



**Concurso  
de Monografias  
do SINPROFAZ**

# COLETÂNEA DE TRABALHOS PREMIADOS

2º, 3º e 4º Concursos de Monografias do SINPROFAZ

## TEMÁTICAS

- A Cobrança do Crédito Tributário no Brasil e no Direito Comparado
- A Cobrança da Dívida Ativa como Direito Inalienável do Poder Público no Brasil e no Direito Comparado
- Dos Fundamentos para um Sistema Tributário baseado na Justiça

## AUTORES

Agostinho do Nascimento Netto  
Anderson Ricardo Gomes  
Daniel Giotti de Paula  
Daniel Vieira Marins  
João Aurino de Melo Filho  
José Leite dos Santos Neto  
Marcelo Cláudio Fausto Maia  
Marcelo Polo  
Rafael Pedroso Colembergue  
Vinicius Garcia



**Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional**



**Concurso  
de Monografias  
do SINPROFAZ**

# COLETÂNEA DE TRABALHOS PREMIADOS

2º, 3º e 4º Concursos de Monografias do SINPROFAZ

## TEMÁTICAS

- A Cobrança do Crédito Tributário no Brasil e no Direito Comparado
- A Cobrança da Dívida Ativa como Direito Inalienável do Poder Público no Brasil e no Direito Comparado
- Dos Fundamentos para um Sistema Tributário baseado na Justiça

## AUTORES

Agostinho do Nascimento Netto  
Anderson Ricardo Gomes  
Daniel Giotti de Paula  
Daniel Vieira Marins  
João Aurino de Melo Filho  
José Leite dos Santos Neto  
Marcelo Cláudio Fausto Maia  
Marcelo Polo  
Rafael Pedroso Colembergue  
Vinicius Garcia



**Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional**

## ***Diretoria - Biênio 2019-2021***

**Presidente:** José Ernane de Souza Brito

**Vice-Presidente:** Roberto Rodrigues de Oliveira

**Diretora-Secretária:** Valéria Gomes Ferreira

**Diretor-Administrativo:** Achilles Linhares de Campos Frias

**Diretor de Relações Intersindicais:** Caio Graco Nunes de Sá Pereira

**Diretor de Assuntos Profissionais e Estudos Técnicos:** Sérgio Luis de Souza Carneiro

**Diretor de Assuntos Parlamentares:** Rodrigo Oliveira Mellet

**Diretor-Jurídico:** Giuliano Menezes Campos

**Diretor de Comunicação Social:** André Emmanuel Batista Barreto Campello

**Diretora de Assuntos Relativos aos Aposentados e Serviços Assistenciais:**  
Juçara Valadares Lopes Faria

**Diretora Cultural e de Eventos:** Iolanda Guindani

**Diretor Suplente:** Juscelino de Melo Ferreira

**Diretor Suplente:** Carlos Alexandre Dias Torres

**Diretor Suplente:** Ricardo de Lima Souza Queiroz

**Diretor Suplente:** Sérgio Andrade de Carvalho Filho

Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional  
Ano 14 - Edição Especial - 2020

ISSN 1980-8828

## **Apresentação**

Incentivar a produção de conhecimento por parte dos Membros da Carreira tem sido uma prática do SINPROFAZ. Nos últimos anos, iniciativas como a Revista Justiça Fiscal, os Concursos de Monografias e a Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional vêm promovendo o compartilhamento de informações e a atualização dos PFNs a respeito das teses mais atuais e relevantes no âmbito do Direito Tributário. A grande adesão dos filiados a essas e a outras iniciativas demonstram que o Sindicato está no caminho certo.

Ao passo que propõe a pesquisa e a redação de artigos e monografias por parte dos Procuradores da Fazenda Nacional, o SINPROFAZ se compromete a dar visibilidade a tais produções. É com esse intuito que o Sindicato lança esta Coletânea de Trabalhos Premiados. Trata-se de Edição Especial da Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional com a reunião dos estudos vencedores do 2º, 3º e 4º Concursos de Monografias do SINPROFAZ, promovidos pelo Sindicato de 2017 a 2019.

Antes de agradecer àqueles que contribuíram por meio dos trabalhos, o SINPROFAZ homenageia, de forma muito especial, os Professores que compuseram as Bancas Examinadoras responsáveis pela avaliação das monografias nas três edições do Concurso. Aos Doutores Adilson Rodrigues Pires, Denise Lucena Cavalcante, Marcelo da Costa Pinto Neves, Maria Lucia de Paula Oliveira e Ricardo Lodi Ribeiro, nossos parabéns e sincero reconhecimento. Sem o comprometimento e o conhecimento dos senhores, nossos Concursos de Monografias não teriam alcançado o mesmo êxito.

Registramos, então, nossos agradecimentos aos Procuradores da Fazenda Nacional que, a partir de suas contribuições, tornaram os Concursos possíveis. Nas pessoas dos ilustríssimos Colegas congratulados Daniel Vieira Marins, Anderson Ricardo Gomes, João Aurino de Melo Filho e Marcelo Polo, agradecemos a todos os PFNs que concorreram com monografias na 2ª edição do Concurso.

Já na 3ª edição, foram premiados os ilustríssimos Colegas Agostinho do Nascimento Netto, Daniel Giotti de Paula e Rafael Pedroso Colembergue, nas pessoas dos quais o SINPROFAZ agradece aos PFNs que enviaram seus trabalhos. Por fim, agradecemos aos ilustríssimos Colegas premiados Vinicius Garcia, José Leite dos Santos Neto e Marcelo Cláudio Fausto Maia, assim como a todos aqueles que concorreram com monografias inéditas na ocasião do 4º Concurso.

Desejamos a todos uma boa leitura!

José Ernane de Souza Brito  
**Presidente do SINPROFAZ**

## Sumário

### 2º Concurso de Monografias do SINPROFAZ

---

**Tema:** A Cobrança do Crédito Tributário no Brasil e no Direito Comparado

**1º Colocado: Daniel Vieira Marins**

A Cobrança do Crédito Tributário no Canadá e no Brasil: Uma Análise Comparativa..... 9

**2º Colocado: Anderson Ricardo Gomes**

Necessária Mudança de Paradigma na Cobrança de Créditos Tributários no Brasil..... 41

**3º Colocado: João Aurino de Melo Filho**

Sistemas de Cobrança Executiva da Obrigação Tributária no Direito Comparado: Execução Fiscal Administrativa como Modelo Moderno de Cobrança da Administração Tributária de Massas..... 77

**Menção Honrosa: Marcelo Polo**

A Transação no Contexto da Cobrança do Crédito Tributário: Possibilidades e Limites ..... 123

### 3º Concurso de Monografias do SINPROFAZ

---

**Tema:** A Cobrança da Dívida Ativa como Direito Inalienável do Poder Público no Brasil e no Direito Comparado

**1º Colocado: Agostinho do Nascimento Netto**

Inalienabilidade da Dívida Ativa: Enfoque do Direito Nacional e do Direito Comparado ..... 161

**2º Colocado: Daniel Giotti de Paula**

A Cobrança da Dívida Ativa no Brasil e no Direito Comparado: A Competência Constitucionalmente Adequada Atribuída ao Poder Público ..... 203

**3º Colocado: Rafael Pedroso Colembergue**

A Cobrança Tributária como Atividade Típica de Estado. Simplificação como Caminho ..... 233

---

**4º Concurso de Monografias do SINPROFAZ**

---

**Tema:** Dos Fundamentos para um Sistema Tributário baseado na Justiça

**1º Colocado: Vinicius Garcia**

Desonerações Tributárias e Injustiça Social: O Problema das Políticas Públicas Veiculadas por Benefícios Tributários ..... 271

**2º Colocado: José Leite dos Santos Neto**

Uma Ideia de Justiça Fiscal..... 321

**3º Colocado: Marcelo Cláudio Fausto Maia**

Pressupostos para a Efetivação de um Sistema Tributário Baseado na Justiça: Um Caminho a ser Percorrido no Brasil ..... 355



Concurso  
de Monografias  
do SINPROFAZ

2º Concurso de Monografias do SINPROFAZ

# A Cobrança do Crédito Tributário no Brasil e no Direito Comparado

---

**Diretoria Biênio 2015-2017**

**Presidente:** Achilles Linhares de Campos Frias

**Vice-Presidente:** Juscelino de Melo Ferreira

**Diretora-Secretária:** Iolanda Guindani

**Diretor-Administrativo:** José Ernane de Souza Brito

**Diretora de Relações Intersindiciais:** Valéria Gomes Ferreira

**Diretor de Assuntos Profissionais e Estudos Técnicos:** Giuliano Menezes Campos

**Diretor de Assuntos Parlamentares:** Arthur Porto Reis Guimarães

**Diretor-Jurídico:** Roberto Rodrigues de Oliveira

**Diretora de Comunicação Social:** Ingrid Caroline Cavalcante de Oliveira Deusdará

**Diretor de Assuntos Relativos aos Aposentados e Serviços Assistenciais:** Antônio Duarte Guedes Neto

**Diretor Cultural e de Eventos:** Sérgio Luis de Souza Carneiro

**Diretora Suplente:** Juçara Valadares Lopes Faria

**Diretor Suplente:** Caio Graco Nunes de Sá Pereira

**Diretor Suplente:** Rodrigo Oliveira Mellet

**Diretora Suplente:** Vanessa Nobell Garcia Santana

## **Banca Examinadora**

Adilson Rodrigues Pires

Denise Lucena Cavalcante

Maria Lucia de Paula Oliveira

Ricardo Lodi Ribeiro

Sérgio Luís de Souza Carneiro (voto de qualidade)

---

1º Colocado

# **A COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO CANADÁ E NO BRASIL: UMA ANÁLISE COMPARATIVA**

---

**Daniel Vieira Marins**

---

## **RESUMO**

O objetivo do trabalho é apresentar o modelo de cobrança tributária no Canadá, traçando paralelos com a execução fiscal no Brasil. De início, é destacado o papel da *Canada Revenue Agency*, sendo abordadas as formas de arrecadação dos tributos, incluindo o parcelamento. A seguir, são descritas as modalidades de cobrança administrativa do crédito tributário, tais como a compensação forçada de débitos tributários (“*tax set-off*”), o arresto de valores e ativos financeiros (“*garnishment*”) e o registro da dívida na *Federal Court of Canada*. Ademais, são apresentadas a cobrança e a defesa judicial do crédito tributário no Canadá, o que inclui o instituto do “*writ of execution*” e o Tribunal Fiscal do Canadá (“*Tax Court of Canada*”). Paralelamente, é realizada uma análise comparativa do modelo de cobrança do crédito tributário no Canadá daquele existente no Brasil,



sendo destacadas suas diferenças bem como suas compatibilidades. Por fim, é condensada a estrutura básica do modelo de cobrança canadense, sendo feitas algumas sugestões de alteração legislativa no Brasil, de modo a reunir os benefícios de celeridade e eficácia do modelo canadense e compatibilizá-los ao sistema brasileiro.

**Palavras-chave:** Direito Comparado. Canadá. Execução Fiscal. Cobrança do crédito tributário.

**Sumário:** Introdução; 1. A Arrecadação e a Cobrança do Crédito Tributário no Canadá; 2. Modalidades de Cobrança do Crédito Tributário no Canadá; 3. A Cobrança e a Defesa Judicial do Crédito Tributário no Canadá; 4. Análise Comparativa Entre a Cobrança do Crédito Tributário no Canadá e no Brasil; Conclusão; Referências.

## INTRODUÇÃO

Como se sabe, não há um modelo ideal de cobrança do crédito tributário. O tipo de organização do Estado (unitário ou federado), a forma de distribuição das competências para se exigir os tributos<sup>1</sup> e até mesmo a atividade econômica preponderante no país<sup>2</sup> podem fazer com que modelos distintos de arrecadação e cobrança de tributos sejam adotados pelas nações. Além disso, questões como a confiança do contribuinte na administração pública, a existência de publicidade e transparência na prática dos atos administrativos e o nível de organização e estrutura estatal também influenciam a espécie de cobrança tributária a ser criada e aplicada por cada país. Assim sendo, a administração tributária não deve ser objeto de crítica isolada, mas, ao contrário, comparativa, respeitando-se seus limites e seu desenho institucional.

Sob essa ótica, a crítica ao modelo de cobrança do crédito tributário no Brasil não deve se limitar aos problemas de eficácia dos instrumentos administrativos e processuais para o pagamento dos tributos criados pelo legislador. A mera contraposição entre os objetivos planejados pelo Poder Executivo e Legislativo e as dificuldades fáticas na cobrança dos tributos pode, equivocadamente, reduzir a análise crítica efetuada por juristas,

1 Segundo George Anderson, “Los regímenes fiscales federales difieren mucho en el grado de autonomía de las unidades constitutivas para determinar los ingresos por recursos propios. La autonomía en los ingresos puede promover la responsabilidad política y la sensibilidad por preferencias locales, pero una descentralización significativa del sistema de impuestos tiene riesgos para la eficacia económica, la simplicidad administrativa y la equidad. Las transferencias del gobierno federal y el reparto de los impuestos federales son alternativas a los regímenes de ingresos descentralizados.” (ANDERSON, George. *Una introducción comparada al federalismo fiscal*. Madrid: Marcial Pons. 2010, p. 42-43)

2 Em algumas federações como a Nigéria, a Rússia e a Venezuela, o ingresso de valores oriundos de recursos naturais (em especial, do petróleo) é proporcionalmente muito maior do que o decorrente de impostos. Esse fator, somado à interferência na competitividade das empresas do setor e à maior incidência de casos de corrupção, faz com que a forma de arrecadação e de cobrança dos tributos seja afetada, quer pelas tensões políticas (principalmente, entre o governo central e os grupos políticos locais), quer pelos *royalties* do petróleo – os quais são a fonte não tributária mais importante na receita desses países (ANDERSON, George. *Una introducción comparada al federalismo fiscal*. Madrid: Marcial Pons. 2010, p. 68-69). Em regra, as receitas oriundas de recursos naturais decorrem dos *royalties*, das taxas de licenciamento, dos impostos de exportação e do imposto de renda pago pelas empresas (ANDERSON, George. *Federalismo: uma introdução*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009, p. 54).

contabilistas e economistas a um processo fechado, em que muitas vezes tenta-se impor um modelo à realidade – e, pior, buscar soluções dentro do próprio modelo já utilizado.

Como alternativa à crítica isolada, que é restrita ao modelo preexistente, há a análise sob o viés do Direito Comparado, em que modelos, estruturas e instrumentos utilizados em outros países são analisados, a fim de que novas abordagens e soluções possam ser criadas e instituídas no Brasil. Frise-se que não se trata de mera cópia de modelos, estruturas e instrumentos oriundos de outros ordenamentos jurídicos, mas sim de críticas comparativas que viabilizam o surgimento de novas ideias capazes de melhorar o nosso modelo de cobrança do crédito tributário.

Dentre os modelos de arrecadação e cobrança de tributos, deve-se destacar o existente no Canadá, nação que, tal como o Brasil, é uma federação<sup>3</sup>, enfrentando, portanto, alguns desafios semelhantes ao do nosso país.

## **1. A ARRECADAÇÃO E A COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO CANADÁ**

Em razão de ser uma federação, o Canadá possui dois níveis de competência tributária: o federal e o subnacional.<sup>4</sup> Ao contrário do Brasil, no Canadá não há uma repartição rígida de competências tributárias, de

<sup>3</sup> Atualmente, há vinte e oito países que se autodeclararam federativos ou que são considerados como tal pelos especialistas no tema. Todos abarcam mais de 40% da população mundial, sendo seu desenho institucional bastante variado, seja pelo nível de descentralização, seja pela quantidade de unidades federativas, seja pelo grau de autonomia dos governos subnacionais. Dentre os países organizados sob a forma de federação, destacam-se a África do Sul, a Alemanha, a Argentina, a Austrália, a Áustria, a Bélgica, o Canadá, os Emirados Árabes Unidos, a Espanha, os Estados Unidos, a Índia, o México, a Nigéria, o Paquistão, a Rússia, a Suíça e a Venezuela (ANDERSON, George. *Federalismo: uma introdução*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009, p. 17-19).

<sup>4</sup> O Canadá possui dois níveis de governo, sendo o governo subnacional denominado “Província”. Estas unidades da federação, na prática, são semelhantes aos Estados (unidades constitutivas da Austrália, do Brasil, da Índia, do México, da Nigéria e dos Estados Unidos) e aos *Länder* da Áustria e da Alemanha (ANDERSON, George. *Federalismo: uma introdução*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009, p. 19).

modo que tanto o governo federal quanto as Províncias exigem impostos sobre a renda e o consumo,<sup>5</sup> enquanto os governos municipais (entidades locais vinculadas às Províncias) se mantêm por meio dos impostos sobre o patrimônio.<sup>6</sup> Assim, tanto o governo federal quanto as Províncias têm plena competência para instituir e exigir os seus tributos, possuindo, pois, órgãos de arrecadação e cobrança distintos.

Na esfera do governo federal, cabe à *Canada Revenue Agency*<sup>7</sup> promover a arrecadação do “*individual income tax*” (imposto de renda sobre pessoa física)<sup>8</sup>, dos “*payroll deductions*” (deduções da folha de pagamento), do “*corporation income tax*” (imposto de renda sobre pessoas jurídicas), dos impostos alfandegários, dos “*excise taxes*” (impostos especiais sobre o consumo)<sup>9</sup>, dentre outros<sup>10</sup>. Por sinal, frise-

5 Neste ponto, George Anderson salienta que, “En Canadá, el gobierno federal convenció a algunas provincias para ceder sus impuestos provinciales sobre las ventas a cambio del IVA que gestiona el gobierno federal; Québec aceptó reestructurar sus impuestos, pero gestiona su propio IVA (no completamente armonizado) así como el IVA federal sobre una base delegada con un sistema de créditos.” (ANDERSON, George. *Una introducción comparada al federalismo fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 57-58).

6 Quanto aos impostos sobre a propriedade imóvel, George Anderson ressalta que “Los impuestos sobre la propiedad son la fuente principal de las finanzas locales en federaciones como Australia, Canadá y los Estados Unidos, pero son bastante menos significativas, en términos absolutos y relativos, en las federaciones de Europa continental, donde los gobiernos locales tienen normalmente más competencias.” (ANDERSON, George. *Una introducción comparada al federalismo fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 57-58).

7 A agência foi criada pela “*Canada Revenue Agency Act, 1999*”. Disponível em: <<http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/c-10.11/page-1.html>>. Acesso em: 21 out.2016.

8 O imposto sobre a renda de pessoas físicas é considerado a fonte de receita tributária mais importante na Austrália, no Canadá e nos Estados Unidos, países em que ela representa entre 40 a 50% do total de ingressos. Isto ocorre porque os impostos sobre a renda costumam ter maior relevância em países desenvolvidos, em comparação com aqueles em desenvolvimento (ANDERSON, George. *Una introducción comparada al federalismo fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 57-58). Ademais, frise-se que, “En Canadá, el impuesto sobre la renta es concurrente y las provincias, con la excepción de Québec, están acostumbradas a recaudar su parte a través de un suplemento; las reformas recientes les dan más flexibilidad para adaptar tipos de gravamen y rebajas.” (ANDERSON, George. *Una introducción comparada al federalismo fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 59).

9 Os impostos especiais sobre o consumo (“*excise taxes*” ou “*selective sales taxes*”) podem incidir tanto sobre produtos (v.g., álcool, tabaco, gasolina ou artigos de luxo) como sobre serviços (v.g., espetáculos, pernoites em hotéis, estacionamento, jogos). Segundo George Anderson, “[...] estos impuestos gravan un tipo particular de consumo que es considerado, poco saludable, asocial o insensible al precio.” (ANDERSON, George. *Una introducción comparada al federalismo fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 75).

10 Vide página da *Canada Revenue Agency*. Disponível em: <<http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/clctns/dbts-eng.html>>. Acesso em: 21 out.2016.

se que, em havendo um “*tax collection agreement*” entre a Província e o governo federal,<sup>11</sup> a *Canada Revenue Agency* poderá arrecadar e remeter para o governo subnacional valores pagos pelos contribuintes a título de “*provincial personal income taxes*”, “*provincial corporate taxes*”, além das remessas do “*harmonized sales tax*” (HST) e do “*goods and services tax*” (GST).<sup>12</sup>

Caso o contribuinte (pessoa física) não possa pagar a sua dívida tributária, a *Canada Revenue Agency* lhe oferece as seguintes opções: ou o parcelamento do débito, ou o pagamento sem juros e multas, a depender de decisão da autoridade administrativa. Quanto ao parcelamento, o contribuinte deverá antes demonstrar que tentou pagar o débito integral por meio de empréstimo ou reduzindo suas despesas. Além disso, para aderir ao parcelamento, poderá ser exigido do contribuinte prova da sua renda, despesas, patrimônio e obrigações financeiras, sendo que, na hipótese de deixar de pagar uma das parcelas, o parcelamento poderá ser cancelado.<sup>13</sup>

Em algumas situações, permite-se que o contribuinte seja dispensado de pagar juros e multa, ou mesmo ter o montante do valor da dívida diminuído. Contudo o ato administrativo de cancelamento ou dispensa no pagamento de juros e multa é privativo do *Minister of National Revenue*, sendo, portanto, uma hipótese excepcional.<sup>14</sup>

11 Segundo George Anderson, “La agencia tributaria federal de Canadá tiene representantes de las provincias en su consejo: a través de un acuerdo, la agencia recauda prácticamente todos los impuestos federales y los impuestos sobre la renta de las personas, empresas y el IVA para algunas provincias; Québec recauda todos sus impuestos propios, incluido el IVA federal em Québec.” (ANDERSON, George. *Una introducción comparada al federalismo fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 52-53).

12 Assim dispõe o “*Tax Collection Agreements and Federal Post-Secondary Education and Health Contributions Regulations, 1987*”: “Tax Collection Agreements. 4. Where the government of a province has entered into a tax collection agreement with the Government of Canada, advance payments authorized under section 8 of the Act may be made to the province by the Minister out of the Consolidated Revenue Fund on the basis of estimates calculated in accordance with the provisions of the agreement.” Disponível em: <<http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/SOR-87-218.pdf>>. Acesso em: 21 out.2016.

13 Vide página da *Canada Revenue Agency*. Disponível em: <<http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/clctns/cnntpyfil-eng.html>>. Acesso em: 28 out.2016.

14 Vide página da *Canada Revenue Agency*, seção *Taxpayer relief provisions*. Disponível em: <<http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/cmplntsdspsts/txpyrrif-eng.html>>. Acesso em: 28 out.2016.

Em situações extraordinárias, as empresas também têm a possibilidade de obter parcelamentos do débito tributário. No entanto, antes de tentarem parcelar a dívida, a pessoa jurídica deverá permitir que agentes da *Canada Revenue Agency* atuem dentro da empresa, ajudando-a a cumprir com suas obrigações tributárias, tal como a “*corporate income tax*”. Caso seja permitido à empresa aderir ao parcelamento, será exigido (i) que seja apresentado um plano de pagamento regular, (ii) que as declarações fiscais sejam sempre entregues em dia e (iii) que as obrigações tributárias estejam em dia. Se uma dessas exigências não for atendida, o parcelamento será cancelado.<sup>15</sup>

Na hipótese de o contribuinte enfrentar uma situação de insolvência (pessoa física) ou de falência (pessoa jurídica), o devedor deverá se dirigir ao *Office of the Superintendent of Bankruptcy*, passando a obedecer a regras específicas, fora das orientações ordinárias da *Canada Revenue Agency*.<sup>16</sup>

Por fim, caso o contribuinte (pessoa física) afirme que o adimplemento das obrigações tributárias esteja dificultando o pagamento de despesas com aluguel, taxas condominiais, comidas, ou outros serviços ou necessidades básicas para a sua vida, é possível que a *Canada Revenue Agency* ofereça algum tipo de ajuda ao devedor.<sup>17</sup>

Segundo a *Canada Revenue Agency*, aproximadamente 90% (noventa por cento) dos contribuintes canadenses efetuam o pagamento de suas obrigações tributárias em dia, de modo que são poucas as situações em que o devedor busca um parcelamento ou a dispensa de juros e multa. Entretanto, tal como ocorre em qualquer país, há casos em que o contribuinte simplesmente se recusa a pagar seus tributos ou mesmo cooperar com o Fisco, de modo que são previstas certas formas legais de cobrança.<sup>18</sup>

15 Vide página da *Canada Revenue Agency*. Disponível em: <<http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/cllctns/cnntpyfill-eng.html>>. Acesso em: 28 out.2016.

16 *Idem ibidem*.

17 *Idem ibidem*.

18 Tal como ocorre quem todo o mundo, o Canadá também vem criando novas formas de se combater a sonegação fiscal: “In order to combat tax evasion and tax avoidance, the CRA will create a special

## 2. MODALIDADES DE COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO CANADÁ

A primeira medida legal de cobrança envolve a compensação forçada de débitos tributários (“*tax set-off*”). Assim, a *Canada Revenue Agency* pode bloquear quaisquer créditos a serem recebidos pelo contribuinte e compensá-los com as dívidas fiscais existentes.<sup>19</sup> Ou seja, o Fisco canadense pode, por exemplo, reter créditos do contribuinte oriundos de órgãos ou agências federais e compensá-los com dívidas de tributos federais ou de programas governamentais;<sup>20</sup> ou bloquear créditos de “*harmonized sales tax*” (HST) e do “*goods and services tax*” (GST), ambos relacionados às Províncias, e reduzir a dívida do contribuinte com o “*individual income tax*”; ou compensar

---

program dedicated to stopping the organizations that create – and promote – these tax schemes for the wealthy. This will result in a twelve-fold increase in the number of tax schemes examined by the CRA. This team will apply penalties and refer cases for criminal investigation, where appropriate. The federal investment will give the CRA the ability to hire more auditors and specialists. This will increase the number of examinations focused on high-risk taxpayers – from 600 per year to 3000 per year – and will bring in \$432 million in new tax revenue. In addition, the new government funding will help the CRA bring in 100 additional auditors to investigate high-risk multinational corporations, a strategy that will collect an additional \$500 million in revenue over five years.” Disponível em: <<http://news.gc.ca/web/article-en.do?nid=1049689>>. Acesso em: 14 nov.2016. Não obstante a organização da agência fiscal canadense e o combate contra a sonegação existente no país, o próprio Ministério da Fazenda do Canadá não sabe ao certo qual o “*tax gap*”, isto é, a diferença entre os tributos devidos ao Fisco e o que é efetivamente arrecadado, de modo que o tema é objeto de forte debate no país. (HUFFINGTON POST CANADA. *Canada To Study 'Tax Gap,' May Find Out How Much It Loses To Tax Cheats*. Disponível em: <[http://www.huffingtonpost.ca/2016/04/04/canada-to-study-tax-gap-m\\_n\\_9612432.html](http://www.huffingtonpost.ca/2016/04/04/canada-to-study-tax-gap-m_n_9612432.html)>. Acesso em: 15 nov.2016).

<sup>19</sup> Assim dispõe o “*Income Tax Act, 1985*”:

“Where taxpayer information may be disclosed

(4) An official may

[...]

(d) provide taxpayer information

[...]

(xiii) to an official solely for the purposes of setting off against any sum of money that may be due or payable by Her Majesty in right of Canada a debt due to

(A) Her Majesty in right of Canada, or

(B) Her Majesty in right of a province, [...].”

<sup>20</sup> Assim dispõe o “*Income Tax Act, 1985*”:

“Recovery by deduction or set-off

224.1 Where a person is indebted to Her Majesty under this Act or under an Act of a province with which the Minister of Finance has entered into an agreement for the collection of the taxes payable to the province under that Act, the Minister may require the retention by way of deduction or set-off of such amount as the Minister may specify out of any amount that may be or become payable to the person by Her Majesty in right of Canada.”

o “*income tax refund*” e os créditos do contribuinte com o GST e HST com dívidas ou inadimplências com o “*Canada Student Loan*” ou outros programas governamentais.<sup>21</sup>

A segunda forma legal de cobrança do crédito tributário é o arresto de valores e ativos financeiros (“*garnishment*”). A *Canada Revenue Agency* pode emitir uma ordem de arresto de valores ou ativos financeiros do devedor que estejam sob a posse ou a administração de terceiros. No caso, a ordem pode ser direcionada tanto para o empregador (pessoa física ou jurídica) do contribuinte, quanto para uma instituição financeira ou qualquer outra fonte de renda do devedor. A ordem de arresto é concretizada na “*requirement to pay*”, que é enviada para o terceiro detentor ou administrador dos valores, a fim de que a quantia seja redirecionada para a *Canada Revenue Agency*. Com o redirecionamento da verba, faz-se administrativamente a redução OU quitação da dívida tributária.<sup>22</sup>

A “*requirement to pay*” é conceituada como uma notificação ou aviso legal (“*legal notice*”) que a *Canada Revenue Agency* envia para um terceiro quando (i) a agência acredita que o terceiro deve ou deverá certa quantia em dinheiro em favor do contribuinte, o qual não pagou seus tributos para com a CRA; ou (ii) a agência não conseguiu arrecadar os valores devidos pelo contribuinte ou fazer um acordo de pagamento adequado com o devedor. Assim, na “*requirement to pay*”, não mais se utiliza o termo contribuinte (“*taxpayer*”), mas sim devedor (“*tax debtor*”). Ademais, destaque-se que há vários tipos de “*requirement to pay*”, de acordo com o nível de prioridade do crédito. A forma mais comum confere à *Canada Revenue Agency* um grau de prioridade creditícia maior que o dos demais créditos, salvo alguns que detêm preferência, tal como o oriundo de seguradoras. No que tange à sua aplicação, a “*requirement to pay*” pode afetar diversos

21 Vide página da *Canada Revenue Agency*, seção *Set-off*. Disponível em: <<http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/clctns/rfsfy-eng.html>>. Acesso em: 28 out.2016.

22 Vide página da *Canada Revenue Agency*, seção *Garnishment*. Disponível em: <<http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/clctns/rfsfy-eng.html>>. Acesso em: 28 out.2016.



tipos de pagamento ou entrega de valores que um terceiro tenha que fazer em favor do contribuinte (devedor), o que inclui desde salários, comissões, bônus, reembolsos de despesas devidos pelo empregador, valores de contratações ou subcontratações, aluguéis e empréstimos, até valores pagos a título de juros, anuidades, dividendos, seguros, venda de ativos, investimentos bancários e depósitos.<sup>23</sup>

Contudo saliente-se, nesse ponto, que o alcance do “*garnishment*” não é ilimitado quando se trata dos rendimentos, uma vez que há dispositivos legais que vedam o arresto integral dos salários, tal como dispõe o “*Wages Act, 1990*” da Província de Ontario, que limita o arresto a 50% da renda salarial do devedor,<sup>24</sup> incluindo-se valores recebidos a título de seguro social,<sup>25</sup> e o “*Civil Enforcement Act, 2000*”, da Província de Alberta.<sup>26</sup> A título comparativo, nos Estados Unidos, também existem limites para a aplicação do “*garnishment*” no que se refere aos salários, mas os débitos tributários estaduais e federais são exceções à regra.<sup>27</sup>

23 Vide página da *Canada Revenue Agency*, seção sobre “*requirement to pay*”. Disponível em: <[http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/clctns/rqrmnttpy-faq-eng.html#\\_Toc359997787](http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/clctns/rqrmnttpy-faq-eng.html#_Toc359997787)>. Acesso em: 28 out.2016. Eis a lista integral de formas de pagamento ou entrega de valores que podem ser objeto do instituto em debate: “Requirements to pay apply to many different types of payments a third party could make to a taxpayer. Some of these include: salary, wages, commissions, bonuses, or other amounts owing to an employee; reimbursement of expenses owed to an employee; amounts due to a contractor or subcontractor for labour, goods, or services; rent or lease payments; most loan repayments; fees or other amounts owing to a professional (examples include lawyers, accountants, consultants, dentists, veterinarians, and architects); secured loans or advances made by a financial institution; loans or advances made to an employee; loans or advances made to a taxpayer who has been engaged to provide labour, goods, or services; loans or advances made by a corporation to a taxpayer who the corporation is not dealing with at arm's length (see IT-419 for the meaning of arm's length); annuity payments; interest payments; dividend payments; accounts receivable; proceeds of an insurance claim; proceeds from the sale of an asset; proceeds of investments; and amounts on deposit in a bank or other account.”

24 “Idem, support or maintenance (3) Fifty per cent of a person's wages are exempt from seizure or garnishment in the enforcement of an order for support or maintenance enforceable in Ontario. R.S.O. 1990, c. W.1, s. 7 (3).”

25 “Disability payments included

(1.1) For the purposes of this section, payments from an insurance or indemnity scheme that are intended to replace income lost because of disability shall be deemed to be wages, whether the scheme is administered by the employer or another person. 1999, c. 12, Sched. B, s. 18.”

26 Vide seção “*Employment earnings, 81(1)*” do “*Civil Enforcement Act, 2000*”.

27 Vide “15 U.S. Code § 1673 – Restriction on garnishment”:

“(a) Maximum allowable garnishment: Except as provided in subsection (b) and in section 1675 of this

Em suma, percebe-se que a “*requirement to pay*” é uma forma de cobrança do crédito tributário que possui um *status* de ordem legal. Na prática, é um documento oficial em relação ao qual o terceiro está obrigado a cumprir, não precisando a *Canada Revenue Agency* de uma ordem judicial para tanto.

Em regra, a “*requirement to pay*” é emitida pela *Canada Revenue Agency* com base na seção 224 do “*Income Tax Act*”<sup>28</sup> ou na seção 317 do “*Excise Tax Act*”, as quais descrevem os poderes da *Canada Revenue Agency* ao aplicar o instituto do “*garnishment*”. Nesse aspecto, verifica-

---

title, the maximum part of the aggregate disposable earnings of an individual for any workweek which is subjected to garnishment may not exceed

(1) 25 per centum of his disposable earnings for that week, or

(2) the amount by which his disposable earnings for that week exceed thirty times the Federal minimum hourly wage prescribed by section 206(a)(1) of title 29 in effect at the time the earnings are payable, whichever is less. In the case of earnings for any pay period other than a week, the Secretary of Labor shall by regulation prescribe a multiple of the Federal minimum hourly wage equivalent in effect to that set forth in paragraph (2).

(b) Exceptions

(1) The restrictions of subsection (a) do not apply in the case of

(A) any order for the support of any person issued by a court of competent jurisdiction or in accordance with an administrative procedure, which is established by State law, which affords substantial due process, and which is subject to judicial review.

(B) any order of any court of the United States having jurisdiction over cases under chapter 13 of title 11.

(C) any debt due for any State or Federal tax.”

28 Assim dispõe a seção 224, item (1) (1.1), do “*Income Tax Act*” do Canadá, relativo ao “*garnishment*”:

“224 (1) Where the Minister has knowledge or suspects that a person is, or will be within one year, liable to make a payment to another person who is liable to make a payment under this Act (in this subsection and subsections 224(1.1) and 224(3) referred to as the “tax debtor”), the Minister may in writing require the person to pay forthwith, where the moneys are immediately payable, and in any other case as and when the moneys become payable, the moneys otherwise payable to the tax debtor in whole or in part to the Receiver General on account of the tax debtor’s liability under this Act.

Idem

(1.1) Without limiting the generality of subsection 224(1), where the Minister has knowledge or suspects that within 90 days

(a) a bank, credit union, trust company or other similar person (in this section referred to as the “institution”) will lend or advance moneys to, or make a payment on behalf of, or make a payment in respect of a negotiable instrument issued by, a tax debtor who is indebted to the institution and who has granted security in respect of the indebtedness, or

(b) a person, other than an institution, will lend or advance moneys to, or make a payment on behalf of, a tax debtor who the Minister knows or suspects

(i) is employed by, or is engaged in providing services or property to, that person or was or will be, within 90 days, so employed or engaged, or

(ii) where that person is a corporation, is not dealing at arm’s length with that person,

the Minister may in writing require the institution or person, as the case may be, to pay in whole or in part to the Receiver General on account of the tax debtor’s liability under this Act the moneys that would otherwise be so lent, advanced or paid and any moneys so paid to the Receiver General shall be deemed to have been lent, advanced or paid, as the case may be, to the tax debtor.” Disponível em: <<http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/l-3.3/page-254.html#docCont>>. Acesso em: 28 out.2016.

se que a autoridade fiscal possui o poder de determinar o arresto dos valores e ativos financeiros devidos por terceiros ao contribuinte-devedor, cujas quantias se tornarão, automaticamente, propriedade do governo canadense, devendo ser pagas ao “*Receiver General*” com prioridade absoluta (seção 224, 1.2 do “*Income Tax Act*”).<sup>29</sup>

Além da compensação tributária forçada (“*tax set-off*”) e do arresto de valores e ativos financeiros (“*garnishment*”), há ainda uma terceira medida legal de cobrança tributária que pode ser utilizada pela *Canada Revenue Agency*: o registro da dívida na *Federal Court of Canada*. Com o registro na Justiça Federal, a agência obtém um certificado que confirma a quantia devida pelo contribuinte em favor do governo nacional. Destaque-se que esse certificado possui a mesma força e efeitos de uma decisão judicial, o que revela que o certificado, na realidade, é um título executivo extrajudicial, semelhante à Certidão de Dívida Ativa existente no Brasil. Ademais, tanto com o registro da dívida como pelo certificado, o débito do contribuinte torna-se público, o que viabiliza que a *Canada Revenue Agency* possa obter decisões judiciais nas esferas do Poder Judiciário das Províncias.<sup>30</sup>

29 Assim dispõe a seção 224, item (1) (1.2), do “*Income Tax Act*” do Canadá, relativo ao “*garnishment*”: “224 [...] (1.2) Notwithstanding any other provision of this Act, the Bankruptcy and Insolvency Act, any other enactment of Canada, any enactment of a province or any law, but subject to subsections 69(1) and 69.1(1) of the Bankruptcy and Insolvency Act and section 11.09 of the Companies’ Creditors Arrangement Act, if the Minister has knowledge or suspects that a particular person is, or will become within one year, liable to make a payment

(a) to another person (in this subsection referred to as the “tax debtor”) who is liable to pay an amount assessed under subsection 227(10.1) or a similar provision, or

(b) to a secured creditor who has a right to receive the payment that, but for a security interest in favour of the secured creditor, would be payable to the tax debtor, the Minister may in writing require the particular person to pay forthwith, where the moneys are immediately payable, and in any other case as and when the moneys become payable, the moneys otherwise payable to the tax debtor or the secured creditor in whole or in part to the Receiver General on account of the tax debtor’s liability under subsection 227(10.1) or the similar provision, and on receipt of that requirement by the particular person, the amount of those moneys that is so required to be paid to the Receiver General shall, notwithstanding any security interest in those moneys, become the property of Her Majesty to the extent of that liability as assessed by the Minister and shall be paid to the Receiver General in priority to any such security interest.” Disponível em: < <http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/l-3.3/page-254.html#docCont> >. Acesso em: 28 out.2016.

30 Vide página da *Canada Revenue Agency*, seção *Certifying your debt in the Federal Court of Canada*. Disponível em: <<http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/clctns/rfsfy-eng.html>>. Acesso em: 30 out.2016.

No que tange ao Poder Judiciário, a *Canada Revenue Agency* pode obter uma ordem judicial para confiscar todos os bens e ativos do devedor, tornando o seu patrimônio indisponível. No que diz respeito às pessoas físicas, a declaração de indisponibilidade pode abarcar, por exemplo, veículos, embarcações, obras de arte, casas, aluguéis e até mesmo o imóvel de residência do devedor. Ato contínuo, a *Canada Revenue Agency* poderá anunciar todos os bens declarados indisponíveis e vendê-los, de maneira forçada, por meio de um agente judicial com poderes para tanto (“*court enforcement officer*”), semelhante ao Oficial de Justiça existente no Brasil. Nesse caso, todos os custos serão por conta do devedor.<sup>31</sup>

Por fim, no que se refere às pessoas jurídicas, verifica-se que a *Canada Revenue Agency* pode impor a responsabilidade tributária do devedor a terceiros, dentre os quais se incluem os sócios-gerentes e os diretores da empresa, bem como empresas vinculadas.<sup>32</sup>

Como visto, a cobrança do crédito tributário no Canadá se concentra na esfera administrativa, a partir da utilização de três instrumentos procedimentais: (i) a compensação tributária forçada (“*tax set-off*”), (ii) o arresto de valores e ativos financeiros (“*garnishment*”) e (iii) o registro da dívida na *Federal Court of Canada*. Neste último, permite-se que a *Canada Revenue Agency* possa se dirigir ao Poder Judiciário e obter uma ordem judicial no sentido de confiscar todos os bens e ativos do devedor (declaração de indisponibilidade).

31 Vide página da *Canada Revenue Agency*, seção *Seizing and selling your assets*. Disponível em: <<http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/clctns/rfsfy-eng.html>>. Acesso em: 30 out.2016.

32 Vide página da *Canada Revenue Agency*, seção *Holding another party jointly and severally responsible for your debt*. Disponível em: <<http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/clctns/rfsfy-eng.html>>. Acesso em: 30 out.2016.

### 3. A COBRANÇA E A DEFESA JUDICIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO CANADÁ

O acesso à Justiça Federal é o estágio final de atuação da *Canada Revenue Agency* no que tange à cobrança do crédito tributário. Assim, ao registrar a dívida na *Federal Court of Canada*, a *Canada Revenue Agency* poderá se utilizar de um “*writ of execution*”<sup>33</sup> para confiscar e alienar os bens do devedor, em favor da Fazenda Pública. Sob a ótica processual, o “*writ of execution*” se assemelha ao cumprimento de sentença ou a um processo de execução extremamente célere, uma vez que o registro da dívida gera um certificado, o qual possui a mesma força e efeitos do que uma decisão judicial. Ou seja, o “*writ of execution*” busca dar efetividade ao certificado, que tem a natureza de um título executivo extrajudicial. No entanto a satisfação da dívida é dirigida, especificamente, para a apreensão e alienação dos bens (“*seizure and sale of property*”), de modo que, com a obtenção do dinheiro através do processo legal, a medida judicial se extingue.

Paralelamente, para que sejam mantidos os procedimentos adotados pela agência, bem como a validade e exigibilidade do próprio crédito tributário, o governo nacional também é obrigado a atuar em outra esfera da Justiça Federal, uma vez que os contribuintes-devedores têm o direito de ajuizar ações questionando os tributos impostos pela *Canada Revenue Agency*.

33 Assim dispõe a seção 56, item (3), do “*Federal Courts Act*” do Canadá:

“Process against property

(3) All writs of execution or other process against property, whether prescribed by the Rules or authorized by subsection (1), shall

(a) unless otherwise provided by the Rules, be executed, with respect to the property liable to execution and the mode of seizure and sale, as nearly as possible in the same manner as similar writs or process that are issued out of the superior courts of the province in which the property to be seized is situated are, by the law of that province, required to be executed; and

(b) bind property in the same manner as similar writs or process issued by the provincial superior courts, and the rights of purchasers under the writs or process are the same as those of purchasers under those similar writs or process.” Disponível em: <<http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/F-7/FullText.html>>. Acesso em: 1º nov.2016.

Para tanto, em 1983, foi criado, nos termos do “*Tax Court of Canada Act*”, o Tribunal Fiscal do Canadá (“*Tax Court of Canada*”), um órgão jurisdicional independente da *Canada Revenue Agency* e de todos os departamentos do governo federal canadense. Quanto à estrutura judicial, nota-se que a “*Tax Court of Canada*” é um Tribunal Fiscal com estatura superior, no qual as pessoas físicas e jurídicas podem propor demandas em face do governo federal (“*Government of Canada*”), questionando a legislação atinente às matérias de sua jurisdição exclusiva. O principal tema das apelações envolve “*income tax*”, “*goods and services tax*” e “*employment insurance*”. De qualquer forma, o Tribunal Fiscal, ao analisar os casos, também chama a *Canada Revenue Agency* para interpretar a legislação debatida, auxiliando-a no exercício da sua jurisdição.<sup>34</sup>

O “*Tax Court of Canada*”, de acordo com a seção 12 do “*Tax Court of Canada Act*”<sup>35</sup>, tem jurisdição original exclusiva para efetuar audiências e apreciar recursos e petições referentes a assuntos

34 Vide página do “*Tax Court of Canada*”, seção *About the Court*. Disponível em: <[http://cas-cdc-ww02.cas-satj.gc.ca/portal/page/portal/tcc-cci\\_Eng/About](http://cas-cdc-ww02.cas-satj.gc.ca/portal/page/portal/tcc-cci_Eng/About)>. Acesso em: 30 out.2016.

35 Assim dispõe a seção 12, denominada *Jurisdiction and Powers of the Court*, itens (1), (2), (3) e (4), do “*Tax Court of Canada Act*”:

"Jurisdiction

12 (1) The Court has exclusive original jurisdiction to hear and determine references and appeals to the Court on matters arising under the Air Travellers Security Charge Act, the Canada Pension Plan, the Cultural Property Export and Import Act, Part V.1 of the Customs Act, the Employment Insurance Act, the Excise Act, 2001, Part IX of the Excise Tax Act, the Income Tax Act, the Old Age Security Act, the Petroleum and Gas Revenue Tax Act and the Softwood Lumber Products Export Charge Act, 2006 when references or appeals to the Court are provided for in those Acts.

Jurisdiction

(2) The Court has exclusive original jurisdiction to hear and determine appeals on matters arising under the War Veterans Allowance Act and the Civilian War-related Benefits Act and referred to in section 33 of the Veterans Review and Appeal Board Act.

Further jurisdiction

(3) The Court has exclusive original jurisdiction to hear and determine questions referred to it under section 51 or 52 of the Air Travellers Security Charge Act, section 97.58 of the Customs Act, section 204 or 205 of the Excise Act, 2001, section 310 or 311 of the Excise Tax Act, section 173 or 174 of the Income Tax Act or section 62 or 63 of the Softwood Lumber Products Export Charge Act, 2006.

Extensions of time

(4) The Court has exclusive original jurisdiction to hear and determine applications for extensions of time under section 45 or 47 of the Air Travellers Security Charge Act, subsection 28(1) of the Canada Pension Plan, section 33.2 of the Cultural Property Export and Import Act, section 97.51 or 97.52 of the Customs Act, subsection 103(1) of the Employment Insurance Act, section 197 or 199 of the Excise Act, 2001, section 304 or 305 of the Excise Tax Act, or section 166.2 or 167 of the Income Tax Act."

resultantes das seguintes leis: “*Income Tax Act*”, “*Employment Insurance Act*”, “*Part IX of the Excise Tax Act (GST)*”, “*Canada Pension Plan*”, “*Old Age Security Act*”, “*Petroleum and Gas Revenue Tax Act*”, “*Cultural Property Export and Import Act*”, “*Customs Act (Part V.1)*”, “*Air Travellers Security Charge Act*”, “*Excise Act, 2001*”, “*Softwood Lumber Products Export Charge Act, 2006*”, “*War Veterans Allowance Act*”, “*Civilian War-related Benefits Act*” e a seção 33 do “*Veterans Review and Appeal Board Act*”.<sup>36</sup>

No que concerne à estrutura do sistema judicial canadense, o “*Tax Court of Canada*” é uma instância superior aos “*Federal Administrative Tribunals*” com competência para analisar casos previstos na seção 12 do “*Tax Court of Canada Act*”.<sup>37</sup> Em contrapartida, o Tribunal Fiscal do Canadá posiciona-se abaixo do “*Federal Court of Appeal*”<sup>38</sup> que, por sua vez, se submete à Suprema Corte do Canadá.<sup>39</sup>

Ante as ações propostas pelos contribuintes, a defesa da Fazenda Pública é feita pelo *Minister of National Revenue*, que deverá responder à apelação feita pelo contribuinte em 60 (sessenta) dias a partir da data em que a Corte lhe transmitir a notificação (seção 18.16 do “*Tax Court of Canada Act*”).<sup>40</sup>

36 Vide página do “*Tax Court of Canada*”, seção *Jurisdiction*. Disponível em: <[http://cas-cdc-www02.cas-satj.gc.ca/portal/page/portal/tcc-cci\\_Eng/About/Jurisdiction](http://cas-cdc-www02.cas-satj.gc.ca/portal/page/portal/tcc-cci_Eng/About/Jurisdiction)>. Acesso em: 30 out.2016.

37 Frise-se que, em regra, os “*Federal Administrative Tribunals*” analisam demandas envolvendo imigração, eleições, acesso à informação, segurança nacional, direitos indígenas, propriedade intelectual, transporte aéreo etc., sendo submetidos à “*Federal Court*” (Disponível em: <[http://cas-cdc-www02.cas-satj.gc.ca/portal/page/portal/fc\\_cf\\_en/Jurisdiction](http://cas-cdc-www02.cas-satj.gc.ca/portal/page/portal/fc_cf_en/Jurisdiction)>. Acesso em: 02 nov.2016.

38 Tanto o “*Federal Court*” quanto o “*Tax Court of Canada*” fazem parte da Justiça Federal do Canadá, em sentido amplo. Ambas se submetem ao “*Federal Court of Appeal*”. O que há, portanto, é apenas uma “Justiça Especializada”, tal como ocorre, em certa medida, no Brasil, com a Justiça do Trabalho.

39 Vide página do “*Tax Court of Canada*”, seção *Canada's Courts System*. Disponível em: <[http://cas-cdc-www02.cas-satj.gc.ca/portal/page/portal/tcc-cci\\_Eng/Justice/Courts\\_System](http://cas-cdc-www02.cas-satj.gc.ca/portal/page/portal/tcc-cci_Eng/Justice/Courts_System)>. Acesso em: 30 out.2016.

40 “Time limit for reply to notice of appeal

18.16 (1) The Minister of National Revenue shall file a reply to a notice of appeal within sixty days after the day on which the Registry of the Court transmits to that Minister the notice of appeal unless the appellant consents, before or after the expiration of the sixty day period, to the filing of that reply after the sixty day period or the Court allows the Minister, on application made before or after the expiration of the sixty day period, to file the reply after that period.” (“*Tax Court of Canada Act*”. Disponível em: <<http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/T-2/FullText.html>>. Acesso em: 30 out.2016).



## **4. ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE A COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO CANADÁ E NO BRASIL**

Apresentada a estrutura básica do modelo de cobrança do crédito tributário no Canadá, já se torna possível identificar algumas diferenças entre este sistema e o existente no Brasil.

A primeira e principal diferença diz respeito ao procedimento utilizado para a cobrança dos créditos tributários. Vê-se que, no Canadá, a cobrança é realizada, quase que integralmente, no âmbito administrativo. O contribuinte que se recusa a pagar os tributos devidos ou mesmo a cooperar com o Fisco passa a sofrer, imediatamente, os efeitos dos procedimentos de cobrança da *Canada Revenue Agency*: (i) a compensação tributária forçada (“*tax set-off*”), ou (ii) o arresto de valores e ativos financeiros (“*garnishment*”). Assim, por mais que o contribuinte tenha que ser notificado quanto à necessidade de pagamento da dívida tributária, não há um longo contencioso administrativo. O próprio Fisco faz o lançamento do tributo, com juros e mora, e, em caso de inadimplemento, realiza a compensação tributária forçada (“*tax set-off*”) ou o arresto de valores e ativos financeiros (“*garnishment*”).

A realidade, portanto, é bem diferente da brasileira, em que, além de haver a possibilidade de interposição de recursos na esfera administrativa (v.g., Delegacia de Julgamento – DRJ, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF), a Fazenda Pública não pode nem efetuar compensações tributárias forçadas com tributos de natureza diversa muito menos determinar o arresto de valores e ativos financeiros.

Por sinal, no Brasil, a Receita Federal (RFB) somente pode efetuar a compensação de créditos do sujeito passivo quando os valores forem (i) oriundos de restituições ou ressarcimentos e (ii) de administração da própria instituição, por mais que não tenham a mesma destinação



constitucional.<sup>41</sup> Logo, apesar de haver a possibilidade de compensação, atualmente, no ordenamento jurídico brasileiro, não há previsão de compensação tributária forçada, nos moldes do “*tax set-off*” canadense.

Por conseguinte, percebe-se que o modelo canadense de cobrança tributária se estrutura em uma execução fiscal administrativa, no qual a *Canada Revenue Agency* reúne, em um só órgão federal, a capacidade de arrecadação e cobrança do crédito tributário. Vale dizer, a agência possui a atribuição de emitir atos administrativo-fiscais ordinários, com a finalidade de arrecadar tributos, e de expedir atos administrativos de caráter coercitivo, os quais alcançam o patrimônio do particular. No Brasil, esse segundo momento não poderia ser realizado pelo órgão de promove a arrecadação dos tributos (v.g., Receita Federal do Brasil), pois, tal como dispõe o art. 131, §2º, da Constituição da República de 1988<sup>42</sup>, cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional promover a execução da dívida ativa de natureza tributária.

Contudo isso não significa que o modelo canadense de cobrança tributária seja totalmente incompatível com o ordenamento jurídico brasileiro. Na verdade, nada impediria que o legislador pátrio (ante a estrutura de execução fiscal administrativa descrita anteriormente) criasse um modelo que efetuasse a cisão da execução fiscal administrativa em duas fases: uma, eminentemente arrecadatória, a ser realizada pela Receita Federal do Brasil, e outra, de cobrança, a ser promovida pela

41 Quanto à compensação, assim dispõe o Decreto nº 2.138/1997:

“Art. 1º É admitida a compensação de créditos do sujeito passivo perante a Secretaria da Receita Federal, decorrentes de restituição ou ressarcimento, com seus débitos tributários relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da mesma Secretaria, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional.

