou não da pretensão executiva.

Seja como for, percorridas as linhas básicas do procedimento executório, se perscruta que ele se constitui um rito sumário voltado para a satisfação imediata da dívida ativa, com prerrogativas especiais conferidas à Fazenda Pública, desequilibrando o princípio processual da isonomia (paridade de armas) entre as partes litigantes, como ocorre, nitidamente, por exemplo, ao se exigir a garantia do juízo executivo para que o devedor possa exercer o direito de defesa (oposição de embargos à execução). Em síntese, o procedimento confere inúmeros poderes processuais severos ao exequente para que o procedimento se encaminhe para a satisfação da dívida ativa tributária.

Portanto, o manuseio de instrumentos jurídicos contidos na LEF se faz percuciente como medida apta para se perseguir a dívida ativa de natureza tributária no âmbito federal, desde que haja o prévio exaurimento de todas as alternativas extrajudiciais dispostas ao regulador para induzir o regulado a adimplir voluntariamente o crédito tributário definitivamente constituído. O intuito é evidenciar ao leitor que, em um ambiente regulatório responsivo, a medida de maior intervenção do Estado ou de maior impacto regulatório deve constituir o último instrumento a ser cogitado pelo regulador, devendo se priorizar os meios que possibilitem uma autorregulação, sempre que possível.

⁷¹Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial. (Incluído pela LCP n.º 118, de 2005).

⁷² Trata-se de um incidente processual admitido como meio de defesa atípico do executado, não previsto pela LEF, mas admitido pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, cujo cabimento se revela pertinente a qualquer instante no decorrer do procedimento executivo (NOLASCO, 2004, p. 32).

5 CONCLUSÃO

Pouco se menciona, em nossa cultura jurídica, o dever fundamental de pagar tributos. As gerações pós-Segunda Guerra Mundial habituaram-se historicamente a exigir do Estado uma postura provedora de direitos e garantias ínsitas à valorização da dignidade da pessoa humana, sem se aperceber, intuitivamente, quais seriam as contrapartidas financeiras para o financiamento do marco civilizatório que propusemos conviver. Se constitucionalmente atribuímos a certos direitos a adjetivação de fundamentais, deveríamos conceder a determinados deveres civis o mesmo tratamento jurídico, sobretudo aos que garantem materialmente a existência daqueles. Inúmeras constituições ocidentais firmaram o compromisso de empresar força normativa aos deveres imprescindíveis para a formação de um Estado Constitucional de índole social, entre eles, os deveres de solidariedade, de responsabilidade, de contributividade, de proteção à vida, à saúde, à segurança, ao labor, ao meio ambiente, etc. Em que pese tenhamos colacionado a expressão “dever” no Capítulo I, do Título II, da CF/1988, não discorremos um inciso sequer a respeito se esse dever se refere ao compromisso do Estado para com o cidadão diante dos direitos prometidos, ou do cidadão para a manutenção do Estado, em face da contraprestação necessária para a concretização dos direitos.

Não obstante a ausência de clareza semântica e jurídica do termo, contextualizamos a existência de um dever fundamental em nosso ordenamento jurídico concernente à incumbência cívica dos indivíduos e das entidades coletivas com o financiamento das despesas decorrentes das promessas e dos direitos encartados na CF, em razão do princípio da solidariedade que vigora entre nós. Segundo o professor português José Casalta Nabais, ressoa ínsito aos Estados Constitucionais de índole social a existência de um dever fundamental de natureza fiscal para a perpetuação orgânica do Estado, pois, a concretização material dos direitos exige de seus postulantes uma contraface que lhes convoque a dispor dos meios necessários para o custeio universal da estrutura política implementada. Conforme o catedrático lusitano, ao Estado Fiscal caberá a regulação dos meios normativos e operacionais para se fazer cumprir o referido dever fundamental de pagar tributos, pois, a partir de uma

determinada eficiência arrecadatória, o Estado poderá maximizar direitos, tutelar garantias e executar políticas públicas imprescindíveis para um Estado que pretende ser social a partir de certo direito posto.

Sabedores de que somos de um país ineficiente na recuperação da dívida ativa tributária, ou seja, que a estrutura jurídica contemplada pelo nosso Estado Fiscal é insipiente na missão de arrecadar os tributos devidos, sobretudo de recuperá-los daqueles que não cumprem deliberadamente com o respectivo dever contributivo de um Estado Social, propomos, na presente dissertação, a reconstrução de um modelo regulatório destinado a perseguir de modo eficiente a satisfação da dívida ativa de natureza tributária, em face daqueles que não honram pecuniariamente com os tributos que lhe são exigidos.

Com efeito, a honesta pretensão desta dissertação propugna um desenho regulatório responsivo na recuperação da dívida ativa tributária no âmbito federal, conclamando da PGFN um perfil regulador da atividade fiscal concernente à arrecadação do crédito tributário definitivamente constituído. Propôs-se, portanto, um modelo piramidal de regulação responsiva, de maneira a depositar aos agentes regulados uma sinergia cooperativa, como forma de trazer uma eficiência administrativa ao se perseguir a recuperação da dívida ativa, sem que o ambiente jurisdicional seja a primeira alternativa para tal finalidade.

Há muito, a LEF não responde a contento os anseios de eficiência na tarefa de recuperação da dívida ativa de natureza tributária. Diante dos dados coletados pelas pesquisas realizadas pelo IPEA e dos relatórios exarados pelo CNJ, bem como pela PGFN, se evidencia que o modelo regulatório normativo proposto pela LEF não cumpre minimamente a tarefa de recuperar o estoque de dívida ativa existente no âmbito federal, que no ano de 2020 alcançou a cifra de R\$ 2,5 trilhões⁷³. E, para além de não ser um instrumento jurídico primoroso para a arrecadação da dívida ativa, revela-se que a compulsoriedade do ingresso de execução fiscal para a satisfação da dívida ativa pela Fazenda Pública exaure a estrutura do Poder Judiciário, trazendo-lhe externalidades negativas ao provocar, em seu âmbito, elevados índices de congestionamento processual, sobretudo porque o procedimento executivo tramita até haver um desfecho

⁷³ Conforme informação contida no relatório “PGFN em Números”, do ano-base 2020.

material ou processual do conflito, isto quer dizer na prática, o transcurso de oito a nove anos de conflito entre o credor e o devedor da dívida ativa.

Os motivos para a ineficiência do modelo normativo perpassam diversos fatores estruturais. Dentre os examinados e abordados nesta dissertação, propomos uma ressignificação dos dogmas processuais e administrativos que classicamente regem a atuação compulsória da Fazenda Pública nos feitos de execução fiscal, entre os quais, os princípios da legalidade tributária, da indisponibilidade do crédito público, da inafastabilidade do Poder Judiciário e da reserva de jurisdição para a prática de determinados atos expropriatórios, os quais enrijecem a atuação fazendária, vinculando-os a sempre se socorrer do procedimento previsto na execução fiscal como meio principal para a recuperação da dívida ativa de natureza tributária. Revela-se imprescindível a releitura desses postulados para se permitir à Fazenda Pública uma gestão fluída, extrajudicial e eficiente na arrecadação da dívida ativa, desapegada, sempre que possível, da cultura litigiosa e judicial que permeia a atuação dos órgãos fazendários, cuja tradição faz ocasionar uma sobrecarga indevida no Poder Judiciário, abocanhando os escassos recursos públicos destinados a manter o referido poder e outrora redundando na morosidade judiciária tanto conhecida por todos nós.

Descortinar formas alternativas na recuperação da dívida ativa tributária é medida de suma importância para se garantir uma efetividade na arrecadação fiscal, bem como reduzir os custos inerentes à persecução do crédito tributário definitivamente constituído. Visando constituir um arcabouço teórico que possa proporcionar meios extrajudiciais para a satisfação da dívida ativa tributária, no âmbito federal, propusemos um desenho regulatório a partir das contribuições teóricas de Ian Ayres e Jonh Braithwaite (1992), ao discorrerem a respeito da teoria da Regulação Responsiva, na obra *“Responsive Regulation – Transcending the Deregulation Debate”*.