Parágrafo único. A compensação será efetuada pela Secretaria da Receita Federal, a requerimento do contribuinte ou de ofício, mediante procedimento interno, observado o disposto neste Decreto.”

42 “Art. 131. 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.

[...]

§ 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.” (Constituição da República de 1988)

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Isto é, um modelo em que a compensação tributária forçada (“*tax set-off*”) e o arresto de valores e ativos financeiros (“*garnishment*”) fosse feita pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Ademais, deve-se destacar que o modelo canadense de execução fiscal administrativa, cindido em duas fases, seria ainda mais adaptável ao ordenamento jurídico brasileiro em razão de o último procedimento de cobrança tributária previsto pela legislação canadense envolver o ajuizamento de uma ação judicial. Isto porque, não sendo suficientes o “*tax set-off*” e o “*garnishment*”, poderá a *Canada Revenue Agency* requerer o registro da dívida do contribuinte na *Federal Court of Canada*, obtendo um certificado que possui a mesma força e efeitos do que uma decisão judicial. Com isso, abre-se a possibilidade de a *Canada Revenue Agency* utilizar um “*writ of execution*” para confiscar e alienar os bens do devedor, em favor da Fazenda Pública.

Haja vista que no Brasil cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a representação judicial da União na execução da dívida ativa de natureza tributária, a adaptação do modelo canadense à realidade brasileira não traria maiores dificuldades, pois “*cui licet quod est plus, licet utique quod est minus*” (“quem pode o mais, pode o menos”). O que ocorreria é a substituição de um processo judicial de cobrança do crédito tributário (atualmente, regulado pela Lei nº 6.830/80) por um processo em parte administrativo (com a compensação tributária forçada e o arresto de valores e ativos financeiros) e em parte judicial (com o registro da dívida na Justiça Federal e a propositura de um “*writ of execution*”).

A segunda principal diferença entre os dois modelos se refere à aplicação do o arresto de valores e ativos financeiros (“*garnishment*”) e a sua concretização por meio do “*requirement to pay*”. Uma vez que o “*garnishment*” é executado pela própria autoridade administrativa, percebe-se que o patrimônio do devedor é confiscado sem a intervenção

do Poder Judiciário. No Brasil, essa forma de execução poderia ser questionada em razão do art. 854 do CPC/2015 (Lei nº 13.105/2015)<sup>43</sup>, que concede ao Poder Judiciário a função de proteger o patrimônio do devedor em casos em que o arresto venha a atingir bens impenhoráveis (art. 854, § 3º, inc. I, da Lei nº 13.105/2015).

No modelo brasileiro atual, o magistrado, a pedido da Fazenda Pública, determinará a indisponibilidade dos ativos financeiros existentes em nome do devedor, sendo que a ordem judicial será efetivada, pelas instituições financeiras, através de um "sistema eletrônico gerido pela autoridade supervisora do sistema financeiro nacional" (art. 854, *caput*, da Lei nº 13.105/2015). Nessa esteira, a declaração de indisponibilidade será limitada pela quantia descrita na Certidão de Dívida Ativa, sendo o devedor intimado para, em cinco dias, comprovar, se for o caso, que as quantias são impenhoráveis ou que a indisponibilidade foi excessiva (art. 854, § 3º, incisos I e II, da Lei nº 13.105/2015).

Logo, por mais que se fizesse, no Brasil, o arresto de valores e ativos financeiros (“*garnishment*”) dos contribuintes-devedores por meio de um processo administrativo-fiscal de cobrança, revela-se difícil que não haja como o executado levar ao Poder Judiciário a análise da

---

43 “Art. 854. Para possibilitar a penhora de dinheiro em depósito ou em aplicação financeira, o juiz, a requerimento do exequente, sem dar ciência prévia do ato ao executado, determinará às instituições financeiras, por meio de sistema eletrônico gerido pela autoridade supervisora do sistema financeiro nacional, que torne indisponíveis ativos financeiros existentes em nome do executado, limitando-se a indisponibilidade ao valor indicado na execução.

§ 1º No prazo de 24 (vinte e quatro) horas a contar da resposta, de ofício, o juiz determinará o cancelamento de eventual indisponibilidade excessiva, o que deverá ser cumprido pela instituição financeira em igual prazo.

§ 2º Tornados indisponíveis os ativos financeiros do executado, este será intimado na pessoa de seu advogado ou, não o tendo, pessoalmente.

§ 3º Incumbe ao executado, no prazo de 5 (cinco) dias, comprovar que:

I – as quantias tornadas indisponíveis são impenhoráveis;

II – ainda remanesce indisponibilidade excessiva de ativos financeiros.

§ 4º Acolhida qualquer das arguições dos incisos I e II do § 3º, o juiz determinará o cancelamento de eventual indisponibilidade irregular ou excessiva, a ser cumprido pela instituição financeira em 24 (vinte e quatro) horas.

§ 5º Rejeitada ou não apresentada a manifestação do executado, converter-se-á a indisponibilidade em penhora, sem necessidade de lavratura de termo, devendo o juiz da execução determinar à instituição financeira depositária que, no prazo de 24 (vinte e quatro) horas, transfira o montante indisponível para conta vinculada ao juízo da execução.” (art. 854, *caput* e §§1º a 5º, do CPC/2015)

natureza das quantias bloqueadas, vale dizer, a verificação de se tratar de verbas impenhoráveis ou não.

Isto se torna ainda mais claro se tivermos em mente que a “*requirement to pay*” é conceituada como uma notificação ou aviso legal (“*legal notice*”) que a *Canada Revenue Agency* envia para um terceiro. Ademais, sua aplicação, no Canadá, pode afetar diversos tipos de pagamento ou entrega de valores que um terceiro tenha que fazer em favor do contribuinte (devedor), o que inclui até salários. Em suma, no ordenamento jurídico canadense, a “*requirement to pay*” é uma forma de cobrança do crédito tributário que possui um *status* de ordem legal, que, no plano concreto, significa ser um documento oficial em relação ao qual o terceiro está obrigado a cumprir, não precisando a *Canada Revenue Agency* de uma ordem judicial para tanto.

A equiparação de uma ordem legal de cobrança de caráter administrativo a uma ordem judicial, provavelmente, seria objeto de críticas no Brasil, pois se permitiria que a própria administração tributária, além de executar a cobrança, também tivesse a análise final quanto à legalidade da indisponibilidade, bloqueio e confisco dos valores. Frise-se que o problema não seria o arresto dos valores e ativos financeiros (“*garnishment*”) em si, mas a forma pela qual a notificação ou aviso legal (“*legal notice*”) seria concretizada, em especial quanto às quantias consideradas impenhoráveis.

Assim, caso se adotasse no Brasil a substituição de um processo judicial de cobrança do crédito tributário (hoje, regulado pela Lei nº 6.830/80) por um processo em parte administrativo (com a compensação tributária forçada e o arresto de valores e ativos financeiros) e em parte judicial (com o registro da dívida na Justiça Federal e a propositura de um “*writ of execution*”), seria recomendável que, no que tange ao arresto de valores e ativos financeiros (“*garnishment*”), a notificação legal (“*legal notice*”) do arresto fosse submetida a uma prévia ou

posterior apreciação do Poder Judiciário, a fim de que se evitasse o bloqueio de verbas consideradas impenhoráveis pela legislação – ou a alegação, pelo contribuinte, de que o seu direito de acesso à Justiça teria sido violado.

Por fim, outra grande diferença entre os dois sistemas de cobrança diz respeito à forma de execução judicial da dívida. No modelo canadense, o registro da dívida na *Federal Court of Canada* permite que a *Canada Revenue Agency* possa se dirigir ao Poder Judiciário a fim de obter uma ordem judicial no sentido de confiscar todos os bens e ativos do devedor (declaração de indisponibilidade) e aliená-los em favor da Fazenda Pública. Para tanto, a *Canada Revenue Agency* propõe uma ação judicial específica: o “*writ of execution*”.

Assim, enquanto no Brasil é necessário que a Fazenda Pública protocole uma ação judicial de cobrança sob o rito da execução fiscal, a qual possibilitará que o devedor, além de apresentar uma exceção de pré-executividade, proponha uma ação judicial correlata (embargos à execução) que suspenderá a tramitação do processo de execução, no Canadá, bastará ao Fisco propor o “*writ of execution*”, cujo objetivo é a apreensão e alienação dos bens (“*seizure and sale of property*”). Isto é, no nosso ordenamento jurídico, torna-se necessária a propositura de uma ação judicial que enfrentará todas as fases de um processo de execução, o que inclui a revisão das decisões pelas instâncias superiores (seja por agravos de instrumento, seja por recursos de apelação) e extraordinárias (quer pelo recurso especial, quer pelo recurso extraordinário), além da modalidade de defesa do devedor através da propositura da ação de embargos à execução (que, por ser uma nova ação, também enfrentará todas as fases comuns ao processo de conhecimento).

Em contrapartida, o modelo canadense restringe a fase judicial à apreensão e alienação dos bens (“*seizure and sale of property*”), o que torna a satisfação da dívida muito mais célere. Nesse aspecto, e à

luz do Direito Processual Civil, o “*writ of execution*” se assemelha muito ao cumprimento de sentença no Brasil, ou a um processo de execução condensado (ou de rito sumaríssimo). Isto porque, no Canadá, o registro da dívida gera um certificado que possui a mesma força e efeitos de uma decisão judicial, de modo que o “*writ of execution*” busca, justamente, dar efetividade ao certificado, que tem a natureza de um título executivo extrajudicial. Ocorre que, ao invés de iniciar um processo de execução (com todas as fases processuais que lhes são comuns), o “*writ of execution*” visa, especificamente, à satisfação da dívida de maneira dirigida, no caso, a partir da apreensão e alienação dos bens (“*seizure and sale of property*”). Assim, com a obtenção do dinheiro através do processo de apreensão e alienação dos bens do devedor, a medida judicial se extingue, não havendo, portanto, retardo na quitação do débito.

Nota-se, portanto, que não há qualquer óbice no ordenamento jurídico brasileiro para a eventual adoção da apreensão e alienação dos bens (“*seizure and sale of property*”) sob o formato do “*writ of execution*”. No Brasil, o art. 185-A do CTN<sup>44</sup> já prevê a declaração de indisponibilidade de bens e direitos, o que aumenta o potencial de eficácia da expedição do mandado de penhora e avaliação sobre os bens do devedor (art. 7º da Lei nº 6.830/80)<sup>45</sup>

44 “Art. 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.

§ 1º A indisponibilidade de que trata o caput deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite.

§ 2º Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o caput deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido.”

45 “Art. 7º O despacho do Juiz que deferir a inicial importa em ordem para:

I – citação, pelas sucessivas modalidades previstas no artigo 8º;

II – penhora, se não for paga a dívida, nem garantida a execução, por meio de depósito ou fiança;

III – penhora, se não for paga a dívida, nem garantida a execução, por meio de depósito, fiança ou seguro garantia;

IV – arresto, se o executado não tiver domicílio ou dele se ocultar;

V – registro da penhora ou do arresto, independentemente do pagamento de custas ou outras despesas, observado o disposto no artigo 14; e

VI – avaliação dos bens penhorados ou arrestados.”

e do futuro leilão (art. 23 da Lei nº 6.830/80).<sup>46</sup> Frise-se que as três medidas exigem a concordância do magistrado competente para apreciar a execução fiscal, de modo que a necessidade, existente no Brasil, de apreciação judicial das figuras jurídicas em questão é semelhante à adotada no Canadá.

Logo, se houvesse, no Brasil, um processo de cobrança do crédito tributário em que apenas o registro da dívida na Justiça Federal e a propositura de um “*writ of execution*” fossem efetuados na esfera judicial, não haveria qualquer impedimento legal ou constitucional para a sua adoção, haja vista as regras atualmente existentes no ordenamento jurídico pátrio.

Por fim, cumpre ressaltar que o desenho institucional da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional facilita a adoção de um modelo de cobrança do crédito tributário dividido em uma fase administrativa (com a compensação tributária forçada e o arresto de valores e ativos financeiros) e em uma fase judicial (com o registro da dívida na Justiça Federal e a propositura de um “*writ of execution*”). Isto porque a PGFN já possui em sua estrutura uma adjuntoria de consultoria e contencioso tributário e uma diretoria de gestão da Dívida Ativa da União, além de Procuradorias Regionais, Estaduais e Seccionais da Fazenda Nacional, que promovem as atividades de cobrança judicial e de gestão administrativa do crédito tributário.<sup>47</sup> Vale dizer, bastaria o desenvolvimento e o investimento nas áreas de cobrança e de administração tributária da PGFN para que o modelo cindido de cobrança do crédito tributário fosse executado, sendo desnecessária a reformulação ou a criação de outro órgão para promover essa função.

<sup>46</sup> “Art. 23 A alienação de quaisquer bens penhorados será feita em leilão público, no lugar designado pelo Juiz.

§ 1º A Fazenda Pública e o executado poderão requerer que os bens sejam leiloados englobadamente ou em lotes que indicarem.

§ 2º Cabe ao arrematante o pagamento da comissão do leiloeiro e demais despesas indicadas no edital.”

<sup>47</sup> Vide organograma da PGFN. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/organograma/organograma-da-pgfn>>. Acesso em: 20 nov.2016.

## CONCLUSÃO

Tal como observado acima, no Canadá, a cobrança do crédito tributário se estrutura, fundamentalmente, na esfera administrativa, a partir da utilização de três instrumentos procedimentais: (i) a compensação tributária forçada (“*tax set-off*”), (ii) o arresto de valores e ativos financeiros (“*garnishment*”) e (iii) o registro da dívida na *Federal Court of Canada*.

Na compensação forçada de débitos tributários (“*tax set-off*”), a *Canada Revenue Agency* pode bloquear quaisquer créditos a serem recebidos pelo contribuinte e compensá-los com as dívidas fiscais existentes, mesmo que sejam créditos e débitos de tributos diferentes.

Já no arresto de valores e ativos financeiros (“*garnishment*”), a *Canada Revenue Agency* pode emitir uma ordem de arresto sobre quantias e ativos do devedor que estejam sob a posse ou a administração de terceiros. A ordem de arresto é concretizada na “*requirement to pay*”, a qual é enviada para o terceiro detentor ou administrador dos valores, a fim de que a quantia seja redirecionada para o Fisco.

Por sua vez, no registro da dívida na *Federal Court of Canada*, a agência obtém um certificado que confirma a quantia devida pelo contribuinte em favor do governo nacional, tendo o documento a mesma força e efeitos de uma decisão judicial. Ou seja, na prática, o certificado tem a natureza de um título executivo extrajudicial, semelhante à Certidão de Dívida Ativa existente no Brasil.

Na esfera judicial, a *Canada Revenue Agency*, ao registrar a dívida na *Federal Court of Canada*, se utiliza de um “*writ of execution*” para confiscar e alienar os bens do devedor, em favor da Fazenda Pública. Assim, sob o viés processual, o “*writ of execution*” se assemelha ao cumprimento de sentença ou a um processo de execução extremamente



célere, uma vez que o registro da dívida gera um certificado, o qual possui a mesma força e efeitos do que uma decisão judicial. A satisfação da dívida é dirigida à apreensão e alienação dos bens (*“seizure and sale of property”*), de modo que, com a obtenção do dinheiro através do processo legal, a medida judicial se extingue.

Ante a estrutura básica de cobrança do crédito tributário no Canadá, torna-se possível promover algumas sugestões de alteração legislativa no Brasil, de modo a reunir os benefícios de celeridade e eficácia do modelo canadense e compatibilizá-los ao sistema brasileiro.

Em primeiro lugar, nota-se que seria plenamente possível ocorrer a substituição, no Brasil, de um processo judicial de cobrança do crédito tributário (atualmente, regulado pela Lei nº 6.830/80) por um processo em parte administrativo (com a compensação tributária forçada e o arresto de valores e ativos financeiros) e em parte judicial (com o registro da dívida na Justiça Federal e a propositura de um *“writ of execution”*).

Frise-se que, por mais que a *Canada Revenue Agency* possua a capacidade de arrecadação e cobrança do crédito tributário (atribuição de emitir atos administrativo-fiscais ordinários, com a finalidade de arrecadar tributos, e de expedir atos administrativos de caráter coercitivo, os quais alcançam o patrimônio do particular), no Brasil, essa atividade somente poderia ser executada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, haja vista o art. 131, §2º, da Constituição da República de 1988. Assim, não há impedimento legal para que o modelo atual de cobrança do crédito tributário (integralmente judicial) seja substituído por uma execução fiscal com uma fase inicial administrativa (com a compensação tributária forçada e o arresto de valores e ativos financeiros) e uma fase posterior judicial (com o registro da dívida na Justiça Federal e a propositura de um *“writ of execution”*), ambas coordenadas e aplicadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Em segundo lugar, caso se adote no Brasil a substituição de um processo judicial de cobrança do crédito tributário por um processo em parte administrativo (com a compensação tributária forçada e o arresto de valores e ativos financeiros) e em parte judicial (com o registro da dívida na Justiça Federal e a propositura de um “*writ of execution*”), seria recomendável que, quanto ao arresto de valores e ativos financeiros (“*garnishment*”), a notificação legal (“*legal notice*”) do arresto fosse submetida a uma prévia ou posterior apreciação do Poder Judiciário, a fim de que se evitasse o bloqueio de verbas consideradas impenhoráveis pela legislação.

Deve-se observar que, no Brasil, essa forma de execução poderia ser questionada em razão do art. 854 do CPC/2015 (Lei nº 13.105/2015), que concede ao Poder Judiciário a função de proteger o patrimônio do devedor em casos em que o arresto venha a atingir bens impenhoráveis (art. 854, § 3º, inc. I, da Lei nº 13.105/2015).

Em terceiro lugar, com a cisão da cobrança do crédito tributário em duas etapas, seria possível concentrar a fase judicial em medidas constritivas específicas. Adaptando os institutos canadenses ao ordenamento jurídico brasileiro, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderia se utilizar de uma ação judicial específica, nos moldes do “*writ of execution*”, para tão somente obter uma ordem judicial no sentido de confiscar todos os bens e ativos do devedor (declaração de indisponibilidade) e aliená-los em favor da Fazenda Pública.

Vale dizer, ao invés de iniciar um processo de execução (com todas as fases processuais que lhes são comuns), a Procuradoria da Fazenda Nacional ajuizaria um “*writ of execution*”, visando, especificamente, à satisfação da dívida de maneira dirigida, no caso, a partir da apreensão e alienação dos bens (“*seizure and sale of property*”). Destarte, com a obtenção do dinheiro através do processo de apreensão e alienação dos bens, a medida judicial se extinguiria.

Na realidade, a apreensão e alienação dos bens (“*seizure and sale of property*”) sob o formato do “*writ of execution*”, viria a substituir a declaração de indisponibilidade de bens e direitos do art. 185-A do CTN, a expedição do mandado de penhora e avaliação sobre os bens do devedor previsto no art. 7º da Lei nº 6.830/80 e o leilão dos bens do art. 23 da Lei nº 6.830/80, tornando mais célere a execução fiscal.

Por derradeiro, ressalte-se que o desenho institucional da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional torna desnecessária a reformulação ou a criação de outro órgão para promover as atividades de cobrança administrativa e judicial do crédito tributário. Uma vez que a PGFN possui em sua estrutura Procuradorias Regionais, Estaduais e Seccionais da Fazenda Nacional que executam as atividades de cobrança judicial e de gestão administrativa do crédito tributário e que existe, no órgão central, uma adjuntoria de consultoria e contencioso tributário e uma diretoria de gestão da Dívida Ativa da União, bastaria ao legislador adotar o modelo de cobrança do crédito tributário dividido em uma fase administrativa (com a compensação tributária forçada e o arresto de valores e ativos financeiros) e em uma fase judicial (com o registro da dívida na Justiça Federal e a propositura de um “*writ of execution*”). Em suma, seria necessário apenas o desenvolvimento e o investimento nas áreas já existentes de cobrança e de administração tributária da PGFN para que o modelo cindido de cobrança do crédito tributário, com seus instrumentos de inspiração canadense, fosse aplicado no Brasil, o que traria mais economia e rapidez para a adoção do novo modelo.

## REFERÊNCIAS

ANDERSON, George. *Federalismo: uma introdução*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.

\_\_\_\_\_. *Una introducción comparada al federalismo fiscal*. Madrid: Marcial Pons. 2010.

BRASIL. *Constituição da República de 1988*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 02 nov.2016.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 2.138/1997*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D2138.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2138.htm)>. Acesso em: 20 nov.2016.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN)*. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 12 nov.2016.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal – LEF)*. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6830.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6830.htm)>. Acesso em: 12 nov.2016.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil – CPC)*. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm)>. Acesso em: 12 nov.2016.

\_\_\_\_\_. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Organograma da PGFN*. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/organograma/organograma-da-pgfn>>. Acesso em: 20 nov.2016.

CANADA. *Canada Revenue Agency*. Disponível em: <<http://www.cra-arc.gc.ca/menu-eng.html>>. Acesso em: 21 out.2016.

\_\_\_\_\_. *Canada Revenue Agency Act, 1999*. Disponível em: <<http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/c-10.11/page-1.html>>. Acesso em: 21 out.2016.

\_\_\_\_\_. Government of Canada. News Releases: *Government of Canada cracks down on tax evasion*. Disponível em: <<http://news.gc.ca/web/article-en.do?nid=1049689>>. Acesso em: 14 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Government of Alberta. Alberta Queen's Printer. *Civil Enforcement Act, 2000*. Disponível em: <<http://www.qp.alberta.ca/documents/Acts/C15.pdf>>. Acesso em: 14 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Government of Ontario. *Wages Act, 1990*. Disponível em: <<https://www.ontario.ca/laws/statute/90w01>>. Acesso em: 14 nov.2016.

\_\_\_\_\_. *Federal Court*. Disponível em: <[http://cas-cdc-www02.cas-satj.gc.ca/portal/page/portal/fc\\_cf\\_en/Index](http://cas-cdc-www02.cas-satj.gc.ca/portal/page/portal/fc_cf_en/Index)>. Acesso em: 02 nov.2016.

\_\_\_\_\_. *Federal Courts Act, 1985*. Disponível em: <<http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/F-7/FullText.html>>. Acesso em: 02 nov.2016.

\_\_\_\_\_. *Income Tax Act, 1985*. Table of Contents. Disponível em: <<http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3/index.html>>. Acesso em: 21 out.2016.

\_\_\_\_\_. *Tax Collection Agreements and Federal Post-Secondary Education and Health Contributions Regulations, 1987*. Disponível em: <<http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/SOR-87-218.pdf>>. Acesso em: 21 out.2016.

\_\_\_\_\_. *Tax Court of Canada*. Disponível em: <[http://cas-cdc-www02.cas-satj.gc.ca/portal/page/portal/tcc-cci\\_Eng/Index](http://cas-cdc-www02.cas-satj.gc.ca/portal/page/portal/tcc-cci_Eng/Index)>. Acesso em: 02 nov.2016.

\_\_\_\_\_. *Tax Court of Canada Act, 1985*. Disponível em: <<http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/t-2/FullText.html>>. Acesso em: 02 nov.2016.

CORNELL UNIVERSITY LAW SCHOOL. Legal Information Institute. *U.S. CODE. § 1673 – Restriction on garnishment*. Disponível em: <<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/15/1673>>. Acesso em: 15 nov.2016.

HUFFINGTON POST CANADA. *Canada To Study 'Tax Gap,' May Find Out How Much It Loses To Tax Cheats*. Disponível em: <[http://www.huffingtonpost.ca/2016/04/04/canada-to-study-tax-gap-m\\_n\\_9612432.html](http://www.huffingtonpost.ca/2016/04/04/canada-to-study-tax-gap-m_n_9612432.html)>. Acesso em: 15 nov.2016.

2º Colocado

# **NECESSÁRIA MUDANÇA DE PARADIGMA NA COBRANÇA DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NO BRASIL**

**Anderson Ricardo Gomes**

## **RESUMO**

O modelo brasileiro de cobrança de créditos tributários inadimplidos é ineficiente, uma vez que apresenta resultados pífios no que se refere aos valores arrecadados. A partir de informações e experiências colhidas no Direito comparado se busca o aperfeiçoamento da cobrança tributária com a proposta de que essa atividade seja realizada pela Administração Tributária, desjudicializando a execução fiscal. Embora a execução fiscal administrativa seja um instrumento validamente compatível com a Constituição Federal para elevar a efetividade na cobrança dos créditos tributários, o efetivo salto qualitativo para fins de melhora substancial dos resultados arrecadatários exige a mudança de paradigma que norteia a execução fiscal.

**Palavras-chave:** Execução fiscal administrativa. Novo paradigma. Eficiência.

## **NECESSARY PARADIGM CHANGE IN COLLECTION OF TAX CREDITS IN BRAZIL**

**ABSTRACT:** The Brazilian model of collection of defaulted tax credits is inefficient, since it presents poor results in terms of amounts collected. Based on information and experiences collected in comparative law, the tax collection is perfected with the proposal that this activity be carried out by the Tax Administration, thus rendering tax execution impossible. Although the administrative tax execution is an instrument validly compatible with the Federal Constitution to increase the effectiveness of tax credits collection, the effective qualitative leap for the purpose of substantially improving the tax collection results requires a paradigm shift that guides tax execution.

**Keywords:** Administrative tax enforcement. New paradigm. Efficiency.

**Sumário:** Introdução; 2 - O Modelo de Execução Fiscal Brasileiro e sua Crise; 3 - Cobrança de Crédito Tributário no Direito Comparado; 3.1 – O modelo de cobrança fiscal em Portugal, na França e na Argentina; 3.2 – O modelo de cobrança fiscal na Espanha; 3.3 – O modelo de cobrança fiscal nos Estados Unidos; 4 – Projeto de Lei Sobre a Execução Fiscal Administrativa; 5 – Mudança de Paradigma no Tratamento da Execução Fiscal no Brasil; Conclusões; Referências.



## INTRODUÇÃO

No modelo de Estado Fiscal, que é concebido como aquele que busca os recursos econômicos para fazer frente às despesas necessárias ao desempenho de suas funções na contribuição dos cidadãos, a maior parte de suas receitas advém do patrimônio particular de seus súditos, na medida em que estes são obrigados a proceder ao pagamento de tributos.

No entanto, em sociedades políticas concebidas como Estados de Direito, o poder de tributar encontra limites no princípio da legalidade, instituído como garantia de controle da ânsia arrecadatória do Estado de um lado, e como garantia de liberdade, segurança jurídica e propriedade dos cidadãos de outra feita<sup>1</sup>.

A República Federativa do Brasil, na formatação que lhe conferiu a Constituição Federal de 1988, no que se refere à origem de suas receitas, caracteriza-se como um Estado Fiscal ao dar ênfase à tributação como principal fonte de seus recursos econômicos. Em síntese, os tributos consubstanciam o suporte financeiro do Estado brasileiro, sendo esta a razão da relevância do estudo dos tributos.

Não efetuando o pagamento do crédito tributário voluntariamente no prazo previsto na legislação, referido crédito adquire exigibilidade, e a partir deste momento é possibilitada à Fazenda Pública a utilização da cobrança coercitiva ou execução fiscal.

O presente estudo tem por objeto de exame exatamente os modelos de execução fiscal adotados no Brasil e no Direito Comparado como instrumentos de cobrança de créditos tributários, com o fim de analisar a juridicidade de eventuais propostas de mudanças, aperfeiçoamento e

<sup>1</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. 3 vol. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 03.

ganho de eficiência no sistema de execução fiscal brasileiro, haja vista sua notória ineficiência.

A partir do estudo das experiências colhidas no Direito alienígena, investiga-se a compatibilidade jurídica da execução fiscal administrativa com os preceitos contidos na Constituição Federal, defendendo-se que a desjudicialização da cobrança dos créditos tributários é válida como meio de buscar o aprimoramento do modelo brasileiro.

No entanto, a efetividade substancial da execução fiscal brasileira depende da substituição do atual paradigma de cobrança forçada dos créditos tributários para um novo paradigma, segundo o qual o procedimento da execução fiscal deve ter como preocupação principal a satisfação do crédito tributário inadimplido, possuindo fundamentação jurídica no princípio constitucional da eficiência e na interpretação econômica do Direito.

Assim, o aperfeiçoamento da cobrança de créditos tributários no Brasil depende da mudança cultural e conjunta dos atores envolvidos nesta atividade, sobretudo do legislador e dos membros do Poder Judiciário, com a revisão da produção legislativa e jurisprudencial, a fim de se corrigir exageros de natureza garantista por parte do Poder Legislativo e do Poder Judiciário.

Como metodologia, foi realizada pesquisa jurídico-teórica, procedendo-se à investigação junto a livros doutrinários, artigos jurídico-científicos e ementas jurisprudenciais.

## **2 - O MODELO DE EXECUÇÃO FISCAL BRASILEIRO E SUA CRISE**

A execução fiscal brasileira é integralmente judicial, significando que a pretensão creditória do Estado deve ser exposta em uma ação

e o procedimento executivo é inteiramente presidido e realizado por magistrados e servidores judiciais, mesmo os atos materiais, que não demandem juízos ou resolução de questões (sendo estes últimos a grande maioria dos atos que se praticam na execução fiscal).

Aludido procedimento é regulamentado pela Lei n.º 6.830/80, que tem caráter de lei nacional, uma vez que é aplicável a todos os entes da federação. Esta lei confere ao crédito tributário tutela jurídica diferenciada em razão da natureza pública do crédito buscado pela ação (supremacia do interesse público sobre o particular), no sentido de que propicia à Fazenda Pública prerrogativas processuais e um procedimento executivo mais célere<sup>2</sup> que o procedimento executivo ordinário previsto no Código de Processo Civil para os demais credores.

Embora dispondo de um procedimento pré-concebido e estruturado de forma idônea para realizar a satisfação do crédito tributário inadimplido, é consenso entre todos os profissionais que lidam com a execução fiscal que o modelo brasileiro de cobrança coercitiva se encontra em crise, apresentando-se extremamente ineficiente, conforme admitido pelo então Procurador-Geral da Fazenda Nacional, no ofício nº 624/2007/PGFN-PG, encaminhado ao Ministro da Fazenda, no qual se expõe os motivos para a apresentação de proposta legislativa regulamentando a execução fiscal administrativa, onde se lê:

Conforme demonstram os dados apresentados anteriormente, o sistema de cobrança judicial tem se caracterizado por ser moroso, caro, extremamente formalista e pouco eficiente. Isto decorre do fato de não ser

---

2 “[...]. No Brasil, a ideia de que um único procedimento seria o retrato da indiferença do processo em relação ao direito material foi sustentada por Ovídio Baptista da Silva (p. ex., *Curso de Processo Civil*, vol. I, 1987), em obra de grande consciência e profundidade crítica. Argumentou-se aí que a uniformidade procedimental é discriminadora de posições sociais e de situações substanciais que não se adaptam às características do procedimento ordinário. Essa reação doutrinária propôs que os procedimentos variassem conforme as necessidades carentes de tutela. Pensou-se em procedimentos diferenciados, construídos basicamente mediante a técnica da cognição (sumária e parcial) a partir das necessidades de direito material” (MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *O Novo Processo Civil*. 2. Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 68).

o Judiciário agente de cobrança de créditos, mas sim instituição dedicada a aplicar o direito e promover a justiça.<sup>3</sup>

Tal percepção sobre a ineficácia sistêmica do modelo de execução fiscal vigente é corroborada pelos dados estatísticos divulgados anualmente pelos relatórios *Justiça em Números*, divulgados pelo Conselho Nacional de Justiça, que informam que as execuções fiscais representam aproximadamente 40% de todos os processos ajuizados no Brasil, com taxa de congestionamento por volta de 90% e índice de recuperabilidade anual médio de 1% do valor de estoque da dívida ativa fazendária cobrada em juízo<sup>4</sup>.

Conduzem às mesmas conclusões os resultados do estudo específico solicitado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional junto ao Instituto de Pesquisas Econômicas aplicadas (IPEA) para análise do custo e tempo do processo de execução fiscal, divulgado em janeiro de 2012, o qual concluiu que o tempo médio total de tramitação dos processos de execução fiscal ajuizadas pela PGFN é de 09 anos, 09 meses e 16 dias, que a probabilidade de obter-se a recuperação integral do crédito é de 25,8% e que só é economicamente justificável o executivo fiscal cujo crédito exequendo for superior a R\$ 21.731,45<sup>5</sup>.

Neste contexto, e como tentativa de promover mudanças capazes de aperfeiçoar e gerar ganho de eficiência no sistema de execução fiscal brasileiro, fora apresentada no Congresso Nacional proposta de lei instituidora da execução fiscal administrativa no ordenamento jurídico pátrio<sup>6</sup>, o que provocou intensos debates no ambiente jurídico brasileiro acerca da constitucionalidade de eventual execução fiscal administrativa,

3 Ofício nº 624/2007/PGFN-PG, p. 07.

4 <http://www.cnj.jus.br/corregedoriacnj/governanca-diferenciada-das-execucoes-fiscais>.

5 CAMPELLO, André Emmanuel Batista Barreto; FERNANDES, Helga Letícia da Silva. *Execução fiscal: o colapso de um sistema*. Disponível em: [file:///C:/Users/22056487802/Downloads/execucao\\_fiscal\\_-\\_o\\_colapso\\_de\\_um\\_sistema%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/22056487802/Downloads/execucao_fiscal_-_o_colapso_de_um_sistema%20(2).pdf). Acesso em: 27/01/2017, p. 14.

6 O projeto de lei mais atual que dispõe sobre a execução fiscal administrativa se encontra em tramitação na Câmara dos Deputados, registrado como Projeto de Lei n.º 5.080, de 2009.

bem como da idoneidade de tal medida como forma para solucionar a ineficiência da execução fiscal no Brasil.

Visando colher subsídios para o exame desses questionamentos, assim como para a formulação de eventuais proposições tendentes ao aprimoramento da execução fiscal, passa-se à exposição resumida dos modelos de cobrança de créditos públicos institucionalizados em Portugal, na França, na Argentina e, com especial atenção, na Espanha e nos Estados Unidos, os quais inspiraram mais diretamente o projeto legislativo de execução fiscal administrativa brasileiro.

Em seguida, é feita um breve apanhado sobre os principais pontos do projeto de lei que dispõe sobre a execução fiscal administrativa.

### **3 - COBRANÇA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO DIREITO COMPARADO**

#### **3.1 – O MODELO DE COBRANÇA FISCAL EM PORTUGAL, NA FRANÇA E NA ARGENTINA**

Em Portugal, o conjunto de atos materiais tendentes à satisfação do credor estatal é realizado por agentes públicos integrantes do Poder Executivo, razão pela qual se pode afirmar que a execução fiscal portuguesa é realizada no âmbito administrativo, sendo previsto e regulamentado pelo Código Português de Procedimento Tributário.

Também é ampla a extensão dos bens do devedor que são alcançáveis pela execução, abrangendo bens móveis, frutos ou rendimento dos imóveis, ainda que estes sejam impenhoráveis, e atinge até mesmo salários dos trabalhadores. E a extinção da execução fiscal administrativa pode ser realizada por meio do adimplemento forçado ou voluntário.

Na França, a cobrança de créditos tributários inadimplidos, designada de *encaissement*, é realizada toda no âmbito administrativo, sendo os agentes fiscais franceses os responsáveis pelos atos de busca patrimonial e expropriação de bens do devedor tributário, uma vez que os atos de constituição e cobrança de créditos fiscais são auto-executórios.

Quanto aos bens passíveis de penhora, merece destacar que até mesmo parcela do salário do executado é sujeita à constrição, limitado a 50% do valor do montante salarial.

Embora administrativa a execução fiscal francesa, e tendo os atos da administração tributária controláveis pela própria Administração, em razão do sistema de *jurisdição administrativa* vigente neste ordenamento jurídico, o direito de defesa do contribuinte executado é garantido de forma substancial por meio da previsão de instrumentos processuais e recursais de revisão dos atos administrativos praticados pelos agentes fiscais na condução do procedimento de cobrança, e cuja apreciação é de competência de tribunais administrativos.

Na Argentina, a execução fiscal é realizada na via administrativa, sendo o a Administração Federal de Ingressos Públicos o órgão estatal pelo processamento e realização de atos materiais de expropriação patrimonial do devedor tributário.

*Quanto aos bens passíveis de penhora, o agente fiscal tem a prerrogativa de penhorar, administrativamente, contas bancárias e demais ativos financeiros depositados em bancos, bem como de constriar bens de qualquer natureza visando a satisfação do crédito público.*

*É prevista a figura da penhora preventiva, a ser realizada a qualquer momento do procedimento de execução, e também a indisponibilidade de bens do contribuinte e de eventuais responsáveis tributários e devedores solidários.*

Faculta-se ao executado impugnar a cobrança perante a autoridade competente que conduz a execução fiscal.

E é possível a submissão ao Poder Judiciário da juridicidade do procedimento por ação do contribuinte para questionar a validade jurídica dos atos administrativos de cobrança.

### **3.2 – O MODELO DE COBRANÇA FISCAL NA ESPANHA**

Na Espanha, o recolhimento de tributos ou a *recaudación*, pode decorrer do pagamento voluntário destes pelos contribuintes, ou da cobrança coativa, que no direito espanhol recebe a nomenclatura de *via de apremio*. O assunto é disciplinado pelo normativo nominado de *Ley General Tributária*, o qual traz o procedimento de *apremio*, que consiste na execução fiscal administrativa espanhola.

Também na Espanha, a cobrança executiva dos créditos fiscais se dá na via administrativa.

A cobrança de dívidas tributárias na Espanha se dá em dois períodos ou fases distintas. Na primeira fase, chamada de *período voluntário*, o contribuinte recolhe espontaneamente o tributo apurado segundo a legislação tributária aplicável. O segundo período é nominado *executivo*, e nesta fase o contribuinte submete-se ao procedimento administrativo de execução.

Iniciado o período *executivo*, a administração tributária espanhola pode cobrar coercitivamente seu crédito, por meio de processo de execução, conduzido por si mesma, com a possibilidade de utilização das várias prerrogativas que a legislação espanhola lhe confere para a cobrança do crédito tributário.

O processamento judicial da execução fiscal é vedado no ordenamento espanhol, conforme assevera mais uma vez Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy<sup>7</sup>.

<sup>7</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *A execução fiscal na Espanha*. Disponível em: <http://www.arnaldogodoy.adv.br/artigos/execucaofiscalespanha.htm>. Acesso em: 25/01/2017.

A execução fiscal administrativa inicia-se e tem impulso oficioso em relação ao seu procedimento, suspendendo-se, excepcionalmente, e tão somente, nos casos de suspensão da exigibilidade do crédito exequendo, ou quando demonstrada de plano a insubsistência do referido crédito tributário.

A execução fiscal administrativa é instruída por título executivo, nominado de *providencia de apremio*, e dotado de presunção de exigibilidade, liquidez e certeza, consistindo em documento apto a ensejar a penhora administrativa.

Quanto ao procedimento propriamente dito, a execução fiscal administrativa espanhola se inicia com a notificação do devedor, na qual deve constar a identificação da dívida e a discriminação dos valores do principal e acessórios cobrados (*recargos del período ejecutivo*).

Decorrido o prazo para o recolhimento do crédito exequendo após a notificação inicial do período executivo, autoriza a Administração tributária espanhola a efetuar imediatamente a penhora administrativa de bens do devedor, ao que se seguirá nova notificação ao devedor, oportunizando-lhe a contestação da cobrança.

Rejeitada a defesa do contribuinte, passa-se à fase da tomada definitiva dos bens do executado, com o leilão ou adjudicação dos bens penhorados.

Sobre os bens passíveis de penhora e sobre a ordem de constrição, tem-se que a penhora deverá incidir, preferencialmente, sobre dinheiro, bens móveis e imóveis, sendo de se destacar a possibilidade de a penhora recair sobre *saldos, salários e aposentadorias*.

A alienação judicial do bem penhorado depende do “trânsito em julgado” da decisão administrativa relativa à respectiva execução fiscal.

E o procedimento se encerra com o recolhimento do crédito, com a extinção do mesmo por qualquer outra causa ou com a constatação



de que o débito fiscal não seja mais passível de cobrança em razão da declaração de falência ou insolvência dos obrigados ao pagamento.

### **3.3 – O MODELO DE COBRANÇA FISCAL NOS ESTADOS UNIDOS**

No sistema norte-americano são previstas duas formas diversas para a cobrança de créditos tributários: de um lado, tem-se a cobrança administrativa, designada *administrative collection procedure*, e de outro, a cobrança na via procedimento perante o Poder Judiciário, o *foreclosure action*.

As atribuições do fisco norte-americano, na esfera federal, são de competência do *Internal Revenue Service* (equivalente à Receita Federal no Brasil), sendo que a este órgão cabe a escolha discricionária por qual forma de cobrança adotar para exigência de tributos inadimplidos.

Na grande maioria das situações, a execução fiscal se opera no âmbito administrativo, com o *Internal Revenue Service* praticando todos os atos de expropriação patrimonial do devedor, vez que a tramitação da cobrança coercitiva na seara administrativa se apresenta mais célere e, por corolário, eficiente, haja vista o alto grau de poder e discricionariedade de que são dotados os agentes fiscais norte-americanos, conforme observa Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva<sup>8</sup>.

O procedimento executivo fiscal administrativo tem por características principais a celeridade procedimental e a severidade das medidas expropriatórias adotadas pela Administração tributária que implicam em graves e sérias consequências na vida comercial do

<sup>8</sup> QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira. *Execução fiscal: eficiência e experiência comparada*. Disponível em: [http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema20/2016\\_12023\\_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada\\_jules-michelet](http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet). Acesso em: 26/01/2017.

contribuinte inadimplente, tratando-se de “*procedimento que privilegia o fisco em todas as instâncias, temido pelas consequências e pelo tormento que representa na vida do contribuinte*”, conforme comenta Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy<sup>9</sup>.

A opção pela *administrative collection procedure* (execução administrativa) demonstra o alto grau de prerrogativas de que dispõe os agentes fiscais norte-americanos na busca pela satisfação dos tributos inadimplidos.

Por outro lado, a preterição de tais agentes pela cobrança via procedimento judicial se justifica pelo excesso de formalidade e morosidade que a tramitação perante o Poder Judicial acarreta, o que, no juízo das autoridades fiscais é prejudicial à rápida e efetiva satisfação do crédito inadimplido, o que iria contra ao pragmatismo típico da cultura dos Estados Unidos, conforme anota Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, *ipsis litteris*:

*A execução fiscal por via administrativa é o meio mais comum, mais usado, garantindo a tomada de bens do devedor e a realização do crédito público sem a intervenção do Judiciário. Formalidades e delongas são dispensadas. A relutância por parte do governo norteamericano em usar o processo judicial como mecanismo de execução fiscal reflete os custos e o tempo gastos em discussões judiciárias. A utilização da via administrativa é comprovação de adesão a realismo jurídico. O que é típico da cultura normativa norteamericana, reflexo do pragmatismo de William James, Charles S. Pierce e de John Dewey, e consequente inserção no pensamento jurídico daquele país, o que aferível na trajetória de Oliver Wendell Holmes Jr., entre outros.<sup>10</sup>*

Convém anotar que o modelo dos Estados Unidos é permeado pela cultura de conformidade tributária voluntária, identificada como *voluntary compliance*, segundo a qual o pagamento de tributos deve ser

9 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Execução fiscal administrativa nos EUA intimidada*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2010-mai-26/execucao-fiscal-administrativa-eua-intimida-sumaria>. Acesso em: 26/01/2017.

10 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Execução fiscal administrativa nos EUA intimidada*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2010-mai-26/execucao-fiscal-administrativa-eua-intimida-sumaria>. Acesso em: 26/01/2017.

considerado como um exercício de cidadania, no sentido de representar a contribuição individual do cidadão à coisa pública e a manutenção dos serviços públicos gerais.

Neste contexto social, existe um dever *fundamental ao pagamento do tributo*, nos termos dogmáticos desenvolvidos pelo autor português José Casalta Nabais<sup>11</sup>, e, em contrapartida, aqueles que não contribuem com o recolhimento tributário segundo as respectivas capacidades contributivas são destinatários de um grande desvalor social perante seus concidadãos, o que justifica e legitima a extrema severidade com a qual o ordenamento jurídico norte-americano trata os inadimplentes tributários (legislação penal de tolerância mínima, imposição de severas multas tributárias e procedimentos executivos enérgicos).

A execução fiscal judiciária (*foreclosure action*) é reservada, na prática, para tratar de situações em que há conflitos de interesse entre os credores do devedor tributário, em casos de concurso de credores, em procedimento similar ao procedimento falimentar brasileiro.

Quanto ao procedimento da execução fiscal administrativa propriamente dito, tem que, após a constituição do crédito tributário, este é inscrito no fisco como crédito a ser cobrado (*assessment of tax*). Em sequência, a autoridade fiscal identifica o nome do contribuinte, a dívida, seu valor, período de apuração, natureza do tributo.

O fisco tem o prazo de 60 dias para notificar o contribuinte para o pagamento imediato do tributo, a contar do ato de inscrição em lista de devedor (*assessment*), dispondo do prazo de 10 anos para promover a execução da dívida, tanto na esfera administrativa quanto no âmbito judicial.

Notificado para pagamento, o contribuinte dispõe do prazo de dez dias para proceder ao recolhimento tributário, caso o valor do débito

11 NABAIS, José Casalta. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*. Disponível em: <http://educacaofiscal.gov.br/wp-content/uploads/2016/11/a-face-oculta-casalta-navais.pdf>. Acesso em: 26/01/2017.

seja superior a US\$ 100.000,00 (se o montante devido for inferior a este valor, o prazo para pagamento é de 21 dias), sendo pelo mesmo ato comunicado da possibilidade de iminente constrição de contas bancárias, salários e demais bens.

É de se ressaltar que toda a sistemática e validade procedimental da execução administrativa tem como pressuposto a regularidade da notificação do contribuinte, de tal forma que a falta do órgão fazendário na comunicação inicial do devedor enseja a invalidade dos posteriores atos de constrição patrimonial.

Realizada a efetiva e regular notificação, o contribuinte pode adotar as seguintes condutas: 1) efetuar o pagamento; 2) buscar o parcelamento ou a composição do débito; 3) permanecer inerte.

Além da entrega de dinheiro em espécie, o pagamento do tributo pode ser realizado pelas diversas formas admitidas para o pagamento das obrigações pecuniárias admitidas no cotidiano comercial.

Outra alternativa conferida ao contribuinte inadimplente para regularizar sua situação fiscal é a busca pelo parcelamento ou composição do débito junto ao *Internal Revenue Service* (fisco norte-americano).

Para este caso, o direito tributário estadunidense prevê os *installment agreements*, que são os acordos para pagamento ou parcelamento da dívida, e para débitos inferiores a US\$ 10.000,00, há amplas possibilidades, sendo formalizado entre o agente fiscal e o contribuinte, segundo o juízo discricionário da autoridade. Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy anota que “o *deferimento de parcelamento não é regra, é mera alternativa que o fisco pode utilizar, a seu critério*”<sup>12</sup>.

Outro instituto posto à disposição do contribuinte para regularização de seu *status* fiscal por meio da composição com o fisco é o *offer-in-*

12 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Execução fiscal administrativa nos EUA intimidada*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2010-mai-26/execucao-fiscal-administrativa-eua-intimida-sumaria>. Acesso em: 26/01/2017.

*compromisse*, que consiste em uma transação na qual é possibilitada ao agente fiscal conceder abatimento no valor da dívida além de pactuar com o contribuinte sobre as condições de pagamento do remanescente.

A partir de juízo de conveniência sobre a eficiência para o recebimento do tributo inadimplido, a autoridade fiscal possui amplo poder discricionário para negociar acerca da forma de recebimento do tributo. Em seu juízo sobre a proposta de acordo, o agente de cobrança deve considerar a situação econômica atual do devedor e a probabilidade de recebimento dos valores devidos ao fisco, como expõe Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva<sup>13</sup>.

Nesse sentido, o Manual do *Internal Revenue Service* estabelece que são objetivos desta modalidade de acordo: 1) efetivar a arrecadação de tributos na medida em que razoavelmente seria possível no menor período possível; 2) alcançar uma solução que atenda aos interesses de todas as partes envolvidas; 3) promover um novo começo (*fresh start*) ao contribuinte, iniciando-se pela conformidade voluntária de suas obrigações fiscais; 4) garantir o recolhimento, ainda que parcial, de tributos que não seriam arrecadados de outra forma<sup>14</sup>. Ademais, é pré-requisito para a formalização desta modalidade de acordo que o contribuinte assuma o compromisso de voluntariamente cumprir com seus deveres fiscais futuros.

Mantendo-se o devedor inerte, ante o não adimplemento abre-se à administração tributária a possibilidade de realização de atos expropriatórios tendentes à satisfação do crédito tributário, caracterizando-se a execução fiscal administrativa propriamente dita.

13 QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira. *Execução fiscal: eficiência e experiência comparada*. Disponível em: [http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema20/2016\\_12023\\_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada\\_jules-michelet](http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet). Acesso em: 26/01/2017.

14 QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira. *Execução fiscal: eficiência e experiência comparada*. Disponível em: [http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema20/2016\\_12023\\_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada\\_jules-michelet](http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet). Acesso em: 26/01/2017.

A sequência lógico-cronológica do procedimento prevê a pré-penhora (*lien*), a penhora propriamente dita (*levy*), o arresto (*seizure*), e a venda mediante leilão (*sale by auction*). Todo o procedimento é bastante invasivo e severo para com o devedor tributário, estando calcado no ideal de que o crédito tributário deve ser adimplido a qualquer custo (viés pragmática do procedimento), e apresentando como traços característicos a ausência de instrumentos jurídicos de defesa do executado protelatórios e a celeridade em favor da satisfação do crédito fiscal.

A fase expropriatória se inicia com a pré-penhora (*lien*), que tem o efeito de tornar inalienáveis os bens do contribuinte sujeito à execução. Todavia, não se leva adiante o procedimento se o devedor for falecido, não possuir bens ou se o valor do débito for inferior a US\$ 5.000,00, o que demonstra que a execução fiscal administrativa norte-americana é informada por critérios de eficiência e economicidade. A legislação prevê hipótese de liberação da constrição, de substituição do bem objeto da *lien* e o *apelo administrativo* em face da mesma na hipótese de irregularidade.

Após ocorre o implemento da penhora (*levy*) ou do arresto (*distrain*) por decisão discricionária do fisco, se julgar o bem pré-penhorado idôneo à satisfação do crédito.

É amplo o espectro de bens passíveis de penhora, sendo de se destacar que a legislação permite a penhora de salários (*wages*) de funcionários públicos devedores de tributos. Excepcional é a não sujeição patrimonial à execução fiscal de certos bens do devedor, que são considerados impenhoráveis (*exempt from levy*), para fins de garantia da dignidade do devedor, segundo os parâmetros de civilidade da sociedade norte-americana, conforme é comentado por Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, *in verbis*:

*Há bens que não podem ser penhorados (exempt from levy). Entre eles, peças de vestuário (wearing apparel), livros escolares, provisão de gasolina, móveis, armas para uso pessoal, gado, aves domésticas*

*(esses seis itens no limite se US\$ 6.250,00), livros técnicos, instrumentos de trabalho (esses dois últimos itens no limite US\$ 3.125,00), salário de seguro-desemprego, correspondência não entregue pelo correio ao destinatário, rendimentos de aposentadoria pagos pelo exército, marinha, força-aérea, indenização por acidente de trabalho (workmen's compensation), valores determinados por decisão judicial para sustento de menor (judgmente for support of minor children), parcela de salários (em média equivalente ao valor permitido pela dedução mínima a que todo contribuinte do imposto de renda tem direito).<sup>15</sup>*

Também é salutar neste procedimento a inoponibilidade de sigilo bancário do executado à administração tributária, de maneira que ao receber a ordem de bloqueio emanada administrativamente a instituição financeira deve informar os valores titularizados pelo devedor e depositados junto a si, congelar a movimentação bancária e disponibilizar tal montante ao fisco em seguida.

Após a penhora (*levy*), ocorre o arresto do bem (*distrain*), que consiste no apossamento ou imissão na posse do bem por parte do fisco, de forma que a partir deste ato o executado se encontra privado da posse do bem penhorado.

Subsequentemente, é realizado o leilão do bem constritado (*sale of seized property*), com fixação do preço do bem determinada pelo secretário do tesouro, baseada no valor que melhor atenda ao credor fiscal promovedor da execução fiscal administrativa. A venda se dá pelo melhor preço ofertado, desde que superior ao valor mínimo de venda fixado, obtido em leilão público (*public action*) ou em alienação pública com lances fechados (*public sale under sealed bids*). O Valor arrecadado com a venda é destinado ao pagamento dos custos procedimentais e o remanescente encaminhado ao credor fazendário para a satisfação do direito creditório tributário.

<sup>15</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Execução fiscal administrativa nos EUA intimidada*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2010-mai-26/execucao-fiscal-administrativa-eua-intimida-sumaria>. Acesso em: 26/01/2017.

## **4 – PROJETO DE LEI SOBRE A EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA**

O projeto de lei mais atual que dispõe sobre a execução fiscal administrativa se encontra em tramitação na Câmara dos Deputados, registrado como Projeto de Lei n.º 5.080, de 2009.

O modelo de execução fiscal administrativa proposto traz a seguinte estruturação: (a) Inscrição em Dívida Ativa; (b) Investigação Patrimonial do Devedor), com a criação do Sistema Nacional de Informações Patrimoniais dos Contribuintes – SNIPC, administrado pelo Ministério da Fazenda; (c) procedimento de execução, cindido em duas fases: (c.1) fase preparatória extrajudicial: (c.1.1) notificação da inscrição, inclusive por meio eletrônico, no qual o devedor é instado a pagar, parcelar ou garantir o crédito; (c.1.2) momento para impugnação (sem efeito suspensivo), no qual o devedor poderá alegar pagamento, compensação, além de matérias de ordem pública, desde que não haja necessidade de dilação probatória; e (c.1.3) constrição preparatória: penhora e avaliação de bens, realizadas por agentes fazendários; (d) defesa do executado perante o Judiciário.

O devedor poderá impugnar os atos de execução praticados pela fazenda pública em até 15 dias a contar da sua ciência. Não será conferido a esta impugnação efeito suspensivo e também não haverá espaço para dilação probatória. Não se pode, neste momento, debater a liquidez ou a existência do crédito.

Por sua vez, os embargos à execução podem ser manejados em até 30 dias a contar da citação na ação de execução. Se forem intempestivos há uma presunção absoluta de veracidade da dívida ativa (salvo as exceções no texto legislativo). A Fazenda Pública disporá do prazo de 30 dias para impugnação e poderá requerer a suspensão deste



prazo para averiguação das alegações. Durante este período é possível a emissão da Certidão Positiva de Débito com Efeitos de Negativa.

A interposição de embargos não suspende o curso da execução, no entanto, o magistrado poderá fundamentadamente, a requerimento da embargante, suspender os atos de execução.

Eventuais ações autônomas interpostas pelo executado somente poderão suspender a exigibilidade da dívida mediante garantia em depósito de dinheiro, fiança bancária ou seguro-garantia.

Os juristas que são contrários à execução fiscal argumentam que esta forma de execução, ao ser deixada a cargo de agentes fiscais, seria inconstitucional por violar o devido processo legal, o direito de propriedade dos contribuintes e os princípios da inafastabilidade do controle judicial<sup>16</sup>.

*Data maxima venia*, tais alegações de inconstitucionalidades não se sustentam após exame mais detido e destituído de preconceitos.

A execução fiscal administrativa não representa afronta às garantias processuais que compõem a cláusula do devido processo legal, pois institui uma sequência pré-ordenada e lógica de atos processuais, viabilizando a ciência, participação e defesa do contribuinte devedor. Ademais convém lembrar que o inciso LIV, do art. 5.º, da Constituição Federal, ao proclamar que "*ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal*" impõe norma tanto para processos judiciais quanto para processos administrativos, porém não exige que atos restritivos de direitos necessariamente devem se dar somente perante o Poder Judiciário. Corroborando esta assertiva, tem-se o exemplo de leilões extrajudiciais realizados por instituições financeiras para a cobrança de dívidas garantidas por bens alienados fiduciariamente.

16 VELLOSO, Andrei Pitten. *Inconstitucionalidade da execução fiscal administrativa*. Disponível em: <http://www.cartafortense.com.br/conteudo/colunas/inconstitucionalidade-da-execucao-fiscal-administrativa/5102>. Acesso em: 27/01/2017.

Também não há qualquer lesão inconstitucional ao direito de propriedade do devedor executado, uma vez que a própria previsão de um procedimento destinado a expropriar os bens do indivíduo inadimplente se contrapõe à referida argumentação de inconstitucionalidade, já que é possibilitada ao executado a ampla defesa para demonstrar a inexistência da dívida tributária ou outro vício na imposição fiscal, descaracterizando qualquer alegação de confisco patrimonial por parte do Estado.

De outra feita, não há no citado projeto legislativo vedação de que o contribuinte recorra ao Poder Judiciário para se defender e assegurar seus direitos subjetivos em face do procedimento administrativo de execução fiscal, inexistindo, assim, afronta ao princípio constitucional da inafastabilidade da jurisdição (art. 5.º, XXXV). Propõe-se a inversão na dinâmica do processamento no que concerne à análise judicial da legalidade da execução fiscal e da defesa do devedor, de forma que a intervenção judicial seja *a posteriore* e condicionada ao requerimento do devedor.

Neste ponto, mesmo àqueles que criticam a execução fiscal administrativa tem dificuldades em demonstrar a incompatibilidade da mesma com a Constituição Federal como se constata, *ipsis litteris*:

Jamais se poderia, sem se ferir escancaradamente o texto constitucional, excluir da apreciação judicial qualquer questão relevante da execução, como a existência, certeza e liquidez do crédito, a regularidade do título, a penhorabilidade e a avaliação de bens.

[...]

Distinta é a questão de ser permitida a intervenção judicial tão-somente *a posteriori*, condicionada ao requerimento do devedor e restrita ao controle da legitimidade dos atos já praticados pela Administração. É esse justamente o cerne das propostas apresentadas: facultar à Administração a prática de todos (ou quase todos) os atos necessários à satisfação do seu direito, sem excluir,

contudo, a faculdade de o contribuinte recorrer ao Poder Judiciário, para comprovar a ocorrência de lesão à sua esfera jurídica. Pretende-se facultar ao Fisco lançar mão de todos os meios hábeis à realização do seu alegado direito, resguardando-se ao contribuinte tão-somente a garantia última, a possibilidade de recorrer ao Poder Judiciário para provar a ilegitimidade da pretensão administrativa ou da forma de realizá-la. Quanto a esse aspecto, não se encontra uma resposta conclusiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, cabendo à doutrina abordá-lo detida e criticamente, a fim de propiciar ao intérprete maior da Constituição subsídios para encontrar a resposta mais consentânea com o nosso Estado Democrático de Direito.<sup>17</sup>

Na realidade, não há na Constituição Federal qualquer óbice à realização de atos procedimentais de expropriação patrimonial pela própria Administração Tributária, sendo que a atribuição de tal competência ao Poder Judiciário decorre da tradição administrativista e processual vigente no Brasil, representando apenas o resultado da escolha política efetuada pelo legislador pátrio.

E o Direito brasileiro é repleto de exemplos nos quais a própria Administração tem a prerrogativa de auto-executar suas decisões que impliquem em restrições a direitos e valores dos indivíduos, até com reversão patrimonial ao Estado, como ocorre no procedimento administrativo de Desapropriação, sem que haja maiores questionamentos sobre a juridicidade de tais situações. Neste sentido, o Ministro Humberto Gomes de Barros, do Superior Tribunal de Justiça, ressalta a incongruência sistêmica do ordenamento jurídico brasileiro que admite o procedimento administrativo de desapropriação, mas reserva exclusivamente ao Poder Judiciário a execução fiscal<sup>18</sup>.

17 VELLOSO, Andrei Pitten. *Inconstitucionalidade da execução fiscal administrativa*. Disponível em: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/inconstitucionalidade-da-execucao-fiscal-administrativa/5102>. Acesso em: 27/01/2017.

18 BARROS, Humberto Gomes de. *Execução fiscal administrativa*. Revista CEJ, Brasília, Ano XI, n. 39, out./dez. 2007, p. 04.

Em sua essência, os atos realizados no processo de execução fiscal são atos materiais, destituídos de conteúdo decisório, logo, prescindem de atuação jurisdicional direta do Poder Judiciário.

De tal forma, a intervenção do Poder Judiciário reservada apenas aos atos decisórios e resolução de questões controversas que eventualmente surjam incidentalmente no procedimento, mais do que possível, é aconselhável, pois tem o efeito de desobstruir o Poder Judiciário de atividades meramente burocráticas e formalistas, possibilitando que este Poder canalize seus recursos e servidores para a efetiva resolução de conflito de interesses.

Neste sentido, como expôs o tributarista espanhol Fernando Sermano Antón, o modelo de cobrança judicial para execuções fiscais não se apresenta adequado em virtude das características inerentes à atividade judicial, normalmente mais lento, solene e preso a formalidades, além de que a função precípua do Poder Judiciário é a distribuição da justiça, com resolução de litígios para o fim de pacificação social, sendo o resultado econômico da execução uma preocupação de importância secundária para este Poder<sup>19</sup>.

A desjudicialização da execução fiscal constante do projeto de lei se apresenta como uma importante alternativa para o aprimoramento da cobrança de créditos tributários inadimplidos, não havendo impedimento jurídico-constitucional para sua institucionalização no Direito brasileiro.

No entanto, como se passa a argumentar, ao lado da aludida desjudicialização, o aumento da eficiência da execução fiscal exige a mudança do paradigma que norteia a condução desta espécie de procedimento.

19 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *A execução fiscal na Espanha*. Disponível em: <http://www.arnaldogodoy.adv.br/artigos/execucaofiscalespanha.htm>. Acesso em: 25/01/2017

## **5 – MUDANÇA DE PARADIGMA NO TRATAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL NO BRASIL**

O tratamento dispensado à cobrança coercitiva dos créditos tributário no Brasil pela Administração Tributária, pelo Poder Legislativo e pelo Poder Judiciário conformam a execução fiscal como um procedimento moroso, formalista e ineficiente quanto à prestação da tutela estatal que promete, qual seja, a satisfação do credor tributário.

Tal ineficiência sistêmica da execução fiscal é atribuível, sobretudo, ao paradigma sob o qual as instituições estatais acima citadas encaram o procedimento da execução fiscal.

Preliminarmente, mister se faz esclarecer o que se entende por *paradigma* para os fins ora propostos. A noção de paradigma comumente serve para diferenciar dois momentos ou dois níveis distintos de um certo processo de conhecimento, podendo ser identificado como um *referencial ou padrão de ideias ou dogmas vigentes em determinada época ou período de tempo demarcado na análise científica a qual esse paradigma serve*<sup>20</sup>.

Feito este esclarecimento propedêutico, cumpre retomar a observação do paradigma que norteia a execução fiscal atualmente.

Com efeito, da descrição da execução fiscal feita alhures, evidencia-se que que no Brasil a execução fiscal é entendida como um procedimento autoritário e invasivo do Estado sobre o contribuinte hipossuficiente, e por tal razão a preocupação primordial do Estado-legislador e do Estado-juiz é a garantia exacerbada dos direitos do devedor.

---

20 Segundo Vinícius Lott Thibau, paradigma consiste em “*uma teoria quem uma vez institucionalizada e enquanto vigente, apresenta-se como reguladora de outras teorias que lhe guardam correspondência e afinidade científica*” (THIBAU, Vinícius Lott. *Presunção e Prova no Direito Processual Democrático*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2011, p. 08)

Por sua vez, a Administração Tributária, ainda presa às amarras do *modelo administrativo burocrático*, preocupa-se muito mais com a observância de formalidades burocráticas na gestão e cobrança da dívida tributária do que com obtenção de resultados efetivos (o que seria próprio do moderno *modelo de administração gerencial*).

Defende-se neste ensaio que o aumento da efetividade da execução fiscal brasileira passa pela mudança substancial e corajosa do atual e esgotado paradigma de cobrança forçada dos créditos tributários para um novo paradigma, segundo o qual o procedimento da execução fiscal deve ter como preocupação principal a satisfação do crédito tributário inadimplido.

Juridicamente tal entendimento é embasado no princípio da eficiência, consagrado no *caput* do art. 37 da Constituição Federal, e que tem por conteúdo, dentre outros sentidos, o de possibilitar o juízo de economicidade nas atuações do Poder Público.

A partir desse normativo jurídico, admite-se a interpretação econômica do Direito, nos moldes propostos Richard Posner, segundo o qual a eficiência econômica consubstancia-se em um critério de racionalidade intrínseca aos institutos de Direito<sup>21</sup>.

De acordo com essa linha interpretativa aplicada às execuções

---

21 Paulo Caliendo explica o entendimento de Richard Posner acerca da interpretação econômica do Direito, *in verbis*: “A sua obra *Economic Analysis of Law*, publicada em 1973, representou um marco no movimento de estudos de análise econômica do Direito, por ser a primeira obra sistemática sobre todas as áreas do direito, envolvendo a análise de diversos institutos de direito norte-americano, do direito penal, administrativo, da família, comercial, constitucional e direito processual, sob a ótica da análise econômica do Direito. O autor demonstrou que todos os institutos de direito poderiam ser explicados por um critério de racionalidade intrínseca: a eficiência econômica. Diferentemente da teoria dominante nos meios acadêmicos norte-americanos, que buscavam, indutivamente, por meio de estudos de uma multivariada de casos, encontrar um critério comum e uma regra de racionalidade, *Posner* oferecia um método racional e dedutivo de análise pela compreensão das leis básicas de mercado e da formação de preços para explicar qualquer instituto jurídico, demonstrando a existência de uma racionalidade econômica aparentemente assistemática. Para o autor os juízes tinham como critério de decisão a melhor utilização dos recursos finitos disponíveis. [...] O pensamento de *Richard Posner* pretende ser uma continuidade e aprofundamento do *pragmatismo* norte-americano representado, especialmente, por *Benjamim Cardoso* e *Oliver Holmes*. [...]” (CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 47)

fiscais, a eficiência econômica pode ser utilizada como critério de aferição ou de medida para a determinação de satisfatividade dos resultados obtidos por meio das execuções fiscais, de forma que estas somente serão consideradas úteis ao fim a que se destinam caso apresentem graus de eficiência razoáveis.

Tal concepção jurídica-econômica das execuções fiscais tem por corolário permitir que a Administração Tributária exerça prévios juízos de economicidade, possibilitando a adoção de outros métodos de cobrança de tributos diversos da execução fiscal caso o gestor responsável pela cobrança tributária entenda que a relação custo-benefício seja economicamente prejudicial à Fazenda Pública seja pelos altos custos que serão gastos para recuperar créditos de menor valor, seja pela improvável irrecuperabilidade do crédito tributário inadimplido.

Em sua monografia intitulada *Um ensaio para a efetividade da execução fiscal*, Henrique Napoleão Alves defende que para que a execução fiscal seja considerada eficiente ou plenamente efetiva deve estar presente a eficiência no sentido pragmático ou utilitarista, de ser capaz de atingir os resultados econômicos almejados (arrecadação), assim como deve caracterizar a eficiência em seu sentido jurídico-estrutural, no sentido de propiciar o equilíbrio e a harmonia desse princípio jurídico com os demais princípios constitucionais da tributação (coexistência normativa dos princípios)<sup>22</sup>.

O mesmo autor ainda afirma que a efetiva eficiência da execução fiscal depende de a mesma atingir seus dois objetivos primordiais, quais sejam, a arrecadação de recursos para o Estado, e o reforço da eficácia das normas relativas aos deveres de pagamento das parcelas que compõem a dívida ativa. Explica Henrique Napoleão Alves, *ad litteram*:

22 ALVES, Henrique Napoleão. *Um ensaio para a efetividade da execução fiscal*. Rio de Janeiro: [s.n.], 2012, p. 14.

*O que quero dizer é que da efetividade da execução fiscal decorre, a um só tempo, o reforço de eficácia da norma que comanda o pagamento do débito executado, mas também o reforço de eficácia do ordenamento jurídico como um todo, porque um processo judicial nunca envolve apenas as partes; talvez seus efeitos jurídicos imediatos se limitem a elas, mas seus efeitos mediatos transcendem as partes para atingir toda a coletividade. E isso ocorre em pelo menos dois sentidos: primeiramente, porque não raro a execução fiscal cuida da cobrança de valores que irão compor o fundo público, com toda a sorte de consequências que isso traz; em segundo lugar, porque uma execução fiscal que não seja efetiva pode ser algo que estimula os potenciais destinatários das normas relativas ao dever de pagamento de disputa a simplesmente descumprirem essas normas, estrategicamente, por supor que dificilmente haverá algum mecanismo coercitivo capaz de obrigá-los a adimplir.<sup>23</sup>*

Portanto, para o fim de aprimorar os resultados das execuções fiscais em termos de recuperabilidade de créditos tributários inadimplidos há que necessariamente mudar a concepção da execução fiscal como um procedimento burocratizado, promovido pela Fazenda Pública perante o Poder Judiciário tão somente em razão de deveres formais decorrentes do princípio da indisponibilidade do interesse público, que interpretado de forma isolada, atualmente impõe a cobrança judicial de todo e qualquer crédito tributário inadimplido, mesmo que sua busca seja economicamente prejudicial ao erário.

O referencial dogmático ou paradigma que deve nortear a gestão da cobrança dos créditos tributários inadimplidos é a eficiência e conveniência econômica de tal cobrança, o que implica em possibilitar aos profissionais que atuam com a execução fiscal pautar seus decisões e comportamentos processuais na busca de resultados efetivos em termos de arrecadação de tributos.

Referido paradigma proposto deve ser observado tanto pelos agentes administrativos encarregados de promover a execução fiscal, quanto pelos legisladores e membros do Poder Judiciário, pelo que, o

23 ALVES, Henrique Napoleão. *Um ensaio para a efetividade da execução fiscal*. Rio de Janeiro: [s.n.]. 2012, p. 15.



aperfeiçoamento da cobrança de créditos tributários no Brasil depende da mudança cultural e conjunta de os atores envolvidos nessa atividade.

No que se refere aos agentes públicos responsáveis pela Administração Tributária, o paradigma da execução fiscal como instrumento de cobrança de tributos eficiente e conveniente economicamente possibilitará a adoção de meios indiretos de cobrança diversos da execução fiscal, tais como: a) restrições no *status* fiscal do contribuinte inadimplente que inviabilizem a expedição de certidão negativa de débitos fiscais ou certidão positiva com efeitos de negativa e, por consequência, inviabilizam contratações com o Poder Público; b) o protesto em cartório das certidões de dívida ativa; e c) a inclusão de débitos fiscais em cadastros particulares de restrição de crédito, como o SERASA e Serviço de Proteção ao Crédito-SPC.

O paradigma proposto também confere respaldo jurídico ao arquivamento ou não ajuizamento de execuções com baixa probabilidade de recuperação de crédito exequendo, permitindo que seus servidores concentrem seus esforços e energias naquelas cobranças com maiores expectativas de arrecadação.

Nesse sentido, no âmbito federal, a Portaria MF n.º 75/2012, por exemplo, dispõe que não haverá a inscrição na Dívida Ativa da União de débito de um mesmo devedor com a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 1.000,00; e não se fará o ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00; e caso já tenha ocorrido o ajuizamento antes da entrada em vigor do normativo, o Procurador da Fazenda Nacional requererá o arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções fiscais (arts. 1.º e 2.º).

Outro exemplo nesse mesmo diapasão, e novamente no âmbito federal, é a publicação da Portaria PGFN n.º 396/2016, que instituiu o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos – RDCC, consistente no

conjunto de medidas, administrativas ou judiciais, voltadas à otimização dos processos de trabalho relativos à cobrança da Dívida Ativa pela União, observados critérios de economicidade e racionalidade, visando outorgar maior eficiência à recuperação do crédito inscrito<sup>24</sup>.

Já no que concerne aos legisladores e membros do Poder Judiciário, tem-se que estes encaram o procedimento de execução fiscal sob a ótica dos devedores executados, tendo como preocupação primordial a defesa do contribuinte frente ao Estado, exacerbando as garantias materiais e processuais daquele no referido procedimento, caracterizando a aplicação deveras inadequada da ideologia jurídica garantista no âmbito processual e tributário do Direito brasileiro.

Com efeito, o *garantismo jurídico* consiste em ideologia conformadora de diversos ordenamentos jurídicos, teorizada a partir do *garantismo penal* dogmatizado pelo italiano Luigi Ferrajoli em sua obra *Diritto i Ragione* (1989), e que preceitua que o Direito deve ser pautado no princípio da legalidade, e todos os poderes do Estado devem se colocar a serviço da garantia dos Direitos fundamentais dos cidadãos, mediante a previsão constitucional de proibições de o Estado lesar os Direitos de liberdade dos indivíduos e oferecer prestações positivas referentes aos direitos sociais, como expõe Adriano de Bortoli:

Ferrajoli usa o segundo modelo como sendo o que caracteriza o “Estado de Direito Garantista”, designando não somente um “Estado legal” ou “regulado pela lei”, mas um modelo nascido das modernas Constituições e caracterizado: a) no plano formal, pelo princípio da legalidade, em virtude do qual todo poder público - legislativo, judicial e administrativo - está subordinado a leis gerais e abstratas, que disciplinam suas formas de exercício e cuja observância se acha submetida a controle de legitimidade por parte de juízes autônomos do mesmo e

<sup>24</sup><http://www.pgfn.fazenda.gov.br/arquivos-de-noticias/Portaria%20PGFN%20no%20396%20de%2020%20de%20abril%20de%202016.pdf>.

independentes; b) no plano substancial, pela funcionalização de todos os poderes do Estado a serviço da garantia dos Direitos fundamentais dos cidadãos, mediante a incorporação limitativa em sua Constituição dos deveres públicos correspondentes, quer dizer, das proibições de lesar os Direitos de liberdade e das obrigações de dar satisfação aos Direitos sociais, assim como dos correlativos poderes dos cidadãos de ativar a tutela judicial.<sup>25</sup>

Estudando a legislação brasileira que trata da execução fiscal, e, especialmente, comparando-a com o Direito estrangeiro, vislumbra-se um acentuado grau garantista ou protecionista ao executado, como se pode constatar, por exemplo, no rol de impenhorabilidades patrimoniais previsto no art. 833 do Código de Processo Civil em conjunto com a Lei n.º 8.009/90.

Referida proteção conferida ao executado não encontra correspondência nos demais ordenamentos jurídicos analisados, sendo emblemática a impossibilidade absoluta de penhorar qualquer parcela salarial do devedor tributário.

Tal abrangência de garantismo da legislação ao executado não tem qualquer justificativa razoável ou proporcional, extrapolando a garantia do mínimo existencial, já que mesmo que o devedor residir em uma mansão, constante de matrícula única, a lei lhe assegura a impenhorabilidade do imóvel se for caracterizado como bem de família. Assim também ocorre se o devedor for empregado, mesmo que sua remuneração seja extremamente elevada, estando imunizado de qualquer constrição sobre seu salário.

Essas situações demonstram que a preocupação do Poder Legislativo no que se refere à execução fiscal centra-se na proteção do devedor frente ao Estado.

25 BORTOLI, Adriano de. *Garantismo jurídico, estado constitucional de direito e Administração pública*. Disponível em: <http://virtual.cesusc.edu.br/portal/externo/revistas/index.php/cadernos/article/view/31>, p. 5992. Acesso em 27/01/2017.

Como defendido alhures, a efetividade da cobrança de créditos tributário depende da mudança paradigmática do Poder Legislativo, passando este a vislumbrar a execução fiscal como instrumento de cobrança de tributos eficiente e conveniente economicamente, para a partir deste ponto editar leis que restrinjam as hipóteses de impenhorabilidade, conferindo tratamento mais severo ao devedor tributário. Não se está a defender a supressão dos direitos e garantias do devedor executado, mas tão somente a conformação legislativa destas de maneira que se garanta o mínimo existencial e a dignidade do executado, porém sem o sacrifício da satisfação do crédito tributário.

Nesta mesma esteira, a aprovação do projeto de lei que institui a execução fiscal administrativa também contribuiria para o aprimoramento da cobrança da dívida pública, pois transformaria o procedimento em administrativo, diminuindo a morosidade e o formalismo próprios do Poder Judiciário.

Em relação aos membros do Poder Judiciário se verifica a mesma postura garantista em favor dos devedores nas execuções fiscais, sendo que muitas das interpretações judiciais que os Tribunais realizam acabam também por inviabilizar a efetividade da execução fiscal para fins de arrecadação.

Como exemplo salutar, cabe menção ao contido no enunciado de Súmula Vinculante n.º 25, do Supremo Tribunal Federal, que declarou inconstitucional a prisão civil do depositário infiel, em oposição frontal à expressa ressalva constitucional que a admite (art. 5.º, LXVII), provocando na prática o esvaziamento da penhora, já que o depositário não se sente compelido a cumprir com o encargo processual.

Semelhante efeito se dá em relação aos requisitos para responsabilização pessoal de sócios administradores e gerentes pelas dívidas tributárias da pessoa jurídica, as quais nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional, deveriam responder solidariamente com

esta pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. No entanto, extrapolando as possibilidades semânticas do dispositivo legal citado, o Superior Tribunal de Justiça consolidou sua jurisprudência sobre o assunto afastando o entendimento de que o não recolhimento de tributos viola o estatuto ou contrato social e a lei tributária, afastando qualquer responsabilização do administrador por esse único fundamento. Ademais, o citado tribunal formulou definição própria do que se entende por ilegalidade tributária, passando a exigir o preenchimento de requisitos não previstos em dispositivos legais.

Outro exemplo de comportamentos judiciais nefastos à efetividade da execução fiscal ocorre no caso da condescendência dos magistrados com o abuso de direito de defesa dos executados que, quando devidamente assistidos por advogados, muitas vezes fazem uso de instrumentos processuais e alegações meramente protelatórias, atrasando a tramitação procedimental da execução fiscal, tais como a utilização das chamadas exceções ou objeções de pré-executividade, ou a interposição de embargos à execução fiscal fundamentados exclusivamente em questões de direito já pacificadas em sentido contrário aos interesses do devedor. Com a justificativa dos magistrados de que deve ser conferida a ampla e irrestrita defesa ao executado, este tende a abusar de seu direito de defesa, dilatando a duração do processo executivo irrazoavelmente, e acarretando o esvaziamento patrimonial do devedor, seja por alienações fraudulentas seja por preterição da garantia do crédito tributário frente a outros credores, titulares de créditos com preferência sobre o tributário.

Tal qual defendido em relação aos legisladores, deve haver o apelo aos magistrados para a adoção de um novo paradigma para o tratamento da execução fiscal, passando a entendê-la como instrumento de cobrança de tributos eficiente e conveniente economicamente.

E a partir da adoção desse novo paradigma, haver a formação de nova jurisprudência menos garantista, apresentando-se mais equilibrada entre os interesses do executado em ter preservada sua dignidade, e a eficiência ou efetividade da execução fiscal em satisfazer o crédito tributário que constitui seu objeto.

## **CONCLUSÕES**

A crise que atinge o modelo brasileiro de cobrança coercitiva de créditos tributários é evidenciada na ineficiência ou inefetividade da arrecadação de recursos por meio da execução fiscal processada perante o Poder Judiciário, o que faz premente a necessidade de conceber alternativas e mudanças para aprimorar referida cobrança.

A partir do exame detido de modelo pátrio e comparando-o com modelos de cobrança implementados no Direito alienígena (os quais, optando politicamente por conferir à própria Administração Tributária o processamento da execução fiscal, apresentam índices de recuperabilidade ou efetividade de cobrança de créditos tributários muito superiores aos constatados no Brasil), o Poder Executivo federal propôs, por meio de projeto de lei que encontra-se em tramitação no Congresso Nacional, a implementação do modelo de execução fiscal administrativa, pelo qual atribui-se a competência para a realização dos atos matérias de expropriação aos agentes fazendários, resguardando à apreciação do Poder Judiciário apenas a resolução de eventuais conflitos de interesses resistidos que surjam no decorrer do procedimento entre a Administração Tributária e o contribuinte executado.

Em que pese, a proposta de desjudicialização da execução fiscal ser alvo de críticas por parte da comunidade jurídica pátria, não há nenhuma incompatibilidade jurídica entre o modelo de execução fiscal

administrativa e a Constituição Federal brasileira de 1988, de forma que tal proposta se mostra válida e conveniente na busca pelo aperfeiçoamento da cobrança de créditos tributários no Brasil.

No entanto, defende-se no presente articulado que apenas esta proposta é insuficiente para a obtenção da almejada eficiência da execução fiscal, uma vez que a mera transferência do ambiente estatal na qual a cobrança coercitiva é processada (do Poder Judiciário para a Administração Tributária) proporcionaria benefícios apenas no tocante a um relativo ganho de celeridade.

Entende-se que o aumento da efetividade da execução fiscal brasileira depende da mudança substancial e corajosa do atual paradigma de cobrança forçada dos créditos tributários para um novo paradigma, segundo o qual o procedimento da execução fiscal deve ter como preocupação principal a satisfação do crédito tributário inadimplido, o que é embasado no princípio constitucional da eficiência, consagrado no art. 37 da Constituição Federal, e na interpretação econômica do Direito.

Referida conclusão ainda está embasada, no plano empírico, nas experiências verificadas no Direito comparado, em especial, no modelo de execução fiscal dos Estado Unidos, no qual vigora o pragmatismo e efficientismo econômico na aferição dos resultados obtidos pelo instrumento jurídico de cobrança de tributos, além daquela sociedade prestigiar a ideia de *voluntary compliance* no que tange ao cumprimento das obrigações fiscais pelos indivíduos (contribuição voluntária para a manutenção da coisa pública).

E para haver efetiva alteração do *status quo* o paradigma proposto deve ser vivenciado e praticado tanto pelos agentes administrativos encarregados de promover a execução fiscal, quanto pelos legisladores e membros do Poder Judiciário, pelo que, o aperfeiçoamento da cobrança de créditos tributários no Brasil depende da mudança cultural e conjunta dos atores envolvidos nesta atividade, sobretudo dos dois últimos, com

a revisão da produção legislativa e jurisprudencial, a fim de se corrigir exageros de natureza garantista por parte do Poder Legislativo e do Poder Judiciário.

## REFERÊNCIAS

ALVES, Henrique Napoleão. *Um ensaio para a efetividade da execução fiscal*. Rio de Janeiro: [s.n.]. 2012.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009;

CAMPELLO, André Emmanuel Batista Barreto; FERNANDES, Helga Letícia da Silva. *Execução fiscal: o colapso de um sistema*. Disponível em: file:///C:/Users/22056487802/Downloads/execucao\_fiscal-\_o\_colapso\_de\_um\_sistema%20(2).pdf. Acesso em: 27/01/2017.

BARROS, Humberto Gomes de. *Execução fiscal administrativa*. *Revista CEJ*, Brasília, Ano XI, n. 39, p. 4-9, out./dez. 2007.

BORTOLI, Adriano de. *Garantismo jurídico, estado constitucional de direito e Administração pública*. Disponível em: <http://virtual.cesusc.edu.br/portal/externo/revistas/index.php/cadernos/article/view/31> Acesso em 27/01/2017.

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

\_\_\_\_\_. *A execução fiscal na Espanha*. Disponível em: <http://www.arnaldogodoy.adv.br/artigos/execucaofiscalespanha.htm>. Acesso em: 25/01/2017.



\_\_\_\_\_. *Execução fiscal administrativa nos EUA intimidada*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2010-mai-26/execucao-fiscal-administrativa-eua-intimida-sumaria>. Acesso em: 26/01/2017.

\_\_\_\_\_. *O modelo de execução fiscal português*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2010-jul-07/modelo-execucao-fiscal-portugues-prioritariamente-administrativo>. Acesso em: 24/01/2017.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *O Novo Processo Civil*. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira. *Execução fiscal: eficiência e experiência comparada*. Disponível em: [http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema20/2016\\_12023\\_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada\\_jules-michelet](http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet). Acesso em: 26/01/2017.

SIQUEIRA, Édison Freitas de. *Comentários sobre os Anteprojetos que Instituem as Leis da Execução Administrativa e Transação Tributária*. Porto Alegre: Instituto de Estudos dos Direitos do Contribuinte, 2007.

THIBAU, Vinícius Lott. *Presunção e Prova no Direito Processual Democrático*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. “Eficiência (Princípio da -) (no Direito Financeiro)”. In: TORRES, Ricardo Lobo; KATAOKA, Eduardo Takemi; GALDINO, Flavio (orgs.). *Dicionário de Princípios Jurídicos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. 3 vol. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2005.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Inconstitucionalidade da execução fiscal administrativa*. Disponível em: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/inconstitucionalidade-da-execucao-fiscal-administrativa/5102>. Acesso em: 27/01/2017.

3º Colocado

# **SISTEMAS DE COBRANÇA EXECUTIVA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO COMPARADO: EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA COMO MODELO MODERNO DE COBRANÇA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DE MASSAS**

**João Aurino de Melo Filho**

## **RESUMO**

O presente estudo tem por objeto os sistemas de cobrança executiva da obrigação tributária no Direito Comparado. Justifica-se pela busca do cânone moderno do processo de execução fiscal tributária e pela análise da adequação, ou não, do processo de cobrança brasileiro a tal cânone. O objetivo do trabalho é, em primeiro lugar, a partir da análise dos sistemas de cobrança uruguaio, paraguaio, português, norte-americano, francês, alemão, chileno, angolano e argentino, além da classificação do brasileiro, fixar as bases da execução fiscal no Direito

Comparado. Demonstraremos como os sistemas jurídicos alienígenas adotaram modelos judiciais, administrativos ou sincréticos para cobrança da obrigação tributária, pontuando qual deles acabou se tornando predominante. Delineado o modelo de cobrança usual no Direito Comparado, abordaremos seu fundamento jurídico, questionando a eventual existência desse fundamento no ordenamento jurídico brasileiro. Posteriormente, analisaremos a pertinência do modelo que se tornou usual no Direito Comparado, discutindo, especificamente, eventuais benefícios da adoção desse modelo pelo nosso ordenamento jurídico. A realização do trabalho seguirá o método comparativo, próprio do Direito Comparado, baseado em conceitos funcionais. A funcionalidade será utilizada, nos tópicos iniciais, em uma abordagem descritiva; e, nos tópicos finais, em uma abordagem prescritiva.

## **SUMÁRIO**

INTRODUÇÃO; 1. Sistemas de cobrança executiva da obrigação tributária no Direito Comparado: judiciais, administrativos e sincréticos; 1.1. Sistemas judiciais de cobrança da obrigação tributária (execução fiscal judicial); 1.1.1. Uruguai; 1.1.2. Paraguai; 1.2. Sistemas administrativos de cobrança da obrigação tributária (execução fiscal administrativa); 1.2.1. Portugal; 1.2.2. Estados Unidos; 1.2.3. França; 1.2.4. Alemanha; 1.3. Sistemas sincréticos de cobrança da obrigação tributária; 1.3.1. Sistemas sincréticos com predomínio da instância administrativa (sistemas de execução fiscal administrativa com momentos processuais excepcionais na seara judicial); 1.3.1.1. Chile; 1.3.1.2. Angola; 1.3.2. Sistemas sincréticos com predomínio da instância judicial (sistemas de execução fiscal judicial com momentos processuais excepcionais na seara administrativa); 1.3.2.1. Argentina; 1.3.2.2. Sistema do Projeto de Lei nº 5.080/2009; 2. Paradigma normativo moderno de cobrança da

obrigação tributária no Direito Comparado: atos de execução praticados (integral ou amplamente) pelo Estado-Administração; 3. Fundamento jurídico da execução fiscal administrativa; 4. Pertinência (oportunidade e conveniência) da execução fiscal administrativa; 4.1. Superioridade teleológica da execução fiscal administrativa; 4.2 Liberação do Estado-Juiz da atividade de controle prévio de todos os atos de cobrança da obrigação tributária e da realização efetiva de tais atos; CONCLUSÃO.

## INTRODUÇÃO

Na apresentação do Código das Execuções Fiscais de Angola, chama-nos atenção uma assertiva simples, mas muitas vezes esquecida: *“A efectividade de qualquer sistema tributário depende da garantia do cumprimento das suas normas, designadamente das que impõem aos contribuintes a obrigação de pagamento pontual dos impostos criados nos termos da lei”*.

A lição petrificada no Código angolano, exigência de um sistema efetivo para cobrança da obrigação tributária, deve ser referência constante para o legislador, pois a efetividade de todo o Direito Tributário está ancorada na do respectivo sistema de cobrança forçada. Essa exigência de efetividade na cobrança da obrigação tributária encontra, todavia, severas dificuldades de concretização, pois os problemas de satisfação dos processos de execução em geral (posto que a execução material do direito não depende, apenas, da emanação da vontade estatal, dependendo também de circunstâncias concretas, notadamente, a existência de patrimônio conhecido e penhorável do devedor) são maximizados na seara fiscal, principalmente, no âmbito de uma Administração Tributária de massas, onde o volume de obrigações tributárias a cobrar e de devedores a ser cobrados é imenso e crescente.

A busca de um sistema efetivo de cobrança tributária é, portanto, um objetivo laborioso, que, no entanto, precisa ser concretizado, razão pela qual os diversos ordenamentos jurídicos positivos têm trabalhado para contornar as dificuldades e aperfeiçoar o processo tributário de execução.

Delineado esse sintético panorama, nosso objetivo, neste trabalho, é observar como os sistemas jurídicos alienígenas têm se comportado diante do imperativo de eficiência exigido pelo sistema tributário. Buscaremos, pois, descobrir os modelos de cobrança empregados no Direito Comparado para imposição de efetividade ao sistema de execução fiscal, a despeito das dificuldades ordinárias. Para tanto, iremos, inicialmente, assinalar os principais sistemas de execução fiscal no Direito Comparado, registrando, ao final, o que aparece como dominante nos sistemas jurídicos ocidentais. Depois, fixado o sistema de cobrança que, aqui, chamaremos de moderno (por ser mostrar, em tese, o mais adequado para tratamento das lides tributárias de massa, tendo alcançado, por isso, posição prioritária nos ordenamentos jurídicos estrangeiros), analisaremos seu fundamento jurídico e sua pertinência; assinalando, especificamente, a verificação, ou não, de tais elementos no sistema normativo brasileiro.

O presente trabalho já se justificaria pela busca do cânone moderno do processo de execução fiscal tributária, sendo indene de dúvidas a utilidade de uma pesquisa que tem o objetivo de fixar o modelo de cobrança tributária predominante no Direito Comparado. Fixado o paradigma moderno, poder-se-á analisar a correspondência, com ele, de qualquer sistema positivo concreto. A justificativa de nossa pesquisa vai, contudo, além, porque, além de fixar o cânone normativo, buscaremos analisar o enquadramento do sistema jurídico brasileiro a ele; e, não havendo tal correspondência, analisar a possibilidade jurídica e mesmo a pertinência de eventual aproximação do nosso sistema jurídico ao referencial moderno do Direito Comparado.

No desenvolvimento do trabalho, utilizaremos o método comparativo, próprio do Direito Comparado. Dado o objetivo do nosso trabalho, analisar e comparar sistemas jurídicos de países diferentes para buscar problemas comuns e soluções potenciais, o método comparativo terá por base conceitos funcionais, que buscam a “*função’ da norma, de modo que a pesquisa comparativa se baseia nos problemas sociais e econômicos para os quais tal norma se dirige, ou nas causas do fenômeno*”.<sup>1</sup> A funcionalidade nos tópicos iniciais, onde abordaremos os modelos de execução fiscal de outros países, terá uma perspectiva descritiva, visando à formação de “*um quadro para comparação de soluções para problemas comuns*”; nos tópicos finais, de posse do quadro comparativo inicial, a funcionalidade será utilizada em uma perspectiva prescritiva, “*orientada à formulação de políticas públicas, também chamado de aspecto de lege ferenda, que visa à reforma tributária pela importação ou transplante de regras, institutos ou recomendações de outros estados ou organismos internacionais*”.<sup>2</sup>

## **1. SISTEMAS DE COBRANÇA EXECUTIVA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO COMPARADO: JUDICIAIS, ADMINISTRATIVOS E SINCRÉTICOS**

Nada obstante eventual crítica ao conceito de lide, não se pode negar que, no panorama atual, um dos elementos centrais do referencial teórico de Carnelutti, a lide, ainda é elemento marcante na doutrina processual. E o conceito de lide, ainda referencial, abrange tanto o processo de conhecimento quanto o de execução, havendo lide no processo de declaração e no de execução de direitos.<sup>3</sup> Pode-se falar, pois,

1 ROSENBLATT, Paulo. O problema do (ou ausência de) método no uso do direito tributário comparado pelo STF. *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 222, março 2014. São Paulo: Dialética, 2014, p. 80-92, p. 84.

2 ROSENBLATT, Paulo. op. cit., p. 85.

3 FUX, Luiz. *O novo processo de execução (cumprimento de sentença e a execução extrajudicial)*. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 4.

em lide de pretensão discutida (ou contestada) e em lide de pretensão insatisfeita (processo de execução).

Na seara tributária, o próprio Carnelutti analisou a manifestação de uma lide peculiar, resultado do conflito envolvendo uma relação jurídica também peculiar, a tributária.<sup>4</sup> Ensina Carnelutti que, depois da atuação das normas do Direito Tributário formal,<sup>5</sup> formalizado o crédito tributário, o Estado terá uma pretensão, diante da qual podem ocorrer as seguintes situações: pretensão satisfeita, quando o contribuinte concorda com ela e recolhe o tributo devido; ou pretensão resistida, que se divide entre pretensão resistida contestada, quando contribuinte apresenta resistência à pretensão do Estado, impugnando, de alguma forma, a obrigação tributária, e pretensão resistida insatisfeita, quando o contribuinte, embora não a discuta, não satisfaz a obrigação.<sup>6</sup> Há, portanto, pretensão resistida (e, portanto, lide) tanto nos casos em que o contribuinte discuta a obrigação tributária (lide de pretensão contestada ou discutida) quanto naqueles em que, mesmo não existindo discussão, ele se negue a satisfazer o crédito tributário (lide de pretensão insatisfeita): *“a lide tributária [...] se manifesta através da contestação ou simplesmente pela desobediência, contra a pretensão do Estado em perceber o tributo”*<sup>7</sup>.

No presente trabalho, teremos como objeto principal a lide tributária de pretensão insatisfeita, que se manifesta no processo de execução fiscal. Tomando-se como referência essa lide tributária

4 Para Carnelutti, a lide no Direito Tributário decorre da natural resistência do cidadão em abrir mão dos seus bens para o Estado, que, por sua vez, exige que o cidadão entregue uma parcela dos seus bens para satisfação das necessidades públicas (CARNELUTTI, Francesco. *Introduzione allo studio del Diritto Procesuale Tributario*. In: *Rivista Di Diritto Procesuale Civile* nº 2. Padova: Cedam, 1932. Apud MARINS, James. **Princípios fundamentais do direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 41).

5 Na lição de Ataliba, o Direito Tributário material cria o direito que deve ser observado, enquanto o Direito Tributário formal regula os processos que devem ser observados para a aplicação das normas materiais (ATALIBA, Geraldo [Coord.]. **Elementos de direito tributário** [Notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo]. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 432).

6 CARNELUTTI, Francesco. op. cit., p. 44.

7 CARNELUTTI, Francesco. op. cit., p. 44.



de pretensão insatisfeita (execução fiscal), podemos observar que existem, no Direito Comparado, três sistemas processuais que regulam sua resolução: o sistema judicial, que impõe ao Estado-Juiz a responsabilidade principal pela prática dos atos processuais de execução da obrigação tributária (impondo-lhe a realização da citação do devedor, da penhora e venda de bens, etc.); o sistema administrativo, que impõe a prática dos atos processuais de execução da obrigação tributária ao próprio Estado-Administração; e os sistemas sincréticos, que dividem a prática material dos atos executivos entre Estado-Juiz e Estado-Administração, dividindo a tramitação do processo de execução entre as instâncias administrativa e judicial.

### **1.1. SISTEMAS JUDICIAIS DE COBRANÇA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA (EXECUÇÃO FISCAL JUDICIAL)**

No sistema judicial de cobrança executiva da obrigação tributária, cabe ao Estado-Juiz a prática dos atos materiais de execução de direitos. Não que isso faça do Estado-Juiz o autor do processo. O autor da execução fiscal, mesmo a judicial, é o Estado-Administração, a quem cabe realizar diligências prévias e, em tese, coordenar o processo de execução, selecionando a melhor forma de cobrança. Ocorre que, na prática, como é o Estado-Juiz quem analisa e defere, ou não, os pedidos do Estado-Administração, acaba cabendo a este último a função de simples orientador da atuação do Estado-Juiz, que é quem, efetivamente, escolhe a melhor forma de desenvolvimento do processo de execução fiscal e, ao final, executa os atos materiais de cobrança: é o juiz quem analisa a pertinência dos atos concretos de execução; e é o aparato judicial que cita, penhora, avalia e vende (ou, pelo menos, coordena a venda).

O sistema de execução fiscal judicial tem como principal vantagem a segurança concedida aos executados, ao exigir a análise de juridicidade de dois Poderes estatais, Estado-Administração e Estado-Juiz, antes

da prática dos atos de execução.<sup>8</sup> As desvantagens do sistema judicial derivam exatamente da exigência desse duplo controle, pois, ao se exigir a atuação de dois Poderes, Executivo e Judiciário, na análise prévia da juridicidade de cada um dos atos de execução (que são inúmeros), cria-se um sistema lento, caro e pouco eficiente.

O exemplo mais óbvio, para nós, de sistema judicial de cobrança da obrigação tributária, é o brasileiro.<sup>9</sup> Além do Brasil, cujo modelo, por ser o nosso, carece de maiores apontamentos, analisaremos, como sistemas judiciais de cobrança, os sistemas de execução fiscal do Uruguai e do Paraguai.

### **1.1.1. URUGUAI**

O legislador uruguaio, assim como o brasileiro, adotou o sistema de execução fiscal judicial, outorgando à Administração Tributária ação executiva para cobrança dos créditos tributários (e dos créditos fiscais como um todo), conforme determinação do artigo 91 do Código Tributário (*Decreto Ley* nº 14.306, de 29 de novembro de 1974).<sup>10</sup> No modelo uruguaio, o título executivo que reúna os requisitos formais do artigo 92 do Código Tributário servirá como documento hábil para ajuizamento da execução fiscal, que tramitará na seara judicial, cabendo ao Estado-Juiz a realização dos atos executórios:

8 Como o Estado-Administração é pautado pelo princípio da juridicidade, antes de pedir a realização de qualquer ato processual pelo Estado-Juiz, faz uma análise de juridicidade prévia – sem contar que analisa a juridicidade do próprio crédito em cobrança. O Estado-Juiz, antes de deferir e praticar o ato, também analisa sua juridicidade, além de sempre analisar os requisitos de juridicidade do título executivo. Tem-se, pois, um duplo controle de juridicidade, o que confere maior segurança para o contribuinte.

9 No Brasil, a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, selecionou a execução fiscal processada pelo Estado-Juiz como modelo de cobrança executiva da obrigação tributária (e também das obrigações não tributárias inscritas em dívida ativa).

10 "Artículo 91.- (Juicio ejecutivo).- La Administración tendrá acción ejecutiva para el cobro de los créditos fiscales que resulten a su favor según sus resoluciones firmes. A tal efecto, constituirán títulos ejecutivos los testimonios de las mismas y los documentos que de acuerdo con la legislación vigente tengan esa calidad siempre que correspondan a resoluciones firmes.

Son resoluciones firmes las consentidas expresa o tácitamente por el obligado y las definitivas a que se refieren los artículos 309 y 319 de la Constitución de la República.

[...]"

*[...] según nuestro ordenamiento jurídico el cobro de los créditos tributarios se deberá hacer ante los órganos del Poder Judicial. Quiere decir entonces que, a diferencia de otros ordenamientos, en nuestro país los actos administrativos carecen de ejecutoriedad, entendiéndose por tal la posibilidad de la Administración de ejecutar el acto por sí misma, sin necesidad de recurrir a un órgano ajeno a ella.<sup>11</sup>*

O *Código General del Proceso* (Ley nº 15.982, de 18 de outubro de 1988) trata da regulação concreta de execução fiscal, que, nos termos do artigo 362,<sup>12</sup> deverá seguir o mesmo procedimento dos processos de execução dos demais títulos extrajudiciais, previsto nos artigos 353 e seguintes – que regulam, na verdade, um processo monitório, não propriamente um processo de execução.<sup>13</sup> Não há, todavia, uma aproximação total entre o processo de execução fiscal e os processos de execução de título extrajudicial em geral, pois o próprio artigo 362, embora imponha o processo de execução do Código Geral de Processo, ressalva a aplicação das leis especiais tributárias. Em razão disso, além da formação do título (que, na seara tributária, obedece a um procedimento específico), a execução fiscal se diferencia, conforme artigo 91, pela forma de comunicação processual, pela delimitação específica dos meios de discussão judicial, que também se processam perante o Estado-Juiz, e pelas hipóteses peculiares de suspensão do processo executivo.

11 COBAS, Francisco; LENS, Hugo. **Las excepciones en el juicio ejecutivo fiscal, con especial énfasis en la inhabilidad de título**. Montevideo, 2015. Dissertação (Máster en Derecho y Técnica Tributaria) – Facultad de Derecho, Universidad de Montevideo, p. 80.

12 “Artículo 362

Proceso ejecutivo tributario.-

El proceso ejecutivo para el cobro de créditos tributarios se tramitará según lo dispuesto en los artículos precedentes, sin perjuicio de la aplicación de las leyes especiales en la materia.

Las remisiones de las leyes especiales tributarias al Código de Procedimiento Civil deben entenderse hechas a este Código y sus modificaciones.”

13 “El proceso monitorio es un proceso de conocimiento (no de ejecución) que se caracteriza por su estructura abreviada y por el hecho de que la sentencia sobre el fondo se dicta sin escuchar al demandado, pero la misma queda condicionada a que, una vez notificada, éste no la impugne mediante la interposición de excepciones (defensas)” (COBAS, Francisco; LENS, Hugo. op. cit. p. 48).

### 1.1.2. PARAGUAI

O tributarista paraguaio Carlos Mersan ensina que o legislador do seu país criou um processo especial para cobrança das obrigações tributárias, com normas especiais ditadas pelas exigências do Direito Tributário: *“En la legislación positiva se encuentran normas particulares que autorizan al Estado a hacer uso de un procedimiento más rápido y que no requiere todas las formalidades del procedimiento común”*<sup>14</sup>. Nada obstante a especialidade pontuada por Mersan, o processo de cobrança fiscal, no sistema paraguaio, em muito se aproxima do processo de execução comum, a começar pela escolha do modelo de execução fiscal judicial (*cobro ejecutivo de los créditos fiscales*). É o que se depreende do enunciado normativo do artigo 1º da Ley nº 398, de 8 de setembro de 1956:<sup>15</sup>

*Art. 1. - Establécese la vía ejecutiva para el cobro judicial de los créditos fiscales de plazo vencido, provenientes de tributos y tasas fiscales que gravan la importación y exportación de mercaderías, afianzadas en letras o en cualquier otro documento de créditos provenientes de operaciones o trámites aduaneros, constituyendo suficiente título de ejecución las respectivas letras o documentos de créditos.*

A Ley nº 125, de 18 de dezembro de 1991, que estabeleceu o novo regime tributário, manteve o processo de execução judicial, já previsto na Ley nº 398/56, dispondo, no artigo 229, caber à Administração Tributária, por meio da Advocacia do Tesouro, o ajuizamento da ação de execução fiscal judicial. A ação de execução deve estar embasada no certificado expedido pela Administração (título executivo extrajudicial), que deve respeitar os requisitos formais do artigo 230.

O efetivo processo executivo judicial deverá seguir, nos termos

14 MERSAN, Carlos A. **Derecho tributario**. Asunción: Litocolor, 1995, p. 78.

15 “El régimen municipal, em su ley orgánica prevé el cobro de los tributos (impuestos, tasas) y las multas por el régimen de la ejecución de sentencias judiciales. (Art. 146 y 147, Ley Orgánica Municipal 1.294/87)” (MERSAN, Carlos A. op. cit., p. 79).

Note-se que, embora no tocante aos municípios, a norma seja diversa, prevalece o mesmo sistema processual: a execução fiscal judicial.

do artigo 231, “*el procedimiento de ejecución de sentencias, conforme a lo establecido en el Código de Procedimientos Civiles y Comerciales*”. Poder-se-ia, dada a disposição do artigo 231, entender que a execução fiscal, no Paraguai, segue exatamente o mesmo rito do processo de execução comum. Contudo, conforme destacado no próprio artigo, existe um rol específico de exceções (ações de impugnação judicial) somente adequado à seara fiscal, o que acaba diferenciando o sistema processual fiscal do comum. E, além da distinção no tocante aos meios de discussão, há outras singularidades no processo de cobrança fiscal, como as decorrentes de eventual apresentação de garantia à obrigação tributária, como o determina, por exemplo, o artigo 290 do *Código Aduanero*.<sup>16</sup> Ao final, acabam existindo algumas distinções entre o procedimento fiscal e o comum, mas ambos se equiparam no tocante à natureza judicial.

## **1.2. SISTEMAS ADMINISTRATIVOS DE COBRANÇA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA (EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA)**

No sistema de execução fiscal administrativa, cabe ao próprio Estado-Administração a prática dos atos de execução da obrigação tributária. É a Fazenda Pública, por seus servidores, quem notifica o devedor para pagar e quem penhora e vende seus bens, não havendo nenhuma participação do Estado-Juiz na resolução da lide tributária de pretensão insatisfeita. Isso não quer dizer que a execução fiscal administrativa afaste o Estado-Juiz da lide tributária. O Estado-Juiz deixa de participar, apenas, da lide tributária de pretensão insatisfeita, mas continua sendo o principal responsável pela resolução das lides tributárias de pretensão discutida (pelo menos, nos países que adotam o sistema de jurisdição única). Há, pois, uma divisão da lide tributária:

<sup>16</sup> “Artículo 290.- Casos de garantía. A los efectos de asegurar el pago del tributo aduanero, la autoridad aduanera debe exigir la constitución de garantía, conforme a lo dispuesto en el Artículo 293 de esta Ley, en los siguientes casos, sin perjuicio de lo dispuesto en los convenios internacionales vigentes:”

havendo, apenas, a pretensão insatisfeita da Fazenda Pública, o processo tramitará exclusivamente na instância administrativa; havendo, por outro lado, qualquer espécie de pretensão discutida, ou seja, nos casos em que o contribuinte conteste a juridicidade da atuação da Administração Tributária, o correspondente litígio será analisado e resolvido, nos países de jurisdição una, pelo Estado-Juiz.