Perscrutando que a atividade de recuperação da dívida ativa tributária compõe um dos objetivos de uma política fiscal merecedora de um arranjo regulatório que proporcione meios eficientes para a composição orçamentária, visualizamos, na regulação responsiva, um método capaz de engendrar entre o regulador e o regulado, ou melhor, entre a PGFN e o sujeito passivo tributário, um ambiente regulatório cooperativo que incentive a autorregulação do devedor

através de instrumentos administrativos ou jurídicos destinados a desburocratizar ou a facilitar o adimplemento do crédito tributário, constituído em dívida ativa. Optando o devedor a não se autorregular, caberá ao Estado Fiscal o uso escalonado e gradativo dos instrumentos jurídicos (*enforcement*) à sua disposição, capazes de induzir coercitivamente o devedor a satisfazer o montante acostado na dívida ativa tributária. Para essa tarefa, o CTN e a legislação federal esparsa estão permeados de institutos orientados a provocar uma certa dose de *enforcement*, caso o regulado não adimpla espontaneamente o crédito tributário. Na medida em que a recalcitrância do devedor permanece incólume às ferramentas coercitivas dispostas pelo regulador, ao fim da escala piramidal, se fará útil a propositura da execução fiscal, por compor o último instrumento a ser manejado pela Fazenda Pública após o esgotamento de todas as medidas anteriores destinadas à recuperação da dívida ativa.

A nosso sentir, a execução fiscal deve ser o último instrumento à disposição do fisco para a recuperação da dívida ativa, pois existe no ordenamento um arsenal de ferramentas menos onerosas ao devedor e ao sistema judiciário que possuem um alto índice de sucesso na tarefa de resgatar a dívida ativa. A regulação responsiva permite à PGFN, teoricamente, dispor de modo discricionário de um arranjo normativo capaz de regular a atividade de cobrança responsiva da dívida ativa.

Imbuído desse propósito, sugerimos um modelo de regulação responsiva piramidal destinado a fomentar, primeiramente, uma autorregulação do devedor, estimulando-o a adimplir voluntariamente a dívida ativa e, para aqueles que assim não agem, permitir ao Estado Fiscal níveis de *enforcement* capazes de induzir, ainda que coercitivamente, o devedor a honrar extrajudicialmente com o crédito tributário, antes de se cogitar a judicialização da tutela executiva, através da LEF.

Sabe-se que na PGFN, ainda que não admita praticar uma regulação responsiva, seja em face da cultura orgânica da instituição não lhe atribuir uma autonomia regulatória, seja em razão da ausência de sistematização dos instrumentos de *enforcement* que estão ao dispor, depreende-se, a cada dia mais no cotidiano dos procuradores fazendários, os esforços administrativos para incluir na rotina do órgão formas extrajudiciais para se recuperar a dívida ativa de natureza tributária. Portanto, a presente dissertação humildemente pede

licença para trazer a lume um olhar regulatório, visando sugerir um arranjo regulatório na persecução da dívida ativa de natureza tributária.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 10. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2009.

ATTEUCCI, Nicola. **Organización del poder y libertad: historia del constitucionalismo moderno**. Madrid: Trotta, 1998.

ARANHA, Márcio Iorio. **Manual de Direito Regulatório (Fundamentos do Direito Regulatório)**. Coleford, UK: Laccademia Publishing, 2013.

ASSIS, Araken. **Manual de execução**. 20. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2018.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. **Revista Diálogo Jurídico, CAJ – Centro de Atualização Jurídica**, Salvador, v. I, n. 7, out. 2001. Disponível em: www.direitopublico.com.br. Acesso em: 26 jul. 2021.

AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. **Responsive Regulation**. Transcending the Deregulation Debate. Nova York: Oxford University Press, 1992.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Imprensa: Rio de Janeiro, Forense, 2015.

BAUMAN, Z. **Amor líquido: sobre a fragilidade dos laços humanos**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2004.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BECKER, Gary S. **The Economic Approach to Human Behavior** Chicago: The University of Chicago Press, 1978.

BINENBOJM, Gustavo. A constitucionalização do direito administrativo no Brasil: um inventário de avanços e retrocessos. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 13, maio 2008a. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=262>. Acesso em: 28 jul.2021.

_____, Gustavo. Meios de comunicação de massa, pluralismo e democracia deliberativa: as liberdades de expressão e de imprensa nos Estados Unidos e no Brasil. **Revista Brasileira de Direito Público (RBDP)**, Belo Horizonte, n. 9, p. 191-211, abr./jun. 2005.

_____, Gustavo. **Uma teoria do Direito Administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização**. 2. ed. São Paulo: Renovar, 2008b.

BIRD, Richard. **Smart Tax Administration**. Washington, D.C.: The World Bank, 2010. n. 36.

BRAITHWAITE, John. **Restorative Justice and Responsive Regulation**. New York: Oxford University, 2002.