Nos países que adotam, além da execução fiscal administrativa, um sistema de jurisdição administrativa,<sup>17</sup> a execução fiscal promovida pela Administração segue modelo parecido com exposto, exceto por caber aos juízes administrativos, não ao Judiciário, a resolução das lides de pretensão discutida. A execução fiscal tramita, portanto, na seara da própria Administração Ativa,<sup>18</sup> enquanto as lides de pretensão discutida, regra geral, não são resolvidas pelos órgãos que promovem a execução fiscal, mas, sim, pelos órgãos imparciais da Administração Judicante.<sup>19</sup>

17 No sistema de jurisdição administrativa, além da jurisdição judicial, exercida pelo Estado-Juiz, também existem juízes administrativos, com competência restrita aos conflitos envolvendo a Administração, cujas decisões são, regra geral, irrecorríveis e fazem coisa julgada. Os juízes administrativos estão vinculados a um órgão específico que, mesmo não fazendo parte da estrutura do Judiciário, é cercado de garantias que asseguram sua independência e imparcialidade (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2014, p. 698).

18 Rubens Gomes de Souza ensina que a “Administração Ativa” realiza uma atividade essencialmente funcional de aplicação da lei ao caso concreto: “[...] não visa fazer justiça, nem declara direitos, senão apenas efetivar coativamente a realização de uma função administrativamente regrada ou discricionária, respectivamente nos termos ou nos limites previstos em lei”.

Já a “Administração Judicante” tem a função de solucionar as controvérsias surgidas em razão do questionamento dos administrados à atuação da Administração Ativa (SOUZA, Rubens Gomes de. Revisão judicial dos atos administrativos em matéria tributária por iniciativa da própria administração. **Revista de Direito Administrativo**, [S.l.], v. 29, p. 441-453, out. 2013. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/12496>>. Acesso em: 25 Ago. 2016, p. 445-446).

19 “A chamada execução fiscal administrativa, mesmo nos países que adotam o contencioso administrativo, não se processa nos tribunais administrativos, mas, sim, na própria Administração Tributária Ativa. Chamamos atenção, pois, para o fato de que não importa o sistema de jurisdição do país, una ou administrativa: na execução fiscal administrativa, os atos administrativos de execução não dependem nem são realizados por um órgão independente (juízes do Poder Judiciário ou juízes administrativos), mas, sim, pela própria Administração Fiscal. Esclarecemos isso para que não se repute inadequadas eventuais comparações do nosso sistema com países que adotam o contencioso administrativo. De fato, se, nestes países, a execução tramitasse perante o juiz administrativo, apenas se poderia falar em execução fiscal administrativa em um sentido amplo, posto que os atos seriam realizados por órgão jurisdicional independente, mesmo situado na esfera administrativa; mas, reiterese, não é isso o que ocorre: mesmo nos países que adotam o contencioso administrativo, a execução é promovida pelos órgãos da própria Administração Fazendária, não pelos tribunais administrativos. Os tribunais administrativos, nestes países, exercem uma função específica, cabendo-lhes a resolução da lide de pretensão discutida (decidindo controvérsias entre particulares e Administração acerca de

### 1.2.1. PORTUGAL

A Lei Geral Tributária portuguesa (Decreto-lei nº 398, de 17 de dezembro de 1998), no artigo 103-1, dispõe que: “*O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional*”. Apesar da menção do enunciado normativo à “natureza judicial” da execução fiscal, o que tem natureza judicial, na verdade, são os atos de impugnação à obrigação tributária (lides de pretensão discutida), que são processados e resolvidos na seara judicial. Os atos processuais relativos à lide de pretensão insatisfeita (processo de execução), considerados atos administrativos, são praticados pelo próprio Estado-Administração.<sup>20</sup>

O sistema português, portanto, como a maioria dos que adotam a execução fiscal administrativa, divide a lide fiscal entre duas instâncias: a lide de pretensão discutida cabe a terceiro imparcial (Judiciário); e a lide de pretensão insatisfeita é resolvida pelo próprio Estado Administração. E essa divisão fica bem esclarecida no artigo 103-2, que garante “*aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária, nos termos do número anterior*”.<sup>21</sup>

---

questões específicas de fato ou de direito), cabendo à Administração a execução material dos seus atos administrativos. Nos países de jurisdição una que adotam a execução fiscal administrativa, ocorre uma divisão parecida, cabendo, entretanto, ao Judiciário o papel que, nos países que adotam o contencioso administrativo, cabe aos tribunais administrativos” (MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do sistema de resolução de conflitos tributários: desjudicialização e democratização [execução fiscal administrativa, harmonização de instâncias, transação e arbitragem tributária] como fundamentos de um sistema racional [jurídico, lógico, eficiente e ético] de resolução de conflitos tributários**. Santo Ângelo, 2016. Dissertação [Mestrado] – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, p. 289-290).

20 “Por quanto vimos de dizer, muito embora a LGT, no seu art. 103º, disponha que o processo de execução tem natureza judicial, o certo é que estamos perante um processo que é judicial só em certos casos e, mesmo nesses casos, apenas em parte, já que um tal processo só será judicial se e na medida em que tenha de ser praticado algum dos mencionados actos de natureza judicial. Por isso, não admira que os processos de execução fiscal se possam iniciar e concluir nos órgãos da execução fiscal sem intervenção dos tribunais” (NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2015, p. 311).

21 O artigo 151 do Código de Procedimento Tributário e de Processo Tributário (Decreto-lei nº 433, de 26 de outubro de 1999) também pontua a competência restrita dos tribunais tributários, vinculada à lide de pretensão discutida:

“Artigo 151.º Competência dos tribunais tributários

Em síntese, o processo de execução fiscal em Portugal é promovido pelo serviço da Administração Tributária, cabendo ao Poder Judiciário especializado<sup>22</sup> atuar nos casos em que o contribuinte apresente alguma espécie de impugnação.

### 1.2.2. ESTADOS UNIDOS

Embora tenhamos inserido o sistema jurídico norte-americano entre aqueles adotantes do modelo de execução fiscal administrativa, é preciso esclarecer que, no ordenamento jurídico dos Estados Unidos, também há possibilidade de execução fiscal judicial. Ocorre que a execução fiscal judicial somente é utilizada em circunstâncias excepcionais, regra geral, para administrar conflitos de interesses entre o Fisco e outros credores, nos casos em que haja terceiros que também tenham direitos sobre os bens dos devedores, servindo a execução fiscal judicial para prevenir dúvidas.<sup>23</sup> Assim, embora existam dois modelos de execução fiscal, administrativa (*administrative collection procedure*) e judicial (*foreclosure action*), a excepcionalidade desta última, dependente de expressa autorização do Secretário de Tesouro,<sup>24</sup> justifica que compreendamos o modelo norte-americano como de execução fiscal administrativa – que é, de fato, o meio usual de cobrança executiva da obrigação tributária.

O procedimento da execução fiscal administrativa, na seara federal, é regulado pelo capítulo 64 (seções 6301 a 6344) do *Internal*

1 - Compete ao tribunal tributário de 1.<sup>a</sup> instância da área do domicílio ou sede do devedor, depois de ouvido o Ministério Público nos termos do presente Código, decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, e a reclamação dos actos praticados pelos órgãos da execução fiscal.”

22 “Os tribunais tributários portugueses são órgãos judiciais especializados em matéria tributária” (MARINS, James. **Princípios fundamentais do direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 450).

23 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Cortes Tributárias e Execução Fiscal nos Estados Unidos. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**, n. 5. Brasília: Consulex, 2003. p. 146-167, p. 158.

24 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no Direito Tributário Comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 131.



*Revenue Code* (IRC). O rito procedimental, conforme bem sintetiza Godoy, pode ser dividido em quatro etapas: pré-penhora (*lien*); penhora (*levy*); arresto (*distrain*); e alienação (*sale by auction*): “*Bem entendido, lien indica uma intenção de penhora por parte do fisco, um procedimento de pré-penhora, a levy é a penhora propriamente dita, que finaliza-se com o arresto (distrain) e com a venda do bem (sale)*”<sup>25</sup>. Todos os atos processuais da execução fiscal administrativa, da pré-penhora à alienação, são realizados pelo *Internal Revenue Service*, vinculado à Administração Tributária Ativa.

Arnaldo Godoy, ao analisar a execução fiscal administrativa norte-americana, em passagem que já se tornou célebre, registra que a necessidade de efetividade da cobrança executiva tributária é ponto consensual no meio político norte-americano, tema que democratas e republicanos concordam: o controle e a fiscalização dos gastos públicos, o comprometimento social e a objetividade da vida cotidiana não dão espaço para floreios retóricos.<sup>26</sup>

### **1.2.3. FRANÇA**

A França adota o sistema de jurisdição administrativa, havendo órgãos administrativos, distintos do Judiciário, mas com as mesmas garantias deste, com atribuição para análise das lides envolvendo o Estado-Administração. Na seara tributária, os órgãos vinculados à jurisdição administrativa são responsáveis pela análise das lides de pretensão discutida. As lides de pretensão insatisfeita, no entanto, não são processadas pelos órgãos da Administração Judicante (jurisdição administrativa), mas, sim, pela própria Administração Ativa, que pratica os processuais necessários à execução da obrigação tributária, e se

25 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Cortes tributárias e execução fiscal nos Estados Unidos. op. cit., p. 164.

26 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Cortes tributárias e execução fiscal nos Estados Unidos. op. cit., p. 157.

divide em três grandes setores: *Direction Générale des Douanes et Droits Indirects* (DGDDI), *Direction Générale des Impôts* (DGI) e *Direction Générale de la Comptabilité Publique* (DCP).<sup>27</sup>

O sistema de cobrança de tributos é regulado no Título IV (*Le recouvrement de l'impôt*) do *Livre des Procédures Fiscales*. Antes de ser iniciada a execução fiscal propriamente dita, o *Livre des Procédures Fiscales* exige uma série de avisos e notificações ao contribuinte (artigos 252 a 257), somente permitindo, depois das comunicações prévias, as medidas executivas propriamente ditas. As medidas executivas, regra geral, seguirão o mesmo procedimento previsto no processo de execução do Código Civil, nos termos do artigo 258: “*Sous réserve des dispositions de l'article L. 260, les poursuites prévues au 2 des articles L. 257-0 A et L. 257-0 B sont effectuées dans les formes prévues par le code de procédure civile pour le recouvrement des créances*”.

#### 1.2.4. ALEMANHA

O sistema alemão também divide o processamento da lide tributária entre as instâncias administrativa e judicial, cabendo à primeira o processamento da execução fiscal (lide de pretensão insatisfeita), enquanto as lides de pretensão discutida devem ser analisadas pelo Estado-Juiz,<sup>28</sup> havendo órgãos judiciais especializados no julgamento de questões administrativas.

27 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. op. cit., p. 137.

28 O tratamento da lide tributária no sistema alemão se caracteriza pela forte atuação da Administração Tributária, pois, além da responsabilidade pelo processamento da lide de pretensão insatisfeita, a Administração, nada obstante a atuação decisiva da jurisdição especializada, tem forte atuação na resolução de lides de pretensão discutida, servindo como filtro das demandas que chegam ao Judiciário.

Há, regra geral, antes do acesso ao Judiciário, necessidade de prévio requerimento administrativo (processo recursal extrajudicial), impugnação administrativa que é pressuposto do acesso ao tribunal de finanças (LANG, Joaquin; TIPKE, Klaus. **Direito tributário**. vol III. Tradução de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2014, p. 455-456).

A execução fiscal (execução em razão de créditos) é realizada pela própria Administração Tributária, nos termos do § 249 e seguintes do Código Tributário alemão (Abgabenordnung):

§ 249 Vollstreckungsbehörden

(1) Die Finanzbehörden können Verwaltungsakte, mit denen eine Geldleistung, eine sonstige Handlung, eine Duldung oder Unterlassung gefordert wird, im Verwaltungsweg vollstrecken. Dies gilt auch für Steueranmeldungen (§ 168). Vollstreckungsbehörden sind die Finanzämter und die Hauptzollämter sowie die Landesfinanzbehörden, denen durch eine Rechtsverordnung nach § 17 Absatz 2 Satz 3 Nummer 3 des Finanzverwaltungsgesetzes die landesweite Zuständigkeit für Kassengeschäfte und das Erhebungsverfahren einschließlich der Vollstreckung übertragen worden ist; § 328 Absatz 1 Satz 3 bleibt unberührt.

(2) Zur Vorbereitung der Vollstreckung können die Finanzbehörden die Vermögens- und Einkommensverhältnisse des Vollstreckungsschuldners ermitteln. Die Finanzbehörde darf ihr bekannte, nach § 30 geschützte Daten, die sie bei der Vollstreckung wegen Steuern und steuerlicher Nebenleistungen verwenden darf, auch bei der Vollstreckung wegen anderer Geldleistungen als Steuern und steuerlicher Nebenleistungen verwenden.

A execução fiscal é, pois, administrativa, sendo processada pelos próprios órgãos fiscais administrativos (secretarias de finanças e órgãos aduaneiros), não por órgãos judiciais independentes: “O próprio órgão fiscal pode executar os atos administrativos (= título) por ele criados (auto-execução)”<sup>29</sup>.

### **1.3. SISTEMAS SINCRÉTICOS DE COBRANÇA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Nos tópicos anteriores, analisamos como os ordenamentos jurídicos de países distintos desenvolveram, com base nas suas idiosincrasias políticas, sistemas judiciais e administrativos de cobrança fiscal. Nem todos os países do mundo, todavia, optaram por um modelo

<sup>29</sup> LANG, Joaquin; TIPKE, Klaus. *op. cit.*, p. 407.

exclusivo de cobrança fiscal, integralmente judicial ou integralmente administrativo.

Alguns países adotaram modelos que, aqui, denominaremos de sincréticos, porque combinam, no âmbito de um mesmo processo, atos de execução praticados pelo Estado-Administração e atos de execução (ou, pelo menos, atos de convalidação ou controle prévio) realizados pelo Estado-Juiz. Tem-se, portanto, um processo de execução que tramita, a depender do momento processual, pela instância administrativa e pela judicial.

### **1.3.1. SISTEMAS SINCRÉTICOS COM PREDOMÍNIO DA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA (SISTEMAS DE EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA COM MOMENTOS PROCESSUAIS EXCEPCIONAIS NA SEARA JUDICIAL)**

Nos sistemas sincréticos com predomínio da instância administrativa, a execução fiscal é atribuída, prioritariamente, à Administração Tributária, havendo, no entanto, atos pontuais outorgados ao Estado-Juiz, que os realiza diretamente ou autoriza sua realização pelo Estado-Administração.

No presente trabalho, classificaremos tais sistemas como sincréticos, por não existir uma seara exclusiva de tramitação da execução fiscal, mas, dado o predomínio da instância administrativa, nada obsta que sejam classificados como sistemas de execução fiscal administrativa com momentos processuais excepcionais na seara judicial.

#### **1.3.1.1. CHILE**

No sistema chileno, as lides de pretensão discutida são processadas no *Tribunal Tributario y Aduanero*, com possibilidade de recurso à Corte de Apelação (artigo 34 do Código Tributário). O

processo de execução fiscal (*cobro executivo de las obligaciones tributarias de dinero*), regulado no Código Tributário, é realizada na seara administrativa, cabendo o protagonismo ao Estado-Administração, que pratica quase todos os atos processuais executivos. O Estado-Juiz, no entanto, não foi completamente liberado do controle prévio da atuação do Estado-Administração, havendo alguns atos que precisam passar pelo seu controle prévio.

Nesse modelo sincrético, a execução fiscal possui uma fase puramente administrativa, conduzida por agentes fiscais (*Servicios de Tesourerías*), que iniciam a execução e determinam a penhora de bens (artigos 170-174). Depois, inicia-se uma segunda etapa, que é predominantemente administrativa, mas possui participação do Judiciário.

Na segunda etapa, a execução passa a ser processada pelos Procuradores Públicos (*abogados provinciales*).<sup>30</sup> Neste momento processual, caberá ao Procurador Público a realização, de ofício, de todos os atos executórios, com exceção da venda do bem, que o sistema chileno condiciona à prévia autorização do Estado-Juiz (artigo 184 do Código). É essa participação excepcional do Estado-Juiz no processamento da lide de pretensão insatisfeita, no momento da venda do bem, que justifica o enquadramento do sistema chileno como sincrético (administrativo com momentos judiciais).

### **1.3.1.2. ANGOLA**

A execução fiscal em Angola desenvolve-se quase inteiramente na seara administrativa, exceto por alguns atos processuais específicos que o sistema jurídico exige sejam praticados pelo Estado-Juiz.

O Código das Execuções Fiscais (Lei nº 20, de 22 de outubro de 2014), no artigo 2º, dispõe que processo é judicial, sem prejuízo

30 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no Direito Tributário Comparado**. op. cit., p. 61.

da competência da Administração Fiscal para realização dos “*actos materialmente administrativos*”. Trata-se de enunciado normativo semelhante ao português, mas do qual exsurgem normas distintas. Isso porque, diferentemente do sistema português, onde apenas os atos processuais no âmbito das lides de pretensão discutida são remetidos ao Judiciário; no sistema angolano, além deles, há atos do próprio processo de execução fiscal que devem contar com a participação do Estado-Juiz.

Na prática, conforme rol do artigo 9º do Código das Execuções Fiscais, a Administração Tributária ativa pratica quase todos os atos do processo de execução.<sup>31</sup> O Judiciário, contudo, não fica alheio à lide tributária de pretensão insatisfeita, cabendo-lhe a prática dos atos processuais previstos no artigo 97:

*Artigo 97.º (Competência para a Penhora e Notificação da Diligência)*

*1. Compete ao Tribunal proceder à penhora:*

- a)- Do bem imóvel quando constitua a habitação principal do executado;*
- b)- De bens móveis localizados na habitação do executado, quando seja previsível ou se mostre necessário o acesso ao seu domicílio, contra a sua vontade;*
- c)- De estabelecimento comercial ou industrial;*
- d)- De concessão mineira.*

Regra geral, portanto, os atos do processo de execução são realizados pela Administração, inclusive, a penhora (artigo 97-2),

<sup>31</sup> “Cabe ao órgão administrativo:

- a)- A instauração do processo de execução fiscal, com base no título executivo;
- b)- A autorização do pagamento a prestações, nos casos previstos no presente Código;
- c)- A decisão sobre os embargos, quando deduzidos por requerimento;
- d)- A penhora, quando não deva ser ordenada pelo Tribunal;
- e)- A aplicação dos valores penhorados ou do produto da venda dos bens penhorados no pagamento da dívida exequenda e acréscimos legais;
- f)- A decisão de proceder à efectiva entrega dos bens penhorados ao depositário e, dos vendidos, ao adquirente, ainda que, em qualquer dos casos, seja necessário requisitar a força policial pública e proceder a arrombamento de portas e substituição de fechaduras;
- g)- A liquidação dos juros de mora vencidos no período do processo;
- h)- A elaboração da conta de custas relativas aos actos praticados pelo órgão administrativo de execução fiscal;
- i)- A declaração da extinção do processo de execução fiscal;
- j)- As citações, notificações e publicações obrigatórias.”

mas alguns atos específicos, caso da penhora sobre bens de maior proteção social (como, por exemplo, o bem imóvel que constitua habitação principal do executado), devem ser autorizados pelo Estado-Juiz. Registre-se, em todo caso, que a participação do Estado-Juiz se limita à autorização da penhora, não a sua realização: mesmo quando determinada pelo Estado-Juiz, a penhora não será realizada pelo aparato judicial, cabendo sua efetivação concreta à Administração Tributária (artigo 97-4).<sup>32</sup>

### **1.3.2. SISTEMAS SINCRÉTICOS COM PREDOMÍNIO DA INSTÂNCIA JUDICIAL (SISTEMAS DE EXECUÇÃO FISCAL JUDICIAL COM MOMENTOS PROCESSUAIS EXCEPCIONAIS NA SEARA ADMINISTRATIVA)**

Nos sistemas sincréticos com predomínio da instância judicial, embora haja atos processuais praticados tanto na seara administrativa quanto na judicial, o protagonismo no processamento da execução fiscal cabe ao Estado-Juiz, outorgando-se ao Estado-Administração a prática pontual de atos processuais/materiais específicos.

Na seara terminológica, vale, aqui, a mesma ponderação lançada em tópico anterior: classificamos esses sistemas como sincréticos, mas nada impede que sejam classificados como sistemas de execução fiscal judicial com momentos processuais excepcionais na seara administrativa.

#### **1.3.2.1. ARGENTINA**

O legislador argentino criou um sistema amplamente administrativo de execução, conforme artigo 92 da *Ley de Procedimiento Tributario*, que

<sup>32</sup> “4. Para efeitos do cumprimento do despacho de penhora, o Tribunal ou o órgão administrativo de execução fiscal passa mandado de penhora, que deve ser cumprido pelo funcionário do órgão administrativo de execução fiscal no prazo de 15 (quinze) dias, se não tiver sido fixado outro.”

impôs o processamento da execução fiscal à *Administracion Federal de Ingresos Publicos*, órgão da Administração Tributária.

*ARTICULO 92. El cobro judicial de los tributos, pagos a cuenta, anticipos, accesorios, actualizaciones, multas ejecutoriadas, intereses u otras cargas cuya aplicación, fiscalización o percepción esté a cargo de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, se hará por la vía de la ejecución fiscal establecida en la presente ley, sirviendo de suficiente título a tal efecto la boleta de deuda expedida por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS.*

O sistema de cobrança prioritariamente administrativo regulado no artigo 92 da *Ley de Procedimiento Tributario* foi, contudo, limitado depois que Corte Suprema de Justiça, em decisão exarada em 15 de junho de 2010, julgou inconstitucional o poder conferido à Administração Ativa para decretar unilateralmente medidas de constrição patrimonial (“*AFIP c/ Intercorp SRL. s/ Ejecución fiscal*”). O Tribunal entendeu que o poder conferido pela lei à Administração ofenderia, entre outras normas constitucionais, o artigo 17 da Constituição argentina, que condiciona a perda da propriedade à “*sentencia fundada en ley*”,<sup>33</sup> e o artigo 109, que veda ao Executivo o exercício de funções judiciais.<sup>34</sup>

Com a declaração de inconstitucionalidade dos atos administrativos de constrição patrimonial autorizados pelo artigo 92 da *Ley de Procedimiento Tributario*, a *Administracion Federal de Ingresos Publicos* alterou sua atuação no processamento concreto da execução fiscal. A partir de então, os atos constritivos, inclusive, a penhora, até então realizados pela Administração, retornaram ao âmbito de decisão do Poder Judiciário. A execução fiscal, contudo, não se tornou

33 “Art. 17.- La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4º. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie.”

34 “Art. 109.- En ningún caso el presidente de la Nación puede ejercer funciones judiciales, arrogarse el conocimiento de causas pendientes o restablecer las fenecidas.”



exclusivamente judicial: mesmo retirando-se da esfera administrativa a prática de atos constrictivos, restaram mantidas as demais normas do artigo 92 que impõem a atuação processual da Administração Tributária, a qual permanece responsável, por exemplo, pela notificação do devedor acerca do início do processo de execução. De qualquer modo, depois da decisão da Suprema Corte, ampliada a atuação do Estado-Juiz, agora responsável pela penhora, a Argentina passou a ter um sistema de execução fiscal judicial com momentos administrativos.

### **1.3.2.2. SISTEMA DO PROJETO DE LEI Nº 5.080/2009**

O Projeto de Lei nº 5.080/2009 possui um longo período de tramitação e já foi alvo de intensas discussões legislativas e doutrinárias, havendo um número relevante de estudos acerca dele, algo que chama atenção para um documento ainda em fase pré-legislativa. Nas discussões envolvendo o PL nº 5.080/2009, não raras vezes, tratava-se do modelo de cobrança executiva por ele regulado denominando-o de “execução fiscal administrativa”. Não é, porém, o caso. É certo que o modelo de execução fiscal inserido no PL nº 5.080/2009 romperia o modelo de execução fiscal exclusivamente judicial hoje vigente, mas não seria adotado, no seu lugar, um modelo de execução fiscal administrativa, e nem mesmo um de execução fiscal administrativa com momentos processuais excepcionais na seara judicial.

O modelo tratado no citado PL mantém no âmbito judicial o processamento da execução fiscal, mas autoriza, antes do seu ajuizamento, que o Estado-Administração notifique o devedor, impondo-lhe um prazo para pagamento do débito, sob pena de realização de uma constrição preparatória em sede administrativa, uma espécie de “pré-penhora” antes do ajuizamento da execução fiscal. Depois da notificação, localizados bens penhoráveis e realizada a constrição administrativa prévia, a Fazenda Pública ajuizará a execução fiscal. Com o ajuizamento, o processamento da execução fiscal caberá integralmente ao Estado-

Juiz, que realizará todos os atos processuais, como a penhora efetiva e a alienação dos bens penhorados.

Ao final, o sistema do PL nº 5.080/2009, ao impor apenas a notificação do contribuinte e a realização de uma constrição prévia ao Estado-Administração, mantendo no âmbito do Estado-Juiz todos os demais atos processuais, da penhora à venda do bem, enquadra-se no que denominamos de modelo sincrético de execução fiscal com predomínio da instância judicial.

## **2. PARADIGMA NORMATIVO MODERNO DE COBRANÇA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO COMPARADO: ATOS DE EXECUÇÃO PRATICADOS (INTEGRAL OU AMPLAMENTE) PELO ESTADO-ADMINISTRAÇÃO**

Embora não exista um consenso, pode-se dizer que o sistema de cobrança executiva da obrigação tributária predominante no Direito Comparado é o que impõe os atos de cobrança executiva, integral ou prioritariamente, ao Estado-Administração, mantendo, no âmbito do Estado-Juiz, a competência para processamento das lides de pretensão discutida. A execução fiscal administrativa, ainda que não integral, é, portanto, o paradigma moderno (em termos qualitativos, não cronológicos) de cobrança executiva da obrigação tributária.

O sistema de execução fiscal judicial, que impõe ao Estado-Juiz a prática de todos os atos processuais da cobrança executiva tributária, tornou-se um modelo ultrapassado, um paradigma que se mostrou (ou, pelo menos, tornou-se) inadequado para cobrança das obrigações tributárias, razão pela qual foi substituído pelo paradigma da execução fiscal administrativa. E a concretização, no Direito posto, dessa alteração paradigmática não para de evoluir. O sistema de execução fiscal administrativa, já consolidado como predominante, vem aumentando seu âmbito de incidência, impondo ao sistema de cobrança judicial uma

posição periférica e decrescente: se o número de ordenamentos jurídicos positivos que implementaram ou ampliaram os atos administrativos de execução fiscal tem aumentado progressivamente;<sup>35</sup> não sem tem notícia do caminho inverso, não se observando, nem como exceção, modelos legislativos de execução administrativa que tenham reformado suas leis para (re)judicializar os atos de execução.

### **3. FUNDAMENTO JURÍDICO DA EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA**

Tradicionalmente, independentemente do direito subjetivo em discussão, ao Estado-Juiz foi concedida atribuição para tratamento tanto da lide de pretensão discutida quanto da lide de pretensão insatisfeita. Tal tradição, contudo, mesmo no processo civil, vem sendo rompida, notadamente na Europa. Os europeus, diante de um sistema processual de demandas de massa, que sobrecarrega o Judiciário, acabaram entendendo que não seria pertinente a manutenção da competência para realização dos atos de execução de direitos em um órgão caro, tecnicamente sofisticado, complexo e, principalmente, assoberbado de demandas, como o Judiciário.<sup>36</sup> Diante disso, surgiu um movimento, na doutrina e no Direito Positivo, que culminou na transferência, do Judiciário para organizações administrativas específicas, do processamento da execução civil.<sup>37</sup> Prevaleceu o

35 É o caso, por exemplo, da República Bolivariana da Venezuela, que, recentemente, substituiu o sistema de execução fiscal judicial (artigo 289 do Código Orgânico Tributário de 17 de outubro de 2001) por um sistema de execução fiscal administrativa (artigos 290 e seguintes do Código Orgânico Tributário de 18 de novembro de 2014).

36 RIBEIRO, Flávia Pereira. **Desjudicialização da execução civil**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 119.

37 “Nesses países, a competência para a execução é de um “agente de execução”, que recebe o pedido de execução e lhe dá o devido processamento – desde que presentes os requisitos formais do título -, incluindo citações, notificações, penhoras e venda de bens. O Tribunal fica inteiramente fora desses procedimentos, salvo em situações excepcionais, quando é chamado a decidir os embargos do devedor.

Exemplificando, (i) na França, a atividade executiva é realizada pelo hussier – um profissional liberal; (ii) na Alemanha, pelo gerichtsvollzieher – um funcionário público; (iii) em Portugal, pelo solicitador de execução – um profissional liberal; (iv) na Itália, pelo ufficiale giudiziario – um funcionário público;

entendimento segundo o qual os atos de execução de direitos não são privativos do Poder Judiciário, razão pela qual podem ser transferidos para agentes não judiciais, mantendo-se no Estado-Juiz a competência para processamento das lides de pretensão discutida.<sup>38</sup>

Quando se trata de execução fiscal, mesmo antes do entendimento que justificou a desjudicialização do processo de execução civil, já existia a possibilidade de retirada do Estado-Juiz dos atos materiais de realização de direitos. Isso porque, tratando-se de execução de direitos da Fazenda Pública, sempre se entendeu que a execução poderia ser realizada pela própria Administração, dada a possibilidade de se impor, por lei, autoexecutoriedade aos atos administrativos. A autoexecutoriedade, na verdade, decorre do poder de autotutela possuído pela Fazenda Pública, que possui a prerrogativa de se valer de meios diretos, *sponte propria*, para tutelar seus interesses. Nas lições de Bordalo, pode-se falar na autotutela declaratória, quando a decisão administrativa prescinde de uma sentença declaratória prévia; e na autotutela executiva, que exprime o poder que tem a Fazenda Pública de utilizar diretamente a coação, sem necessidade de uma sentença executiva prévia.<sup>39</sup> A autotutela declaratória equivale à noção de imperatividade, enquanto a autotutela executiva equivale à ideia de autoexecutoriedade dos atos administrativos.<sup>40</sup>

Se a Administração possui a prerrogativa da autotutela executiva (autoexecutoriedade),<sup>41</sup> pode satisfazer diretamente sua pretensão jurídica, sem necessidade da autorização ou da intervenção do Judiciário:

---

(v) na Suécia, pelo kronofogde – um funcionário público; e (vi) na Espanha, conforme recentíssima reforma, pelo secretário judicial – um funcionário público" (RIBEIRO, Flávia Pereira. op. cit., p. 18).

38 RIBEIRO, Flávia Pereira. op. cit., p. 167.

39 RODRIGUES, Rodrigo Bordalo. **Autoexecutoriedade do ato administrativo**. São Paulo, 2009. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 33.

40 RODRIGUES, Rodrigo Bordalo. op. cit., p. 33.

41 A autotutela executiva ou autoexecutoriedade é, tradicionalmente, tratada como um dos atributos dos atos administrativos, ao lado da presunção de legitimidade e da imperatividade (ALEIXO, Délcio Balestero; BURLE FILHO, José Emmanuel. MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 166).

*A execução forçada na via administrativa é princípio geral de Direito Administrativo, só cedendo lugar à necessidade de a Administração recorrer à Justiça, quando há regra jurídica que a imponha. O princípio da auto-executoriedade funciona não só na área típica da autotutela, sob a forma de exercício das próprias razões, de justiça por si mesmo, de justiça de mão própria, quando houve inadimplência, rebeldia do particular no atendimento a direitos e pretensões das pessoas administrativas públicas, mas igualmente quanto ao exercício desses.*<sup>42</sup>

É a autotutela executiva que justifica, juridicamente, a execução fiscal administrativa, “*prática de atos pela própria Administração, visando ao cumprimento da obrigação imposta ao particular*”<sup>43</sup>, conforme entendimento predominante tanto na doutrina nacional<sup>44</sup> quanto na estrangeira.<sup>45</sup>

A execução administrativa do crédito da Fazenda Pública afigura-se juridicamente possível na força dos atributos dos atos administrativos, que se revestem da presunção de legitimidade, decorrente do princípio da legalidade da Administração, da imperatividade impositiva de seu cumprimento coercitivo e da auto-executoriedade consistente na possibilidade de esses atos serem imediata e diretamente executados pela própria Administração, no uso de sua supremacia de Poder Público, independentemente de ordem judicial.<sup>46</sup>

Em razão da potencial autotutela executiva, os atos praticados no processo de execução fiscal podem ser outorgados ao Estado-

42 FERREIRA, Sérgio de A. **O direito de propriedade e as limitações e ingerências administrativas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. p. 14.

43 RODRIGUES, Rodrigo Bordalo. op. cit., p. 35.

44 SZKLAROWSKY, Leon Frejda. A Lei de Execução Fiscal: o contencioso administrativo e a penhora administrativa. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 2, n. 21, 19 nov. 1997. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/1320>>. Acesso em: 13 ago. 2016.

45 Apenas para exemplificar, podemos citar, em Portugal, Rui Duarte Morais (MORAIS, Rui Duarte. **A execução fiscal**. Coimbra: Almedina, 2006, p. 39); e, na Alemanha, Klaus Tipke (**LANG, Joaquim; TIPKE, Klaus. op. cit., p. 407**).

No mesmo sentido, defendendo a autoexecutoriedade como fundamento da execução fiscal administrativa, encontra-se a doutrina espanhola, conforme registro de Szklarowsky (SZKLAROWSKY, Leon Frejda. **Execução fiscal**. Brasília: ESAF, 1984, p. 29). Aliás, na Espanha, o artigo 167 da Ley General Tributaria confere à decisão tributária da Administração a mesma força executiva de uma sentença judicial.

46 PRUDENTE, Antônio Souza. Execução administrativa do crédito da Fazenda Pública. In: **Revista de informação legislativa**, v. 45, n.177, p.31-46, jan./mar. 2008, p. 33.

Administração, assumindo um caráter administrativo.<sup>47</sup> Essa outorga à Administração dos atos de execução da obrigação tributária depende de expressa previsão legal,<sup>48</sup> pois a autotutela executiva se condiciona à lei.<sup>49</sup>

A desjudicialização da execução fiscal condiciona-se, pois, à promulgação de uma lei em sentido estrito que outorgue à Administração a possibilidade de execução prévia das situações tributárias ativas, aceitando-se a premissa, comungada pela doutrina majoritária, de que a autotutela executiva depende de expressa previsão legal. Tal conclusão é aplicável ao sistema jurídico brasileiro. No nosso ordenamento jurídico, não existindo norma constitucional que impeça a autoexecutoriedade dos atos administrativos, a execução fiscal administrativa dependerá, apenas, de uma decisão do legislador que imponha autoexecutoriedade à obrigação tributária.

Há, no entanto, na doutrina nacional, uma ampla corrente teórica que questiona a constitucionalidade de eventual execução administrativa, ainda que parcial. Autores como Ives Gandra da Silva Martins,<sup>50</sup> Hugo de Brito Machado<sup>51</sup> e Sacha Calmon Navarro Coêlho,<sup>52</sup> entre outros,

47 MORAIS, Rui Duarte. op. cit., p. 44.

48 Além de expressa previsão legal, a autotutela executiva também é autorizada em situações emergenciais, conforme ensina Bordalo (RODRIGUES, Rodrigo Bordalo. op. cit., p. 124). No mesmo sentido, exigindo como pressuposto da autotutela executiva autorização legal ou situação emergencial: Celso Antônio Bandeira de Mello (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2014) e Diógenes Gasparini (GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2012, p. 128).

49 RODRIGUES, Rodrigo Bordalo. op. cit., p. 95.

50 "Tornar a Fazenda parte e juiz, ao mesmo tempo, representa manifesta ofensa ao disposto no art. 5º, LIV e LV, da CF" (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Execução Fiscal*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [Coordenador] **Execução fiscal**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2008. p. 46-47).

51 "À luz da Constituição é inteiramente impossível instituir-se validamente a execução do crédito tributário por autoridade diversa da jurisdicional" (MACHADO, Hugo de Brito. *Execução Fiscal: novos questionamentos*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. op. cit., p. 91).

52 "O acesso ao Judiciário é garantia fundamental insculpida na Lei Maior, em seu art. 5º, XXXV. Outrossim, a Constituição predica que 'ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal' (art. 5º, LIV). E por devido processo legal entende-se o processo administrativo e o judicial (este último por decorrência lógica do art. 5º, XXXV).

A transferência da função executiva fiscal para a autoridade administrativa, portanto, atenda contra cláusulas pétreas da Constituição e contra o próprio Poder Judiciário, que se verá impedido por lei (ainda que inconstitucional) de exercer parte da função que lhe foi incumbida pela Lei Maior" (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *A Execução fiscal administrativa*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva op. cit., p. 104).

entendem que a Constituição impõe ao Judiciário o monopólio da prática dos atos executivos fiscais. *Data venia*, apesar de volumosa, a corrente doutrinária pontuada não pode ser placitada. A Constituição brasileira, diferentemente da argentina, não possui norma jurídica impondo ao Judiciário o monopólio do processo de execução nem condicionando a perda da propriedade à “*sentencia fundada en ley*”. A nossa Constituição, em norma apenas semelhante, mas não idêntica à argentina, pontua, no artigo 5º, LIV, que “*ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal*”. Não se exige, pois, no Direito brasileiro, a existência de processo judicial como condição para perda da propriedade, exigindo-se, no seu lugar, o desenvolvimento de um devido processo legal, que, obviamente, também pode existir em sede administrativa,<sup>53</sup> razão pela qual são comuns os atos administrativos autoexecutórios, inclusive, os que impõem perda de propriedade, no nosso sistema jurídico.<sup>54</sup>

É certo que, em razão do princípio do acesso ao Judiciário (artigo 5º, XXXV, CF), não se pode vedar ao contribuinte, em caso de lesão ou ameaça a direito, o exercício do direito de ação (lide de pretensão discutida). No âmbito estrito da lide de pretensão insatisfeita, no entanto, nada impede que o processamento da execução seja realizado pela

53 “O devido processo legal não representa cláusula que repele o atributo da autoexecutoriedade do ato administrativo. Juridicamente aceitável a coexistência entre as noções, da mesma forma que se admite, no âmbito do regime jurídico administrativo, a concomitância entre o princípio da supremacia e o princípio da indisponibilidade. O Direito Administrativo é impregnado pela relação dialética entre autoridade e liberdade, entre prerrogativas e sujeições. Assim, o devido processo legal constitui princípio que conforma a execução administrativa, ajustando-a a preceitos limitadores da atuação estatal, tanto sob a ótica processual quanto substancial” (RODRIGUES, Rodrigo Bordalo. op. cit., p. 172).

54 Apenas a título exemplificativo, podemos citar como exemplo de atos administrativos autoexecutórios no ordenamento jurídico brasileiro, aqueles previstos nas normas do artigo 72, IV, V, VII e VIII, da Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998; no artigo 58 do Código das Águas (Decreto nº 24.643, de 10 de julho de 1934); no artigo 7º do Decreto-lei nº 3.365, de 21 de junho de 1.941; no artigo 45 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999; na Lei nº 6.024, de 13 de março de 1974, que dispõe sobre intervenção e liquidação extrajudicial de instituições financeiras privadas e públicas não federais, assim como as cooperativas de crédito, pelo Banco Central do Brasil; na norma que prevê a intervenção administrativa nas sociedades seguradoras (artigo 90 do Decreto-lei nº 73, de 21 de novembro de 1966); na intervenção administrativa prevista na Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001, nas entidades de previdência complementar; e, ainda, a pena administrativa de perdimento de bens, prevista no artigo 105 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e no artigo 23, §1º, do Decreto-lei 1.445 de 7 de abril de 1976.

própria Administração, desde que dentro de um procedimento em que sejam garantidos ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa, conforme a lição precisa de Denise Lucena Cavalcante:

*O fato de o fisco continuar na tarefa da cobrança administrativa do crédito tributário não significa, de modo algum, que se esteja violando princípios constitucionais, ou agredindo o devido processo legal administrativo ou judicial.*

*A violação das garantias constitucionais não decorre desta alteração do procedimento da cobrança, mas, sim, se isto for feito de forma arbitrária e sem observância do devido processo legal.<sup>55</sup>*

No mesmo sentido, a conclusão de Ana Paula Wedy:

*Note-se que em nenhum momento o constituinte condicionou a privação dos bens dos particulares ao devido processo legal judicial, ou seja, não há dispositivo constitucional que institua o monopólio judiciário sobre a execução fiscal, ou que vede a privação de bens por meio de processo administrativo, desde que seja garantido ao particular o devido processo legal, em seu duplo aspecto processual e substancial, e seus corolários do contraditório e da ampla defesa.<sup>56</sup>*

Não há, pois, nenhum impedimento à adoção da execução fiscal administrativa no Brasil, exceto a ausência de autoexecutoriedade do título executivo extrajudicial da Fazenda Pública, questão que pode ser alterada por simples modificação legislativa.<sup>57</sup>

#### **4. PERTINÊNCIA (OPORTUNIDADE E CONVENIÊNCIA) DA EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA**

Há fundamento jurídico para execução fiscal administrativa, aqui e alhures, mas o fato de existir fundamento não quer dizer que o modelo administrativo seja uma imposição: assim como existe fundamento jurídico para a execução fiscal administrativa, também existe para a judicial.

55 CAVALCANTE, Denise Lucena. Execução fiscal administrativa e devido processo legal. **Revista Nomos**, v. 26, 2007, p. 47-54, p. 50.

56 WEDY, Ana Paula Martini Tremarin. Proposições alternativas ao processo judicial de execução fiscal. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n.61, ago. 2014. Disponível em: <[http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao061/AnaPaula\\_Wedy.html](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao061/AnaPaula_Wedy.html)>. Acesso em: 29 ago. 2016.

57 MELO FILHO, João Aurino de. op. cit., p. 410.



A questão que se coloca, pois, havendo fundamento jurídico para adoção de qualquer modelo de tratamento da lide tributária de pretensão insatisfeita, é qual seria o modelo legislativo mais adequado ou pertinente para regulação da execução fiscal. E tal modelo, já adiantamos, é o administrativo, tanto por sua superioridade teleológica quanto pelos benefícios advindos pela liberação do Estado-Juiz do processamento da execução fiscal.

#### **4.1.SUPERIORIDADE TELEOLÓGICA DA EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA**

Na construção das normas reguladoras do processo de cobrança coativa da obrigação tributária, o objetivo principal do legislador deve ser a criação de um sistema que imponha seu cumprimento, ainda que coativo. Tal sistema deve ser adequado para impor a efetiva expropriação de bens suficientes para satisfação da obrigação; e, coercitivamente, para estimular o pagamento voluntário do contribuinte inadimplente antes da expropriação propriamente dita. Na seara teleológica, o sistema tributário de cobrança possui, pois, um objetivo coativo, de expropriação de bens, e um coercitivo, de indução ao pagamento pelo temor da execução fiscal.

Na busca desses objetivos, não se pode ignorar as peculiaridades da Administração Tributária de massas, que, conforme pontua Klaus Tipke, sobrecarrega o trabalho estatal de cobrança tributária.<sup>58</sup> De fato, o incrível número de fatos geradores praticados pelos contribuintes, com a conseqüente formalização de uma imensa quantidade de créditos tributários, impõe ao Estado uma administração de massas, algo que repercute tanto na atividade de formalização de tributos, razão pela qual tem sido dada prioridade ao sistema de autoliquidação (lançamento por homologação),<sup>59</sup> quanto na de cobrança executiva tributária.

58 TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012, p. 70.

59 LANG, Joaquin; TIPKE, Klaus. op. cit., p. 218-222.

E é neste cenário de administração de massas que a execução fiscal administrativa demonstra suas indiscutíveis vantagens, pois, ao concentrar no Estado-Administração os atos de execução dos direitos tributários, permite que esse se especialize no exercício dessa função – a qual, aliás, tratando-se de execução de direitos, já seria uma função tipicamente executiva, própria da Administração.<sup>60</sup> A especialização, naturalmente, torna o sistema mais célere e eficiente, aumentando sua efetividade.

Além da especialização, a execução fiscal administrativa também diminui o tempo de tramitação do processo de cobrança fiscal. Isso porque, ao dispensar a dupla atuação prévia do Estado-Administração e do Estado-Juiz, diante de cada um dos inúmeros atos realizados em um processo executivo, a execução fiscal administrativa, somente por isso, já se torna um processo mais célere. Na execução fiscal judicial, cada

---

60 “O processo de cobrança da obrigação tributária, hoje realizado por meio da execução fiscal judicial, não se destina, precipuamente, ao controle de juridicidade dos atos administrativos. O processo de execução fiscal é baseado em título executivo extrajudicial, não cabendo, de ordinário, sua discussão, apenas sua execução. Haverá, é certo, a possibilidade de controle de juridicidade, pelos meios processuais próprios, mas tal controle é eventual, não se destinando o processo de execução à análise de juridicidade, mas, baseado em um título cuja juridicidade é presumida, à execução material desse título.

A execução material do título executivo (tecnicamente, da obrigação tributária) se desenvolve em um procedimento que consiste na prática e na execução de atos de realização de direitos, que, conquanto sejam considerados “jurisdicionais” quando praticados pelo Judiciário, são atos que caracterizam, de forma precípua, a função administrativa. O eixo da execução fiscal não se localiza na resolução de questões jurídicas controversas, mas, sim, nos atos de localização do devedor e de bens penhoráveis, na constrição de tais bens, quando localizados, e, enfim, na alienação deles” (MELO FILHO, João Aurino de. op. cit., p. 432-433).

Em lição semelhante:

“Fui, durante trinta anos, procurador de Estado. Como tal, promovi inúmeras execuções fiscais. Sei, assim, como se desenvolve tal “processo”: o Estado dirige-se ao juiz, que se limita a determinar a citação do devedor, a ordenar a penhora, conferir cálculos, marcar o leilão, adjudicar o bem ao vencedor e entregar o dinheiro apurado ao Estado exeqüente. Só quando o executado opõe embargos é que se abre um processo de verdade. Quando não há embargos, o juiz funciona como mero administrador.

Por que, em tal circunstância, não tratar a execução como o que realmente ela é: um procedimento administrativo?

Fazer da execução um processo jurisdicional não é, data venia, atitude feliz. Não faz sentido demitir o administrador de sua competência expropriatória para que o juiz (também agente estatal) execute o ato administrativo. Por outro lado, a atividade judicial, naturalmente lenta e dispendiosa, deveria reservar-se para questões mais complexas. A jurisdicionalização da cobrança dos créditos estatais transforma a Justiça brasileira em imenso depósito, onde os “processos de execução fiscal” acumulam-se, paralisados, sem qualquer solução” (BARROS, Humberto Gomes de. Execução fiscal administrativa. In: **Revista CEJ**, Brasília, Ano XI, n. 39, p. 4-9, out./dez. 2007, p. 8).

ato processual é antecedido da manifestação do Estado-Administração e do Estado-Juiz, o que, obviamente, requer, para sua prática, um período de tempo maior ao que seria exigido caso fosse necessária, apenas, a manifestação do Estado-Administração. O procedimento da execução fiscal judicial, portanto, sempre será mais moroso que o da execução administrativa, porque exige a atuação de dois órgãos estatais antes da prática de cada ato processual. Em razão disso, ainda que Estado-Administração e Estado-Juiz atuassem do modo ideal (o que está longe de acontecer, inclusive, por razões orçamentárias invencíveis), a execução fiscal judicial seria mais lenta que a administrativa.<sup>61</sup> E a morosidade ocasionada pela atuação estatal sobreposta, do Estado-Administração e do Estado-Juiz, é agravada pelas peculiaridades do processo de execução, que exige diversos atos processuais (citação, buscas de bens, penhora, leilão, intimações diversas, etc.) e consequentes movimentações de processos entre Procuradorias e Judiciário, o que sempre demandará, ao final, um amplo lapso de tempo – além de um relevante aporte de recursos tanto do Executivo quanto do Judiciário.<sup>62</sup>

No caso brasileiro, os problemas teleológicos da execução fiscal judicial são reconhecidos e demonstrados: da extensa pesquisa realizada pelo Ipea<sup>63</sup> aos analíticos relatórios realizados pelo Conselho Nacional

61 “Atualmente, como o processo de execução fiscal judicial se desenvolve com a participação dos Poderes Executivo e Judiciário, o simples fato de o processo ter que ser enviado e devolvido de um para o outro ocasiona uma relevante perda de eficiência e de celeridade. Então, por mais que a Administração seja diligente e se manifeste de forma célere no processo de execução, o procedimento, ainda assim, ao exigir a participação do Judiciário, dificilmente conseguirá primar pela eficiência.

[...]

Um simples pedido de citação da Fazenda Pública exige que o processo seja concluso, despachado e enviado para cumprimento pelo serviço de apoio do Judiciário. Caso, por exemplo, o endereço apontado não seja correto, o processo volta ao juiz, que o despacha novamente para retorno à Fazenda, que peticionará apontando o endereço que, aparentemente, é o adequado; remetendo novamente o processo ao Judiciário, onde será novamente concluso para o juiz, que o remeterá, caso defira o pedido, ao serviço judiciário para cumprimento. Tudo isso para um simples caso em que o domicílio tributário do contribuinte não corresponde ao seu domicílio efetivo, o que, quem trabalhe com execuções fiscais bem o sabe, é algo corriqueiro” (MELO FILHO, João Aurino de. op. cit., p. 435-436).

62 MELO FILHO, João Aurino de. op. cit., p. 437.

63 A pedido do Conselho Nacional de Justiça, o Ipea realizou um amplo estudo acerca das execuções fiscais na Justiça Federal (CUNHA, Alexandre dos Santos [Coord.]. **Custo unitário do processo de**

de Justiça,<sup>64</sup> passando pelos números de arrecadação publicados pelas Fazendas Públicas,<sup>65</sup> está demonstrada a falta de efetividade da execução fiscal judicial no Brasil. E é exatamente essa falta de efetividade que tem impulsionado as discussões acerca de novos modelos de cobrança tributária, ensejando a apresentação de diversos projetos de lei (alguns em discussão) propondo alterações na regulação da execução fiscal com o objetivo de desjudicializar, integral ou parcialmente, os atos de execução das obrigações tributárias.<sup>66</sup>

**execução fiscal na Justiça Federal.** Brasília: Ipea; CNJ, 2011. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro\\_custounitario.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_custounitario.pdf)>), ao final do qual concluiu:

“O processamento da execução fiscal é um ritual ao qual poucas ações sobrevivem. Apenas três quintos dos processos de execução fiscal vencem a etapa de citação (sendo que em 36,9% dos casos não há citação válida, e em 43,5% o devedor não é encontrado). Destes, a penhora de bens ocorre em apenas um quarto dos casos (ou seja, 15% do total), mas somente uma sexta parte das penhoras resulta em leilão. Contudo, dos 2,6% do total de processos que chega a leilão, em apenas 0,2% o resultado satisfaz o crédito. A adjudicação extingue a ação em 0,3% dos casos. A defesa é pouco utilizada e é baixo seu acolhimento: a objeção de preexecutividade ocorre em 4,4% dos casos e os embargos à execução em 6,4%, sendo seu índice de acolhimento, respectivamente, de 7,4% e 20,2%. Observe-se que, do total de processos da amostra deste estudo, a procedência destes mecanismos de defesa foi reconhecida em apenas 1,3% dos casos.”

64 O Relatório Final do Grupo de Trabalho criado pela Portaria nº 155/2013, “Política Nacional de Priorização do Primeiro Grau de Jurisdição” (CNJ – CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Relatório Final do Grupo de Trabalho (criado pela Portaria nº 155/2013) Política Nacional de Priorização do Primeiro Grau de Jurisdição.** Brasília: CNJ, 2013. Disponível em: <[http://www.cnj.jus.br/images/imprensa/relatorio\\_rubens\\_curado.pdf](http://www.cnj.jus.br/images/imprensa/relatorio_rubens_curado.pdf)>), depois de analisar os impactos da execução fiscal, concluiu no sentido da “completa ineficiência e ineficácia do modelo vigente de cobrança da dívida ativa, que sobrecarrega exageradamente o Poder Judiciário e não enseja a necessária recuperação de ativos, retroalimentando o sentimento de impunidade e incentivando uma cultura de não pagamento de tributos no país.

A exorbitante quantidade de execuções fiscais em trâmite nos diversos segmentos da Justiça é, hoje, uma das principais causas da morosidade sistêmica do Poder Judiciário, a prejudicar o andamento célere de outras classes processuais, na contramão do princípio constitucional da duração razoável do processo.”

65 Cita-se, para exemplificar, o estudo “PGFN em Números” 2015 (PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **PGFN em números 2015.** Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros2014/pgfn%20em%20numeros%202015%20ultima%20versao.pdf>>), que compila os dados da arrecadação do ano de 2014.