BRAITHWAITE, John. The Essence of Responsive Regulation (Fasken Lecture). **UBC Law Review**, Vancouver, v. 44, n. 3, p. 475-520, mar. 2011.

BRASIL. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2020: ano-base 2019/Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2020.**

_____, Controladoria Geral do Distrito Federal. **Relatório de Auditoria n.º 05/2020 – DAGEF/CODAG/SUBCI/CGDF**, elaborado pela Controladoria Geral do Distrito Federal, publicado no Diário Oficial do Distrito Federal n.º 121, quarta-feira, 27 de junho de 2020

_____, INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA E APLICADA. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)**. Brasília: IPEA, 4 jan. 2012. (Comunicados do IPEA, n.º 127). Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=12794. Acesso em: 17 jun. 2021.

_____, INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA E APLICADA. **Custo unitário do processo de Execução Fiscal na Justiça Federal**. Brasília: Conselho Nacional de Justiça, 2011a. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7862/1/RP_Custo_2012.pdf. Acesso em: 7. jul. 2021.

_____, INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA E APLICADA. **Equidade Fiscal no Brasil: impactos distributivos da tributação e do gasto social.** Brasília: IPEA, 19 maio 2011b. (Comunicados do IPEA, n.º 92). Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=8499. Acesso em: 7 jul. 2021.

_____, PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PGFN em Números 2020: ano-base 2019 - Brasília: PGFN, 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020>. Acesso em: 8 jul. 2021.

_____, PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PGFN em Números 2021: ano-base 2020 – Brasília: PGFN, 2021. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros.pdf. Acesso em: 8 jul. 2021.

BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais.* Porto Alegre: Livraria do advogado Editora, 2009.

BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. In: BUCCI, Maria Paula Dallari (org.). *Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico.* São Paulo: Saraiva, 2006.

_____, Maria Paula Dallari. *Fundamentos para uma Teoria Jurídica das Políticas Públicas.* São Paulo: Saraiva, 2013.

CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário.** 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1996. (Coleção estudos de direito de processo. v. 22)

CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. **Acesso à Justiça.** Tradução Ellen Gracie Northfleet. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1988.

CARRAZA, Roque Antônio. **O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro.** São Paulo: Editora Revistas dos Tribunais, 1981.

_____, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** São Paulo: Editora Malheiros, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASASANTA, Simão Pedro. **Ação Fiscal e Desenvolvimento Econômico**, Ed. do Autor, Belo Horizonte. 1962.

CASTELLANI, Fernando F. **Novas formas de cobrança do crédito tributário: call center, serasa e protesto**. Ibet, 2018. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wpcontent/uploads/2018/03/Fernando-F.-Castellani.pdf>. Acesso em: 28 abr. 2020.

COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica dos direitos humanos**. Imprensa: São Paulo, Saraiva, 2013.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2020**: ano-base 2019/Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2020.

CROLEY, Steven P. **Regulation and Public Interests**: The Possibility of Good Regulatory Government. Princeton University Press, 2009.

CUNHA, Alexandre dos Santos; KLIN, Isabela do Valle; PESSOA, Olívia Alves Gomes. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. Brasília: IPEA, 2011. (Nota técnica)

DAIN, Sulamis. Os impasses do financiamento fiscal do SUS. **Trabalho, Educação e Saúde**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 3, , p. 623-631, nov. 2008. Escola Politécnica de Saúde Joaquim Venâncio. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/4067/406757014013.pdf>. Acesso em: 21 jun. 2021.

DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manoel da Costa. Problemática geral das infrações contra a Economia Nacional. In: PODVAL, Roberto (org.). **Temas de Direito Penal Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 64-98.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. São Paulo, Malheiros, 2016.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. O princípio da supremacia do interesse público. **Revista Interesse Público**, Belo Horizonte, ano 11, n. 56, p. 35-54, jul./ago. 2009.

FERRAZ, Roberto. O Consumo, a Concorrência, o Mercado e as Distorções da Substituição Tributária (para frente). *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007. p. 241-271, v. 11.

FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de direito administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

GARCEZ, José Maria Rossani. **Negociação, ADRS, Mediação, Conciliação e Arbitragem**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a Tributação no Brasil. *In*: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: (interpretação e crítica)** - 19. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2018.

GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da Legalidade Tributária. *In*: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2008.

GRINOVER, Ada Pellegrini. Princípios processuais e princípios de Direito Administrativo no quadro das garantias constitucionais. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 387, p. 3-22, set./out. 2006.

GRZYBOVSKI, Denize; HAHN, Tatiana Gaertner. Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 40, n. 5, p. 841-864, set./out. 2006. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v40n5/a05v40n5.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2021.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

HÄBERLE, Peter. **Direitos Fundamentais no Estado Prestacional**. Tradução Okchstein Kellbert e Michael Dietmar Donath. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019. p. 42.

HARTMANN, Rodolfo Kronenberg. **Curso completo do Novo Processo Civil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2016.

HOBBSAWM, Eric J., **1917- A era dos impérios**. Tradução Sieni Maria Campos e Yolanda Steidel de Toledo; revisão técnica Maria Célia Paoli. — Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1988.

HOLMES, Stephan; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019.

IVERSEN, Carl. **Política Fiscal em Países Subdesenvolvidos**, Ed. do Autor, São Paulo, 1962.

JOUVENEL, Bertrand de. **Les débuts de l'État moderne: une histoire des idées politiques au XIXe siècle**. Paris: Fayard, 1976, trad. port. As origens do Estado moderno: uma história das ideias políticas no século XIX. Rio de Janeiro: Zahar, 1978.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 7ª ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

LACOMBE, Américo Masset. Arts. 139 a 150 (Crédito Tributário: Lançamento). *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Comentários ao Código Nacional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.

LOPES, Maria Tereza Soares. Arbitragem e mediação no poder público: breve análise da permissibilidade na seara constitucional tributária. **Revista de Formas Consensuais de Solução de Conflitos**, Porto Alegre, v. 4, n. 2, p. 88-106, jul./dez. 2018.

LOPES, Othon de Azevedo. **Princípios jurídicos e regulação**. 2011. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2011. p. 251.

NERY JUNIOR. **Princípios do processo civil na constituição federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

NOLASCO, Rita Dias. **Execução fiscal à luz da jurisprudência: Lei 6.830/1980 comentado artigo por artigo: de acordo com o novo CPC**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

NONATO, Orosimbo. **Curso de Obrigações**. Vol. I, Rio de Janeiro: Forense, 1959. (Generalidades. Espécies)

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 40. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019.

_____, Hugo de Brito. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Revista Fórum de direito tributário RFDT, Belo Horizonte, v. 5, n. 28, p. 51-74, jul./ago. 2007.

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. **A resolução dos conflitos e a função judicial no contemporâneo estado de Direito**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro administrativo e judicial**. São Paulo: Dialética. 2003. p. 316.

MARTINS, Marcelo Guerra. Paradoxos do ambiente institucional tributário brasileiro: texto legal *versus* sua aplicação no campo das execuções fiscais. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 109, p. 561/594, jan./dez. 2014. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/89245>. Acesso em: 15 ago. 2021.

MEIRELLES, Helly Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo, Malheiros, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de direito administrativo**. São Paulo, Malheiros, 2009.

MELO FILHO, João Aurino de. Sistemas de Cobrança Executiva da Obrigação Tributária no Direito Comparado: Execução Fiscal Administrativa como Modelo Moderno de Cobrança da Administração Tributária de Massas. **Revista Justiça Fiscal**, Brasília, Ano 8, n. 29, p.33-49, jan./abr. 2017. Disponível em: <http://www.sinprofaz.org.br/publicacoes/>. Acesso em: 21 ago. 2021.

MORAES, Germana de Oliveira. **Controle jurisdicional da administração pública**. São Paulo: Dialética, 1999.

MOREIRA, André Mendes; GALDINO, Breno Santana. **Congestionamento judiciário e execução fiscal: a falta de interesse processual em débitos de baixo valor**. Belo Horizonte. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2020/11/131-154.pdf>. Acesso em 21 set. 2021

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista de Direito Público da Economia**, Belo Horizonte, v. 5, n. 20, p. 1/24, out. 2007. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/285002>. Acesso em: 9 jun. 2021.

_____, José Casalta. **Estudos de direito fiscal: por um estado fiscal suportável**. Coimbra: Almedina, 2010.

_____, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012.

NEVES, Marcelo. **A Constitucionalização simbólica**. São Paulo: WMF Martins Fontes Ed., 2011.

NONET, Philippe; Selznick, Philip. **Direito e sociedade: a transição ao sistema jurídico responsivo**. Rio de Janeiro: Revan, 2010.