Analisando-se o estudo, é possível observar que, de um passivo fiscal inscrito em dívida ativa superior a trilhão de reais, R\$1.387.504.353.743,71 (um trilhão, trezentos e oitenta e sete bilhões, quinhentos e quatro milhões, trezentos e cinquenta e três mil, setecentos e quarenta e três reais e setenta e um centavos), arrecadou-se durante o ano, apenas, cerca de vinte bilhões, R\$ 20.638.172.389,97 (vinte bilhões, seiscentos e trinta e oito milhões, cento e setenta e dois reais mil, trezentos e oitenta e nove reais e noventa e sete centavos). E a maior parte dessa arrecadação, percentualmente ínfima, foi, conforme o mesmo estudo, resultado de programas de pagamento e de parcelamento especiais, não de expropriação em execução fiscal judicial.

66 É o caso do Projeto de Lei nº 5.080/2009, acima analisado, que pretende alterar a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, trazendo, como principal inovação, a possibilidade de uma “pré-penhora” administrativa. O objetivo do projeto de lei, bem delimitado nas razões que o fundamentam (EM Interministerial nº 186/2008 - MF/AGU), é combater a falta de efetividade, a morosidade e a onerosidade do modelo de execução fiscal judicial.

Enfim, a justificativa teleológica, que ajudou a impulsionar a disseminação da execução fiscal administrativa no Direito Comparado, também deve ser considerada pelo legislador e pelos juristas brasileiros na discussão de modelos alternativos para cobrança executiva da obrigação tributária.<sup>67</sup>

## **4.2 LIBERAÇÃO DO ESTADO-JUIZ DA ATIVIDADE DE CONTROLE PRÉVIO DE TODOS OS ATOS DE COBRANÇA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E DA REALIZAÇÃO EFETIVA DE TAIS ATOS**

Além do fundamento teleológico da execução fiscal administrativa, sua maior efetividade como modelo de cobrança coativa da obrigação tributária, há outro fator crucial para adoção do modelo administrativo: a liberação do Estado-Juiz da prática de atos de intelecção, de controle e de execução da cobrança tributária.

A execução fiscal administrativa alivia a demanda de trabalho do Estado-Juiz, inquestionavelmente sobrecarregado, permitindo, em consequência, uma atuação mais dedicada dos juizes nas causas que necessitem de maiores cuidados, as quais se apresentam, regra geral, nas lides de pretensão discutida. Não foi por outra razão que se disseminou na Europa um movimento de desjudicialização de todo o processo civil: se a execução de direitos, salvo quando houver lide de pretensão discutida, demanda, regra geral, apenas atos materiais de execução, e dado o excessivo número de demandas que extenua e sobrecarrega o aparelho judiciário, nada mais razoável que a transferência, a órgãos não judiciais, do processamento das execuções. Essa retirada da competência executória do Poder Judiciário, além de permitir sua maior especialização, aumenta o número de recursos humanos e materiais disponíveis, que podem ser utilizados para processamento de outras

---

67

demandas, trazendo um ganho de eficiência para o Judiciário como um todo: “*A tutela jurisdicional do Estado [...] na dimensão de uma nova era de proteção dos direitos da cidadania, dispensa o Juiz da tarefa estressante de mero ‘Cobrador do Fisco’, ante o reclamo popular de tê-lo por inteiro como um hábil solucionador de lides*”<sup>68</sup>:

Em outras palavras, diminuir a litigiosidade do Poder Público no que concerne às execuções fiscais teria o efeito imediato de viabilizar que os processos criminais, cíveis, previdenciários, de direito de família, falimentares, etc. tivessem mais recursos materiais e humanos para sua rápida tramitação.

Mas não é só isso. Partindo do pressuposto de que esse estoque de dívidas, uma vez tendo sua cobrança desjudicializada – ainda que parcialmente – seria mais eficiente, também é imprescindível avaliarem-se os impactos que tal medida teria perante o comportamento dos contribuintes e, em última análise, sobre a própria credibilidade conferida pelos cidadãos ao Estado.<sup>69</sup>

Além disso, um Judiciário mais enxuto será, conseqüentemente, menos oneroso: essa economia de recursos públicos é o segundo grande benefício proporcionado pela liberação do Estado-Juiz da tutela executiva tributária. Ora, conforme expusemos, na execução fiscal judicial, exige-se que Estado-Administração e Estado-Juiz exerçam o mesmo controle prévio de juridicidade antes da prática de cada ato processual, exigindo-se, pois, a utilização de recursos, materiais e humanos, de dois Poderes para prática dos mesmos atos. Conseqüentemente, a execução fiscal judicial acaba sendo um processo caro, o que penaliza todos os contribuintes, que, através da tributação, garantem as receitas necessárias para pagamento das

68 PRUDENTE, Antônio Souza. op. cit., p. 33.

69 VARGA, Caio Amuri. **Desjudicialização das execuções fiscais tributárias como medida de auxílio ao descongestionamento do poder judiciário**. São Paulo, 2015. Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, p. 50.

atividades estatais; enquanto a execução fiscal administrativa, por custar menos à sociedade, alivia o fardo tributário dos contribuintes.

Essas duas externalidades positivas da execução fiscal administrativa, maior eficiência do Judiciário como um todo e economia de recursos públicos, certamente beneficiariam, de forma ímpar, o Brasil (e não apenas o sistema jurídico brasileiro); pois os problemas que a execução fiscal administrativa ajuda a combater, acúmulo de demandas e alta onerosidade do Judiciário, prejudicam intensamente os sistemas jurídico e político brasileiro.

Em relação ao acúmulo de demandas do Judiciário brasileiro, na síntese contundente, mas precisa de Rubens Miranda de Carvalho: *“Não vale a pena gastar tempo e papel com considerações sobre o mau funcionamento do judiciário brasileiro, pois é fato conhecido de todos e já sobejamente criticado sem que se chegue a melhores resultados”*<sup>70</sup>. De fato, a morosidade do Judiciário e o acúmulo de processos no Brasil são pontos que dispensam maiores considerações. E, embora certamente não seja o único responsável, as pesquisas e análises do Conselho Nacional de Justiça não deixam dúvidas acerca da responsabilidade do processo de execução fiscal pela morosidade da Justiça brasileira.<sup>71</sup> A confirmar o exposto, pesquisa realizada pelo Centro Brasileiro de Estudos e Pesquisas Judiciais (CEBEPEJ), além de registrar que o número de execuções fiscais apresentou crescimento médio anual de cerca de 20%, assinalou que, nos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro, as execuções fiscais respondem por 50% de toda a movimentação processual da

70 CARVALHO, Rubens Miranda de. **Transação tributária, arbitragem e outras formas convencionais de solução de lides tributárias**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008, p. 149.

71 “Os processos de execução de título extrajudicial fiscal são os grandes responsáveis pela morosidade dos processos de execução, tendo em vista que representam aproximadamente 75% do total de casos pendentes de execução, com taxa de congestionamento de 91%, sendo que esta taxa se repete tanto no âmbito da Justiça Federal, quanto da Justiça Estadual. Desconsiderando tais processos, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário seria reduzida de 71,4% para 62,8% no ano de 2014 (Gráfico 3.43)” (CNJ – CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2015**: ano-base 2014/Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2015. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/programas-e-acoess/pj-justica-em-numeros>>).

Justiça comum. Tais números comprovam o grau de comprometimento do Judiciário com o processamento da cobrança fiscal e “*Além de impressionarem [...] demonstram a ineficiência do sistema de execução fiscal do Brasil*”<sup>72</sup>. Neste panorama, não se pode deixar de concordar que “*grande parte da estrutura do Poder Judiciário brasileiro está atualmente mobilizada para o atendimento dos processos de execução fiscal e que a maioria desses processos não tem qualquer finalidade que não seja atravancar os tribunais*”<sup>73</sup>.

Pontuados, assim, tanto o grave quadro de acúmulo de processos do Judiciário brasileiro, quanto, na sistemática atual, a inegável responsabilidade dos executivos fiscais por tal acúmulo; é preciso admitir que qualquer alteração que diminua as atividades judiciais na cobrança das obrigações fiscais trará ganhos de eficiência para o sistema judicial do Brasil.

Em relação à outra externalidade positiva, a diminuição dos custos com o Poder Judiciário, a repercussão no Brasil também seria amplamente sentida. Ao se retirar do Judiciário a atribuição de cobrança da obrigação tributária, poder-se-ia, se não diminuir, pelo menos estabilizar o tamanho da máquina judiciária. E é urgente que se faça isso, pois, conforme demonstram análises recentes, o Judiciário brasileiro absorve uma parcela relevante dos recursos orçamentários, consumindo um percentual recorde das riquezas produzidas no país.<sup>74</sup> Neste cenário, registra-se a pertinência da seguinte lição:

Não se pode, em um quadro de escassez de recursos financeiros e de limitações orçamentárias, exigir que Estado-Administração e Estado-juiz pratiquem os mesmos atos no processo de execução

72 Centro Brasileiro de Estudos e Pesquisas Judiciais [CEBEPEJ]. **Estudo sobre execuções fiscais no Brasil**. São Paulo: Ministério da Justiça, 2007, p. 13 e 31.

73 VARGA, Caio Amuri. op. cit., p. 40.

74 Segundo pesquisas realizadas por Luciano Da Ros, com base em dados do ano de 2014, a estrutura do Judiciário brasileiro consome um percentual recorde das riquezas produzidas no país (Produto Interno Bruto): 1,3%. Para exemplificar a grandeza desse percentual, um dos maiores do mundo, o autor registra que, no mesmo ano em que nosso Judiciário consumiu 1,3% do PIB, os



fiscal. E não se trata, apenas, de atos administrativos, mas também de atos intelectivos prévios, que demandam tempo e material humano. O Procurador, que deve buscar o interesse público primário, ao pedir uma diligência judicial, faz, antecipadamente, uma análise prévia da juridicidade da medida, que, teoricamente, deveria ser suficiente para sua concretização. Ocorre que, além disso, como tal pedido é remetido ao Judiciário, exige-se que o juiz, antes mesmo da prática do ato, analise se a diligência requerida pelo Procurador é jurídica e, além disso, pertinente. Destaque-se esse último termo, “pertinente”, porque, mesmo não sendo o administrador, é o juiz que, ao final, acaba analisando a pertinência (e não apenas a juridicidade) dos atos administrativos de cobrança, sendo comum o indeferimento de algum pedido ou de alguma diligência requerida pela Fazenda Pública por “inutilidade”. A análise prévia, antes mesmo de sua realização, do cabimento, da oportunidade, da conveniência, de um ato administrativo de cobrança do Estado-Administração pelo Estado-Juiz é, por si, uma incoerência do sistema. Ao final, assim como a juridicidade, a análise da pertinência de cada ato da execução fiscal também é realizada, de forma prévia, por dois órgãos (Estado-Administração e Estado-Juiz) - e, registre-se, a execução fiscal, cujo imenso volume já foi pontuado, caracteriza-se exatamente pela necessidade da prática de diversos atos.

O trabalho do Poder Judiciário, no âmbito de um sistema assim estruturado, será necessariamente avassalador, sempre exigindo e consumindo mais e mais recursos, o que poderia denotar que nosso país os tem em excesso; quando, pelo contrário, o que nos aflige é a escassez.<sup>75</sup>

---

gastos do Judiciário de outros países foram de: 0,34% do PIB na Venezuela; 0,32% do PIB na Alemanha; 0,28% do PIB em Portugal; 0,22% do PIB no Chile; 0,21% do PIB na Colômbia; 0,19 % do PIB na Itália; 0,14% do PIB na Inglaterra; 0,14% do PIB nos Estados Unidos; 0,13% do PIB na Argentina; e 0,12% do PIB na Espanha (DA ROS, Luciano. O custo da Justiça no Brasil: uma análise comparativa exploratória. **Newsletter. Observatório de elites políticas e sociais do Brasil. NUSP/UFPR**, v.2, n. 9, julho, 2015, p. 1-15, p. 4).

75 MELO FILHO, João Aurino de. op. cit., p. 437.

Então, diminuir o número de atribuições executivas do Judiciário no processo de cobrança fiscal não é apenas um imperativo de efetividade, é, também, um imperativo financeiro, não havendo como se manter – ou pior, aumentar-se – a parcela orçamentária destinada pelo Estado brasileiro ao Poder Judiciário.

## **CONCLUSÃO**

Não existe, no Direito Comparado, um modelo único de cobrança coativa da obrigação tributária, havendo, pelo contrário, distintos modelos, alguns com predominância da atuação do Estado-Juiz, outros, do Estado-Administração, e até mesmo modelos que compartilham momentos de protagonismo judicial com momentos de protagonismo administrativo. A inexistência de um modelo consensual não quer dizer, contudo, que não exista um modelo usual, podendo-se afirmar, depois da análise tópica dos sistemas processuais de outros países, com a utilização do método do Direito Comparado, que existe um amplo predomínio dos modelos de execução fiscal administrativa (em alguns casos, não exclusivamente).

No âmbito de uma administração de massas, fator que singulariza o trabalho da Administração Tributária, o modelo de execução fiscal administrativa, que tem fundamento jurídico na autotutela executiva (autoexecutoriedade), mostrou-se o mais eficiente para cobrança fiscal, suplantando largamente o modelo judicial. E a execução fiscal administrativa, além de ser mais efetiva, é mais barata, trazendo, ainda, um ganho de qualidade ao sistema judiciário como um todo. Em razão disso, não nos surpreende que a maioria dos países ocidentais tenham optado pela execução fiscal, integral ou predominantemente, administrativa, dos Estados Unidos à Espanha, de Portugal ao Peru, da Alemanha ao México, de Angola à França.

O sistema de execução fiscal brasileiro, exclusivamente judicial, encontra-se, portanto, na periferia do Direito Comparado. E não há nada que imponha ao legislador brasileiro a manutenção de um modelo de execução fiscal que se tornou anacrônico: o fundamento jurídico da execução fiscal administrativa, a autotutela executiva, existe no ordenamento jurídico brasileiro, e as vantagens do modelo administrativo de execução, eficiência, celeridade, economia e aperfeiçoamento da prestação jurisdicional como um todo, seriam sentidas no Brasil com uma intensidade ímpar.

Em conclusão, a execução fiscal administrativa, uma realidade no Direito Comparado, onde se tornou o paradigma moderno de cobrança da obrigação tributária, é perfeitamente compatível com o ordenamento jurídico brasileiro, possuindo potencial para aperfeiçoamento de todo o nosso sistema processual: se ainda não foi positivada, apesar da existência de fundamento jurídico e da sua indiscutível pertinência, devemos isso, apenas, a uma decisão do legislador, que, no entanto, pode (e, *data venia*, deve) reavaliar e reconsiderar tal decisão, substituindo o modelo judicial, hoje ultrapassado e periférico, por um modelo, integral ou parcialmente, administrativo.

## **REFERÊNCIAS**

ALEIXO, Délcio Balestero; BURLE FILHO, José Emmanuel. MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2012.

ATALIBA, Geraldo [Coord.]. **Elementos de direito tributário** (Notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

BARROS, Humberto Gomes de. Execução fiscal administrativa. In: **Revista CEJ**, Brasília, Ano XI, n. 39, p. 4-9, out./dez. 2007.

CARNELUTTI, Francesco. Introduzione allo studio del Diritto Procesuale Tributario. In: **Rivista Di Diritto Procesuale Civile** nº 2. Padova: Cedam, 1932. Apud MARINS, James. **Princípios fundamentais do direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 1998.

CARVALHO, Rubens Miranda de. **Transação tributária, arbitragem e outras formas convencionais de solução de lides tributárias**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Execução fiscal administrativa e devido processo legal. **Revista Nomos**, v. 26, 2007, p. 47-54.

CENTRO BRASILEIRO DE ESTUDOS E PESQUISAS JUDICIAIS [CEBEPEJ]. **Estudo sobre execuções fiscais no Brasil**. São Paulo: Ministério da Justiça, 2007.

CNJ – CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2015**: ano-base 2014/Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2015. Disponível em: < [http://www.cnj.jus.br/programas-e-acoes/pj-justica-em-numeros](http://www.cnj.jus.br/programas-e-acoaes/pj-justica-em-numeros)>.

\_\_\_\_\_. **Relatório Final do Grupo de Trabalho (criado pela Portaria nº 155/2013) Política Nacional de Priorização do Primeiro Grau de Jurisdição**. Brasília: CNJ, 2013. Disponível em: [http://www.cnj.jus.br/images/imprensa/relatorio\\_rubens\\_curado.pdf](http://www.cnj.jus.br/images/imprensa/relatorio_rubens_curado.pdf)

COBAS, Francisco; LENS, Hugo. **Las excepciones en el juicio ejecutivo fiscal, con especial énfasis en la inhabilidad de título**. Montevideo,

2015. Dissertação (Máster en Derecho y Técnica Tributaria) – Facultad de Derecho, Universidad de Montevideo.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A Execução Fiscal Administrativa. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). **Execução fiscal**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2008.

CUNHA, Alexandre dos Santos (Coord.). **Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal**. Brasília: Ipea; CNJ, 2011. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro\\_custounitario.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_custounitario.pdf)>. Acesso em: 30 Ago. 2016

DA ROS, Luciano. O custo da Justiça no Brasil: uma análise comparativa exploratória. **Newsletter. Observatório de elites políticas e sociais do Brasil**. NUSP/UFPR, v.2, n. 9, julho, 2015, p. 1-15.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2014.

FERREIRA, Sérgio de A. **O direito de propriedade e as limitações e ingerências administrativas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

FUX, Luiz. **O novo processo de execução** (cumprimento de sentença e a execução extrajudicial). Rio de Janeiro: Forense, 2008.

GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no Direito Tributário Comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

\_\_\_\_\_. Cortes Tributárias e Execução Fiscal nos Estados Unidos. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**, n. 5. Brasília: Consulex, 2003. p. 146-167.

LANG, Joaquin; TIPKE, Klaus. **Direito tributário**. vol III. Tradução de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. Execução Fiscal: novos questionamentos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). **Execução fiscal**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2008.

MARINS, James. **Princípios fundamentais do direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Execução Fiscal. Execução fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). **Execução fiscal**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2008.

\_\_\_\_\_. (Coordenador). **Execução fiscal**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2014.

MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do sistema de resolução de conflitos tributários: desjudicialização e democratização [execução fiscal administrativa, harmonização de instâncias, transação e arbitragem tributária] como fundamentos de um sistema racional [jurídico, lógico, eficiente e ético] de resolução de conflitos tributários**. Santo Ângelo, 2016. Dissertação [Mestrado] – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões.

MERSAN, Carlos A. **Derecho tributario**. Asunción: Litocolor, 1995.

MORAIS, Rui Duarte. **A execução fiscal**. Coimbra: Almedina, 2006.

NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2015.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **PGFN em números 2015**. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros2014/pgfn%20em%20numeros%202015%20ultima%20versao.pdf>>. Acesso em: 2 Ago. 2016.

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

RODRIGUES, Rodrigo Bordalo. **Autoexecutoriedade do ato administrativo**. São Paulo, 2009. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

ROSENBLATT, Paulo. O problema do (ou ausência de) método no uso do direito tributário comparado pelo STF. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 222, março 2014. São Paulo: Dialética, 2014, p. 80-92.

SOUSA, Rubens Gomes de. Revisão judicial dos atos administrativos em matéria tributária por iniciativa da própria administração. **Revista de Direito Administrativo**, [S.l.], v. 29, p. 441-453, out. 2013. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/12496>>. Acesso em: 2 Ago. 2016.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. A Lei de Execução Fiscal: o contencioso administrativo e a penhora administrativa. **Revista Jus Navigandi**,

Teresina, ano 2, n. 21, 19 nov. 1997. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/1320>>. Acesso em: 13 ago. 2016.

\_\_\_\_\_. **Execução fiscal**. Brasília: ESAF, 1984.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012.

WEDY, Ana Paula Martini Tremarin. Proposições alternativas ao processo judicial de execução fiscal. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n.61, ago. 2014. Disponível em: <[http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao061/AnaPaula\\_Wedy.html](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao061/AnaPaula_Wedy.html)>. Acesso em: 29 ago. 2016

VARGA, Caio Amuri. **Desjudicialização das execuções fiscais tributárias como medida de auxílio ao descongestionamento do poder judiciário**. São Paulo, 2015. Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) – Universidade Presbiteriana Mackenzie.



Menção Honrosa

# **A TRANSAÇÃO NO CONTEXTO DA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: POSSIBILIDADES E LIMITES**

**Marcelo Polo**

## **RESUMO**

O presente estudo analisa dogmaticamente o instituto da transação tributária a partir dos requisitos estabelecidos pela norma geral do artigo 171, CTN, e dos requisitos específicos do Projeto de Lei nº 5.082/2009 enviado pelo Poder Executivo da União ao Congresso Nacional para instituir a transação tributária em âmbito federal. A proposta é de fazer uma análise à luz de dados e práticas concretas do atual sistema tributário federal, identificando os possíveis campos de aplicação ordenada e racional da transação como meio imediato de terminação de litígio e mediato de cobrança do crédito tributário.

## SUMÁRIO

Introdução; 1. A Transação Tributária no Direito Comparado; 1.1 O modelo norte-americano; 1.2 O modelo alemão; 2. Análise Dogmática da Transação Tributária no Direito Brasileiro; 2.1 A Natureza Jurídica e Os Efeitos Produzidos; 2.2 Os requisitos Gerais do CTN; 3. Os Campos de Aplicação da Transação Diante da Realidade do Sistema Tributário Federal Brasileiro; 3.1 A Realidade Atual do Sistema Tributário Federal Brasileiro; 3.2 Os Campos de Aplicação da Transação Tributária; Conclusão; Bibliografia.

## INTRODUÇÃO

Transação é instituto jurídico dito plural<sup>1</sup>, porquanto previsto ou aplicável nos mais diversos ramos ou sistemas (e microssistemas) do Direito, tendo como origem e campo de excelência o Direito Privado, diante dos cânones da autonomia privada e da disponibilidade do direito de crédito<sup>2</sup>. É conceituada, de modo amplo, como o acordo das partes para a resolução de um conflito, conflito esse que pode envolver direitos ou situações jurídicas de qualquer natureza. Deve, pois, haver conflito, ou seja, litígio, direito de uma parte que encontra resistência na observância (direito real), na submissão (direito potestativo) ou no cumprimento da prestação (direito obrigacional) pela outra parte. Não é necessário que o litígio esteja judicializado: a transação pode ser extrajudicial. Se ocorrer no âmbito do processo judicial, será objeto de homologação pelo juiz da causa, provocando a solução da lide com resolução de mérito (art. 487, inciso III, alínea “b”, CPC)<sup>3</sup>.

1 ARAUJO, Nadja. *Transação tributária: possibilidade de consenso na obrigação imposta*. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2009. p. 24-25.

2 No Código Civil:

“Art. 840. É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas.”

3 “Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz:

No campo do Direito Obrigacional, que é o que importa ao presente estudo, a transação resolve conflito acerca da definição ou cumprimento de uma obrigação. A transação, assim, resolve o conflito, põe fim à indefinição, regula a situação de inadimplemento. No lugar da disputa sobre a definição dos elementos da obrigação originária ou do conflito gerado pelo inadimplemento, a transação passa a redefinir o objeto (*an debeat*) ou montante (*quantum debeat*) da obrigação e o responsável pelo seu adimplemento, fixando termo (ou condição) para que a obrigação seja, enfim, satisfeita.

Se a transação ocupa um espaço amplo e natural no Direito Privado, passou a ocupar espaços pontuais e importantes no Direito Público. Há uma conjunção de fatores, complementar e em relação cambiável de causa e efeito, que explicam esse fenômeno. Importa citar: (i) a complexidade que o ordenamento jurídico como um todo adquiriu com o advento da sociedade pós-moderna e, em especial, das normas regulatórias (de Direito Administrativo) da atividade econômica nos diversos campos de atuação da empresa e do cidadão (normas urbanísticas, ambientais, concorrenciais, da proteção da ordem trabalhista, exploratórias, entre outras), no que tange à quantificação e à reparação dos danos causados pelos particulares; (ii) a pouca eficiência do método ordinário de resolução de conflito, qual seja, o judicial, em razão especialmente da morosidade e dos baixos índices de recuperação do crédito de natureza pública; (iii) a evolução da doutrina publicista e a introdução de alterações legislativas de maior abertura à discricionariedade e à consensualidade no Direito Público.

---

I - acolher ou rejeitar o pedido formulado na ação ou na reconvenção;

II - decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição;

III - homologar:

a) o reconhecimento da procedência do pedido formulado na ação ou na reconvenção;

b) a transação;

c) a renúncia à pretensão formulada na ação ou na reconvenção.

Parágrafo único. Ressalvada a hipótese do § 1º do art. 332, a prescrição e a decadência não serão reconhecidas sem que antes seja dada às partes oportunidade de manifestar-se.”

De fato, o Direito Público, antes centrado na tipicidade fechada, na edição de atos administrativos unilaterais e na aplicação de sanções, ora debruçado sobre uma realidade mais complexa e refratária à célere realização do Direito pelo Judiciário, passou a receber influxos doutrinários defendendo maior participação do administrado no exercício das opções discricionárias que a lei concede à Administração Pública, a celebração, quando possível, de contratos no lugar de atos administrativos e a resolução de conflitos por meios consensuais (transação) em busca de resultados (evitar e reparar o dano; regularizar situações desconformes) que melhor atendessem à concreta realização do interesse público<sup>4</sup>.

Dado que a legalidade não deixou de ser princípio reitor do Direito Público, muitas das transformações defendidas dependem de alterações legislativas que passem a autorizar um tal agir pela Administração Pública. Foi assim com o Termo de Ajustamento de Conduta, incluído no § 6º no artigo 5º da Lei nº 7.347/85 (Lei da Ação Civil Pública) pela Lei nº 8.078/90 (CDC), de larga utilização pelo Ministério Público na definição de condutas exigidas para a prevenção ou reparação de danos ambientais; com o acordo de leniência para as infrações anticoncorrenciais inserido pela Lei nº 10.149/00 na revogada Lei nº 8.884/94 (art. 35-B), a Lei Antitruste Brasileira (corresponde atualmente ao art. 86 da Lei nº 12.529/11); com a transação penal, ou seja, mesmo no sistema em que a tipicidade possui a maior importância no nosso ordenamento jurídico, foi prevista a possibilidade de acordo para crimes de menor potencial ofensivo na Lei nº 9.099/95 (art. 76) com autorização constitucional (art. 98, inciso I).

A transação tributária se insere como meio alternativo de natureza consensual de resolução de conflitos na seara tributária. Tem por finalidade imediata a resolução do conflito posto, e por finalidade mediata

4 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 93-102.

o efetivo cumprimento da obrigação tributária, ou seja, o pagamento do que for acordado, o incremento da arrecadação. É nesse sentido que será explorada no presente artigo, como meio alternativo de cobrança do crédito tributário, como solução de exceção (e não como regra geral), satisfeitos os requisitos legais autorizadores da celebração do acordo, para evitar o dispêndio de recursos na via ordinária de resolução de conflito (processo administrativo e processo judicial) e de cobrança coativa do crédito inscrito em dívida ativa (execução fiscal).

A porta de entrada da transação tributária, como não poderia ser diferente, é o estabelecimento de norma geral, observada a exigência do artigo 146, inciso III, alínea “b” da CRFB/88, no artigo 171 do CTN<sup>5</sup>. A norma autoriza a edição de lei própria pelos entes políticos para o estabelecimento de requisitos específicos para a celebração de transação que importe a resolução de litígio e, por consequência (e não como efeito imediato, o que será retomado adiante), a extinção de crédito tributário mediante concessões recíprocas dos sujeitos da relação obrigacional. Alguns entes políticos já instituíram leis próprias de transação<sup>6</sup>. O objeto do presente estudo é tratar da transação sob a perspectiva das obrigações tributárias instituídas pela União, que ainda não dispõe de lei própria autorizativa da transação em seu âmbito. A ideia é fazer um estudo dos requisitos gerais estabelecidos pelo CTN e trabalhar os requisitos específicos do Projeto de Lei nº 5.082, apresentado pelo Poder Executivo em 20/04/2009 (Apêndice)<sup>7</sup> para instituir a transação em âmbito federal, sua adequação técnica e

5 “Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.”

6 Citem-se: LC nº 105/07 do Estado de Pernambuco; Lei nº 11.457/00, que alterou a Lei nº 6.537/73, do Estado do Rio Grande do Sul. Para um estudo completo, consultar: GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual*. Belo Horizonte: Fórum, 2010. (Coleção Fórum de Direito Tributário; 2). p. 60-67.

7 O PL nº 5.082/09 foi apresentado pelo Poder Executivo da União em conjunto com o projeto de lei que trata da execução fiscal de feições administrativas (PL nº 5.080/09) e do projeto de lei que trata do oferecimento de garantia (PL nº 5.081/09).

os efeitos indutores de comportamento que a nova lei possa produzir. Isso porque será estudada a realidade atual do sistema e práticas tributárias federal para uma determinação mais realista dos possíveis campos de aplicação da transação tributária em âmbito federal. Antes disso, faremos um breve esboço da experiência de ordenamentos jurídicos estrangeiros no tratamento do tema, como forma de inspirar e alertar a regulação que se pretende sobre a transação tributária federal. Não é objeto do estudo fazer uma análise da compatibilidade constitucional do instituto, a despeito de menções pontuais que serão feitas no sentido da construção de requisitos que melhor promovam os princípios da legalidade, isonomia e moralidade administrativas (que estariam, em tese, em choque com a proposta transacional no Direito Tributário)<sup>8</sup>.

## **1. A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO COMPARADO**

Importa analisar, ainda que brevemente, a experiência estrangeira no que tange à adoção da transação tributária para, especialmente, verificar o alcance da aplicação do instituto (quais os conflitos passíveis de serem transacionados e a extensão e o objeto das reduções aplicadas no crédito tributário) e os requisitos para a celebração do acordo.

Analisaremos um ordenamento jurídico de *Common Law*, de tradição anglo-saxã, o Direito norte-americano, onde a transação é uma constante em todos os ramos jurídicos, e um ordenamento de *Civil Law*, o berço da tradição romano-germânica, o Direito alemão.

---

<sup>8</sup> Sobre o tema, conferir tratamento sistemático de refutação aos óbices constitucionais normalmente arguidos quanto à adoção do instituto da transação em Direito Tributário em: MELO FILHO, João Aurino de. *Racionalidade legislativa do sistema de resolução de conflitos tributários: desjudicialização e democratização [execução fiscal administrativa, harmonização de instâncias, transação e arbitragem tributária] como fundamentos de um sistema racional [jurídico, lógico, eficiente e ético] de resolução de conflitos tributários*. Santo Ângelo, 2016. Dissertação [Mestrado] – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões. p. 543-559.

## 1.1 O MODELO NORTE-AMERICANO

De partida, o sistema norte-americano possui uma evidente vantagem sobre o nosso sistema que é a existência de uma prática de efetiva e célere cobrança de crédito tributário, por meio de execução fiscal administrativa (de regra), em que o Fisco promove a penhora e alienação, por leilão público, dos bens do devedor. A discussão sobre a exigibilidade (sentido amplo) do crédito tributário no âmbito judicial, via de regra, depende do prévio pagamento do crédito<sup>9</sup>. São muitas as repercussões positivas quando o meio ordinário de cobrança coativa do crédito fiscal efetivamente funciona. A primeira é o estabelecimento de uma cultura de regular cumprimento das obrigações tributárias, de modo que a adoção de meios consensuais de solução de conflitos não induz a um comportamento de relaxamento por parte dos contribuintes. A segunda é a alta procura pela celebração de transações tributárias para o pagamento do valor devido, uma vez que o contribuinte somente acionará o Judiciário para impugnar o crédito se, de fato, possuir direito especialmente qualificado (probabilidade de ser confirmado pelos Tribunais) e sabedor de que a cobrança será feita com celeridade e contundência.

Há diversas espécies de acordos, muitos por adesão do contribuinte a programas de parcelamento que estão concentrados como modalidade de transação tributária. As transações não possuem foco em grandes contribuintes, nem se colocam como uma hipótese de exceção (são neutras quanto a esse ponto). Há procedimentos simplificados e maior discricionariedade para a solução das controvérsias envolvendo valores menores (inferior a U\$ 50.000,00), razão pela qual é ampla a adesão de pequenos contribuintes a essa modalidade de solução de conflito tributário<sup>10</sup>.

9 MELO FILHO, João Aurino de. *Op. cit.*, p. 306-311.

10 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual*. Belo Horizonte: Fórum, 2010. (Coleção Fórum de Direito Tributário; 2). p. 85.

Os chamados *closing agreements* (acordos conclusivos) servem especialmente para o caso de acertamento de pontos controvertidos objeto das declarações dos contribuintes (*closing agreement as to final determination covering specific matters*) e para a determinação da responsabilidade tributária do contribuinte em determinado período (*agreement as to final determination of tax liability*)<sup>11</sup>. Entendemos, pois, que se trata de espaços consensuais antes do lançamento de ofício pelo Fisco norte-americano. Daí que, para preservar juridicamente a atividade de lançamento como ato privativo do Fisco, esses acordos conclusivos não são considerados pela doutrina e jurisprudência dominantes como de natureza contratual, mas como “acordos conforme a lei”<sup>12</sup>.

Admite-se, também, a realização de transação com recebimento de valor menor que o do tributo devido (crédito tributário da obrigação principal em sentido estrito)<sup>13</sup>. É o chamado *compromisse*, celebrado

11 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 404.

12 *Idem*. De registrar, para maior clareza, que a obra de Onofre Alves BATISTA JÚNIOR traz estudo sobre a classificação dos *closing agreements* como atos sem natureza propriamente contratual. A assertiva de que seriam espaços negociais prévios ao lançamento, com a necessidade de preservação da natureza de ato administrativo vinculado, é conclusão nossa.

13 De notar que o CTN, no seu art. 113, define crédito tributário como conceito amplo a abranger o valor do tributo devido (crédito principal, decorrente da obrigação principal em sentido estrito, assim entendida a obrigação de pagar tributo, a obrigação resultante da ocorrência fato gerador do tributo, nos limites da definição de tributo do art. 3º, CTN) e o valor da penalidade cobrada (resultante da infração à legislação tributária, por descumprimento da chamada obrigação acessória ou por descumprimento de qualquer outra norma prevista em lei tributária). São, contudo, dois créditos de natureza distinta, cuja separação é importante para a definição do objeto da transação: se recai sobre as penalidades aplicadas ou também sobre o valor do tributo devido, a demandar inclusive requisitos distintos, o que será objeto de estudo no presente artigo.

No ponto, a lição de Ricardo Lobo TORRES: “São inconfundíveis o tributo e a penalidade. Aquele deriva da incidência do poder tributário sobre a propriedade privada. A penalidade pecuniária resulta do poder penal do Estado e tem por objetivo resguardar a validade da ordem jurídica. O próprio art. 3º do CTN, ao definir tributo, exclui do seu conceito a prestação ‘que constitua sanção de ato ilícito’. Logo, o art. 3º estaria em aparente conflito com o art. 113, § 1º. Sucede que a penalidade pecuniária é cobrada junto com o crédito de tributo. Daí porque o CTN, impropriamente, assimilou-a ao próprio tributo. Mas é irretorquível que tem ela uma relação de acessoriedade com referência ao tributo e nesse sentido deve ser interpretado o art. 113, § 1º.” In: *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 17ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 238-239)



quando esgotadas as tentativas de cobrança do crédito pela Fazenda Pública. O *compromise* tem cabimento nas seguintes situações: “1. dúvida quanto à responsabilidade do sujeito passivo do crédito tributário (*doubt as to liability*); 2. dúvida quanto à possibilidade do tributo ser efetivamente recebido pelo Erário, tendo em vista as reais condições de rendimentos e bens do contribuinte (*doubt as to collectibility*); e 3. Interesse em uma administração mais efetiva da tributação (*effective tax administration*)”<sup>14</sup>. Aqui se tem a verificação, *in concreto*, da ausência de patrimônio suficiente do devedor para fazer frente ao crédito exequendo, quando a transação é a última medida para o recebimento, ainda que parcial, do valor do crédito. O contribuinte tem o dever de abrir seus dados patrimoniais ao Fisco, sob pena inclusive de responsabilização criminal no caso de haver ocultação ou adulteração de dados, de modo a comprovar a impossibilidade de pagamento do débito, quando, então, o Fisco, por autoridade competente de nível hierárquico superior (o próprio Secretário do Tesouro, que pode delegar a competência ao Comissário que preside o *Internal Revenue Service* – IRS, a secretaria fazendária deles), poderá aceitar proposta em que o pagamento seja viabilizado dentro da deficitária situação patrimonial atual e concreta do contribuinte, podendo haver revisão das condições de pagamento caso melhore a situação patrimonial do contribuinte<sup>15</sup>.

Há estudo estatístico do IRS que demonstra, quanto às ofertas recusadas pelo Fisco norte-americano que, em 44% dos casos, arrecadou-se menos que 50% do valor ofertado; em 31% dos casos, a arrecadação pelos meios ordinários foi inferior a 10% do valor ofertado em transação não concluída; ao passo que nada foi arrecadado em 21% dos casos de recusa de proposta transacional<sup>16</sup>.

14 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Op. Cit.*, p. 405.

15 *Idem*, p. 405-406.

16 MELO FILHO, João Aurino de, *cit.*, p. 549.

## 1.2 O MODELO ALEMÃO

De outro lado, temos um sistema jurídico típico de *Civil Law*, que, no plano do Direito Tributário, adota bases comuns ao nosso sistema no que tange ao lançamento como atividade privativa e vinculada da Administração Tributária em observância à legalidade estrita. Ocorre que, no Direito alemão, o Código Tributário (*Abgabenordnung* - AO), diferentemente do nosso, não possui norma expressa autorizando a celebração de transação como forma de resolução de conflitos nessa seara. O Código Tributário alemão possui previsão, a sua vez, de ampla participação do contribuinte no procedimento fiscal de apuração de obrigação tributária e constituição do crédito.

Há duas previsões com elevada carga consensual na AO: a realização de uma “entrevista final” (§ 201) antes do lançamento de ofício, em que haveria o acertamento de questões de fato controvertidas necessárias à apuração da obrigação tributária (elementos que compõem a hipótese de incidência da norma impositiva); e, após o lançamento, mas ainda dentro do processo administrativo de discussão do lançamento, a possibilidade de acordo no que tange a questões controvertidas de fato e de direito objeto do crédito tributário constituído pelo Fisco, em que as partes, então, chegariam à resolução do conflito administrativo (§ 364A)<sup>17</sup>. Além disso, tem-se previsão normativa de realização de acordos na via judicial, perante os chamados Tribunais Financeiros (há uma jurisdição própria para questões tributárias) para a extinção do litígio (§ 79, 1, do *Finanzgerichtsordnung*)<sup>18</sup>.

A disciplina jurídica das transações no Direito alemão, a partir dessas previsões normativas, passou a ser construída pela

17 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Op. Cit.*, p. 384-387.

18 *Idem*, p. 387.

jurisprudência e pela doutrina. O Tribunal Financeiro não reconhece aos acertos realizados na via administrativa com a colaboração e a adesão do contribuinte natureza jurídica contratual. Trata-se de preservar, ainda que artificialmente, a legalidade e a constituição do crédito como ato próprio da Administração Tributária. Assim, relativamente aos casos de entendimento sobre questões de fato controvertidas no lançamento, o Tribunal Financeiro os qualifica como “acordos sobre fatos”, pelo o que restaria à Administração Tributária a competência exclusiva para aplicar a lei tributária sobre tal suporte fático acordado entre as partes. O Tribunal afasta a possibilidade de que haja transação sobre questões de direito na constituição do crédito tributário, por ofensa à legalidade. Aos “acordos sobre fatos”, o Tribunal Financeiro atribui efeito vinculante para as partes, não podendo, pois, a questão ser objeto de revisão judicial, mas não em razão da força compulsória do contrato, buscando fundamento jurídico no princípio da boa-fé, na confiança depositada pelas partes naquilo que foi acordado administrativamente<sup>19</sup>.

Assim, na ótica do Tribunal Financeiro alemão haveria verdadeiro acordo apenas na resolução de litígio na via judicial, a ser homologado pelo Juiz da causa, com natural eficácia vinculativa das partes. Os requisitos para a transação judicial são a existência de controvérsia sobre questão de fato, como já admitido na via administrativa, ou a existência de controvérsia sobre questão de direito, o que ainda é bastante criticado na doutrina. Exige-se que haja controvérsia objetiva (*res dubia*) sobre a exigibilidade (sentido amplo) do tributo na forma como constituído administrativamente. A Fazenda Pública está adstrita a uma discricionariedade técnica (em contraposição à discricionariedade pura), formulando juízo técnico sobre a incerteza jurídica que permeia o crédito discutido judicialmente.

<sup>19</sup> Sobre a evolução da jurisprudência do Tribunal Financeiro alemão, confira-se o estudo de: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Op. Cit.*, p. 388-389.

Permite-se, ainda, segundo o que a doutrina observa na prática administrativa alemã, a celebração de acordo com maior discricionariedade e no interesse na arrecadação (finalidade preponderante) nos casos em que o patrimônio do devedor esteja sujeito a concurso de credores. Nessa hipótese, o Fisco poderia participar, ao lado dos demais credores, de negociações envolvendo formas alternativas de pagamento do crédito devido, como parcelamento e reduções. Prevalece, aqui, para justificar o acordo, a situação patrimonial concreta do devedor, insuficiente para pagar a totalidade dos seus débitos<sup>20</sup>.

## **2. ANÁLISE DOGMÁTICA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO**

Passa-se ao exame dogmático da transação tal como prevista no artigo 171 do CTN, o que abrange a análise da sua natureza jurídica e dos efeitos que produz, com o se que define a qualificação jurídica do instituto. Ainda, cabe analisar os requisitos gerais definidos pelo CTN, que deverão ser seguidos nas leis próprias dos entes políticos ao instituírem a transação em seus âmbitos<sup>21</sup>.

### **2.1 A NATUREZA JURÍDICA E OS EFEITOS PRODUZIDOS**

A transação tributária, por ser instituto comum a diversos ramos do Direito (dito plural), partilha da mesma natureza jurídica da transação civilista. Possuem regime jurídico diferenciado uma da outra, porém partilham de igual natureza. É quase unânime na doutrina reconhecer à

20 MELO FILHO, João Aurino de. *Racionalidade legislativa do sistema de resolução de conflitos tributários...*, cit., p. 323.

21 "Nesse quadro, o Art. 171, CTN, é qualificado como norma de estrutura, que deve direcionar a conduta do legislador detentor da competência tributária e, conseqüentemente, o poder para editar uma lei de regulação da transação sobre crédito tributário litígios. Isso porque a transação é um dos mecanismos admitidos pelo ordenamento tributário para a extinção do crédito, assim contida no âmbito de eficácia constitucional do Art. 146, III, b." ARAUJO, Nadja. *Transação tributária: possibilidade de consenso na obrigação imposta*. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2009. p. 38.

transação natureza contratual<sup>22</sup>. Com efeito, numa definição mais restrita, contrato é o negócio jurídico bilateral (ou plurilateral) que tem por efeito criar, modificar ou extinguir obrigações entre as partes<sup>23</sup>. Numa definição mais ampla, é o instrumento que regula relações obrigacionais entre as partes. O contrato tem como elementos essenciais, portanto, (i) ao menos duas vontades juridicamente relevantes que entram (ii) em consenso no que tange à (iii) regulação de obrigações entre elas.

A transação tem como efeito imediato e próprio a terminação do litígio existente entre as partes, o que faz por meio de redefinição dos elementos da obrigação originária (eficácia modificativa) ou mesmo da criação de nova obrigação, como quando se preveja, no acordo, a dação em pagamento de algum bem imóvel para quitação total ou parcial do débito ou o desempenho de alguma outra obrigação acessória, como a apresentação periódica de dados sobre a situação financeira da pessoa (eficácia criativa). Nesse sentido, enquadra-se logo no conceito mais restrito de contrato. A transação poderá, ainda, simplesmente confirmar a obrigação originária, desde que essa confirmação ou reconhecimento seja acompanhada de alguma concessão da parte que teve seu direito reconhecido, como a renúncia ao direito de cobrar honorários de sucumbência, por exemplo, quando, então, a transação funciona como instrumento de regulação da relação jurídica (definição de contrato em sentido amplo). Bem assinala a doutrina que “Concessões feitas somente por um dos interessados implicam *renúncia* ou reconhecimento do direito do outro. Tudo conceder sem nada receber não é transigir”<sup>24</sup>.

A primeira observação que se faz, portanto, é que, na transação, devem ser consideradas juridicamente relevantes tanto a vontade do contribuinte, quanto da Administração Tributária. Nesse pequeno e

22 Ver apanhado de diversos Autores realizado por: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves, *cit.*, p. 412-415.

23 Ver, por todos, obra clássica de: GOMES, Orlando. *Contratos*. 22ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 8-14. Em importante obra do Direito português: VASCONCELOS, Pedro Pais de. *Teoria Geral do Direito Civil*. 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2007. p. 525-527.

24 GOMES, Orlando, *cit.*, p. 441.

reservado espaço dentro do Direito Tributário, não se tem mais a lei como fonte da obrigação tributária. Assim, relativamente à vontade do contribuinte, a jurisprudência dos nossos Tribunais precisa abandonar o entendimento de que a obrigação tributária originária pode vir a ser discutida (em sua existência, validade e exigibilidade) porquanto decorrente de lei, sendo irrelevante a vontade na constituição do crédito tributário<sup>25</sup>. De fato, é efeito imediato e próprio da transação a terminação do litígio, pelo o que incompatível a possibilidade de contestação (administrativa ou judicial) da obrigação tributária com a celebração de transação.

No que toca à vontade da Administração Tributária, a leitura é no sentido de vontade emitida por agente administrativo dotado de competência a tanto, no exercício de discricionariedade técnica, e pela forma exigida na lei autorizadora da transação.

Tanto será relevante a vontade (mais precisamente, a declaração de vontade) que a transação poderá ser invalidada quando presentes vícios nas declarações de vontade, tal como ocorre no regime jurídico civil dos contratos. Por certo, a lei de transação irá definir o regime próprio de invalidade das transações tributárias<sup>26</sup>. Diferentemente do regime civil, são todos vícios de nulidade, já que não há convalidação de ato viciado no Direito Administrativo (o que é possível quanto a vícios anuláveis do Direito Privado, como o erro e o dolo). As partes, então, somente poderão

25 A jurisprudência mantém tal entendimento mesmo para programas de parcelamento em que são oferecidos descontos (sobre multas e juros de mora) aos contribuinte, que são verdadeiras transações tributárias, como o da Lei nº 11.941/09 e sucessivas reaberturas com ou sem alterações no programa (última reabertura pela Lei nº 12.996/14).

26 No PL nº 5.082/09, o regime de invalidade é informado pelo art. 12:

“Art. 12. O termo de transação somente poderá ser discutido, administrativa ou judicialmente, quanto à sua nulidade.

§ 1º Verifica-se a nulidade do termo de transação quando:

I - não estiverem presentes condições ou requisitos, formais ou materiais, exigidos por esta Lei;

II - verse sobre:

a) as matérias vedadas pelo art. 7º desta Lei; ou

b) a disposição de resultado de litígio já decidido por sentença judicial transitada em julgado, a partir da data de sua publicação ou ciência por alguma das partes;

III - houver prevaricação, concussão ou corrupção passiva na sua formação;

IV - ocorrer dolo, fraude, simulação, erro essencial quanto à pessoa ou quanto ao objeto do conflito.

[...].”

discutir a validade jurídica da transação, do acordo em si, ou de alguma de suas cláusulas, não a validade ou exigibilidade da obrigação como transacionada<sup>27</sup>.

A segunda observação é sobre a eficácia extintiva da obrigação tributária originária uma vez realizada a transação. Nesse ponto, o CTN comete impropriedade ao elencar a transação dentre os modos de extinção do crédito tributário (art. 156, inciso III). Isso porque o crédito somente será extinto após e em razão do cumprimento dos termos da transação. A extinção do crédito será consequência do cumprimento dos termos e condições estabelecidos no instrumento de transação, devendo ser assim interpretado o inciso III do artigo 156.

A questão que se coloca é a seguinte: no caso de descumprimento da transação, a obrigação tributária que remanesce é a originária ou a transacionada? A lei de transação tem liberdade para disciplinar o ponto. O PL nº 5.082/09 dispõe que a Fazenda Nacional deverá prosseguir na cobrança do crédito tributário originário, acrescido, ainda, de multa sancionatória de 20% (essa incidente sobre o valor transacionado): é o que se conclui da leitura conjunta dos artigos 9º e 14 do Projeto<sup>28</sup>.

No silêncio da lei, entendemos que deve remanescer o crédito originário. Com efeito, a transação é uma específica e pontual derrogação do crédito originário e de sua forma coativa de cobrança, dentro de parâmetros sensíveis de conveniência estipulados em lei, de modo que somente produzirá efeito extintivo pleno quando integralmente cumpridos os seus termos. Veja-se que interessante: a transação, de regra, somente produzirá efeito extintivo da obrigação originária quando integralmente

27 Correta a previsão do § 5º do PL nº 5.082/09 ao dispor que “A transação não se anula por erro de direito referente às questões que foram objeto da solução de controvérsias entre as partes”.

28 “Art. 9º Sem prejuízo do disposto no art. 14, será aplicada multa sancionatória pelo descumprimento do termo de transação ou ajustamento de conduta de vinte por cento sobre o valor do débito resultante da transação.”

“Art. 14. Com a revogação ou anulação da transação, o crédito tributário será exigido no seu valor originário, com seus acréscimos legais, descontando-se o montante pago no período, prosseguindo-se na cobrança ou na execução do crédito inscrito em dívida ativa, não se aplicando as reduções previstas no art. 6º.”

cumprida. Assim, na hipótese de cumprimento dos termos negociados, a extinção do crédito transacionado importa, por efeito translativo, a extinção do crédito originário.

Uma segunda questão que se coloca é saber se restabelecido o crédito originário, em razão do descumprimento do acordo, o contribuinte pode retomar discussão administrativa ou judicial sobre a sua exigibilidade (sentido amplo). No PL nº 5.082/09, há regra que determina a renúncia ao direito em que se funda o litígio administrativo ou judicial no caso de celebração de transação pelo sujeito passivo (art. 11). Assim, o descumprimento do acordo não interfere na validade e eficácia próprias dessa condição do negócio (renúncia a direito de impugnar o crédito tributário), pelo que vedada a retomada de discussão sobre o crédito originário. Importante aqui referir que a indivisibilidade da transação, característica própria do instituto na sua configuração civilista, que entendemos também aplicável no Direito Público, somente ocorre com a nulidade de uma de suas cláusulas centrais, não com o descumprimento do acordo<sup>29</sup>.

Diferente é a situação no caso de nulidade da transação. Quando reconhecida a nulidade da transação, pela Administração ou pelo Judiciário em demanda movida pelo sujeito passivo, não há dúvida de que a relação jurídica obrigacional originária é restabelecida em sua inteireza, prosseguindo-se a Fazenda Pública na cobrança do crédito. A nulidade do acordo importa a nulidade da condição de renúncia a direito de impugnar o crédito tributário, sem que seja necessário se socorrer do princípio da indivisibilidade da transação para isso. Nessa hipótese, poderá ser retomado o curso da defesa administrativa ou da ação judicial de contestação do crédito, a depender unicamente da vontade do contribuinte.

29 Sobre a indivisibilidade da transação no Direito Privado: “Da *indivisibilidade* da transação decorre o princípio segundo o qual, sendo nula qualquer de suas cláusulas, toda ela será inválida”. GOMES, Orlando, *cit.*, p. 444.



## **2.2 OS REQUISITOS GERAIS DO CTN**

Os requisitos estabelecidos pela norma geral do artigo 171, CTN, são dois: acordo mediante concessões mútuas e existência de litígio.

### **(I) ACORDO MEDIANTE CONCESSÕES MÚTUAS**

A transação, como dito, é negócio jurídico bilateral realizado entre o sujeito ativo e o sujeito passivo da relação obrigacional tributária originária. A transação é, pois, realizada sobre uma relação obrigacional tributária, que não é comutativa ou sinalagmática, mas unidirecional: há um credor, a Fazenda Pública com competência tributante, e um devedor, o sujeito passivo tributário. Assim, de forma sistematizada, as concessões mútuas podem recair sobre os seguintes objetos:

1. Sobre o crédito do tributo devido: esse é o campo propriamente do Direito Tributário, do resultado do poder de instituição de tributos que a Constituição delega aos entes políticos, o campo da legalidade estrita, da tipicidade. A lei que admitir redução do valor do tributo deve estabelecer requisitos específicos mais rígidos. Via de regra, são admitidos, conforme, inclusive, experiências do Direito comparado, quando houver questões fáticas não esclarecidas ou de difícil e custoso esclarecimento ou controvérsia jurídica objetiva e relevante (*res dubia*) que, possam, assim significar uma redefinição ou redimensionamento dos elementos materiais do fato gerador tributário, sobre a eleição de sujeito passivo ou sobre a forma de aplicação da lei tributária<sup>30</sup>.

2. Sobre o crédito decorrente de multas e encargos da mora: é o campo do Direito Administrativo Tributário, de aplicação de penalidade pela infração à legislação tributária e pelo não pagamento tempestivo dos tributos. Há um campo maior de liberdade ao legislador e também de discricionariedade nas reduções aplicadas pelos agentes administrativos.

<sup>30</sup> Conforme art. 7º, § 1º, do PL nº 5.082/09.

3. Sobre a criação de novas obrigações: é possível que, por hipótese, ingresse na negociação a criação de obrigações adicionais ao sujeito passivo. O mais comum seria a dação em pagamento de bens imóveis.

4. Sobre a parcela da sucumbência em processo judicial: pode ingressar na negociação a renúncia, por quaisquer das partes ou por ambas, da verba sucumbencial eventualmente arbitrada em sentença judicial ou o arbitramento provisório em decisão judicial que receber a execução fiscal.

5. Sobre a desistência e/ou renúncia a direito de defesa administrativa ou impugnação judicial do crédito tributário: discute-se se a só desistência da discussão na via administrativa ou judicial seria suficiente como concessão recíproca a permitir que se celebre transação. Como dito, é efeito natural e próprio da transação a terminação do litígio. Do ponto de vista da realidade causal, contudo, não haverá transação se o sujeito passivo litigante não concordar com a desistência da lide. Assim, é admissível essa “concessão mínima” em especial para litígios pequenos, onde inclusive se mostre antieconômico para o Estado manter o processo ativo<sup>31</sup>.

## **(II) A EXISTÊNCIA DE LITÍGIO**

Como já adiantado na parte introdutória, admite-se transação em litígio administrativo ou judicial. O litígio pode se dar pela pretensão resistida ao pagamento do crédito a exigir sua cobrança por meio de execução fiscal, como pode se dar em razão da discussão judicial sobre a existência, validade ou exigibilidade do crédito tributário em ação ordinária, mandado de segurança ou embargos à execução fiscal.

31 Bem pontua Arnaldo Sampaio de Moraes GODOY: “Além do que, de um ponto de vista mais pragmático, a adesão à transação, por parte do interessado, qualifica imediatamente concessão, na medida em que haveria, entre outros, desistência de ação judicial, pronto recolhimento, a par de disponibilização de documentação e pronta adesão ao definido no pacto que se firmou”. In: *Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual*. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 41-42.

Questão interessante é saber se é possível transação em litígio potencial, antes de haver lançamento de ofício pela Fazenda Pública. É o caso de procedimento fiscal em curso em que haja, pelos Auditores Fiscais, entendimento inicial da incorreção do quanto declarado pelo contribuinte (revisão de lançamento por homologação: art. 149, CTN). Ocorre que, *ab initio*, pode já ser identificadas questões intrincadas, especialmente fáticas, que não foram solucionadas a contento com o envio da documentação solicitada por meio de intimação fiscal. Nesse ponto é que pode haver colaboração que gere consenso sobre a matéria fática e/ou jurídica objeto do lançamento a ser realizado pelo Fisco. Poderia haver uma espécie de constituição consensuada do crédito tributário?

Entendemos não haver óbice suficiente a que possa haver consenso entre sujeito ativo e passivo por ocasião do lançamento de ofício em hipóteses especialíssimas de extrema dificuldade ou onerosidade para estimação da matéria fática que compõe a hipótese de incidência tributária. É preciso ter presente que, na ampla maioria dos tributos, a constituição do crédito se dá por meio de declaração do próprio sujeito passivo que se sujeita a controle pelo Fisco dentro do prazo decadencial de 5 anos, sob pena de homologação tácita ou ficta (dito lançamento por homologação). Ou seja, o sistema permite, e é assim que se apura a ampla maioria dos tributos, que o crédito tributário seja constituído por ato do sujeito passivo. Não haveria, pois, quanto à materialidade do ato de constituição do crédito tributário, que o lançamento de ofício conte com a participação (de boa fé, por certo, como requisito a tanto) e o consenso do sujeito passivo.

O óbice do artigo 142 combinado com o artigo 149 do CTN, de que o lançamento de ofício é ato administrativo vinculado e privativo da autoridade fiscal pode ser contornado por meio de uma adequada formalização desse consenso excepcional obtido quanto à substância do ato. Basta que a autoridade fiscal formalize o lançamento de ofício e, ao final, o sujeito passivo aponha sua assinatura de concordância com o

apurado pelo Fisco, renunciando, desde já, a direito de discutir o crédito assim constituído na via administrativa ou judicial.

### **3. OS CAMPOS DE APLICAÇÃO DA TRANSAÇÃO DIANTE DA REALIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO FEDERAL BRASILEIRO**

O nosso sistema tributário federal já possui práticas transacionais, notadamente nos programas de parcelamento com reduções e no oferecimento de reduções sobre multas para o pagamento voluntário do tributo lançado de ofício, e vem adotando práticas de racionalização da cobrança do crédito fiscal e de redução da litigiosidade tributária por meio do reconhecimento da jurisprudência uniformizada pelos Tribunais Superiores. Necessário, pois, se debruçar sobre essa nova realidade do sistema tributário federal para que sejam identificadas, com mais realismo, as vantagens que adviriam com a adoção da transação em âmbito federal, as finalidades a serem alcançadas e os campos de aplicação do instituto, tendo como objetivo sua inserção racional dentro do sistema. Queremos, com isso, que a transação seja recepcionada como instrumento efetivo de redução de litígios e recuperação do crédito tributário, sem que haja tantas sobreposições com institutos já existentes, de tal modo que a sua instituição por lei federal não tenha como resultado a indução de comportamentos negativos por parte dos contribuintes.

#### **3.1 A REALIDADE ATUAL DO SISTEMA TRIBUTÁRIO FEDERAL BRASILEIRO**

A transação se insere num contexto maior de construção, tanto quanto possível, de um Direito Público menos unilateral (também qualificado de autoritário), em que o administrado seja efetivamente ouvido e respeitado, tenha maior participação na construção de decisões que

busquem a consecução do bem comum, do interesse público<sup>32</sup>. É ainda colocada como solução alternativa à complexidade fática das relações econômicas do mundo contemporâneo e da notável complexidade jurídica que os ordenamentos tributários, especialmente o brasileiro, assumiram. A transação também se insere como meio alternativo de cobrança do crédito tributário, respaldada pelo princípio da eficiência administrativa, especialmente para os casos de evidente insuficiência patrimonial do devedor para fazer frente ao crédito cobrado e da instauração de procedimentos concursais (insolvência civil, recuperação judicial, falência e liquidação extrajudicial).

Vamos, então, analisar o posicionamento mais atual do sistema tributário federal quanto (i) à sua realidade como contencioso de massa, e os avanços verificados na implementação de princípios e vetores de uma Administração Pública mais horizontal no trato com os administrados e mais eficiente-racional na redução de litigiosidade e cobrança do crédito tributário.

## **(I) CONTENCIOSO DE MASSA/COMPLEXIDADE TRIBUTÁRIA**

O último “Plano Anual da Fiscalização da RFB” emitido em 2016 relativamente à arrecadação de 2015, aponta que os Auditores Fiscais promoveram 10.097 auditorias externas (fiscalização na sede da empresa ou, mais raro, no domicílio da pessoa física) que resultaram em lançamentos de ofício no valor de R\$ 121.339.291.524, e outras 267.272 revisões de declarações que resultaram em lançamentos de ofício no valor de R\$ 4.283.555.972. Em se fazendo uma relação com os valores pagos espontaneamente pelos contribuintes nos lançamentos por homologação (R\$ 1,221 trilhão), tem-se os seguintes percentuais: 90,7%

32 Sobre a construção de sentido ao conceito de interesse público na doutrina e na jurisprudência do STF, consultar preciosa pesquisa em: GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual*. Belo Horizonte: Fórum, 2010. (Coleção Fórum de Direito Tributário; 2). p. 93-130.

do crédito tributário federal decorre de lançamentos por homologação, e os restantes 9,3% de lançamentos de ofício<sup>33</sup>.

Já o estoque da Dívida Ativa da União (DAU), ou seja, os créditos passíveis de inscrição pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, ultrapassa o valor de R\$ 1,3 trilhão conforme anuário “PGFN em Números 2015”, relativo a dados de 2014. A soma de todos os processos judiciais em que a PGFN atua chega ao impressionante número de pouco mais de 7,4 milhões de processos, distribuídos entre 2.072 Procuradores Fazendários<sup>34</sup>.

Um dos indicadores da complexidade do nosso sistema tributário é o levantamento do número de tributos existentes, que é sempre relativamente impreciso. Para os tributos federais (todas as espécies tributárias), contamos o número de 86 tributos<sup>35</sup>. Além disso, há um sem número de créditos presumidos, créditos de passíveis de compensação, créditos decorrente de regimes não cumulativos, além de outros benefícios fiscais, que dificultam sobremaneira a atividade de fiscalização pela RFB e são responsáveis pelo aumento de litigiosidade no âmbito tributário.

O primeiro registro importante é que o sistema tributário federal se baseia na constituição do crédito tributário pelo lançamento por homologação<sup>36</sup>. Ainda, as compensações são realizadas por ato do contribuinte, extinguindo o crédito tributário sob a condição resolutória de ocorrência de revisão fiscal no prazo decadencial de 5 anos (art. 74,

33 RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Plano Anual da Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil para o ano-calendário de 2016: quantidade, principais operações fiscais e valores esperados de recuperação de crédito tributário (resultados de 2015)*. Disponível a partir de: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-fiscalizacao-2016-e-resultados-2015.pdf>>, acesso em 10/01/2017.

34 PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *PGFN em Números 2015 (dados de 2014)*. Disponível a partir de: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn%20em%20numeros%202015%20ultima%20versao.pdf>>, acesso em 10/01/2017.

35 Levantamento realizado pelo site Portal Tributário. Disponível a partir de <<http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>>, acesso em 13/01/2017.

36 Não encontramos dados sobre o número exato de constituições do crédito por cada modalidade (lançamento por homologação x lançamento de ofício), de modo que temos como referência o dado do percentual do crédito constituído por cada modalidade lançado no texto.

Lei nº 9.430/96). Para que um sistema em que 90% do crédito decorra de constituição por ato próprio do sujeito passivo funcione com regularidade, é essencial a cominação de multas sancionatórias pesadas para forçar comportamento conforme do sujeito passivo. As multas previstas na legislação tributária federal<sup>37</sup> são, pois, a pedra de toque para o funcionamento desse sistema, o que deverá ser levado em consideração pela lei própria de transação tributária ao disciplinar a redução do seu valor, de modo a que não haja relaxamento pelos contribuintes na apuração de créditos pela modalidade de lançamento por homologação.

O segundo registro é que essa quantidade expressiva de ações judiciais, inscrições em DAU, quantidade de tributos, valores elevadíssimos, impõe um desafio especial à transação como procedimento previsto para a solução individualizada de casos.

O terceiro registro é que se observa concentração de créditos (valor) em poucos contribuintes e muitos processos para a recuperação de valores baixos ou em que se discute valores baixos. Consta no “Relatório Anual de Atividades da Receita Federal 2014” referentes a dados do mesmo ano, quanto aos procedimentos diferenciados de fiscalização dos grandes contribuintes que “Embora correspondam a apenas 0,01% do total de empresas no Brasil, cerca de 9.500 pessoas jurídicas representam aproximadamente 65% do total das receitas arrecadas pelo Fisco”<sup>38</sup>. De igual modo, grande parte (é pena não se ter o dado preciso) das 267.272 revisões de declarações que resultaram em lançamentos de ofício no valor de pouco mais de R\$ 4 bilhão (comparadas com as 10.097 que renderam mais de R\$ 121 bilhão), são revisões de Declaração de

37 De forma resumida, tem-se para o caso de necessidade de lançamento de ofício por ausência de apuração ou apuração incorreta do montante devido pelo contribuinte em declaração: 75% sobre o montante do tributo que se deixou de pagar, que será dobrada (150%) quando o contribuinte incidir em sonegação, fraude ou conluio, e será ainda aumentada de metade (225%) no caso de ausência de colaboração do contribuinte, conforme previsão do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

38 RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Relatório Anual de Atividades da Receita Federal 2014*. Disponível a partir de: < [https://idg.receita.fazenda.gov.br/publicacoes/relatorio-anual-de-atividades/receita\\_federal\\_relatorioatividades-1.pdf/view](https://idg.receita.fazenda.gov.br/publicacoes/relatorio-anual-de-atividades/receita_federal_relatorioatividades-1.pdf/view)>, acesso em 10/01/2017.

Imposto de Renda de Pessoa Física (DIRPF), que geram um enorme contencioso administrativo e judicial (via Juizado Especial Federal) para a discussão de pequenos valores.

No que tange às execuções fiscais, já houve procedimento de racionalização da cobrança antieconômica de créditos inferiores a R\$ 20 mil, com a autorização de arquivamento acaso não haja garantia útil no processo<sup>39</sup>.

Ainda sobre a eficiência do executivo fiscal ajuizado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, o estudo do IPEA mensurou uma taxa de sucesso, ou seja, processos em que houve recuperação do crédito tributário, de 25,8%. O número não é de todo desalentador, mas está muito longe do que se poderia considerar satisfatório (na nossa opinião, 50%), quanto mais numa perspectiva de duração média da execução fiscal de 9 anos, 9 meses e 16 dias<sup>40</sup>. A morosidade é evidente: significa

39 Com fundamento técnico no estudo: INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. *Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional*. Comunicado do Ipea, nº 127, janeiro de 2012. Disponível a partir de < [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103\\_comunicadoipea127.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunicadoipea127.pdf) >, acesso em 20.08.2014.

Partiu-se do custo unitário - tão somente para o Poder Judiciário - de uma execução fiscal movida pela PGFN apurada no primeiro estudo (R\$ 5.606,67) para, aplicando-se o percentual de êxito na recuperação do crédito (25,8%), chegar-se ao valor mínimo que tornaria economicamente vantajosa o ajuizamento de uma execução fiscal pela PGFN, qual seja, o valor de R\$ 21.731,45. Daí a edição da Portaria MF 75/2012 e da Lei nº 13.043/14, adotando o valor de R\$ 20.000,00 como parâmetro para o arquivamento de execuções fiscais em andamento.

40 O estudo que revolucionou a abordagem da execução fiscal sob a ótica da economicidade foi o desenvolvido pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea): *Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal*. Comunicado do Ipea, nº 83, março de 2011. Disponível a partir de <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110331\\_comunicadoipea83.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110331_comunicadoipea83.pdf)>, acesso em 20.08.2014. O estudo analisou 1510 execuções fiscais findas no ano de 2009 em 124 Subseções da Justiça Federal de todo o país, à exceção do Estado do Mato Grosso do Sul, trazendo dados reveladores do processo executivo fiscal, relativo a todos os créditos passíveis de serem cobrados em execução fiscal e de todos as pessoas legitimadas ativamente para mover o processo executivo fiscal, limitado ao âmbito da Justiça Federal.

A partir desse estudo, procedeu-se à pesquisa específica das execuções fiscais movidas pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, tendo sido publicada: *Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional*. Comunicado do Ipea, nº 127, janeiro de 2012. Disponível a partir de < [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103\\_comunicadoipea127.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunicadoipea127.pdf) >, acesso em 20.08.2014.

Desse último estudo é que foram extraídos os dados acima de taxa de êxito e tempo médio de duração. De reconhecer, ainda, que a taxa de êxito apresenta alguma distorção (o estudo mesmo aponta uma precisão de 90%), uma vez que foi colhido a partir de uma base de processos findos, e não da totalidade de execuções fiscais em tramitação.



que são comprometidos dez exercícios financeiros para a recuperação do crédito tributário, receita corrente de um Estado fiscal. São mais que dois mandatos políticos do Executivo, que necessita de regularidade no ingresso de receitas correntes para manter o funcionamento do Estado.

A baixa efetividade do processo judicial de execução forçada é confirmada quando se compara com a taxa de sucesso decorrente do protesto extrajudicial das certidões de dívida ativa, que é de 18,2%<sup>(41)</sup>. Ou seja, como conceber que o simples protesto de serventia cartorária extrajudicial (com as repercussões nos cadastros de crédito, é certo) possa provocar, no devedor, eficácia semelhante a de uma citação judicial em executivo fiscal?

## **(II) PARTICIPAÇÃO DO CONTRIBUINTE NA ESFERA ADMINISTRATIVA**

Nosso objetivo é aferir o percentual de julgamentos favoráveis (total ou parcialmente) dos recursos administrativos interpostos pelos contribuintes junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para, com isso, se ter um dado, ainda que represente uma avaliação parcial do fenômeno<sup>42</sup>, sobre a efetiva consideração de elementos de fato e questionamentos jurídicos dos contribuintes quanto à apuração do crédito tributário dentro do processo contencioso administrativo.

A Coordenação do Contencioso Administrativo Tributário (COCAT) da PGFN recentemente divulgou internamente um “Balanço Anual” relativo ao ano de 2016 em que promove levantamento estatístico dos seus processos relevantes (assim entendidos os processos em que se discute lançamento em valor igual ou superior a R\$ 10 milhões)<sup>43</sup>.

41 Conforme PGFN em *Números 2015 (dados de 2014)*, citado.

42 Já que julgamentos desfavoráveis aos contribuintes podem representar qualidade nos lançamentos de ofício lavrados pelos Auditores Fiscais.

43 Obtivemos autorização do Dr. Moisés de Sousa Carvalho Pereira, Procurador da Fazenda Nacional Coordenador da COCAT/PGFN, para a divulgação dos dados. De registrar que os 1.878 processos relevantes julgados discutem um crédito total no valor de R\$ 161.631.643.959,04.

Dos processos relevantes julgados em 2016 (1.878 processos), 42,8% foram julgamentos integralmente favoráveis à Fazenda Nacional (o que representou a manutenção de 42,3% do total do crédito discutido); 32,5% foram julgamentos parcialmente favoráveis à Fazenda Nacional (representando a manutenção de 35,5% do total do crédito discutido); e 24,7% foram julgamentos desfavoráveis à Fazenda Nacional (representando o cancelamento de 22,2% do total do crédito discutido)<sup>44</sup>.

Isso significa que, ao menos para os grandes litígios, é bastante profícua a discussão levada a efeito no contencioso administrativo, a espelhar efetiva consideração às alegações de fato e de direito suscitadas pelos contribuintes perante os Tribunais Administrativos.

### **(III) SEGURANÇA JURÍDICA**

O princípio da segurança jurídica tem como um de seus conteúdos a certeza do Direito. As medidas implementadas na resolução administrativa de controvérsias na interpretação/aplicação da legislação tributária com caráter geral e vinculante, por qualquer meio (parecer, ato declaratório, súmula, listas de dispensa de contestar e recorrer, solução de consulta, etc.), têm efeitos diretos na redução da litigiosidade tributária.

Quanto aos avanços na seara administrativa, sobreleva o novo regramento do procedimento de consulta que o contribuinte pode formular para esclarecimento de dúvidas quanto à interpretação da legislação tributária pela Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013. A partir do novo regramento, o pedido de consulta formulado pelo contribuinte antes do prazo de vencimento do tributo, impede a

<sup>44</sup> Não utilizamos os percentuais do assim chamado “grau de aderência” dos créditos lançados junto ao CARF divulgados pelo “Plano Anual da Fiscalização da RFB” 2016/2015 porquanto dizem respeito a julgamento por ano de lançamento (por exemplo, quanto aos lançamentos de 2015, não se sabe quantos processos foram julgados pelo CARF, razão pela qual não há como mensurar o percentual de julgamentos favoráveis/desfavoráveis) e também computam os casos de não apresentação de defesa pelo sujeito passivo.

aplicação de multa e juros de mora e inclusive o dispensa do pagamento até que seja solucionada a consulta, e a solução de consulta emitida pela Coordenação Geral de Tributação (COSIT) passa a ter eficácia geral e vinculante. No mesmo sentido, a RFB tem atribuído eficácia vinculante ao “Perguntas e Respostas” que divulga quanto aos tributos mais problemáticos, como o fez com o Perguntas e Respostas emitido sobre a repatriação de recursos no exterior da Lei nº 13.254/16 por meio do Ato Declaratório Interpretativo nº 05/2016.

Quanto aos avanços no contencioso judicial, tem-se a edição da Portaria PGFN nº 502/2016, que disciplina uma série de hipóteses de dispensa de contestar ou recorrer nos processos judiciais, consolidando caminho trilhado desde o inovador Parecer PGFN/CRJ nº 492/2010, que disciplinou a observância, pela PGFN, da jurisprudência formada pelos Tribunais Superiores no julgamento de recursos representativos de controvérsia, e a ampla vinculação desse entendimento à RFB por meio do Parecer PGFN/CRJ nº 396/2013.

#### ***(IV) PRÁTICAS TRANSACIONAIS JÁ EXISTENTES***

A Fazenda Nacional já pratica atos materialmente transacionais ao oferecer aos contribuintes reduções sobre valores de multas em troca da terminação de litígio. É o que ocorre regularmente, desde pelo menos 1991, na redação originária do art. 6º da Lei nº 8.218/91, ao se conceder desconto de 50% sobre a multa aplicada em lançamento de ofício quando o contribuinte pague (40% se parcelar) o crédito no prazo da impugnação ou de 30% quando o pagamento ocorra após notificado da decisão administrativa de primeira instância (20% se parcelar), modalidades novas incluídas pela Lei nº 11.941/09.

O mesmo ocorre para os diversos programas de parcelamento lançados pela União com descontos regressivos para pagamento à vista ou parcelamento em maior número de parcelas. É o caso do

parcelamento da Lei nº 11.941/09<sup>(45)</sup> e sucessivas reaberturas (a última pela Lei nº 12.996/14).

## **(V) EFICIÊNCIA NA COBRANÇA DE VALORES MENORES**

No que toca aos débitos de pequena monta, igualmente não se pode inquirir de inerte a Administração Tributária federal.

Na via administrativa, relativamente ao IRPF, imposto responsável por um volume enorme de litígio na via administrativa e na judicial, por possuir fato gerador complexo e anual e ser apurado por pessoas físicas que não possuem, em sua maioria, intimidade alguma com a legislação

45 “Art. 1º Poderão ser pagos ou parcelados, em até 180 (cento e oitenta) meses, nas condições desta Lei, os débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e os débitos para com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inclusive o saldo remanescente dos débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, de que trata a Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, no Parcelamento Especial – PAES, de que trata a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, no Parcelamento Excepcional – PAEX, de que trata a Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, no parcelamento previsto no art. 38 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e no parcelamento previsto no art. 10 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, mesmo que tenham sido excluídos dos respectivos programas e parcelamentos, bem como os débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, com incidência de alíquota 0 (zero) ou como não-tributados. (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vide Lei nº 12.996, de 2014) (Vide Lei nº 13.043, de 2014)

[...]

§ 3º Observado o disposto no art. 3º desta Lei e os requisitos e as condições estabelecidos em ato conjunto do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e do Secretário da Receita Federal do Brasil, a ser editado no prazo de 60 (sessenta) dias a partir da data de publicação desta Lei, os débitos que não foram objeto de parcelamentos anteriores a que se refere este artigo poderão ser pagos ou parcelados da seguinte forma:

I – pagos a vista, com redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício, de 40% (quarenta por cento) das isoladas, de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;

II – parcelados em até 30 (trinta) prestações mensais, com redução de 90% (noventa por cento) das multas de mora e de ofício, de 35% (trinta e cinco por cento) das isoladas, de 40% (quarenta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;

III – parcelados em até 60 (sessenta) prestações mensais, com redução de 80% (oitenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 30% (trinta por cento) das isoladas, de 35% (trinta e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;

IV – parcelados em até 120 (cento e vinte) prestações mensais, com redução de 70% (setenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 25% (vinte e cinco por cento) das isoladas, de 30% (trinta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal; ou

V – parcelados em até 180 (cento e oitenta) prestações mensais, com redução de 60% (sessenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 20% (vinte por cento) das isoladas, de 25% (vinte e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal.

[...]

tributária, há duas ações interessantes, além, é claro, do bem desenvolvido programa de Declaração do IRPF (sem o que, a litigiosidade seria ainda maior). A primeira delas é que os contribuintes podem ter acesso, por meio do E-CAC (plataforma de atendimento virtual ao contribuinte da DRF), à situação de inconformidade captada pelo sistema informatizado da DRF que colocará o contribuinte em malha. Assim, o contribuinte mais atento pode acompanhar a situação da sua DIRPF, visualizar a inconformidade (via de regra, ausência de declaração de receita apontada pela fonte que reteve o imposto – programa DIRF) e proceder à retificação voluntária da Declaração ao efeito de sanar a omissão, recolhendo, eventualmente, a diferença devida em razão da apuração de um valor maior de IRPF a pagar, sem que incida em qualquer penalidade (multa). Do ponto de vista dogmático, considera-se realizada denúncia espontânea pelo contribuinte (art. 138, CTN) que lhe fora informada pelo sistema informatizado da RFB.

Além disso, está em vigor o sistema de Declaração pré-preenchida, mas apenas para contribuinte que acesse o E-CAC com certificado digital (o que reduz muito o espectro de abrangência da ferramenta), em que o sistema da RFB preenche a DIRPF do contribuinte com todos os dados existentes no seu banco de dados a partir das informações e retenções realizadas pelas fontes pagadoras ou outras responsáveis tributárias.

No campo judicial, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional pôs em marcha o projeto do protesto eletrônico das certidões de dívida ativa, como procedimento prévio ou alternativo (para débitos até R\$ 20mil) ao ajuizamento da execução fiscal, alcançando um percentual de recuperação de crédito de 18,2%, conforme mencionado.

### **3.2 OS CAMPOS DE APLICAÇÃO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Diante do diagnóstico acima traçado sobre as questões em que a Administração Tributária tem avançado, as práticas existentes, além

de dados sobre quantidade de processos judiciais e valores envolvidos, podemos analisar com maior clareza os campos em que seria racional e vantajoso se valer do instituto da transação tributária, analisando-se os requisitos específicos e as quatro espécies transacionais (transação em processo judicial; transação em caso de insolvência civil, falência ou recuperação judicial; transação por recuperação tributária; transação por adesão) previstas no PL nº 5.082/09 (Apêndice).

O PL nº 5.082/09 é bastante contido nos parâmetros de redução que admite. São admitidas as seguintes reduções (art. 6º, § 1º): redução de até 100% da multa por descumprimento de obrigação acessória e dos encargos da sucumbência; até 60% dos juros de mora; até 50% da multa de mora e de ofício. Ainda, estipula que tais reduções, já tímidas, apenas seriam cabíveis na transação diante de concurso universal de credores (a chamada transação em caso de insolvência civil, falência ou recuperação judicial) e na transação por recuperação tributária, modalidade administrativa de superação negociada com o Fisco de situação transitória de crise econômico-financeira do devedor (artigos 35 a 43 do Projeto). Na transação em processo judicial, diante de hipótese de controvérsia sobre questão de fato ou de direito (*res dubia*), admite-se uma redução maior, podendo-se atingir o valor do tributo devido (crédito principal em sentido estrito) quando haja acordo sobre o redimensionamento do fato gerador tributário. Assim, as reduções autorizadas não são aplicáveis à transação por adesão.

A ampla margem discricionária que o projeto confere é, pois, quanto ao estabelecimento de parcelamento do crédito tributário. Ocorre que, para isso, já se tem instituto próprio de que a União se vale amplamente. Veja que interessante: a União, por não ter lei de transação, se vale do parcelamento para promover reduções nos acessórios do crédito; então se cria uma lei de transação por meio da qual o máximo que autoridade pode oferecer é o parcelamento do crédito. Trata-se de impasse de fácil solução. A lei de parcelamento deve ficar restrita ao parcelamento do

crédito, sem aplicação de reduções. O parcelamento com reduções somente poderia ser concedido por força de transação com o Fisco. De fato, a atenção às condições do caso concreto (estágio da execução fiscal e situação patrimonial encontrada nos autos) própria da transação torna mais eficiente, e promotora da moralidade e isonomia, a concessão individualizada de parcelamento com reduções<sup>46</sup>. O desafio, no ponto, será com o volume de um contencioso de massa como o do tributário federal.

É preciso, pois, que haja uma decisão política atenta à racionalidade própria de um sistema que preveja a transação como meio alternativo da solução de litígios: não deverão mais ser instituídos programas de parcelamento com concessões (reduções) sob pena de haver sobreposição de instrumentos que induzirão comportamentos negativos nos contribuintes.

No que tange à transação diante da situação de insolvabilidade do devedor que dá início a concurso universal de credores, dois apontamentos. O primeiro deles é que poderia ser excluída a recuperação judicial como evento autorizativo dessa espécie de transação<sup>47</sup>. A um, porque a recuperação judicial vem sendo admitida ampla e acriticamente pelo Judiciário que, nessa aplicação enviesada da lei, acabou por deturpar seus fundamentos e finalidades, fazendo com que, hoje,

---

46 No ponto, precisa a análise de João Aurino de MELO FILHO: “Se a transação legal via programas de parcelamento e pagamento com descontos aumentou a eficiência do sistema, a transação contratual, que levaria em conta as circunstâncias pessoais para autorizar tratamentos particulares, certamente também o faria. Com uma grande vantagem: a análise das condições pessoais do contribuinte e da sua capacidade contributiva concreta como condições para realização da transação. Em razão disso, a transação contratual seria eticamente justificada e não interferiria negativamente nos demais níveis de racionalidade, pois aumentaria a eficiência do sistema de cobrança da obrigação sem diminuir a eficiência do sistema de pagamento espontâneo. É preciso registrar que os programas de pagamento com descontos criados periodicamente por lei (na esfera federal, os conhecidos “Refis”), com condições objetivas de adesão, não respeitam os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, estendendo o tratamento vantajoso a todos, independentemente de suas condições pessoais.” *Racionalidade legislativa do sistema de resolução de conflitos tributários...*, cit., p. 550.

47 De rigor, a recuperação judicial não é concurso universal, porquanto procedimento restrito a créditos privados e adstrito ao cumprimento de um plano de recuperação (Lei nº 11.101/05). Ou seja, não abrange a totalidade dos créditos, nem é juízo de arrecadação da totalidade dos bens do devedor e do pagamento na ordem legal de preferência (*par conditio creditorum*).

qualquer devedor ingresse com ação judicial e lhe seja deferido pedido de recuperação unicamente para suspender a cobrança de créditos e procrastinar ainda mais o já moroso caminho de cobrança do crédito. A dois, porque o Projeto já prevê bem construída hipótese de transação por recuperação tributária: é mais seguro para a Fazenda Pública que a recuperação seja deferida no caso concreto com a sua avaliação e mediante o atendimento dos muitos e corretos mecanismos de controle da situação contábil e patrimonial do devedor e de seus controladores, administradores, gestores e representantes legais, quando pessoa jurídica (artigos 35 a 42 do Projeto).

O segundo apontamento é no sentido de se conferir maior discricionariedade ao agente administrativo para transacionar tendo em vista a recuperação do crédito tributário. De fato, em uma situação final de insolvência civil ou falência, em que se está diante de juízo universal de arrecadação de bens, alienação e partilha do produto da arrecadação, um amplo poder de disponibilidade sobre o crédito diante de negociação com demais credores, em especial titulares de crédito preferencial (como os créditos trabalhistas), é norma absolutamente respaldada pelo princípio da eficiência, que não fere os demais princípios constitucionais (como moralidade e isonomia) diante da situação concreta de alteração do *status* jurídico da pessoa para massa insolvente ou massa falida.

Há, ainda, um outro campo de ampla discricionariedade não explorado pelo Projeto, o de transação para a solução de pequenos litígios, em especial quando envolve pessoas físicas. Com efeito, entendemos que questões de menor relevância tributária possam ser mais facilmente resolvidas por meio de negociação com a Fazenda Pública. Nesse quadro, poder-se-ia atribuir maior discricionariedade ao agente público tanto na solução do impasse quanto ao dimensionamento do valor devido quanto na forma de pagamento pelo devedor. À exemplo do Direito comparado, poderia ser estabelecido um valor teto para pequenos litígios tributários para a solução dos quais a Fazenda Pública



teria maior poder de negociação (no Direito norte-americano a faixa de corte é de U\$ 50.000,00).

Na pesquisa que fizemos para tentar mensurar o impacto de pequenos litígios tributários no total de litígios enfrentados pela Fazenda Pública, contudo, encontramos números pouco expressivos. Procedemos a levantamento de dados junto ao Tribunal Regional Federal da 4ª Região quanto às ações ajuizadas no ano de 2016 que envolvem discussão sobre imposto de renda pessoa física – IRPF (todas as matérias envolvendo esse tributo)<sup>48</sup>. Essas ações representam 3,48% do número total de ações tributárias ajuizadas<sup>49</sup>. Em valores, as ações de IRPF representam apenas 1,08% do valor total das ações tributárias ajuizadas<sup>50</sup>. Veja-se que há uma relação de 3 para 1 no comparativo número de processos e valor discutido. São 3,48% dos processos que envolvem 1,08% do valor total das ações tributárias. Mesmo assim, o valor médio das ações de IRPF encontrado foi alto: R\$ 101.318,38 de valor médio discutido por processo. As ações tributárias em geral têm valor médio discutido por processo de R\$ 325.146,53. Daí a importância dos dados para além de presunções, intuições ou “constatações práticas”. O caminho da solução negociada para pequenos litígios tem impacto, porém não tão relevante quanto pensávamos dentro do quadro geral de ações tributárias. Os dados talvez sejam reveladores da eficácia das medidas já adotadas no que tange à simplificação do acerto do IRPF na via administrativa e dos meios extrajudiciais de cobrança praticados pela PGFN antes analisados. Isso aponta que a adoção de simplificação tributária da perspectiva legislativa ou burocrática sobre determinadas matérias que deem causa a pequenos litígios pode ser mais efetiva que a prática transacional nesse ponto.

48 Dados obtidos com a colaboração do Dr. Rafael Dias Degani, Procurador Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região, junto à Diretoria de Tecnologia da Informação do TRF4 a partir da classificação dos assuntos no processo eletrônico das ações ajuizadas no ano de 2016 no âmbito do TRF4.

49 De um total de 135.514 ações tributárias ajuizadas, 4.729 discutem temas de IRPF.

50 O valor total das ações tributárias (valor da causa) é de R\$ 44.061.907.657,28. O valor total das ações de IRPF (valor da causa) é de R\$ 479.134.620,84.

## CONCLUSÃO

Queremos trazer uma reflexão final. O êxito da transação enquanto meio indireto de cobrança do crédito tributário, para além da correta regulação do instituto por lei própria do ente tributante, depende da efetividade do meio ordinário de cobrança do crédito fiscal, qual seja, o processo executivo fiscal. Com efeito, à primeira vista pode parecer que a transação seja instrumento eficaz a ser aplicado num espaço de ineficiência e morosidade do executivo fiscal, vindo, pois, para suprir uma deficiência do meio ordinário de cobrança, numa relação que se poderia caracterizar como de compensação. Mas não. Acreditamos, pela experiência e pelo exemplo do modelo norte-americano de cobrança, que o sucesso do meio transacional, ao menos para o fim indireto de arrecadação, depende, em grande medida, de um meio ordinário célere e eficiente de cobrança do crédito inadimplido. Sempre que o Estado, ao por em marcha os meios executivos de cobrança, já sob o total resguardo garantista do Judiciário, o faça de forma célere e com retornos satisfatórios de recuperação do crédito, será maior o interesse do devedor em ir ao encontro da Fazenda Pública, ainda na fase administrativa, para regularizar sua situação fiscal. Existe, assim, pelo o que entendemos, uma relação de complementariedade entre os dois meios. Daí que segue válida e necessária a busca por dotar o executivo fiscal de arcabouço normativo mais robusto, e mais que isso, por uma prática de andamento processual de fato coativa e expropriatória, pois é essa a função mesma do Estado-juiz a que se atribui o monopólio do uso da força num Estado de Direito. Com isso, e bem regulada a transação, conforme apontamentos que fizemos no presente estudo, será recebida como instituo profícuo de redução da litigiosidade e da promoção indireta da cobrança do crédito tributário, essencial para o funcionamento do Estado.

## BIBLIOGRAFIA

ARAUJO, Nadja. *Transação tributária: possibilidade de consenso na obrigação imposta*. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2009.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual*. Belo Horizonte: Fórum, 2010. (Coleção Fórum de Direito Tributário; 2).

GOMES, Orlando. *Contratos*. 22ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. *Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional*. Comunicado do Ipea, nº 127, janeiro de 2012. Disponível a partir de < [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103\\_comunicadoipea127.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunicadoipea127.pdf) >, acesso em 20.08.2014.

\_\_\_\_\_. *Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal*. Comunicado do Ipea, nº 83, março de 2011. Disponível a partir de <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110331\\_comunicadoipea83.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110331_comunicadoipea83.pdf)>, acesso em 20.08.2014.

MELO FILHO, João Aurino de. *Racionalidade legislativa do sistema de resolução de conflitos tributários: desjudicialização e democratização*

*[execução fiscal administrativa, harmonização de instâncias, transação e arbitragem tributária] como fundamentos de um sistema racional [jurídico, lógico, eficiente e ético] de resolução de conflitos tributários. Santo Ângelo, 2016. Dissertação [Mestrado] – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões.*

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *PGFN em Números 2015 (dados de 2014)*. Disponível a partir de: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn%20em%20numeros%202015%20ultima%20versao.pdf>>, acesso em 10/01/2017.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Plano Anual da Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil para o ano-calendário de 2016: quantidade, principais operações fiscais e valores esperados de recuperação de crédito tributário (resultados de 2015)*. Disponível a partir de: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-fiscalizacao-2016-e-resultados-2015.pdf>>, acesso em 10/01/2017.

\_\_\_\_\_. *Relatório Anual de Atividades da Receita Federal 2014*. Disponível a partir de: < [https://idg.receita.fazenda.gov.br/publicacoes/relatorio-anual-de-atividades/receita\\_federal\\_relatorioatividades-1.pdf/view](https://idg.receita.fazenda.gov.br/publicacoes/relatorio-anual-de-atividades/receita_federal_relatorioatividades-1.pdf/view)>, acesso em 10/01/2017.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 17ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

VASCONCELOS, Pedro Pais de. *Teoria Geral do Direito Civil*. 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2007. p. 525-527.



Concurso  
de Monografias  
do SINPROFAZ

3º Concurso de Monografias do SINPROFAZ

# A Cobrança da Dívida Ativa como Direito Inalienável do Poder Público no Brasil e no Direito Comparado

---

## Diretoria Biênio 2017-2019

**Presidente:** Achilles Linhares de Campos Frias

**Vice-Presidente:** Juscelino de Melo Ferreira

**Diretora-Secretária:** Iolanda Guindani

**Diretor-Administrativo:** José Ernane de Souza Brito

**Diretor de Relações Intersindicais:** Caio Graco Nunes de Sá Pereira

**Diretor de Assuntos Profissionais e Estudos Técnicos:** Giuliano Menezes Campos

**Diretor de Assuntos Parlamentares:** Rodrigo Oliveira Mellet

**Diretor-Jurídico:** Roberto Rodrigues de Oliveira

**Diretor de Comunicação Social:** André Emmanuel Batista Barreto Campello

**Diretor de Assuntos Relativos aos Aposentados e Serviços Assistenciais:** Antônio Duarte Guedes Neto

**Diretor Cultural e de Eventos:** Sérgio Luis de Souza Carneiro

**Diretora Suplente:** Juçara Valadares Lopes Faria

**Diretora Suplente:** Valéria Gomes Ferreira

**Diretora Suplente:** Loan Kizzi Araújo Reina

**Diretor Suplente:** Carlos Alexandre Dias Torres

## Banca Examinadora

Adilson Rodrigues Pires

Denise Lucena Cavalcante

Maria Lucia de Paula Oliveira

Ricardo Lodi Ribeiro

Sérgio Luís de Souza Carneiro (voto de qualidade)

---

1º Colocado

# **INALIENABILIDADE DA DÍVIDA ATIVA: ENFOQUE DO DIREITO NACIONAL E DO DIREITO COMPARADO**

*Agostinho do Nascimento Netto*

## **1 - INTRODUÇÃO**

A centralidade dos textos constitucionais a todas as questões jurídicas deixou de provocar discussões de há muito. A entronização dessa concepção coincide com a superação de um constitucionalismo formal, convivente com o Estado liberal de Direito, passando pelo constitucionalismo de viés ativo na ação protetiva dos Direitos Humanos e ativa no campo social e difuso, conceito que é congruente ao de Estado Democrático de Direito, para, enfim, alcançar triunfalmente o momento do constitucionalismo, em que mantida a atenção ao Estado de Direito e ao papel dos Direitos Fundamentais, confere espaço o mais generoso

à noção de Democracia efetiva. Vive-se, ou se pugna por viver, sob o abrigo de relações políticas, sociais, econômicas e jurídicas que reflitam um Estado Constitucional de Direito.

Uma realidade democrática – é dado que muito a caracteriza – somente se faz plena quando, sem menoscabo aos seus processos, integrados, *e.g.*, por participação popular regular e prevalência da vontade majoritária<sup>1</sup>, há atenção para a necessidade de respeito às opiniões minoritárias<sup>2</sup>, preservando-as e as protegendo em exata medida.

Caracteriza, de outro lado, de forma igualmente fundante, uma realidade democrática os esforços e resultados respectivos, não se compreendendo como aceitáveis opções meramente formais. A ultrapassagem de uma visão delgada da constituição<sup>3</sup> somente se apresenta completa acaso bem assentada e apreendida a noção de que a democracia deve necessariamente assumir conteúdos e propósitos que a estofem e concretizem materialmente. Do contrário, a admissão é por se a enxergar somente pelos seus aspectos adjetivos, com a normatização e a prática se alinhando e contemplando as exigências formais e procedimentais, mas não se atentando para o que substantiva efetivamente a democracia<sup>4</sup>.

1 Alexandre de Moraes, a propósito das necessárias limitações ao poder decorrente da representação popular, adverte: “O poder delegado pelo povo a seus representantes, porém, não é absoluto, conhecendo várias limitações, inclusive com a previsão de direitos humanos fundamentais, do cidadão relativamente aos demais cidadãos e ao próprio Estado”. Cf. MORAES, Alexandre de. *Direitos humanos fundamentais: teoria geral – comentários aos arts. 1º a 5º da constituição da república federativa do Brasil – doutrina e jurisprudência*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 20.

2 Luís Roberto Barroso elenca como objetivos últimos de uma constituição a institucionalização do Estado Democrático de Direito, a contribuição ao desenvolvimento econômico e à justiça social, conceber e prover mecanismos que permitam aperfeiçoadas práticas na Administração Pública, e, destaque-se, “assegurar o respeito aos direitos fundamentais, inclusive e especialmente os das minorias políticas”. BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 1ª ed., 2ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 90/91.

3 Sobre a noção de constituição para mais que delgada, de constituição densa, consulte-se POZZOLO, Suzanna. Anotações sobre a história neoconstitucional. Ana Letícia Salomão e Ribeiro (trad.). In: ASENSI, Felipe Dutra; PAULA, Daniel Giotti de (Org.). *Tratado de direito constitucional: constituição no século XXI*. Vol. 2. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014, pp. 609-639.

4 Segundo Cláudio Pereira de Souza Neto e Daniel Sarmento, no âmbito da teoria constitucional e da filosofia política contemporâneas, o “modelo meramente procedimental é insuficiente”, sendo “preciso ir além do procedimentalismo”. Cf. SOUZA NETO, Cláudio Pereira; SARMENTO, Daniel. *Direito*

Qualquer trecho constitucional, a par, reitere-se, com a percepção de que, não importando o tema, mesmo desde o mais privatístico em suas relações<sup>5</sup>, o ponto de partida, a sua extensão<sup>6</sup> e o seu núcleo estão no texto constitucional, deve ser maximamente prestigiado, reconhecido e vigorificado.

A constituição, relembre-se, não é mera apresentação de valores, princípios e intenções correspondentes, muito menos tão somente proclamação de limites institucionais, mas, antes uma norma cujo conteúdo normativo não pode ser menoscabado. Dessa noção não se afasta quem pouca os olhos por sobre a Constituição de 1988:

*A ordem constitucional brasileira [ ... ] se apresenta como uma promessa, não dirigida ao futuro, de restabelecimento da democracia e de renovação da cidadania através de seus princípios, da defesa de seu amplo repertório de direitos e da concretização contínua de suas promessas.<sup>7</sup>*

Mas, em sendo assim, com os seus propósitos demandando incontornável, constante e urgente implementação, os meios apropriados devem estar previstos e, mais que tudo, realmente ofertados. Em sua plenitude preservada, a compreensão segundo a qual considerado dado propósito normativo constitucional, que cometido a certo órgão, os meios devem estar maximamente prontos e à disposição. Estabelecer constitucionalmente alguma intenção ou objetivo, não sendo proporcionados os meios adequados à sua consecução é se mover entre a insinceridade e a fraude constitucional.

---

*constitucional*: teoria, história e métodos de trabalho. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013, p. 238.

5 “O Direito Civil do século XXI é constitucionalizado, com forte carga solidarista e despatrimonializante, em claro reconhecimento da maior hierarquia axiológica à pessoa humana [ ... ]”. Cf. GAMA, Guilherme Calmon Nogueira da. *Direito Civil*: parte geral. São Paulo: Editora Atlas, 2006, p. xii.

6 Tomando-se os Direitos Fundamentais como o que dá identidade a uma constituição subordinada ao espírito do atual constitucionalismo, cabe observar sobre eles e sobre a sua correspondente e imprescindível horizontalização que “[ ... ] os direitos fundamentais não devem limitar o seu raio de ação às relações políticas, entre governantes e governados, incidindo também em outros campos, como o mercado, as relações de trabalho e a família.”. Cf. SARMENTO, Daniel. *Direitos fundamentais e relações privadas*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 323.

7 FOSTES, Pedro Rubim Borges. A constituição ativista. In: ASENSI, Felipe Dutra; PAULA, Daniel Giotti de (Org.). *Tratado de direito constitucional*: constituição no século XXI. Vol. 2, op. cit., pp. 558/559.



Essa teorização<sup>8</sup> ocupa espaço de enorme prestígio, tendo amealhado ainda mais força a partir da noção de efetividade<sup>9</sup> da normatização constitucional, para a qual inadmissível uma sua qualquer fragilização, sobremaneira como fundamento para a frustração constitucional<sup>10</sup>.

A Ordem Constitucional inaugurada em 5 de outubro de 1988 teve nela depositada enorme expectativa. A razão embora dispense maiores explorações, tamanha a sua evidência, não pode ser tomada como a dispensar sempre presentes confirmações. Não poucas foram<sup>11</sup>, e permanecem sendo, as críticas às suas ambições, seus críticos fazendo pouco do enorme passivo político e social, historicamente erigido e sedimentado.

Em tal contexto, invocada a sua primária vocação de ser instrumento para plena e efetiva implementação das políticas públicas eleitas e democraticamente orientadas, impõe-se como fundamental atentar ao conjunto científico composto pelas elaborações teóricas formuladas nos campos da Economia do Setor Público, das Finanças Públicas, da Ciência das Finanças, do Direito Financeiro e do Direito Tributário.

---

8 Sobre o tema da doutrina dos Poderes Implícitos ou Resultantes, por todos, consulte-se GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Direito constitucional comparado*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2006, pp. 53/54.

9 Define efetividade das normas jurídicas, advertindo como de ser rejeitada a ideia de um Direito Constitucional inefetivo, desdotado de sanções (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. 4ª Ed. Coimbra: Almedina, 1986, p. 22 apud BARROSO, Luís Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da constituição brasileira*. Rio de Janeiro; São Paulo: Renovar, 2001, p. 87), como “a realização do Direito, o desempenho concreto de sua função social”, Luís Roberto Barroso, em seu *O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da constituição brasileira* (op. cit., p. 85).

10 Cf. BARROSO, Luís Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da constituição brasileira*, op. cit., pp. 47-73.

11 Das mais ácidas censuras, a pronunciada pelo Senador Roberto Campos, para quem a Constituição de 1988 seria “saudavelmente libertária no político”, mas também “cruelmente liberticida no econômico” e “comoventemente utópica no social”. (Cf. BONAVIDES, Paulo, ANDRADE, Paes de. *História constitucional do Brasil*. 3ª edição. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1991, p. 493, referindo-se ao citado Senador em manifestação ao jornal O Estado de S. Paulo, edição de 4 de outubro de 1988).

## 2 - CUSTO DA EFETIVIDADE CONSTITUCIONAL

Tomada como incontornável a necessidade de se buscar máxima efetividade a todos os quadrantes constitucionais, destacadamente aos Direitos Fundamentais e às suas Garantias, uma questão se impõe conseqüentemente. Inexiste implementação de políticas públicas, a partir de seleção constitucional e democrática, para as quais não concorram custos expressivos. Uma vez tornada pública, por força de escolha política e normatização iniciada constitucionalmente sempre, uma necessidade geral passa a impor e demandar recursos. A Democracia e suas opções, que são dependentes de trocas e de custos não somente políticos, precisam ser financiadas por fundos, sobretudo públicos: “os recursos públicos são a força, os nervos e a realidade de uma Constituição”<sup>12</sup>.

Essa a compreensão de Fuck, que a expõe ao lado da confirmação de entender pela inexistência de um alegado e “pretense direito fundamental ao não pagamento de impostos”<sup>13</sup>. Para o Autor:

*[ ... ] conclui-se que todos os direitos fundamentais, independentemente de sua classificação, dependem intrinsecamente da ação do Estado e, conseqüentemente, de recursos públicos em grandes quantidades [ ... ].*<sup>14</sup>

Não há, pois, como confrontar as exigências da vivência democrática e constitucional sem o concurso da realização de despesas públicas e em montante suficientemente adequado.

Em sua clássica Obra, Baleeiro já apontava para um fenômeno relacionado às despesas públicas, o do seu aumento progressivo. Segundo o Autor,

*[ ... ] a realidade confirma o crescimento ininterrupto das despesas públicas no sentido de que, em cada Estado, ou mesmo dentro de*

12 Klaus Vogel, in Grundzuge des finanzrechts des grundgesetzes. In ISENSEE, Josef. KIRCHHOF, Paul (coord.). *Handbuch des Staatsrecht*. 2ª ed. Heidelberg: C. F. Muller, 1999, v.4, p. 3 (4) apud FUCK, Luciano Felício. *Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal*. São Paulo: Saraiva, 2017 (Série IDP: Linha de Pesquisa Acadêmica), p. 59.

13 Cf. NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 3ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012, p. 186, apud FUCK, Luciano Felício, op. cit., p. 62.

14 FUCK, Luciano Felício, op. cit., p. 59.

*cada grupo político menor, - estado-membro ou município, é crescente a fração que de suas rendas os indivíduos reservam para satisfação de novas necessidades públicas ou, paralelamente, a extensão e a ampliação da rede de serviços públicos [ ... ]15.*

Ao lado, como explicação para o processo, do incremento da capacidade econômica como decorrência do aperfeiçoamento da produção e da produtividade e dos agigantados conflitos armados, eventualmente de expressão múltipla e até mundial, o Autor aponta “a elevação do nível político, moral e cultural das massas sob o influxo de idéias-forças, que levam os indivíduos a exigir e a conceder mais ampla e eficaz expansão dos serviços públicos”<sup>16</sup>. Em outras palavras, o aumento progressivo das despesas públicas rimaria também com a modificação dos entendimentos políticos, morais e culturais das populações, cujo desaguadouro é inevitavelmente também jurídico e, ainda mais, jurídico constitucional. Novamente as palavras do saudoso indispensável Autor:

*A participação do maior número na vida política, por efeito do progresso democrático, provoca despesas cada vez maiores na difusão da educação gratuita e esta, exaltando o nível intelectual, não só alarga o número dos cidadãos “politizados”, mas também inspira às massas novos desejos, necessidades novas de bem-estar coletivo, inseparáveis da civilização. O governo é chamado a fornecer ou subsidiar essas iniciativas e, assim, cada vez mais, manifesta-se, na prática, a atitude que os financistas definem como “a absorção das despesas privadas pelas públicas” ou “das despesas específicas pelas gerais”17.*

Tratando do mesmo problema, o da permanente e acentuada curva em ascensão na representação dos dispêndios governamentais, Musgrave e Musgrave, examinando as causas, afirmam que desde o último quartel do século dezanove se verificaram “mudanças na filosofia social, bem como variações no equilíbrio de forças políticas dos vários setores da população”<sup>18</sup>, alterando o peso das influências “que os vários

15 BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 82.

16 *Ibid.*, loc. cit.

17 BALEEIRO, Aliomar, op. cit., p. 85.

18 MUSGRAVE, Richard. A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas: teoria e prática*. Carlos

grupos sociais exercem na determinação do processo de decisão política”<sup>19</sup>. Arrematam:

*É bem possível que o efeito da evolução destes fatores – particularmente o crescimento dos pagamentos de transferência como subproduto da aparição incipiente do ‘estado do bem-estar social’ – seja mais significativo do que as repercussões dos fatores econômicos e estruturais, que analisamos anteriormente. Entretanto, é ainda mais provável que ocorra uma combinação de todos eles na determinação do caminho a ser trilhado. Qualquer que tenha sido a particular influência de cada um destes fatores, é evidente que a combinação dos mesmos tem resultado numa crescente participação do setor público no PNB20 21.*

Daí, esse fenômeno, mais modernamente, terminou gerando um consequente debate, cujos desdobramentos se mostram sensíveis, qual seja, o da necessidade de contenção desses mesmos gastos pelo direto esgotamento das capacidades financeiras dos estados. As razões para o referido quadro se apresentam múltiplas, com apontamentos que vão desde a retração ou mesmo bancarrota econômica dos países; das alterações dos processos produtivos com vertiginosa velocidade nas modificações e até quebras das bases econômicas, destacadamente para as resultantes da internacionalização e da virtualização das cadeias produtivas e dos mercados, de imposição tributária; do explosivo crescimento mundial do desemprego e dos empregos de baixa qualidade - consequente ao momento da anterior aguda e histórica crise econômica e de algumas das suas respostas, relembrem-se, eliminação de níveis hierárquicos organizacionais, aprimoramento nas linhas de produção e emprego crescente de automação -, o que promove exclusão massiva de parcelas de potenciais consumidores; desestabilizações geopolíticas,

Alberto Primo Braga (trad.). Claudia Cunha Campos Eris e Ibrahim Eris (rev. téc.). Rio de Janeiro: Campus. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980, p. 122.