NOVAIS, Jorge Reis. **Os princípios constitucionais estruturantes da república portuguesa**. Coimbra: Coimbra Ed., 2004.

OLIVEIRA, Daniela Olímpio de. **Desjudicialização: Acesso à Justiça e Teoria Geral do Processo**. Curitiba: Juruá, 2015. p. 185.

OLIVEIRA, Régis Fernando de. **Curso de Direito Financeiro**. 8. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019.

OPUSZKA, Paulo Ricardo. **Cooperativismo popular: os limites da organização coletiva do trabalho a partir da experiência da pesca artesanal do extremo sul do Brasil**. 2010. 282 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2010. p. 165.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Co-operative Compliance: A Framework: From enhanced relationship to co-operative compliance.** [S. l.]: OECD Publishing, 2013. Disponível em: <https://www.oecd.org/publications/co-operative-compliance-a-framework-9789264200852-en.htm>. Acesso em: 3 set. 2021.

PACHECO, José da Silva. **Comentários à lei de execução fiscal: Lei n. 6.830, de 22-9-1980.** São Paulo, Saraiva, 2009.

PAES, Nelson Leitão; O Parcelamento Tributário e seus Efeitos sobre o Comportamento do Contribuinte. *Revista Economia*, Brasília, v. 13, n. 2, p. 345-363, maio/ago. 2012.

PASSOS, José Joaquim Calmon de. **Direito, poder, justiça e processo.** Rio de Janeiro: Forense, 2000.

PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa:** Princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

_____, Leandro. **Direito Tributário:** Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PINHO, Humberto Dalla Bernardina de; STANCATI, Maria M. Martins Silva. A ressignificação do princípio do acesso à justiça à luz do art. 3º do Código de Processo Civil de 2015. **Revista de Processo**, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 41, n. 254, p. 17-44, abr. 2016.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **PGFN em Números 2020:** ano-base 2019 - Brasília: PGFN, 2020.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **PGFN em Números 2021:** ano-base 2020 – Brasília: PGFN, 2021.

QUEIROZ, Jules Michelet. **Execução Fiscal:** Eficiência e Experiência Comparada. Brasília: Câmara dos Deputados, 2016.

REDCLIFFE-BROWN, Alfred Reginald. **Estrutura e função na sociedade primitiva**. Tradução de Nathansel C. Caixeiro. Petrópolis: Editora Vozes, 1973.

RIBEIRO, Flávia Pereira. **A desjudicialização da execução civil**. São Paulo: Saraiva, 2013.

RODRIGUES, Marco Antônio. **Curso de Processo Administrativo e Judicial Tributário**. Salvador: Editora Juspodivm, 2021.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de. A transação e arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (orgs.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso. São Paulo: Fórum, 2008.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2018.

SARMENTO, Daniel. Interesses públicos vs. interesses privados na perspectiva da teoria e da filosofia constitucional. *In*: SARMENTO, Daniel. (org.). **Interesses públicos versus interesses privados**: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

STIGLER, George J. The optimum enforcement of laws. **Journal of Political Economy**, Chicago, v. 78, n. 3, p. 526-536, 1970.

SIQUEIRA, Mariana de. **Interesse público no direito administrativo brasileiro**: da construção da moldura à composição da pintura. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S. A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. *Revista de Economia Contemporânea*, Rio de Janeiro, v. 9, n. 3, set./dez. 2005. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S1415-98482005000300004>. Acesso em: 24 jul. 2021.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos do Direito Público**. São Paulo. Editora Malheiros, 2015.

TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito Civil**. São Paulo: Editora Método, 2011.

THEODORO JUNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**. 13. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2020.

TORRES, Heleno Taveira. Conciliação, Transação e Arbitragem em Matéria Tributária. *In*: BOSSA *et al.* (coords.). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/15**: contributos práticos para Ressignificar o Processo Administrativo e Judicial Tributário. São Paulo: Almedina, 2017.

_____, Heleno Taveira. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária: os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

_____, Heleno Taveira. Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como Medidas Alternativas para Resolução de conflitos entre Administração e Contribuintes - Simplificação e Eficiência Administrativa. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, mar./abr. 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 5, fev./mar./abr. 2006. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=94>. Acesso em: 29 jul. 2021.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **A evolução histórica da teoria da Tributação**: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário. São Paulo: Saraiva, 2017.