19 Ibid., loc. cit.

20 Ibid., pp. 122/123.

21 PNB ou Produto Nacional Bruto é uma variável de medida da Economia nacional equivalente ao produto total da nação, sem dupla contagem, e que considera o PIB, ou Produto Interno Bruto, descontado da Renda Líquida Enviada ao Exterior (RLEE). Cf., WONNACOTT, Paul; WONNACOTT, Ronald. *Economia*. Yeda Rorato Crusius e Carlos Augusto Crusius (coord.). Yeda Rorato Crusius, Nuno Renan Lopes de Figueiredo Pinto, David C. Garlow, Carlos Augusto Crusius (trad., rev. e adap.). 1982, p. 692.

presentes correntes migratórias em patamares grandemente inéditos, tudo a gerar forte retração nas fontes de financiamento dos governos e dos seus compromissos.

Esse debate, contudo, não é suficiente para indicar como desnecessária a atuação dos governos. O debate determina antes a imperiosidade no aprimoramento da qualidade dos gastos públicos e dos seus respectivos instrumentos de controle<sup>22</sup>. As demandas políticas, sociais e econômicas, em especial em nações com padrões de desenvolvimento equivalentes ao do Brasil, não cedem, antes o contrário. Assim, em que pese a dramática frase “A era do governo grande acabou”<sup>23</sup>, soa mais pertinente, e a já antes referida mais recente crise econômica mundial parece corroborar tal compreensão, o seguinte:

*[...] é inegável que o Estado nacional, apesar de estar submetido a um constante processo de enfraquecimento, em decorrência dos efeitos de um crescimento desajustado e da globalização, apresenta-se como um agente econômico preponderante no atendimento das necessidades individuais e coletivas, desempenhando papel indispensável na formulação de políticas econômicas, regulador da competitividade, e na promoção do bem comum da sociedade<sup>24</sup>.*

Nessa linha, passa-se a ter como cenário, de um lado, aquele em que ganha espaço crescente com ares de inexorabilidade a necessidade por um rígido controle das despesas públicas, com a sua mais precisa gestão, o seu mais apurado controle e a sua mais seletiva escolha para destinação dos empenhos financeiros; e, de outro, mantém-se insubstituível o papel do

<sup>22</sup> São exemplos normativos constitucionais e complementar: a Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016, que, alterando o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, acrescentou a ele os arts. 106 e segs., instituindo o denominado Novo Regime Fiscal (Teto de Gastos); o disposto no art. 167, inciso III, da Constituição Federal, que veda, ressalvadas despesas autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa e aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta, a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital (Regra de Ouro); e a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que prescreve regramento voltado à responsabilidade fiscal.

<sup>23</sup> Afirmação do ex-Presidente norte-americano Bill Clinton quando do seu discurso do ano de 1996 sobre o Estado da União. Citado por ROSEN, Harvey S., GAYER, Ted. *Finanças públicas*. 10ª ed. Rodrigo Dubal (trad.). Stefano Florissi (rev. téc.). Porto Alegre: AMGH, 2015, p. 7.

<sup>24</sup> Cf. MATIAS-PEREIRA, José. *Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil*. 5ª ed. revista e atualizada. São Paulo: Atlas, 2010, p. 56.

estado como fonte primária para o atendimento às incontidas e irresolvidas demandas ou necessidades sociais, as quais, aliás, repise-se, em uma sociedade democrática derivam “das preferências efetivas de cada membro do grupo, determinadas por seus gostos e sua participação ‘apropriada’ [ ... ]”<sup>25</sup>, devendo, ainda, serem definidas “por um processo político”<sup>26</sup> com os indivíduos aderindo “à decisão do grupo”<sup>27</sup>.

Esse o quadro, em que contendem necessidades sociais e possibilidades fiscais, a que se refere Ricardo Lobo Torres, lembrando a crise<sup>28</sup>, cujos primeiros sinais já se mostraram ainda em fins dos anos setenta do século findo, do Estado do Bem-Estar Social, mas, de igual forma, das respostas àquela.

A sensibilidade desse problema ganha reforço a partir de duas considerações. Uma primeira centrada no, por assim dizer, embate no campo orçamentário. Aqui, novamente como pertinente a voz do mesmo Ricardo Lobo Torres:

*Pertence [ ... ] à temática das relações entre ética e orçamento a questão das escolhas trágicas. A lei orçamentária anual é o instrumento que sintetiza as políticas e opta entre as suas diversas possibilidades. Depois que se esgotou a ideologia da inesgotabilidade dos recursos públicos, sustentada pelos empréstimos internos e externos ilimitados, e que se reacendeu a convicção de que a escassez deve ser considerada não só nos cálculos da economia nacional mas também nos do orçamento, transferiram-se para as alocações anuais de verbas as decisões básicas das políticas sociais<sup>29</sup>. (grifo constante do original)*

25 MUSGRAVE, Richard A. *Teoria das finanças públicas*. Vol. I. Auriphebo Berrance Simões (trad.). São Paulo: Atlas, 1976, p. 32.

26 *Ibid.*, loc. cit.

27 *Ibid.*, loc. cit.

28 Anota o Autor: “No final da década de 1970, após as sucessivas crises do petróleo, o Estado do Bem-estar Social passa a sofrer séria contestação, em virtude do crescimento insuportável da dívida pública, dos orçamentos repetidamente deficitários, da recessão econômica e do abuso na concessão de benefícios com os dinheiros públicos; a sua dimensão assistencialista conduz ao incremento das despesas com a previdência e a seguridade social sem a contrapartida da entrada de ingressos compatíveis com o volume dos encargos e, não raro, com o seu custeio pela incidência exageradamente progressiva dos impostos”. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário: orçamento na constituição*. Vol. V. 2ª ed. Rio de Janeiro, São Paulo: Renovar, 2000, p. 13.

29 TORRES, Ricardo Lobo, op. cit., p. 43.

Nada obstante, para o inesquecível Autor, e aqui a segunda ordem de considerações, os gastos públicos orientados rigidamente do ponto de vista orçamentário<sup>30</sup> – móvel do, no dizer do mesmo Autor, Estado Orçamentário – “tem o seu perfil tributário perfeitamente delineado e a sua vocação direcionada para os gastos relacionados com a garantia dos direitos humanos”<sup>31</sup>, não sendo abandonada, igualmente, “a responsabilidade pela proteção dos direitos sociais”<sup>32</sup>, mesmo se dando a realização das despesas correspondentes sob a reserva do possível<sup>33</sup>, “isto é, sob a reserva da lei orçamentária”<sup>34</sup>.

O financiamento para atendimento às demandas públicas, aquelas que são construídas a partir dos processos histórico, político, social e econômico, ganhando amparo a sua substância jurídica e igual expressão nos termos originalmente constitucionais, não pode ser desconsiderado, sempre a ele se devendo especial, precisa e calibrada atenção. Realçada a ressalva de inexistir direito sem custo<sup>35</sup> - “*taking rights seriously means taking scarcity seriously*”<sup>36 37</sup> -, ainda assim, falhar em sua concretização é concorrer ao descumprimento da vontade constitucional.

30 O mesmo Autor assevera: “O equilíbrio orçamentário é princípio constitucional geral porque penetra em todos os princípios específicos, do lado da receita e da despesa, quer se vinculem à justiça, quer derivem da segurança jurídica. Equilíbrio orçamentário é a equalização de receitas e de gastos, harmonia entre capacidade contributiva e legalidade, redistribuição de rendas e transparência orçamentária, desenvolvimento econômico e universalidade”. Cf. TORRES, Ricardo Lobo, op.cit., p. 278.

31 Ibid., p. 18.

32 Ibid., loc. cit.

33 Ricardo Lobo Torres esclarece a expressão “reserva do possível” tradução do alemão de *Vorberhalt des Moglichen*, cunhada pelo Tribunal Constitucional da Alemanha no julgamento BVerfGE 33 - p. 303/33 e adotada pela doutrina do mesmo País. Informa também que a expressão vem sendo empregada pela doutrina portuguesa. Ibid., p. 18, nota de rodapé nº 53.

34 Ibid., loc. cit.

35 Sobre o tema, consulte-se HOLMES, Stephen et SUSTEIN, Cass. *The Cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton and Company, 1999, e AMARAL, Gustavo. *Direito, escassez e escolha*: em busca de critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

36 “tomar os direitos a sério significa levar a escassez a sério” (tradução nossa).

37 Cf. HOLMES, Stephen, SUSTEIN, Cass, op. cit., p. 94. Citado por MACHADO, Clara Cardoso. *Direitos fundamentais sociais, custos e escolhas orçamentárias*: em busca de parâmetros constitucionais. Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=8571#\\_ftn11](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8571#_ftn11). Acesso em: 31 jul. 2018.

### **3 - FONTES DE CUSTEIO DAS ATIVIDADES PÚBLICAS GOVERNAMENTAIS**

A doutrina nacional, ao se dedicar às fontes que sustentam as políticas públicas escolhidas pelo processo democrático de eleição das opções e correspondentes previsões orçamentárias, apoia-se em grande medida e ao menos inicialmente em disposições legais voltadas ao tema, assim, seja no campo dos estudos da Ciência das Finanças, das Finanças Públicas e da Economia do Setor Público, seja no relativo às compreensões do Direito Financeiro<sup>38</sup>.

Para a Ciência das Finanças, uma vez mais nas clássicas observações de Baleeiro<sup>39</sup>, tomada a receita pública, a coluna de sustentação do cumprimento das determinações políticas orçamentário-financeiras, como a “entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”<sup>40</sup>, classifica-se aquela como extraordinária ou ordinária, e como originária ou derivada. Extraordinária ou ordinária, a depender da periodicidade e da constância; originária ou derivada, conforme a sua origem, se oriunda da economia privada ou detentora da natureza jurídica de direito privado; ou se oriunda da economia pública ou, por sua vez, se com natureza jurídica de direito público.

Em termos de estudos em Finanças Públicas, as receitas orçamentárias, isto é, as para financiamento dos gastos e encargos governamentais decorrentes das necessidades e demandas públicas

38 Para um esforço de delimitação dos campos de estudos do Direito Financeiro, da Ciência das Finanças e do que identifica como Política Financeira ou Fiscal, consulte-se CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2016, pp. 46-55. O Autor, adotando o que define como dois cortes epistemológicos, um deles externo, que separa o Direito Financeiro do não direito, e o outro, interno, que “distingue essa disciplina jurídica [o Direito Financeiro] de outras que também integram o ‘mundo do direito’, especialmente o Direito Tributário” (id., op. cit., p. 46), define-o (Direito Financeiro) como a soma dos recortes que [ ... ] desenham “os contornos das disciplinas que se voltam ao tributo e à disciplina financeira do Estado” (idib., loc. cit.).

39 BALEEIRO, Aliomar, op. cit., pp. 115-121.

40 Ibid., p. 116.



gerais, Rezende fala em três âmbitos classificatórios, quais sejam, o da captação dos recursos, o dos orçamentos a que sejam vinculadas e o da origem dos recursos. Dessa forma, uma fonte de financiamento pode ser própria ou gerada por transferência de terceiros; pode estar subordinada aos limites do orçamento fiscal ou do orçamento da seguridade social; ou pode ainda ser patrimonial, industrial, de agropecuária ou de serviços, conforme seja respectivamente resultante do patrimônio próprio, de atividades empresariais próprias, de atividades produtivas rurais próprias ou de atividades de serviços comerciais ou de serviços igualmente próprias; ou, finalmente, produto de arrecadação tributária e de contribuições<sup>41 42</sup>.

Discutindo um modelo para, segundo ponto de vista da Economia do Setor Público, aferição da expressão do setor público na economia nacional, Castro e Gomes falam das formas de financiamento aos gastos públicos e afirmam que aquelas podem se dar por intermédio de operações de crédito, de emissão de moeda<sup>43 44</sup> ou via sistema tributário. No dizer dos Autores,

41 REZENDE, Fernando. *Finanças públicas*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, pp. 151/152.

42 A terminologia sugere afastamento do sedimentado por segmento expressivo da doutrina jurídica tributária. Confira-se, a propósito, COELHO, Sacha Calmon Navarro. Sistema tributário e conceito de tributo no direito brasileiro. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: 2005, Seção I – Teoria geral do tributo e metodologia tributária, item nº 3, pp. 15-64. Explorando as diversas classificações e correspondente evolução, mas mantém como gênero a figura do “tributo”, confira-se RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos: teoria geral e espécies*. Niterói: Impetus, 2013, p. 16. O Autor, firmada uma classificação quintupla, explica: “[...] é forçoso reconhecer a existência de cinco espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições parafiscais (ou espécies) e empréstimos compulsórios. As três primeiras têm sua natureza jurídica definida pelo fato gerador, e as duas últimas pela destinação legal do produto da arrecadação”. (Ibid., loc. cit.)

43 Essa alternativa demanda inquestionável subordinação a receituário político-econômico mais tolerante ao fenômeno inflacionário, sendo a opção sujeita a críticas, não raras vezes severas. Sobre a questão da emissão e quantidade de moeda como fator a provocar inflação de preços, por todos, consulte-se MANKIW, N. Gregory. *Introdução à economia*. 6ª ed. Allan Vidigal Hastings, Elisete Paes e Lima Ez2 Translate (trad.). São Paulo: Cengage, 2018, pp. 619/620. Vale, no entanto, anotar-se a ressalva voltada às críticas: “Embora este capítulo tenha apresentado muitas das mais importantes lições sobre a inflação, a discussão ainda não está completa” (Ibid., p. 636). Fato concreto consequente é que a inflação, a par com impactar severamente na renda das pessoas, sobretudo dos financeiramente mais desprotegidos, afeta fundamente a saúde econômica de um país e a hígidez das contas nacionais, com reflexo para as fontes e para os resultados da arrecadação fiscal, por conseguinte para o montante de recursos destinados à efetivação de direitos.

44 Para uma visão inicial crítica da denominada Teoria Quantitativa da Moeda (TQM) e uma visão dos modelos keynesianos, consulte-se VICECONTI, Paulo E. V., NEVES, Silvério das. *Introdução à economia*. 5ª ed. São Paulo: Frase, 2002, pp. 282-284 e capítulo 10, respectivamente.

“ [ ... ] na presença de déficit<sup>45</sup>, o outro lado, a participação do Estado, é dado pelo financiamento, ou seja, pela soma da carga tributária legal com o montante de colocação de títulos e emissão monetária”<sup>46</sup>.

O Direito Financeiro<sup>47</sup> adota em muito a linha da classificação também encampada pelas Finanças Públicas. Inicialmente, faz uma distinção entre o gênero “entradas públicas” e a espécie “ingressos públicos”, entradas não definitivas no patrimônio estatal, e a espécie “receitas públicas”, estas, em contrário, como a entrada definitiva. Para a espécie receita pública, ainda listam-se as subespécies principais das receitas originárias e derivadas, e ordinárias e extraordinárias, com os seus conceitos, respectivamente, calcados nas noções de origem patrimonial, se decorrentes de patrimônio próprio ou não, e de regularidade ou eventualidade. A Lei 4.320, de março de 1964<sup>48</sup>, recepcionada, por força do art. 163, inciso I, e do art. 165, § 9º, ambos da Constituição Federal<sup>49</sup>, como lei complementar, classifica a receita pública como corrente e de capital<sup>50</sup>, sendo a corrente, por exemplo, resultado de receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras. Como receitas de capital, são previstas as provenientes, por exemplo, da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão em espécie de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado,

45 Adotada como premissa a de que o equilíbrio orçamentário é princípio também jurídico constitucional, parece mais adequada a noção de direto para amparo aos gastos públicos, não exatamente para financiamento de déficit, isto é, para enfrentamento e superação de gastos promovidos sem previsão e sustentação orçamentárias e financeiras.

46 CASTRO, Róbson Gonçalves de Gomes, LUCIANO de Souza. *Economia do setor público*. 3ª ed. Brasília: Vestcon, 2002, p. 21.

47 Para uma pormenorizada exposição das diversas espécies de receitas públicas, por todos, verifique-se ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro*. 3ª ed. Rio de Janeiro: gen; Forense, 2015, capítulo 4. O Autor ainda, na mesma Obra e mesmo capítulo (4), apresenta os conceitos de receitas fiscais e extrafiscais, orçamentárias e extraorçamentárias, efetivas e não efetivas, por transferências intergovernamentais, tributárias transferidas e dos preços públicos.

48 BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. *Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm). Acesso em: 31 jul. 2018.

49 Sobre o ponto, consulte-se a lição de MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Finanças Públicas na Constituição Federal*. In: *Tratado de direito financeiro*. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 103-152.

50 Conforme art. 11 da Lei nº 4.320, de 1964.

destinados a atender despesas classificáveis em despesas de capital e, também, o superávit do orçamento corrente.

É dado de se assinalar a partir da realidade fiscal nacional, sendo o seu patamar incerto<sup>51</sup> <sup>52</sup> e as suas causas e fatores variados<sup>53</sup>, que nem sempre são atendidos os deveres fiscais, confirmando-se, assim, situação de inadimplência. Determina-se daí a inauguração de processo de persecução do haver, que assumirá formato de exigência em âmbito administrativo<sup>54</sup>, podendo, adiante, mesmo desaguar em execução civil<sup>55</sup> ou até em ação criminal.

51 Estima-se a perda fiscal no Brasil decorrente de evasão alcançando a faixa dos 13,4% do PIB. É o que informa levantamento realizado pelo centro de estudos Tax Justice Network. Confira-se NO MUNDO, Brasil só perde para Rússia em sonegação fiscal, diz estudo. Valor Econômico. São Paulo: 9 nov. 2013. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/brasil/3333552/no-mundo-brasil-so-perde-para-russia-em-sonegacao-fiscal-diz-estudo>>. Acesso em: 31 jul. 2018.

52 Números do estoque da Dívida Ativa da União e da sonegação média estimada no Brasil sugerem que a situação de práticas evasivas (*lato sensu*) disseminadas, incluídas as evasivas propriamente ditas, elisivas e elisivas abusivas podem estar mesmo submetidas a recrudescimento. Sobre as distinções conceituais e terminológicas e a evolução histórica no Brasil próprias ao fenômeno evasivo, consulte-se, Autor que ainda prefere o emprego da denominação elusão, sinomizando-a a elisão não abusiva, TÓRRES, Heleno. Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, pp. 173-198. Registre-se que, segundo estudo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), “PGFN em números” (disponível em: <[https://www.pgfn.gov.br/noticias/arquivos/2018/pgfn\\_em\\_numeros\\_final\\_2\\_web.pdf](https://www.pgfn.gov.br/noticias/arquivos/2018/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf)>. Acesso em 31 jul 2018), o estoque da Dívida Ativa sob sua responsabilidade alcançou a cifra de cerca de 2.000.000.000.000,00 (dois trilhões de reais) ao final do exercício de 2018. Na mesma linha, iniciativas do Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ), o “Sonegômetro” e a campanha “Quanto Custa o Brasil pra Você?”, apontam que de 01/01/2018 até as 11:15h do dia 05/08/2018 a sonegação fiscal estimada média no Brasil se alçava a cerca de R\$ 339.007.000.000,00 (trezentos e trinta e nove bilhões e sete milhões de reais). Disponível em: <<http://www.quantocustaoabrasil.com.br/>>. Acesso em 05 ago. 2018.

53 Sobre alguns dos fatores, tais como custos psíquicos de sonegar, aversão a risco, escolhas de trabalho e probabilidades variáveis de auditoria, que são considerados na avaliação dos fatores que contribuem para quadros de evasão em uma economia nacional, verifique-se ROSEN, Harvey S., GAYER, Ted, op. cit., p. 364.

54 No nível federal, trata do Processo Administrativo Fiscal o Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores, norma recepcionada pela Ordem Constitucional vigente (art. 22, I, da Constituição Federal de 1988) sob status de lei ordinária. Sobre esse aspecto, consulte-se o Voto proferido pelo Ministro Ilmar Galvão na AMS 106.747 (AMS nº 106747-DF, TFR, 4a. Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJU 09.4.1987). Destaque-se, ainda, a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, norma de criação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição para julgamento de recursos de decisões administrativas de primeira instância, em substituição ao Conselho de Contribuintes.

55 Prescreve a Lei nº 4.320, de 1964, em seu art. 39, § 5º, dever ser a Dívida Ativa da União apurada e inscrita pela Procuradoria da Fazenda Nacional ou, em termos atuais, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em: 31 jul. 2018.

## **4 - OUTROS CONCEITOS DE DÍVIDA ATIVA NO BRASIL**

Em sendo inadimplidos<sup>56</sup>, esses mesmos créditos não quitados deverão ser apontados, em registro próprio e após apurada a sua liquidez e certeza, como dívida ativa, que poderá ser, a depender da natureza original da obrigação, tributária ou não tributária.

Dívida ativa tributária<sup>57</sup> decorrerá das obrigações relativas a tributos e seus adicionais legais, e multas, e a não tributária de todos os demais créditos públicos fazendários, como, por exemplo, os provenientes de empréstimos compulsórios, de contribuições estabelecidas em lei, de multas de qualquer natureza, à exceção das tributárias, de foros, de laudêmios, de alugueres, de taxas de ocupação, de custas processuais, de preços de serviços prestados, de indenizações, de reposições e restituições de alcances de responsáveis administrativamente julgados, de fiança, de aval ou de outra garantia ou de contratos em geral.

A dívida ativa é, pois, em seu conteúdo mais intrínseco, uma sinalização clara emitida pelas obrigações e necessidades públicas democrática e constitucionalmente escolhidas e determinadas, mas que conjuntamente não se apresentam, por descumprimentos legais, disponíveis aos poderes públicos. Em outro dizer, dívida ativa, seja tributária, seja não tributária, havendo qualquer valor originalmente identificado e destacado para financiamento de necessidades públicas, cuja realização termina, contudo, afigurando-se comprometida e afetada por inadimplência, determina a incontinenti e premente adoção de providências administrativas e judiciais para efetiva recuperação do devido.

A dívida ativa, além da sua conceituação legal financeira, abarca, destaque-se, outras ordens de entendimentos. Ela pode ser vista, também para mais que o enfoque dado pela Ciência da Finanças, pelas

56 Conforme art. 39, § 1º, da Lei nº 4.320, de 1964.

57 Conforme art. 39, § 2º, da Lei nº 4.320, de 1964.

Finanças Públicas e pela Ciência econômica aplicada ao Setor Público, sob o prisma da ordenação civil, da ordenação processual civil e do campo tributário.

Para o Direito Civil, “dívida ativa é expressão que corresponde a crédito exigível, já vencido e não pago”<sup>58</sup>. Para que se alcance, porém, a última configuração, dívida acertada e exigível, o objeto obrigacional tem a percorrer e superar uma trajetória. Assim, o Direito Civil, sem que se preocupe em especializar o conceito a partir da natureza do sujeito ativo, aponta como primeiro momento, após a confirmação de que presente uma justificável relação jurídica, o da obrigação. Tomando-se por apoio elogiada definição<sup>59</sup>, a figura da obrigação ligaria o sujeito ativo ao sujeito passivo como consequência de uma “imputação normativa”<sup>60</sup> a ser identificada como de direito subjetivo. Não quitada a obrigação, determinado o sujeito a ocupar o polo passivo da relação jurídica e determinado o montante do devido, ou, de outra forma, definido o conteúdo do objeto da própria relação jurídica, alcança-se o formato de crédito. O momento submetido à noção de crédito permanece, de sua parte, até o em que se tem por confirmada a situação de termo final para liquidação, sem que se tenha, todavia, assim se consumado. A partir daí, “Uma vez esgotada a fase da existência do crédito, a mesma obrigação, quando não extinta, recebe o nome de DÍVIDA”<sup>61</sup>. Dívida é, pois, o crédito “dotado de exigibilidade”<sup>62</sup>, podendo ser, a depender do ponto de visada, ativa<sup>63</sup> ou passiva.

Para a normatização processual civil que se confere a partir da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, o Código de Processo Civil

58 Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro. *Dívida ativa*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 18.

59 *Ibid.*, p. 14.

60 Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1985, p. 165 apud MORAES, Bernardo Ribeiro, *op. cit.*, p. 14.

61 Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro, *op. cit.*, p. 15.

62 *Ibid.*, p. 15.

63 A denominação dívida ativa é, para uns, tomada por imprópria em termos linguísticos. É o que informa Bernardo Ribeiro de Moraes (MORAES, Bernardo Ribeiro, *op. cit.*, p. 17), referindo-se à posição de Carlos da Rocha Guimarães (in Imposto, sua Base e Fato gerador. RDPG, vol. 7, p. 495).

(CPC)<sup>64</sup>, a certidão da dívida ativa, que cartulariza e instrumentaliza a dívida ativa resultado de regular apontamento nos respectivos registros administrativos, é o título a aparelhar a ação judicial própria. Assim dispõe o art. 784, inciso IX, do CPC, listando a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública de todos os Entes federativos como título executivo extrajudicial.

O Código de Processo Civil rege o processo executivo dito fiscal, mas o faz subsidiariamente, ocupando o papel nuclear do sistema normativo a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, a Lei de Execução Fiscal (LEF)<sup>65</sup>. É o que expressa o art. 1º dessa Lei. Ainda a Lei de Execução Fiscal, em seu art. 2º, § 3º, a inscrição em dívida ativa se constitui como ato administrativo de controle da legalidade e de apuração da liquidez e da certeza do crédito, assumindo a partir daí as presunções relativas de certeza e de liquidez<sup>66 67</sup>.

Mais recentemente, a Lei 13.606, de 9 de janeiro de 2018<sup>68</sup>, alterando, por seu art. 25, a Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002<sup>69</sup>, estabeleceu inovação sensível ao rito executivo voltado aos créditos de titularidade da União. Pelos novos artigos 20-B, 20-C e 20-E da Lei nº 10.522, de

64 BRASIL. Lei nº 13.105, 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm)>. Acesso em: 2 ago. 2018.

65 BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L6830.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L6830.htm)>. Acesso em: 2 ago. 2018.

66 Art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 6.830, de 1980.

67 A competência para a apuração e inscrição da Dívida Ativa da União será apurada e inscrita pela Procuradoria da Fazenda Nacional, em terminologia atualizada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (cf. art. 2º, § 4º, da Lei nº 6.830, de 1980).

68 BRASIL. Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018. Institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; altera as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.870, de 15 de abril de 1994, 9.528, de 10 de dezembro de 1997, 13.340, de 28 de setembro de 2016, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.456, de 25 de abril de 1997, 13.001, de 20 de junho de 2014, 8.427, de 27 de maio de 1992, e 11.076, de 30 de dezembro de 2004, e o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/lei/L13606.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13606.htm)>. Acesso em: 2 de ago. 2018.

69 BRASIL. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10522.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm)>. Acesso em: 2 ago. 2018.

2002, passa-se a prever, após a inscrição em Dívida Ativa, a notificação administrativa precedente do devedor para pagamento; ante a não quitação, a comunicação do apontamento em dívida ativa a órgãos que mantenham bancos de dados e cadastros e a serviços de proteção ao crédito e congêneres; e a averbação da certidão de dívida ativa em registros de bens e direitos que se sujeitem a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis. A mesma alteração normativa passou a autorizar à União, representada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, verificados indícios da prática de ato ilícito previsto na legislação tributária, civil e empresarial como causa de responsabilidade de terceiros por parte do contribuinte, sócios, administradores, pessoas relacionadas e demais responsáveis, a notificação das referidas pessoas ou de terceiros para prestação de depoimentos ou esclarecimentos; a requisição de informações, exames periciais e documentos de autoridades federais, estaduais e municipais, bem como dos órgãos e entidades da Administração Pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes dos Entes da Federação; e, ainda, a instauração de procedimento administrativo para apuração de responsabilidade<sup>70</sup>.

Anteriormente, essa uma segunda alteração, ainda em 2009, a cobrança amigável da Dívida Ativa da União, conforme o estabelecido pela Lei nº 11.941, de 27 de maio do mesmo ano<sup>71</sup>, passou a ter autorizada, delimitados os atos de cobrança amigável a serem submetidos a tanto, a sua realização por instituições financeiras, desde que públicas. Esse formato requer a fixação de prazo para a satisfação do crédito e de mecanismos

70 Art. 20-D da Lei nº 10.522, de 2002.

71 Art. 58. BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de



e parâmetros como critérios para a remuneração por resultado. Repise-se se cuidar de inovação exclusivamente centrada no momento da cobrança administrativa amigável, sem qualquer traço de alteração na titularidade do crédito. Alcançados, pois, tão somente medidas administrativas tais como prestação de informações sobre eventuais favores fiscais moratórios em curso, suas condições e modelos de composição; detalhamento das parcelas que formam o total devido, como fatores de atualização monetária, percentual de juros moratórios e multas; esclarecimentos relativos aos atos subsequentes no processo de recuperação do devido, como, por exemplo, negativas cadastrais; etc.

Em termos estritamente tributários, dívida ativa tem capítulo específico do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>72</sup> para sua definição. É o segundo Capítulo ao Título quarto, dedicado à Administração Tributária, do segundo Livro do CTN. Segundo o dispositivo inaugural do referido segmento<sup>73</sup>, dívida ativa tributária é a proveniente de crédito de igual natureza, devendo ser regularmente inscrita após esgotamento dos termos para pagamento, gozando da presunção relativa de certeza e liquidez, tendo ainda efeito de prova pré-constituída.

## **5 - CONCEITO CONSTITUCIONAL DE DÍVIDA ATIVA NO BRASIL**

Detém radical constitucional a Dívida Ativa. A menção à execução da dívida ativa de natureza tributária, expressa pelo art. 131, § 3º, da

---

2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nºs 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCiv03/\\_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm#art25](http://www.planalto.gov.br/CCiv03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm#art25)>. Acesso em: 2 ago. 2018.

72 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCiv03/Leis/L5172.htm>>. Acesso em: 2 ago. 2018.

73 Art. 201 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN).



Constituição Federal<sup>74 75</sup>, para a representação da União, não deixa dúvida quanto à importância jurídica dessa figura. Não fora assim, em que pese a propalada proximidade do Texto Constitucional, não nele se divisaria referência àquela figura jurídica. Essa, uma referência direta; há outras, como antes se procurou entremostar.

Uma leitura que pretenda se abeberar da mensagem constitucional necessita se apresentar sensível axiológica e principiologicamente. Como antes assinalado, a Constituição de 1988 se anima pelo caráter democrático, pela proteção aos Direitos Fundamentais, com reforço às suas garantias correspondentes e pela elevação da dignidade de pessoa humana. Esse quadro pode ser definido como de substantivação de uma democracia marcadamente constitucional, o que se identifica com o Estado Constitucional de Direito.

Enfatizou-se, também, que as tarefas – políticas públicas eleitas - por intermédio das quais se pretende a efetivação da vontade constitucional, aquelas que consubstanciam os objetivos apontados, carregam custos expressivos. Demandam, dessa forma, lastro financeiro adequado e suficiente, dado que se caracteriza em ambiência constitucional democrática por um estado de coisas constitucional orçamentário.

Não se compagina, de outro giro, essa percepção com descumprimentos juridicamente inescusáveis dos deveres próprios à

74 Art. 131, § 3º: Na execução da dívida ativa de natureza tributária, a representação da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto em lei. BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 04 ago. 2018.

75 A Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, que consolida a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União (AGU), dispõe em seu art. 12 ser a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), órgão administrativamente subordinado ao titular do Ministério da Fazenda, competente, em especial, apurar a liquidez e a certeza da Dívida Ativa da União de natureza tributária, inscrevendo-a para fins de cobrança amigável ou judicial; representar privativamente a União, na execução de sua dívida ativa de caráter tributário; e representar a União nas causas de natureza fiscal, assim consideradas, dentre outras, as relativas a tributos de competência da União e a decisões decorrentes do contencioso administrativo fiscal. É, agora nos termos do art. 13 da LC 73, de 1993, também a PGFN responsável pela consultoria jurídica em âmbito do Ministério da Fazenda, incluídos os seus órgãos autônomos e entes tutelados. Cf. BRASIL. Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. Institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/LCP/Lcp73.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LCP/Lcp73.htm)>. Acesso em: 04 ago. 2018.

cidadania fiscal, o que equivale a dizer, repise-se, inexistir qualquer direito subjetivo a que se deixe de contribuir na medida das forças contributivas próprias para as despesas públicas. Aprovadas as correspondentes às duras, críticas e sensibilíssimas, a tais despesas públicas devem concorrer todos cuja situação econômica determine a submissão de montante preciso de riqueza à tributação.

Dessa forma, surgida uma obrigação fiscal, que pode ser de qualquer natureza, que se ressinta do seu obrigatório e regular cumprimento, surge como impositiva a persecução e a efetivação do corresponde crédito público, quadro que pode apontar para até o momento da inscrição em dívida ativa, formalização de um seu título correspondente e aplicação deste como instrumento formal para aparelhamento do processo executivo sob rito próprio específico.

Tudo isso porque, volte-se a acentuar, a Constituição brasileira não se presta para meramente entelar relação de quiméricas pretensões, esperando-se, sem que se menoscabe o peso da realidade produzida pelo dinamismo da História, a efetiva realização das suas vontades.

Não parece impertinente se recuperar que a toda essa expectativa, a noção de um constitucionalismo concreto se erige se cimentando a estrutura a partir da ideia de meios previstos e, sobretudo, disponíveis. Como observado linhas acima, é uma noção a que se deve dar máximo prestígio hermenêutico constitucional, sobremaneira considerado aos conceitos de efetividade à norma constitucional e de repúdio à frustração das suas mensagens respectivas.

Não faria qualquer sentido um entendimento em contrário, ainda que, uma vez mais se admite, necessariamente se verguem o intérprete, o responsável pela política pública escolhida e aquele que por ela se sinta contemplado ante o tremendo peso das limitações econômicas, orçamentárias e financeiras públicas.

Dessa forma, prescrita pela Constituição um propósito e um

instrumento para sua garantia, os meios deverão estar compreendidos como igualmente exigidos. O enfoque se aplica perfeita e necessariamente à exigência e à recuperação dos créditos públicos, incluído o momento para o seu manejo sob o selo da dívida ativa.

## **6 - O TRATAMENTO DA RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS PÚBLICOS INADIMPLIDOS SEGUNDO A EXPERIÊNCIA ALEMÃ**

Na Alemanha, tal qual para o constitucionalismo brasileiro, “A constituição forma o fundamento e o critério para a ordenação jurídica total”<sup>76</sup>. Nada há, juridicamente, fora da Constituição, contra ela ou que a fragilize, sendo tarefa perene a busca do seu máximo prestígio, não o seu esboroamento.

Em sua clássica fala, Hesse afirma que a Constituição se mostra como força, presente, para além da vontade de poder, a “vontade de Constituição” (*Wilde zur Verfassung*)<sup>77</sup>. É necessário que se perceba a mensagem constitucional em todas as suas dimensões como fundamental e, nessa medida, de realização factível e de realização - isso o mais importante – desejável. Para que bem se compreenda o que constitui a essência e a eficácia da Constituição, primeiro passo para que essa se cumpra, o Autor apresenta a sua percepção dos pressupostos necessários<sup>78</sup>.

Primeiramente, indica que é decisivo que o conteúdo constitucional corresponda ao presente. Agrega ao conteúdo a necessidade de atenção à sua *práxis*. Em suas palavras, “De todos os partícipes da vida

76 MAURER, Hartmut. *Elementos de direito administrativo alemão*. Luís Afonso Heck (trad.). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001, p. 23.

77 HESSE, Konrad. *A força normativa da constituição*. Gilmar Ferreira Mendes (trad.). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991, p. 19.

78 *Ibid.*, p. 20.

constitucional, exige-se partilhar [ ... ]<sup>79</sup> da vontade de Constituição. Mas Hesse promove uma importante ressalva:

*[ ... ] perigosa para a força normativa da Constituição afigura-se a tendência para a frequente revisão constitucional sob a alegação de suposta e inarredável necessidade política.<sup>80</sup>*

Em claro outro dizer, a Constituição e sua correspondente leitura, que pode advir de uma sua pretensa complementação - em que pese a necessidade de alinhamento, sob pena de fragilização da sua mensagem perante e pela comunidade que sob ela se abriga, com a realidade factual, ou porque “Constituição e ‘realidade’ [ ... ] não podem ser isoladas uma da outra”<sup>81</sup> -, não deve se submeter a imposições meramente circunstanciais, de ocasião. A ser focalizada a Constituição brasileira de 1988, melhores palavras não poderiam ser escolhidas.

Os paralelos que se evidenciam entre os Ordenamentos constitucionais brasileiro e alemão, podem, por exemplo, ser percebidos, em larga medida, na preocupação com, a partir da sua elevação ao patamar da constitucionalização, a disciplina fiscal. Confirmam-se excertos de dois significativos dispositivos<sup>82</sup>:

*Art 109 [ ... ] (3) Die Haushalte von Bund und Ländern sind grundsätzlich ohne Einnahmen aus Krediten auszugleichen. [ .. ]*

*Art 115 (1) Die Aufnahme von Krediten sowie die Übernahme von Bürgschaften, Garantien oder sonstigen Gewährleistungen, die zu Ausgaben in künftigen Rechnungsjahren führen können, bedürfen einer der Höhe nach bestimmten oder bestimmaren Ermächtigung durch Bundesgesetz. (2) Einnahmen und Ausgaben sind grundsätzlich ohne Einnahmen aus Krediten auszugleichen.*

---

79 Ibid., p. 21.

80 Ibid., p. 22.

81 Id. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Luís Afonso Heck (trad.). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 49.

82 Em tradução livre: Artigo 109: [ ... ] (3) Os orçamentos da Federação e dos Estados devem ser equilibrados basicamente sem recurso a créditos. [ ... ] Artigo 115: (1) O recurso a créditos, bem como a concessão de avais, garantias ou outras cauções que possam levar a despesas em futuros exercícios financeiros demandam autorização em lei federal, com valor determinado ou determinável. (2) As receitas e despesas devem ser equilibradas basicamente sem recurso a créditos [ ... ].

As similitudes jurídicas não se restringem ao âmbito constitucional orçamentário financeiro público. Nos esforços de sistematização e organização do Sistema tributário brasileiro há evidentes sinais da influência tedesca. E uma razão importante a tanto é que a Codificação tributária alemã deteve desde o seu advento em 1919 um papel singular para os avanços estruturados dos estudos tributários em todo mundo. Para Marins, a propósito,

*[ ... ] a origem da notável evolução alemã nesse campo (tributário) encontra suas raízes desde sua pioneira Ordenação Tributária (Abgabenordnung), de 1919, conjunto normativo tido por muitos como o marco inicial da ciência tributária, e na Lei Fundamental de Bonn, promulgada em 23 de maio de 1949 [ ... ]”83.*

Pode-se afirmar, nessa linha, que, a par com os reflexos para o desenvolvimento dos estudos tributários nacionais, os necessários esforços em sua sistematização foram desenvolvidos inquestionavelmente sob essa influência. Recuperem-se as palavras de Ruy Barbosa Nogueira:

O que é muito importante ressaltar entre nós, é que além dessa influência generalizada do Código Alemão sobre a evolução dos estudos jurídico-tributários, ele teve não só influência indireta, mas também direta sobre a elaboração da Reforma Tributária Nacional.<sup>84</sup>

Daí a ser, defende-se, rigorosamente pertinente se tomarem por comparáveis, ainda que para efeitos de cotejo crítico, as formas de tributação previstas por ambos os Sistemas.

Assinale-se, porém, desde logo uma importante distinção entre os Sistemas, qual seja, a que diz respeito à especialização da Justiça Tributária ou, na terminologia original, a aplicada pelos Tribunais

83 MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro – administrativo e judicial*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 357.

84 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *O novo código tributário da Alemanha: como se deve legislar*. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66870/69480>>. Acesso em: 11 agos. 2018.

Financeiros (*Finanzgerichte*)<sup>85</sup>. Tem assento constitucional<sup>86</sup> a previsão dessa Justiça especializada.

O processo tributário na Alemanha<sup>87</sup> se inicia ante - ou por iniciativa dela - a própria Administração Tributária, extrajudicialmente, portanto, sendo regulado nesse momento pela Ordenação Tributária, a *Abgabenordnung* vigente desde 1977<sup>88</sup>. Nesse momento, têm-se as fases de lançamento, de finalização formal e de exigência, e de executividade forçada, sublinhe-se, administrativa da exação<sup>89</sup>.

Esgotado o primeiro momento, avança-se para o âmbito judicial, a partir de então passando a ser ritualizado pelas disposições veiculadas pela *Finanzgerichtsordnung* de 1966<sup>90 91</sup> e conduzido perante o *Finanzgericht*.

Não há no Direito Tributário alemão qualquer previsão, destaque-se, que em seu conteúdo se volte, direta ou indiretamente, à fragilização do regime público e estatalizado de imposição fiscal tributária. Busca-se a preservação da exclusividade das atribuições estatais administrativas<sup>92</sup>.

85 Para um exame acerca das origens dos Tribunais Financeiros alemães, confira-se MARINS, James, op. cit., pp. 357/358.

86 *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland - IX. Die Rechtsprechung - Art 95: (1) Für die Gebiete der ordentlichen, der Verwaltungs-, der Finanz-, der Arbeits- und der Sozialgerichtsbarkeit errichtet der Bund als oberste Gerichtshöfe den Bundesgerichtshof, das Bundesverwaltungsgericht, den Bundesfinanzhof, das Bundesarbeitsgericht und das Bundessozialgericht.* (Tradução livre: Lei Fundamental da República Federal da Alemanha - IX. O Poder Judiciário - Artigo 95: (1) Para os setores de jurisdição ordinária, administrativa, financeira, do trabalho e da previdência, a Federação instituirá como tribunais superiores o Tribunal Federal da Justiça, o Tribunal Federal Administrativo, o Tribunal Federal das Finanças, o Tribunal Federal do Trabalho e o Tribunal Federal Social. Cf. ALEMANHA. Grundgesetz. Disponível em: <<https://www.bundestag.de/grundgesetz>>. Acesso em: 09 ago 2018.

87 Para uma visão abrangente do processo tributário na Alemanha, verifique-se AMARAL, Paulo Adyr Dias do. Processo tributário na Alemanha. *Jus.com.br*. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/14125/processo-tributario-na-alemanha>>. Acesso em: 09 ago. 2018.

88 A *Abgabenordnung* ou AO entrou em vigor em 1º de janeiro de 1977.

89 São as Quarta até a Sétima Partes, as quais cobrem Quarta Parte - Efetivação da Tributação (*Vierter Teil - Durchführung der Besteuerung*) – itens 134 a 217; Quinta Parte – Processo de Exigência (*Fünfter Teil – Erhebungsverfahren*) – itens 218 a 248; Sexta Parte – Executividade (*Sechster Teil – Vollstreckung*) – itens 249 a 346; e a Sétima Parte – Processo Recursal Extrajudicial (*Siebenter Teil - Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren*) – itens 347 a 368. Cf. ALEMANHA. *Abgabenordnung*. Disponível em: [http://www.gesetze-im-internet.de/ao\\_1977/](http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/). Acesso em: 09 ago 2018.

90 A *Finanzgerichtsordnung* ou FGO entrou em vigor em 1º de janeiro de 1966.

91 Sobre o ponto, confira-se MARINS, James, op. cit., loc. cit.

92 Cabe observar que a prática administrativa fiscal tributária alemã admite medidas especiais, tais

Não obstante isso, o desempenho verificado a partir desse padrão de procedimentos é irresponsivelmente satisfatório<sup>93 94</sup>.

Não parece, assim, aos Legisladores e Administradores Públicos alemães solução para enfrentamento de dificuldades circunstanciais nos esforços de arrecadação, a desconsideração de valores constitucionalizados e que terminaram por se traduzir em princípios e regramentos específicos.

## **7 - ALTERAÇÕES NO REGIME DE COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA NO BRASIL**

Em 2018, segundo o Informe institucional “PGFN em Números”<sup>95</sup>, que consolida dados relativos à atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no exercício de 2017, o estoque de valores relativos a créditos públicos alcançava o total de R\$ 1.995.633.495.258,51 (um trilhão novecentos e noventa e cinco bilhões seiscentos e trinta e três milhões quatrocentos e noventa e cinco mil duzentos e cinquenta e oito

---

como remissões, considerados custos administrativos de recuperação de créditos, desistência de procedimentos executórios que se mostrem ineficazes e mesmo situações específicas dos devedores. Cf. HYBKA, Malgorzata Magdalena. Comparing efficiency of tax debt collection in Germany, Poland and the United Kingdom. *Apcz.umk.pl*. Disponível em: <<http://apcz.umk.pl/czasopisma/index.php/EiP/article/view/EiP.2015.028/7756>>. Acesso em: 10 agos 2018.

93 Considere-se a seguinte anotação: “*Germany belongs to a group of countries in which the stock of tax arrears is one of the lowest in the European Union*”. (Em tradução livre: “A Alemanha pertence a um grupo de países nos quais o estoque de tributos não adimplidos é um dos mais baixos da União Europeia). Cf. HYBKA, Malgorzata Magdalena. Comparing efficiency of tax debt collection in Germany, Poland and the United Kingdom. *Apcz.umk.pl*. Disponível em: <<http://apcz.umk.pl/czasopisma/index.php/EiP/article/view/EiP.2015.028/7756>>. Acesso em: 10 agos 2018.

94 Há, evidentemente, outros fatores que concorrem para um ambiente saudável em termos de cumprimento dos deveres fiscais. A qualidade do momento econômico de um país proporciona uma correlação importante. Cuidando dos denominados estabilizadores automáticos de uma economia, isto é, das regras de gasto e de tributação que provocam, automaticamente ou sem ação deliberada de formuladores, expansão ou contração da atividade econômica – a economia entrando em recessão, a arrecadação fiscal cai; a arrecadação caindo, cria-se, via corte na tributação, um estímulo econômico pelo estímulo da demanda agregada -, Mankiw afirma ser o sistema tributário o mais importante. Cf. MANKIW, N. Gregory, op. cit., p. 741. Ainda sobre a questão, KRUGMAN, Paul; WELLS, Robin. *Introdução à economia*. Helga Hoffamn (trad.). 3ª ed. Rio de Janeiro, 2015, p. 694.

95 PGFN em Números: dados de 2017 – edição 2018. Disponível em: <[https://www.pgfn.gov.br/noticias/arquivos/2018/pgfn\\_em\\_numeros\\_final\\_2\\_web.pdf](https://www.pgfn.gov.br/noticias/arquivos/2018/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf)>. Acesso em: 12 agos. 2018.

reais e cinquenta e um centavos)<sup>96</sup>. Distribuía-se os valores estocados por um universo de mais de 15.000.000 de apontamentos de débitos<sup>97</sup> e 4.500.000 devedores<sup>98</sup>. Do mesmo Informe, extrai-se terem sido recuperados R\$ 20.620.408.629,45 (vinte bilhões seiscentos e vinte milhões quatrocentos e oito mil seiscentos e vinte e nove reais e quarenta e cinco centavos)<sup>99</sup> <sup>100</sup>, valor expressivo, indubitavelmente<sup>101</sup>.

Relacionando-se o valor recuperado com o estoque - rasa comparação, admita-se, na exata medida em que se deixam de considerar fatores vários relativos os valores em estoque, tais como seu crescimento vegetativo; faixas temporais, observado o termo inicial do ato administrativo do lançamento fiscal; faixas temporais, observado o momento do ato administrativo de inscrição em dívida ativa; faixas de grau de recuperabilidade, considerados os períodos dispendidos pelas cobranças administrativa e judicial e condições de solvabilidade do devedor - tem-se uma razão percentual de recuperação de pouco mais de um por cento. Embora o valor contabilizado como ingressado no Erário de modo finalmente efetivo tenha se mostrado, repise-se, alto, há, inquestionavelmente, margem para melhoras no padrão, nos patamares

---

96 A ser adicionado ao estoque o total relativo ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e às Contribuições Sociais previstas na Lei Complementar nº 110, de 29 de maio de 2002, por cuja administração e cobrança responde a PGFN, de R\$ 13.369.566.361,87 (treze bilhões trezentos e sessenta e nove milhões quinhentos e sessenta e seis mil trezentos e sessenta e um reais e oitenta e sete centavos). PGFN em Números: dados de 2017 – edição 2018, p. 15.

97 PGFN em Números: dados de 2017 – edição 2018, p. 8.

98 PGFN em Números: dados de 2017 – edição 2018, p. 8.

99 O valor recuperado está distribuído em não tributários, R\$ 857.438.600,67 (oitocentos e cinquenta e sete milhões quatrocentos e trinta e oito mil seiscentos reais e sessenta e sete centavos); tributários, R\$ 14.025.750.593,93 (quatorze bilhões vinte e cinco milhões setecentos e cinquenta mil quinhentos e noventa e três reais e setenta e nove centavos); e previdenciários, R\$ 5.737.219.42,99 (cinco bilhões setecentos e trinta e sete milhões duzentos e dezenove mil quatrocentos e vinte e dois reais e noventa e nove centavos). PGFN em Números: dados de 2017 – edição 2018, p. 2.

100 Foram ainda apropriados e recuperados R\$ 5.301.615.625,89 (cinco bilhões trezentos e um milhões seiscentos e quinze mil seiscentos e vinte e cinco reais e oitenta e nove centavos) correspondentes e depósitos judiciais; e R\$ 182.444.733,59 (cento e oitenta e dois milhões quatrocentos e quarenta e quatro mil setecentos e trinta e três mil e cinquenta e nove centavos), valor relativo a FGTS e Contribuições Sociais da LC 110, de 2002. PGFN em Números: dados de 2017 – edição 2018, p. 12.

101 Segundo o Informe PGFN em Números: dados de 2017 – edição 2018 (p. 9), esses números de recuperação de créditos devidos e inscritos como Dívida Ativa da União representam “um incremento de 75,4% em relação ao ano anterior”.



e nos índices de recuperação dos valores dos créditos públicos.

Nessa linha, anotam-se como iniciativas em desenvolvimento pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional<sup>102</sup>, representação judicial e extrajudicial da União, a classificação, segundo os seus respectivos graus de recuperabilidade, de créditos inscritos<sup>103</sup>; a implantação de padrões especiais para processamento de cobrança, um primeiro, identificado<sup>104</sup> a partir do qual se promovem, sucessivamente, diligências patrimoniais massivas e automáticas de bens de devedores, formalização de protestos de certidões de dívida ativa e estreito controle de parcelamentos e de garantias ofertadas em execuções fiscais; e um segundo procedimento<sup>106</sup>, este voltado à formalização de responsabilidade a terceiros em situação de dissolução irregular da pessoa jurídica devedora, previsto espaço processual para o devido contraditório e a ampla defesa.

Observada tal situação, que embora seja específica da Dívida Ativa da União, reflete, com maiores ou menores aproximações, as realidades das dívidas ativas dos Entes subnacionais<sup>107</sup>, a pretexto, pois, de mais se avançar nos números resultantes da recuperação dos créditos apontados em dívida ativa, alguns debates e algumas propostas daqueles decorrentes têm pretendido apontar soluções e caminhos. Padecem, todavia, de problemas jurídicos, e até econômicos e administrativos, que

102 PGFN em Números: dados de 2017 – edição 2018, pp. 8-10.

103 PGFN em Números: dados de 2017 – edição 2018, p. 8.

104 Trata-se do denominado Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC), instituído pela Portaria PGFN nº 396, de 20 de abril de 2016. Cf., PGFN em Números: dados de 2017 – edição 2018, p.9.

105 BRASIL. Portaria PGFN nº 396, de 20 de abril de 2016. Regulamenta, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos – RDCC. Disponível em: <[http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/regime-diferenciado-de-cobranca-rdcc/portaria396\\_2016\\_1.pdf](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/regime-diferenciado-de-cobranca-rdcc/portaria396_2016_1.pdf)>. Acesso em: 15 agos. 2018.

106 Trata-se do denominado Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR), instituído pela Portaria PGFN nº 948, de 15 de setembro de 2017. Cf., PGFN em Números: dados de 2017 – edição 2018, p.10. Disponível em: <[https://www.pgfn.gov.br/noticias/arquivos/2018/pgfn\\_em\\_numeros\\_final\\_2\\_web.pdf](https://www.pgfn.gov.br/noticias/arquivos/2018/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf)>. Acesso em: 15 agos. 2018.

107 “A dívida ativa do conjunto dos Estados brasileiros atingiu R\$ 770,01 bilhões em 2016, segundo cálculos recentemente concluídos pela Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (Fenafisco) [ ... ]”. Disponível em: <<http://www.fenafisco.org.br/noticias-fenafisco/item/1987-estoque-da-dividas-dos-contribuintes-com-estados-sobe-87-6-em-seis-anos>>. Acesso em: 16/08/2018.

são insanáveis, sendo-os na exata medida em que incongruentes com o regime constitucional aplicável à figura jurídica da dívida ativa, não sendo exceção a Dívida Ativa da União.

As supostas soluções gravitam quase invariavelmente ao derredor da mais pura e direta venda dos créditos públicos anotados nos registros de dívida ativa, ativo público. A roupagem assume, todavia, o que é sugestivo, quase sempre denominações as mais diversas e quase sempre não menos inovadoras, opções que mal disfarçam o constrangimento produzido pelo evidente equívoco jurídico. Não logram afastar a sua real essência, que é a de, repise-se, direta do patrimônio público, suportando-se todos os prejuízos econômicos e em termos institucionais.

Exemplificariam tais censuráveis iniciativas as que pretendessem a cessão onerosa direta de créditos inscritos em dívida ativa; a cessão onerosa de créditos inscritos em dívida ativa mediante leilão reverso do deságio entre o crédito cedido e o valor obtido; a cessão onerosa de créditos inscritos em dívida ativa mediante endosso-mandato e remuneração pelo saldo do resultado da cobrança descontado do custo operacional; e a cessão onerosa de créditos inscritos em dívida ativa e parcelados, que se dirijam a sociedades de propósito específico e a fundos de investimentos de direitos creditórios, o que atende pela denominação genérica de securitização.

Tome-se como exemplo a partir do elenco das pretensas, e insubsistentes juridicamente, propostas de solução a cessão onerosa de créditos inscritos em dívida ativa mediante leilão reverso do deságio entre o crédito cedido e o valor obtido. Considere-se o formato de precificação da venda nessa modalidade, em que empregado leilão no qual se sagra vencedor o ofertante do menor deságio (valor de face pelo valor obtido). Levada em precisa conta a situação econômica e financeira do vendedor do crédito, a expressão da margem de perda se pode prever como seguramente tendente ao extremo, nada valendo - por, aliás, evidente

ofensa à lógica de mercado – a tentativa de imposição normativa de um limite para o valor da perda. Assim, o resultado objetivo da suposta solução pela venda do haver financeiro público é não mais que uma importante e direta perda de recursos, recursos originados como créditos públicos e subseqüentemente inscritos em dívida ativa. Esses créditos públicos poderiam ser, desde que se dotando adequadamente – o que significa não mais que dar efetividade à vontade constitucional – o seu aparato e a sua estrutura de cobrança, realizados e sem prejuízos. Dá-se, como visto, a mais autêntica renúncia de receita, o que, sobretudo em se cuidando de crédito de natureza tributária, demanda cuidados especiais.

Apura-se ainda da encampada valoração constitucional, mais diretamente da leitura do que a ela deu substância normativa, pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, que constatada uma perda de arrecadação, presente ou potencial – assim entendida, ao lado de, por exemplo, anistias e perdões, a redução discriminada de tributos ou outras situações que correspondam a tratamento diferenciado -, obrigatório se mostra apontar claramente medida compensatória, isto é, qual será a fonte a suprir a perda. Pelo art. 14, incisos I e II, da Lei de Responsabilidade Fiscal<sup>108</sup>, determina-se a apresentação de demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não restarão afetadas as metas de resultados fiscais previstas; ou da adoção de medidas de compensação – pelo período que cobre o exercício inicial em que verificável a perda, indo até os dois seguintes -, como, por exemplo, aumento de receita via elevação de alíquotas, de ampliação da base de cálculo, de majoração ou de criação de tributo.

Igualmente a propósito, evidenciado o conteúdo de operação de crédito da alienação ou venda do ativo financeiro público, buscado o

108 Art. 14, incisos I e II. BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 16 de agos. 2018.

seu recebimento com emprego do atalho artificioso, vale a anotação de que, segundo sempre a normatização própria aos cuidados para com a responsabilidade fiscal, é espécie de operação de crédito a operação por antecipação de receita. Para essa modalidade especial, a Lei de Responsabilidade Fiscal<sup>109</sup> impõe diretamente a sua liquidação no mesmo exercício da sua realização; não poderá ser efetuada pendente operação anterior ainda não resgatada; e, ainda, deverá ser precedida de expressa autorização pela lei orçamentária, em créditos adicionais ou lei específica; deverá observar limites e condições fixados pelo Senado Federal<sup>110</sup>; e não poderá afrontar a vedação consistente da impossibilidade, salvante hipótese específica, de realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital<sup>111</sup> (Regra de Ouro<sup>112</sup>).

As iniciativas lançam também mão da direta terceirização das atividades de cobrança, que são, como sinalizado pelo art. 131, § 3º, da Constituição Federal, privativas e exclusivas. Reza a disposição que “Na execução da dívida ativa de natureza tributária, a representação da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto em lei”<sup>113</sup>. É a atividade atribuição de evidente cunho público estatal.

109 Art. 38 combinado com o art. 32 da Lei Complementar nº 101, de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

110 Art. 52, inciso VII, da Constituição Federal: “Compete privativamente ao Senado Federal: [ ... ] dispor sobre limites globais e condições para as operações de crédito externo e interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de suas autarquias e demais entidades controladas pelo Poder Público federal;”. BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 16 ago. 2018.

111 Art. 167, inciso III: “São vedados: [ ... ] a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta;”.

112 Além do art. 167, inciso III, da Constituição Federal, disciplina a Regra de Ouro o art. 32, § 3º, da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Confira-se: “Para fins do disposto no inciso V do § 1º (art. 1º, V: atendimento do disposto no inciso III do art. 167 da Constituição), considerar-se-á, em cada exercício financeiro, o total dos recursos de operações de crédito nele ingressados e o das despesas de capital executadas, observado o seguinte: I - não serão computadas nas despesas de capital as realizadas sob a forma de empréstimo ou financiamento a contribuinte, com o intuito de promover incentivo fiscal, tendo por base tributo de competência do ente da Federação, se resultar a diminuição, direta ou indireta, do ônus deste; II - se o empréstimo ou financiamento a que se refere o inciso I for concedido por instituição financeira controlada pelo ente da Federação, o valor da operação será deduzido das despesas de capital;”.

113 Art. 131, § 3º.

Os graves problemas gerados decorrem também em muito, é de obrigatória observância, de esforços para se voltearem imposições constitucionais e relacionadas à espécie legal determinada à formalização de alterações normativas. Assim qualquer alteração deve estar antes e sempre abrangida nos contornos e limites descritos pelo próprio Texto Maior e primariamente orientada pelo escopo de aperfeiçoamento do instituto jurídico, jamais o seu desfiguramento. Intentos de esvaziamento da disciplina jurídica aplicada à responsabilidade fiscal não são hipóteses a serem cogitadas.

Sobre o último ponto, assente-se não se permitir alterações da normatização que rege o valor constitucional da responsabilidade fiscal por lei ordinária e ainda menos por resolução senatorial, isso pela singela razão de se inserir a temática no círculo superior da complementação à Constituição, conforme os termos do seu art. 163, inciso I<sup>114</sup>. Nessa linha, uma pretensão de alteração do conceito de operação de crédito tão somente para desimpedir o caminho à realização de negócio da espécie, ainda que sob o nome de cessão onerosa e por intermédio da qual, sob condição, recebam-se valores de modo antecipado, é promover não mais que direta afronta ao Texto Constitucional e ao seu espírito: equilíbrio orçamentário e responsabilidade fiscal como autênticos valores democráticos e republicanos que se consubstanciaram em princípios constitucionais<sup>115</sup>. Reforce-se serem operações de crédito, nos termos do art. 29, inciso III, da Lei de Responsabilidade Fiscal, operações que envolvam, a par com outras definições, também o recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens ou serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o emprego de instrumentos financeiros especiais, de que são exemplo os derivativos<sup>116</sup>.

114 Art. 163, inciso I: "Lei complementar disporá sobre: finanças públicas;"

115 Vide nota de rodapé nº 26, acima, onde se expõe a defesa do referido ponto de vista, segundo a lição de Ricardo Lobo Torres.

116 Art. 29, inciso III, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Vale recuperar, ademais, como fundamento à interdição a resoluções senatoriais a que se encaminhem pela mesma trilha, de sustentação a objetivos de modificações na disciplina voltada à responsabilidade fiscal, ser, no ponto, a referida espécie normativa instrumento a ser proposto para regulamentação e complementação a esta<sup>117</sup>.

Evidencia-se com essas interdições a mais que legítima preocupação do legislador constituinte e do a ele complementar em controlar e limitar as operações definidas como de crédito, o que se escora adicionalmente na necessária atenção aos limites do endividamento público.

## **8 - CONCLUSÕES**

1 - o Estado Constitucional de Direito se faz sob o signo da efetividade da mensagem constitucional, garantidos os Direitos Fundamentais também por intermédio da ação estatal;

2 - a noção de esgotabilidade dos recursos públicos impõe às necessidades públicas a consideração dos limites fiscais;

3 - há paralelos entre os Sistemas jurídicos brasileiro e alemão, incluídos os campos do financiamento da efetivação dos Direitos Fundamentais, da disciplina e da responsabilidade fiscal; e

4 - sob a ótica jurídica brasileira, iniciativas que pretendam qualquer espécie de cessão de créditos inscritos em dívida ativa são inconstitucionais, na medida em que desatendem aos ditames, dentre outros, da disciplina e da responsabilidade fiscal.

---

117 A se relembra: "Resolução é ato do Congresso Nacional ou de qualquer de suas casas, [ ... ] destinado a regular matéria de competência do Congresso Nacional ou de competência privativa do Senado Federal ou da Câmara dos Deputados, mas em regra com efeitos internos; [ ... ]". Cf. MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. São Paulo: Atlas, 2002, p. 1004.

## BIBLIOGRAFIA

A dívida ativa do conjunto dos Estados brasileiros atingiu R\$ 770,01 bilhões em 2016, segundo cálculos recentemente concluídos pela Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (Fenafisco). Disponível em: <<http://www.fenafisco.org.br/noticias-fenafisco/item/1987-estoque-da-divida-dos-contribuintes-com-estados-sobe-87-6-em-seis-anos>>. Acesso em: 16/08/2018.

ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro*. 3ª ed. Rio de Janeiro: gen; Forense, 2015, 411 p.

ALEMANHA. Abgabenordnung. Disponível em: [http://www.gesetze-im-internet.de/ao\\_1977/](http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/). Acesso em: 09 agos 2018.

ALEMANHA. Grundgesetz. Disponível em: <https://www.bundestag.de/grundgesetz>. Acesso em: 09 agos 2018.

AMARAL, Gustavo. *Direito, escassez e escolha*: em busca de critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, 200 p.

AMARAL, Paulo Adyr Dias do. Processo tributário na Alemanha. *Jus.com.br*. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/14125/processo-tributario-na-alemanha>>. Acesso em: 09 de agos. 2018.

ASENSI, Felipe Dutra; PAULA, Daniel Giotti de (Org.). *Tratado de direito constitucional*: constituição no século XXI. Vol. 2. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014, 962 p.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, 523 p.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 1ª ed., 2ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2009, 451 p.

\_\_\_\_\_. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da constituição brasileira*. Rio de Janeiro; São Paulo: Renovar, 2001, 363 p.

BONAVIDES, Paulo, ANDRADE, Paes de. *História constitucional do Brasil*. 3ª edição. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1991, 955 p.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 04 ago. 2018.

BRASIL. Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. Institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/LCP/Lcp73.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LCP/Lcp73.htm)>. Acesso em: 04 agos. 2018.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 16 de agos. 2018.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível



em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em: 31 jul. 2018.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 2 ago. 2018.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança Judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L6830.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L6830.htm)>. Acesso em: 2 ago. 2018.

BRASIL. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10522.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm)>. Acesso em: 2 ago. 2018.

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de

30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nºs 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCIVil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm#art25](http://www.planalto.gov.br/CCIVil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm#art25)>. Acesso em: 2 ago. 2018.

BRASIL. Lei nº 13.105, 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm)>. Acesso em: 2 ago. 2018.

BRASIL. Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018. Institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; altera as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.870, de 15 de abril de 1994, 9.528, de 10 de dezembro de 1997, 13.340, de 28 de setembro de 2016, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.456, de 25 de abril de 1997, 13.001, de 20 de junho de 2014, 8.427, de 27 de maio de 1992, e 11.076, de 30 de dezembro de 2004, e o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/lei/L13606.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13606.htm)>. Acesso em: 2 de ago. 2018.

BRASIL. Portaria PGFN nº 396, de 20 de abril de 2016. Regulamenta, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), o

Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos – RDCC. Disponível em: <[http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/regime-diferenciado-de-cobranca-rdcc/portaria396\\_2016\\_1.pdf](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/regime-diferenciado-de-cobranca-rdcc/portaria396_2016_1.pdf)>. Acesso em: 15 agos. 2018.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. 4ª Ed. Coimbra: Almedina, 1986, 1352 p.

CASTRO, Róbson Gonçalves de Gomes, LUCIANO de Souza. *Economia do setor público*. 3ª ed. Brasília: Vestcon, 2002, 221 p.

CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2016, 308 p.

FUCK, Luciano Felício. *Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal*. São Paulo: Saraiva, 2017 (Série IDP: Linha de Pesquisa Acadêmica), 416 p.

GAMA, Guilherme Calmon Nogueira da. *Direito Civil: parte geral*. São Paulo: Editora Atlas, 2006, 256 p.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Direito constitucional comparado*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2006, 368 p.

HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Luís Afonso Heck (trad.). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, 576 p.

\_\_\_\_\_. *A força normativa da constituição*. Gilmar Ferreira Mendes (trad.). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991, 34 p.

HOLMES, Stephen et SUSTEIN, Cass. *The Cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton and Company, 1999, 256 p.

HYBKA, Malgorzata Magdalena. Comparing efficiency of tax debt collection in Germany, Poland and the United Kingdom. *Apcz.umk.pl*. Disponível em: <<http://apcz.umk.pl/czasopisma/index.php/EiP/article/view/EiP.2015.028/7756>>. Acesso em: 10 agos 2018.

KRUGMAN, Paul; WELLS, Robin. *Introdução à economia*. Helga Hoffamn (trad.). 3ª ed. Rio de Janeiro, 2015, 967 p.

MACHADO, Clara Cardoso. *Direitos fundamentais sociais, custos e escolhas orçamentárias*: em busca de parâmetros constitucionais. Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=8571#\\_ftn11](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8571#_ftn11)>. Acesso em: 31 jul. 2018.

MANKIW, N. Gregory. *Introdução à economia*. 6ª ed. Allan Vidigal Hastings, Elisete Paes e Lima Ez2 Translate (trad.). São Paulo: Cengage, 2018, 824 p.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro – administrativo e judicial*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2002, 703 p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Tratado de direito financeiro*. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2013, 412 p.

MATIAS-PEREIRA, José. *Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil*. 5ª ed. revista e atualizada. São Paulo: Atlas, 2010, 402 p.

MAURER, Hartmut. *Elementos de direito administrativo alemão*. Luís Afonso Heck (trad.). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001, 168 p.

MORAES, Alexandre de. *Direitos humanos fundamentais: teoria geral – comentários aos arts. 1º a 5º da constituição da república federativa*

do Brasil – doutrina e jurisprudência. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000, 432 p.

MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. São Paulo: Atlas, 2002, 2924 p.

MORAES, Bernardo Ribeiro. *Dívida ativa*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, 196 p.

MUSGRAVE, Richard A. *Teoria das finanças públicas*. Vol. I. Auriphebo Berrance Simões (trad.). São Paulo: Atlas, 1976, 383 p.

MUSGRAVE, Richard. A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas: teoria e prática*. Carlos Alberto Primo Braga (trad.). Claudia Cunha Campos Eris e Ibrahim Eris (rev. téc.). Rio de Janeiro: Campus. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980, 673 p.

NO MUNDO, Brasil só perde para Rússia em sonegação fiscal. Valor Econômico. São Paulo: 9 nov. 2013. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/brasil/3333552/no-mundo-brasil-so-perde-para-russia-em-sonegacao-fiscal-diz-estudo>>. Acesso em: 31 jul. 2018.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *O novo código tributário da Alemanha: como se deve legislar*. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66870/69480>>. Acesso em: 11 agos. 2018.

PGFN em números. Disponível em: <[https://www.pgfn.gov.br/noticias/arquivos/2018/pgfn\\_em\\_numeros\\_final\\_2\\_web.pdf](https://www.pgfn.gov.br/noticias/arquivos/2018/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf)>. Acesso em 31 jul 2018.

Quanto Custa o Brasil pra Você?. Disponível em: <<http://www.quantocustabrasil.com.br/>>. Acesso em 05 ago. 2018.

REZENDE, Fernando. *Finanças públicas*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 382 p.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos: teoria geral e espécies*. Niterói: Impetus, 2013, 372 p.

ROSEN, Harvey S., GAYER, Ted. *Finanças públicas*. 10ª ed. Rodrigo Dubal (trad.). Stefano Florissi (rev. téc.). Porto Alegre: AMGH, 2015, 582 p.

SARMENTO, Daniel. *Direitos fundamentais e relações privadas*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, 383 p.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira; SARMENTO, Daniel. *Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013, 628 p.

TFR. APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA: AMS 106.747. Relator: Ministro Ilmar Galvão. 4a. Turma. DJU 09.4.1987.

TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, 510 p.

TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: 2005, 813 p.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário: orçamento na constituição*. Vol. V. 2ª ed. Rio de Janeiro, São Paulo: Renovar, 2000, 707 p.

VICECONTI, Paulo E. V., NEVES, Silvério das. *Introdução à economia*. 5ª ed. São Paulo: Frase, 2002, 552 p.

WONNACOTT, Paul; WONNACOUT, Ronald. *Economia*. Yeda Rorato Crusius e Carlos Augusto Crusius (coord.). Yeda Rorato Crusius, Nuno Renan Lopes de Figueiredo Pinto, David C. Garlow, Carlos Augusto Crusius (trad., rev. e adap.). 1982, 714 p.

2º Colocado

# **A COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA NO BRASIL E NO DIREITO COMPARADO: A COMPETÊNCIA CONSTITUCIONALMENTE ADEQUADA ATRIBUÍDA AO PODER PÚBLICO**

---

**Daniel Giotti de Paula**

---

## **RESUMO**

A presente monografia compara o sistema de cobrança da dívida ativa, os índices de recuperação do crédito tributário e os arcabouços culturais e sociais de três países – México, França e Estados Unidos da América –, em relação ao Brasil. Aproveitando da *expertise* dos órgãos de cobrança de cada um dos países e das soluções institucionais criadas, propõe-se a necessidade da criação de um sistema integrado de cobrança da dívida ativa, em geral, e dos créditos tributários, em especial, no Brasil, a partir da constatação de que existem situações



diversas para um conjunto de devedores e de dívidas. Valendo-se da institucionalização do sistema multportas de justiça no Novo Código de Processo Civil, enfatiza-se que alguns métodos de cobrança são mais eficientes justamente pelo rendimento gerado, contrapondo-se o tempo gasto para recuperação com a data de vencimento da dívida. Aposta-se na possibilidade de o país atingir melhores índices de recuperação do crédito tributário e da dívida ativa com imaginação institucional e estratégica, ressignificando-se a competência constitucionalmente atribuída ao Poder Público para tais cobranças. A gestão da dívida ativa tributária pode ser ressignificado, assim como reconstruídos os sentidos de irrenunciabilidade e inalienabilidade da competência estipulada no artigo 131, § 3 da Constituição da República Federativa do Brasil.

## **1 - INTRODUÇÃO**

A dogmática tributária e filosofia política têm cunhado ideias interessantes sobre o tributo. Para uns, seria o preço da liberdade, “pois é o instrumento que distancia o home do Estado” (TORRES, 2005: 59); para outros, a face oculta de direitos fundamentais (NABAIS, 2007), vinculando o tributo a laços de solidariedade social e o tendo como a fonte por excelência de recursos para a concretização de direitos fundamentais e políticas públicas; tudo isso a sugerir que deva haver pagamento voluntário dos tributos.

Tais visões teóricas, entretanto, esbarram na realidade brasileira, quando se verifica que a dívida ativa da União, por exemplo, alcança 1,8 trilhão de reais (VALOR ECONÔMICO, 2017) e que a recuperação dos créditos tributários inscritos em dívida ativa tem girado apenas em torno de 1% nos últimos anos (BRASIL, 2013).

Se é verdade que o descumprimento do dever de pagar tributos é

recorrente também em outros países, os níveis nacionais estão aquém dos índices de recuperação na cobrança de créditos tributários em países com situações jurídico-econômicas semelhantes ou que fazem parte da OCDE.

Esse descompasso, entre teoria e prática, como se verá, é fruto mais de as teorias servirem a retratar as realidades tributárias de cada país do que a de terem pretensão normativa, de mudar e moldar a tributação nacional.

Indo além desta introdução, o presente artigo pretende, primeiramente, enfatizar a competência constitucionalmente atribuída ao Poder Público para a cobrança da dívida ativa, revisitando o tema, a partir de uma perspectiva pragmática e que leve em conta a eficiência dos métodos de cobrança da dívida ativa.

A seguir, pode-se desvelar o atual estágio da cobrança da dívida ativa, em geral, e do crédito tributário nacional, em especial, enfocando-se naquela feita em nível federal, comparando os índices de recuperação e os sistemas de cobrança dos créditos tributários nacionais com os de outros países.

Em um terceiro passo, tentar-se-á mostrar como o sistema *multiportas* consolidado com o novo Código de Processo Civil brasileiro — de agora, em diante, NCPD —, acrescido de imaginação institucional, pode fomentar a cobrança do crédito tributário no Brasil, revertendo essa tendência de baixa recuperação.

Isso não implica, porém, desconhecer que, ao lado de possíveis avanços, a aplicação do NCPD para a execução fiscal, de forma indistinta, pode diminuir o rendimento desse expediente e aumentar o tempo de duração do processo, que já é demasiado. Estratégias adequadas de cobrança se constituem na possível forma de conter o aumento do já por demais alargado tempo gasto com processo administrativo e execução fiscais.

Aponta-se a especificidade da execução fiscal e do crédito tributário, analisando-se institutos como os do incidente da desconsideração de personalidade jurídica e a tendência de sempre se buscar a mediação nas ações tributárias, o que reflexamente aumentaria a duração da cobrança do crédito tributário, já demasiadamente ampliada.

Assim, contrapondo-se a novidade de um NCPC e a tradição de um Código Tributário Nacional antigo — de agora em diante, CTN —, trata-se dos métodos integrados da solução de conflitos tributários, como a arbitragem, a transação tributárias, o protesto de CDA e, finalmente, o paradigma de uma cobrança eficiente, razoável e especializada do crédito tributário, seguindo-se uma perspectiva de imaginação institucional que não nos pode faltar para dar conta do grande problema que é o passivo tributário dos entes políticos, em geral, e da União, em especial.

## **2 - A COMPETÊNCIA CONSTITUCIONALMENTE ATRIBUÍDA AO PODER PÚBLICO DE COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA: OS CONTORNOS DE UM DIREITO SUBJETIVO ESTATAL E DO PODER PÚBLICO COMO GESTOR DA DÍVIDA ATIVA**

É comum se associar a competência constitucionalmente atribuída ao Poder Pública para a cobrança da dívida ativa ao que está contido no § 3º do artigo 131 da Constituição da República Federativa do Brasil (CR/88), segundo o qual “na execução da dívida ativa de natureza tributária, a representação da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto em lei”.

Dá-se dignidade constitucional à cobrança da dívida ativa, fixando-se a competência de um órgão em específico, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), para cuidar desse importante tema.

Pode-se conceber que seja essa, inclusive, uma norma de repetição obrigatória em Constituições Estaduais e Leis Orgânicas

Municipais, de modo que haja sempre um órgão específico para cuidar da cobrança de dívida ativa.

Para os fins deste artigo, porém, cumpre investigar qual tipo de norma é revelado por esse dispositivo constitucionais e quais os seus contornos e reflexos para a dívida ativa.

Humberto Ávila (2018: 17), com esquete em Giorgio Pino, propõe que “uma norma é o significado de um enunciado com função prescritiva, reconstruído por meio da interpretação de enunciados contidos nas fontes”.

Pode-se, assim, tomar como contido no dispositivo do § 3º do artigo 131 da CR/88, um enunciado prescritivo, não descritivo, pois em vez de transmitir informações sobre o mundo, ele cumpre a função de modificar, dirigir e influenciar o comportamento humano (ÁVILA, 2018: 18).

Como a dívida ativa é o reflexo de um procedimento paulatino de acerto de um débito de um particular com o estado, pergunta-se qual a relação dessa norma com as autoridades normativas.

Lembre-se que, quanto à relação das normas com as autoridades normativas, o caráter prescritivo pode se exterior de duas maneiras, autônoma ou heteronomamente (ÁVILA, 2018: 20).

A relação se dará “autonomamente, quando a autoridade coincide com o destinatário, podendo-se afirmar que é o próprio destinatário quem impõe, a si mesmo e internamente, a prescrição” (ÁVILA, 2018: 20). Cuida-se aqui das normas de Direito Privado, que versam sobre direitos indisponíveis e interesses estritamente privados.

Por outro lado, a relação se dará heteronomamente para situações em que a autoridade não se identifica com o destinatário, “podendo-se asseverar que a autoridade impõe, a terceiro e externamente, a prescrição, que, caso não seja observada, será aplicada coativamente por parte dos órgãos de aplicação” (ÁVILA, 2018: 20-21).

Sob essa perspectiva analítica, afirma-se que à PGFN cabe uma norma qualificada heteronomamente, essencialmente de Direito Público, versando sobre direitos indisponíveis e interesses estritamente públicos.

Ademais, como se indica a PGFN como o sujeito que pode exercer o poder ou a competência de cobrar a dívida ativa tributária e o procedimento ou formalidade a ser seguido (“na forma da lei”), trata-se de verdadeira regra de competência (ÁVILA, 2018:22).

Retomando-se a ideia de que o tributo se vincula a dois valores constitucionais importantes – a liberdade e a solidariedade –, tem-se um reforço axiológico para a norma heterônoma construída por esse dispositivo constitucional, de modo que à PGFN cabe a importante competência de zelar pelo cumprimento do dever fundamental de pagar tributos e evitar que tal descumprimento inviabilize os direitos fundamentais e as políticas públicas constitucionalmente prometidas.

Lidando com as categorias dos direitos e dos deveres, estipula-se que essa regra de competência outorgada à PGFN indica um direito subjetivo de cobrança da dívida ativa, ainda que seja discutível, em algum grau, um direito subjetivo estatal.

Não é possível enfrentar esse tema, com a profundidade necessária, no espaço deste artigo, por isso toma-se como assente que existe um direito subjetivo para a PGFN cobrar a cobrança da dívida ativa tributária, direito esse que, pela dignidade constitucional que o tributo possui, mostra-se como um dever a ser executado com a máxima eficácia e eficiência possíveis.

Nesse sentido, pode-se entender, como geralmente ocorre com regras de competência, que o poder de cobrar a dívida ativa é irrenunciável e inalienável, sob pena de uma norma heterônoma se tornar em norma autônoma, ainda que se esteja a lidar com direitos indisponíveis e interesses estritamente públicos.

Irrenunciável e inalienável são adjetivos com diferenças semânticas, importantes.

Dando-lhes contornos, pode-se dizer que a PGFN, assim como outros órgãos de cobrança da dívida ativas nos três níveis da federação, não pode escolher quem tributar e como tributar de forma desarrazoada, valendo-se da renúncia casuística como um instrumento de arbítrio.

Isso ruiria a própria ideia de Estado Fiscal, segundo o qual o tributo “incide sobre a riqueza obtida pela livre iniciativa do indivíduo, mas nos limites do consentimento do cidadão” (TORRES, 2005: 71).

Não pode também a PGFN ou qualquer outro órgão de cobrança da dívida ativa dispor de sua competência de cobrança de forma casuística, entregando a cobrança para instituições privadas sem qualquer critério.

Como compatibilizar essas ideias com a possibilidade de negócio jurídico processual, prevista no NCPC (artigos 190 e 191) e já regulamentada pela PGFN, entre outros instrumentos jurídicos, pela Portaria PGFN n. 515 de 2018, que flexibiliza prazos processuais e sua ordem?

O discurso oficial da PGFN, enunciado por Filipe Aguiar de Barros, coordenador-geral da representação judicial da PGFN, responde, pois não se trata de renúncia do crédito tributário, mas da “possibilidade de moldar o processo para buscar mais eficiência, que beneficiaria todos os lados, inclusive o judiciário” (VALOR ECONÔMICO, 2018a).

A mesma discussão se dá pela tentativa de instituir outros meios adequados de solução de conflitos tributários, como a arbitragem. Existe um anteprojeto de lei sendo elaborado, com participação de membros do governo federal e da sociedade civil, cujo vetor é criar uma arbitragem diversa da convencional, aplicável a créditos ainda não constituídos e para resolver questões de fato (VALOR ECONÔMICO, 2018b).

Poder-se-iam, por exemplo, ser solucionados por meio da arbitragem questões como classificação fiscal de produto para fins de

incidência de IPI, a quantificação de créditos já reconhecidos judicialmente e questões técnicas relacionadas a preços de transferências.

A visão da PGFN, exarada por Rogério Campos, é a de que se trata de mudança indispensável para o processo administrativo (VALOR ECONÔMICO, 2018b).

Em síntese, o irrenunciável e inalienável da competência pressupõem que não se pode fazer da norma heterônoma uma norma autônoma, mas o princípio da juridicidade, forma contemporânea de substituição ao princípio da legalidade em um Estado Democrático de Direito, ou a ideia de legitimidade tributária (CALIENDO, 2012: 2), mas há espaço para prognoses administrativas e legislativas na delimitação da competência tributária.

Com essas premissas fixadas, conclui-se que a norma reconstruída a partir do artigo 131, § 3º, da CR/88, traz um feixe de poderes e atribuições para a PGFN, em específico, e para outros órgãos de cobrança, em geral, de gestão da dívida tributária, sendo informado por valores, princípios e outras regras constitucionais.

### **3 - COMPARANDO DADOS DE ESTOQUE DA DÍVIDA, MÉTODOS DE COBRANÇA E SUA EFICIÊNCIA NO DIREITO COMPARADO**

Com a ideia assentada de que a PGFN é a gestora da dívida ativa tributária por expressa previsão constitucional, há que se constatar se existe um modelo apenas para a cobrança, motivo pelo qual a investigação do direito comparado se mostra útil.

A comparação dos modelos se dará, sobretudo, pelo vetor da eficiência, donde ser necessário, nesse momento, definir o sentido da palavra.

Opta-se por considerar que, do ponto de vista jurídico-semântico,

a eficiência atrai os sentidos de eficácia e efetividade, “de modo que se quer uma legislação tributária universalmente aplicada e globalmente eficaz, sobretudo por métodos efetivos e eficientes de cobrança” (PAULA, 2014: 146).

Jules Michelet Pereira QUEIROZ E SILVA (2017), em interessante estudo, aponta características e dados estatísticos de sistemas tributários no mundo afora. A partir desse estudo, interessa tratar do caso francês, pelo desenvolvimento conquistado pela execução fiscal administrativa, do caso norte-americano, pelo exemplo de um sistema de *common law*, e do caso mexicano, pelas semelhanças estatísticas e jurídicas com o Brasil.

Trata, primeiramente, da França, país que é marcado por um recolhimento voluntário de tributos, cogitando-se até mesmo de indicadores de civismo fiscal nos relatórios que analisam a situação tributária daquele país (QUEIROZ E SILVA, 2017, p. 11).

Como é de conhecimento geral, em França, vige um sistema de dualidade de jurisdição, de modo que as causas em que é parte a Administração Pública são julgadas por uma jurisdição administrativa, permitindo-se com que a administração fiscal francesa se valha de atos autoexecutórios na cobrança dos créditos tributários.

Entre os muitos aspectos interessantes da execução fiscal administrativa, está a possibilidade de penhora pelo Fisco, algo reputado como necessariamente arbitrário por setores da doutrina e parcela expressiva de contribuintes do Brasil.

Cultuando uma visão garantista e argumentando que a execução fiscal administrativa faria de procuradores da fazenda nacional magistrados e advogados, Ives Gandra da Silva Martins (2008: 46-47), para ficar em apenas um exemplo, coloca-se contrário à cobrança administrativa.

Não há, porém, um argumento apriorístico que possa afastar



a cobrança administrativa pela possível confusão entre as figuras de advogado e juiz.

Arnaldo Sampaio de Moraes GODOY (2010) dá conta de um mecanismo sofisticado e garantista até a efetiva penhora de bens do executado estabelecido pelo ordenamento jurídico francês.

Apenas para se fixar em três notas interessantes, primeiramente, tem-se que, após a inscrição dos créditos tributários, não pago o tributo na data marcada, a autoridade fiscal envia uma carta de lembrança (*lettre de rapell*), reiterando-se a existência do crédito. É o reforço na aposta pelo civismo fiscal francês.

Ademais, ao se exigir prestação de caução para posse e exercício dos cargos de fiscalização e de gerência das questões tributárias, garantindo os auditores contra o risco que as funções geram, forjou-se uma ética da responsabilidade e da eficácia, recomendando-se parcimônia em atos como os de constrição de bens.

Por último, constata-se que juiz-monocrático e tribunal administrativo decidem acerca de bens oferecido pelos contribuintes e penhoradas pedidas pelos auditores.

Afasta-se o risco da confusão entre as figuras de magistrado e advogado.

A existência de um sistema garantista e eficiente de cobrança administrativa, sem se esquecer do civismo fiscal atrelado à adoção de um Estado Social forte, tem garantido o incrível índice de recolhimento de tributo na ordem de 98% e, em relação aos créditos não pagos espontaneamente, uma taxa de recuperação que tem oscilado entre 53,14% e 74,5% nos anos de 2012 a 2014 (QUEIROZ E SILVA, 2017, p. 11).

No que concerne aos Estados Unidos da América, já é de amplo conhecimento a força que possui seu fisco federal, o *Internal Revenue Service* (IRS), cujos servidores responsáveis pela cobrança tem altíssimo

grau de poder e discricionarietà (QUEIROZ E SILVA, 2017, p. 13), já mostrados em uma série de filmes e livros e, por isso, integrantes do imaginário popular.

A discricionarietà chega ao ponto de permitir que os servidores do fisco norte-americano avaliem o potencial de sucesso de uma cobrança, “não sendo aceitável desperdiçar esforços com cobranças infrutíferas” (QUEIROZ E SILVA, 2017, p. 13).

Se é verdade que grassa entre os norte-americanos uma cultura de conformidade tributária voluntária (*voluntary compliance*) e a ideia de que os tributos são deveres inerentes à cidadania, o que impõe aos contribuintes desidiosos não só ônus financeiro, mas também severo desvalor moral (QUEIROZ E SILVA, 2017, pp. 13-14), o pragmatismo norte-americano permite soluções institucionais que favorecem a recuperação do crédito tributário.

Apenas para se tratar desse arcabouço antropológico e cultural, não por acaso o livro *The Costs of Rights – Why Liberty depends on Taxes*, de autoria de Stephen Holmes e Cass Sunstein (2011) é de autores norte-americanos e tanto influenciou a academia dos Estados Unidos da América.

Quanto às soluções institucionais, a possibilidade de se celebrar “acordos” com os contribuintes é grande, tal como o *offer-in-compromise* (OIC), por meio do qual o IRS pode perdoar parte do débito devido por contribuintes que demonstrem concreta impossibilidade de saldá-lo, desde que, entre outros requisitos, o contribuinte se comprometa com a conformidade voluntária em futuras obrigações tributárias (QUEIROZ E SILVA, 2017, p. 14).

Enquanto isso, no Brasil, perde-se tempo, sequer havendo uma lei geral de transação, o que, por si só, talvez seja uma aberração, fruto da maldição das *normas gerais* e das *leis complementares* em matéria tributária.

Ora, gastam-se tempo e mobilização institucional para formular critérios gerais para um país continental, em vez de se pensar em nível de cada ente político, dando discricionariedade a seus agentes, com óbvio controle disciplinar, funcional, cível e penal sobre os atos praticados.

Mais: em vez de se optar por transações, nos moldes do *offer-in-compromise*, oferta-se uma série de parcelamentos irrealistas aos contribuintes. Parcelamentos que são impagáveis, pois, ao tempo em que não perdoam a parcela irrecuperável das dívidas existentes, também exigem de contribuintes que já aderiram a parcelamentos anteriores, o pagamento de *pedágio*, ou seja, um valor percentual da dívida a ser parcelada, para que a parte possa aderir novamente.

Essa soma é fatal para as finanças públicas nacionais e do próprio contribuinte, fazendo com que se crie um círculo vicioso de espera por parcelamentos, como forma de se adquirir regularidade fiscal sobre o passado remoto, e se conte com a demora do processo administrativo fiscal, para se adquirir uma falsa regularidade fiscal dos créditos presentes e de passado recente.

O exemplo norte-americano indica o acerto institucional da PGFN em privilegiar a cobrança de créditos de valores mais altos e com chance de recuperação, valorizando-se a eficiência, bem como reforçam a compreensão constitucionalmente adequada de sua competência para cobrar e dos sentidos da irrenunciabilidade e inalienabilidade dessa atribuição.

Voltando ao sistema norte-americano, essas verdadeiras transações, feitas após o estabelecimento criterioso do potencial razoável de arrecadação de cada contribuinte (*reasonable collection potential – RCP*), geram maior eficiência para o fisco norte-americano, de modo que, em 2007, para cada dólar arrecadado, 17 centavos vinham desse mecanismo, enquanto apenas 13 centavos vinham da cobrança coativa (QUEIROZ E SILVA, 2017, p. 14).

Em uma leitura apressada se pode rotular o sistema de cobrança administrativo norte-americano de abusivo, mas, em contrapartida aos poderes dos servidos do fisco, existe a figura do Serviço de Advocacia do Contribuinte (*Taxpayer Advocate Service – TAS*), setor específico do IRS, o qual “analisa a conduta dos agentes fiscais, identificado abusos, problemas e ineficiências e reportando essa situação ao Congresso Norte-Americano” (QUEIROZ E SILVA, 2017, p. 14).

Curiosamente, mesmo com todo esse poder, a cobrança coativa não dá os resultados esperados. Entre 2010 e 2014, embora o estoque norte-americano tenha caído em 1 bilhão de dólares, seus melhores índices de arrecadação se deram em 2012 e em 2014, nas faixas de 6,7% e 6,4%, respectivamente. De qualquer sorte, aponta-se que as cobranças por acordos têm sido mais eficientes (QUEIROZ E SILVA, 2017, p. 17).

Após dois casos de sucesso na cobrança dos créditos tributários, exemplos de Estado Social e Estado Liberal, pode-se tratar do México, com situação jurídico-econômica semelhante a do Brasil, pois ambos possuem uma Constituição compromissória e uma economia consolidada.

O México opta pela execução fiscal administrativa, sendo desnecessária a intervenção judicial para a penhora de bens e sua alienação, o que reforça a tese de que os atos constritivos não são reserva de jurisdição na grande maioria dos países do mundo, sendo contraintuitivo e um contrassenso apontar a inconstitucionalidade da execução fiscal administrativa por esse motivo, como muitos advogam no Brasil.

Interessante que também, nesse sistema, existe hipótese de suspensão da cobrança, quando seu custo não for compensado pelo valor a arrecadar.

Estima-se que o valor da dívida ativa federal mexicana é de US\$ 2,42 trilhões, dos quais tem sido arrecadado bem menos que 1%, como em 2014, quando o incide de recuperação foi de 0,15% do estoque.

Afirma-se que a cobrança factível é de 21% do estoque (QUEIROZ E SILVA, 2017, p. 16).

Por mais limitada que possa parecer a comparação aqui empreendida, algumas conclusões podem ser extraídas.

A primeira é de que a execução fiscal judicial é cada vez menos uma opção boa para os países, pois, como se verá a seguir, apostar em uma fase totalmente administrativa — a do processo administrativo fiscal (PAF) — e em uma nova fase totalmente judicial — a da execução fiscal — implica aumentar amplamente o tempo médio de uma cobrança de crédito tributário, impedindo que se enfatize as cobranças factíveis, que, em geral, são as de tributos com vencimentos mais recentes e, não raro, de valores mais substanciais.

A segunda é a de que não existe uma inconstitucionalidade patente ou congênita em se permitir atos de constrição de bens por parte do próprio fisco, a depender sempre do desenho institucional proposto.

A terceira é a de que, não obstante os avanços que se tem com a execução fiscal administrativa, não necessariamente a execução coativa resolve o problema do estoque de dívida tributária.

Em França, esse estoque nem é alto, por particularidades sociais e antropológicas, que incentivam o civismo fiscal. No México, a execução fiscal administrativa, ainda sendo uma modalidade de cobrança coativa, atinge menos de 1% do estoque, número ainda mais baixo do que o brasileiro, como se verá a seguir. Já nos Estados Unidos da América, a recuperação do crédito tributário parece melhor, a par do melhor ambiente cultural, também pelo uso de métodos alternativos ou adequados de cobrança.

A quarta conclusão é no sentido de que, apesar de características socioculturais de cada país, possíveis inequidades do sistema tributário e limitações do ordenamento jurídico, a imaginação institucional, como

a construída nos Estados Unidos da América, com os acordos *offer-in-compromise*, permite uma melhoria na arrecadação.

Implementar estratégias na cobrança coativa e fomentar métodos alternativos são medidas adequadas para uma melhoria na recuperação do crédito tributário. Trata-se de exercício legítimo da competência de cobrança da dívida ativa tributária.

Antes de se tratar de estratégias na cobrança coativa e em medidas alternativas de cobrança no Brasil, deve-se analisar qual o atual estágio das execuções fiscais no país.

#### **4 - O SISTEMA DE COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO BRASIL: CRÔNICA DE UMA MORTE ANUNCIADA**

Antes de se mostrar quais os métodos de cobrança do crédito tributário no Brasil e compará-los com o de outros sistemas jurídicos, parte-se para uma rápida reflexão sobre o que a teoria tem dito acerca do estudo do processo tributário.

O fenômeno da judicialização das lides tributárias não é exclusivamente brasileiro, mas talvez seja maior em sistemas tributários que precisam ser corrigidos, como é o do Brasil. Essa correção pode ser por conta da própria estrutura do sistema tributário — complexo, com muitos tributos sendo cobrados e sobrepostos, altas alíquotas, multas confiscatórias etc. —, como também dos próprios meios de cobrança.

De qualquer forma, com James MARINS (2015, p. 23), pode-se afirmar que “sobrecarga dos órgãos jurisdicionais compromete a qualidade da prestação da tutela do estado”.

O processualista e tributarista paranaense recorre à ideia carneluttiana do *bacillodeldiritto*, para afirmar que “o conflito ou a lide de natureza fiscal decorre da resistência (que se pode dizer natural) do cidadão em subordinar o gozo de seus bens particulares ao interesse

do Estado, que reclama uma parcela desses bens para a satisfação das necessidades públicas” (MARINS, 2015, p. 44).

Essa não é a única visão para o Brasil, que, assim como a Itália de Canelutti, talvez não tenha forjado uma cultura de civismo fiscal à moda francesa ou uma cidadania tributária nos moldes norte-americanos.

Por isso, discutem-se em âmbito teórico, com ressonância na prática dos operadores do direito e no discurso do senso comum, duas perspectivas opostas sobre os efeitos do processo tributário para os interesses fazendários e dos contribuintes.

A uma, entende-se o contribuinte como vulnerável material, formal e processualmente (MARINS, 2009), o que, especialmente em relação à execução fiscal, um diploma normativo elaborado durante a ditadura, geraria uma situação de o contribuinte ser, continuamente, prejudicado por privilégios odiosos a favor do Fisco.

Transpõe-se essa reflexão para outros métodos de cobrança, como o protesto da CDA, cuja constitucionalidade foi definida pelo STF (2016), mas que foi acusada pelos contribuintes de ser arbitrária, desproporcional e irrazoável, constituindo-se em sanção política contra o contribuinte inadimplente.

Essa adjetivação tríplice revela continua tentativa de enxergar a relação fisco-contribuinte de maneira maniqueísta, como se o Estado fosse um Leviatã incontrolável à procura de recursos — e deles já estivesse plenamente abastecido — e o contribuinte fosse um eterno perseguido, injustiçado por métodos de cobrança cruéis, desumanos e irracionais.

A duas, estabelece-se o contribuinte como um devedor contumaz, eterno sonegador, que sempre encontra *brechas legais* para deixar de pagar o tributo, sendo necessária postura teórica e prática que pondere direitos e garantias fundamentais com os interesses arrecadatários, aprioristicamente mais relevantes do que os interesses individuais.

Se essa segunda postura encontra sérias resistências teóricas, pois calcada no vetusto princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, que, para a doutrina publicista moderna, não é nem princípio, nem existe como uma cláusula de hierarquização entre os interesses públicos e privados, fato é que veladamente orienta a interpretação e aplicação do Direito Tributário em algumas ocasiões, como na defesa intransigente da preferência dos créditos tributários sobre alguns créditos de natureza particular, igualmente importantes, no concurso de credores de uma falência ou recuperação judicial.

Fixadas essas premissas, pode-se traçar um plano geral de como é o sistema de cobrança do crédito tributário no Brasil. Naturalmente, seria esperável e desejável que todos os tributos fossem pagos espontaneamente, sem aplicação de qualquer multa moratória ou punitiva, os consectários legais pelo inadimplemento.

Como não é esse o caso, mesmo se aplicando os consectários legais, inscrevem-se os créditos tributários não pagos em dívida ativa, abrindo-se um sistema *multiportas* para a cobrança.

Com o sistema *multiportas* de justiça, tem-se que para cada tipo de controvérsia é adequada uma forma de solução, “de modo em que há casos em que a melhor solução será obtida pela mediação, enquanto outros, pela conciliação, outros, pela arbitragem, e, finalmente, os que se decidiriam pela decisão do juiz estatal” (CUNHA, 2016, p. 637).

Em verdade, aos antigos métodos alternativos de resolução de conflitos soma-se o a da decisão estatal, de forma integrada, para se propor uma sistemática que privilegie o método mais adequado para cada controvérsia.

Transpondo-se isso para as questões tributárias, tem-se que não pode existir mais apenas um método de cobrança pelo fisco, nem que ele seja necessariamente judicial. Arbitragem, mediação e conciliação entram em jogo. Como a solução de uma lide tributária se dá, normalmente, com



a quitação dos créditos, cada um dos métodos integrados deve promover esse estado de coisas.

Isso saiu reforçado na decisão dada na ADI 5135, quando o STF definiu que do fato de a execução fiscal ser um instrumento típico para a cobrança judicial da dívida ativa não exclui mecanismos extrajudiciais, como o protesto da CDA.

Corroborar-se ainda a ideia de que a PGFN é gestora da dívida ativa tributária e, para tanto, deve escolher, desde que não restrinja direitos fundamentais do contribuinte de forma desproporcional e irrazoável, os meios mais eficientes na cobrança.

Como se verá, ainda carece de regulamentação sobre a arbitragem, enquanto a mediação e a conciliação já estão previstas, mas enfrentam óbices claros para questões eminentemente de direito público.

De qualquer sorte, vislumbra-se a formação de um sistema integrado de cobrança tributária, em que, ao lado da execução coativa, seja judicial como é hoje, seja administrativa, como se pretende amanhã, existem outros meios de solução como a arbitragem e o protesto de certidão de dívida ativa.

Parecido com o sistema norte-americano, a PGFN, de há muito, ranqueia as dívidas, inicialmente a partir dos próprios devedores: os grandes, os médios e os pequenos.

Isso se sofisticou ao longo dos anos, de tal modo que se escolhe o método de cobrança — execução fiscal coativa *versus* protesto de certidão de dívida ativa e outros métodos integrados de solução de conflitos —, conforme o débito consolidado ou individualizado existente em cada ação.

Assim, pode o fisco se valer do protesto da certidão de dívida ativa, evitando-se o ajuizamento da execução fiscal, pois a juízo normativo do ente político aqueles créditos consubstanciados na CDA não autorizariam, sob um prisma de custo-benefício, a cobrança judicial.

A par das discussões judiciais que ocorreram sobre o expediente, o qual desjudicializa consideravelmente a cobrança dos créditos tributários, o índice de recuperação dos créditos tributários da União, levados a protesto, atinge quase 20%, segundo dados da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (BRASIL, 2016b). Tal índice chega a superar, como se vê, a execução não-coativa, por meio de acordos, do sistema jurídico norte-americano.

O protesto da CDA é utilizado desde 2013 pela PGFN, inicialmente para CDAs da União com valor consolidado não superior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), passando-se para um valor não superior a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) em 2014 (Portaria PGFN n. 492) e, atualmente, chegando a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), em virtude dos novos limites estabelecidos pela Portaria PGFN n. 693 de 2015.

Caso a União não se valha do protesto, seja pelos valores maiores do que os dos limites postos pela portaria, seja por características próprias de alguns créditos tributários, ela se utilizará de *uma outra porta da Justiça*, hoje a da execução fiscal judicial, nos moldes da Lei Federal n. 6.830 e do NCPC.

Infelizmente, esta *porta* não gera um ingresso substancial da Fazenda no patrimônio privado desviado do pagamento de tributos. De 2012 a 2015, os índices de recuperação dos créditos tributários inscritos em dívida ativa e cobrados judicialmente, foram respectivamente de 1,675%, 1,548%, 0,824% e 0,928%, o que, nesse caso, já aproxima mais o Brasil dos índices mexicanos do que os norte-americanos.

Naturalmente, esses dados não podem ser analisados sem outras informações. O tempo médio de cobrança pela via do protesto é, intuitivamente, muito mais curto do que o tempo gasto nos executivos fiscais.

Sabe-se que, segundo estudos feitos pelo IPEA, a duração média de uma execução fiscal é de oito anos, dois meses e nove dias

de tramitação. Estima-se, ademais, que o processo administrativo fiscal federal tramita por oito anos (QUEIROZ E SILVA, 2016, p.7).

Em qualquer país do mundo, conseguir a recuperação de um crédito tributário após dezena e meia de anos se mostra tarefa hercúlea, mas existe um indicador que nem sempre é revelado e pode explicar a causa para o baixo grau de recuperação obtido na execução fiscal brasileira.

É que a taxa de sobrevivência das empresas brasileiras é baixa, com quase metade não chegando aos quatro anos de existência, segundo o IBGE (FOLHA, 2015).

Daí que se grande porcentagem dos créditos em cobrança é fruto de atividade econômica formalizada e a execução fiscal, em geral, cobra créditos tributários há muitos anos vencidos — não raro, uma década ou mais —, a execução fiscal é natimorta para a maioria dos créditos.

Seria assim para qualquer porta utilizada, de modo que, quando se critica a eficiência da execução fiscal, esse aspecto é desconsiderado.

Situação diversa é a de grandes contribuintes pessoas jurídicas — e também de médios, em algum grau —, cuja permanência no mercado, por uma série de fatores, dura, em geral, décadas.

Para os grandes contribuintes, a execução coativa feita com estratégia, que envolve incentivo a serviço de inteligência, mostra-se frutífera, pois, por maior que seja a dívida, a posição de mercado conquistada sugere que o agente econômico queira continuar, de alguma forma, com sua atividade empresarial.

Aqui, o trabalho passa a ser de identificar empresas que comentem fraudes e ocultam patrimônio. No âmbito federal, criou-se, inclusive, o Grupo de Operações de Combate à Fraude Fiscal Estruturada (GOEFIS), que acompanha remessas de valores no exterior ou sinais exteriores de

riqueza em mídias sociais, entre outras medidas, que acabam por render a recuperação de bilhões de reais (VALOR, 2017).

Mas esse serviço só pode ser feito pelo órgão responsável, a PGFN, porque, em relação a devedores com dívidas individualizadas ou consolidadas bem menores, o esforço das diligências e peticionamentos da execução fiscal foi substituída por um mecanismo eletrônico e automático de protestos de CDA.

Não bastasse isso, por meio da Portaria PGFN n. 396 de 2016, criou-se o chamado “Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos — RDCC”, consistindo no “conjunto de medidas, administrativas e judiciais, voltadas à otimização dos processos de trabalhos, relativos à cobrança da Dívida Ativa da União, observados critérios de economicidade e racionalidade, visando outorgar maior eficiência à recuperação do crédito inscrito”.

Trata-se de expediente que, entre outras medidas, cria um Procedimento Especial de Diligenciamento Patrimonial — PEDP —, que enfatizará as diligências para persecução do crédito tributário pela própria PGFN, de modo que, ausentes os bens ou não encontro o devedor, a execução fiscal ficará sobrestada até eventual alteração.

Pode parecer inexistir novidade, mas, em verdade, com o PEDP, estima-se que a suspensão pelo artigo 40, da LEF, será muito mais rápida, desafogando a Justiça de tantas execuções fiscais e concentrando esforços na coação ativa de créditos vultosos e com efetiva chance de recuperação.

O que se quer sugerir neste trabalho, assim, é que para cada conjunto de lides tributárias, seja pelo valor em discussão ou cobrança, seja pela complexidade da estrutura negocial, existe uma porta adequada.

Criticar aprioristicamente cada modelo, sem considerar esse fato, não se mostra adequado, embora possa se advogar, claramente,

que há limites em modelos há muito utilizados, como é o caso da execução fiscal.

Mais importante, à luz da premissa de um sistema *multiportas*, é criar um sistema integrado de cobrança, o que passa pela imaginação institucional dos próprios órgãos de representação judicial.

## **5 - A EFICIÊNCIA NA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: AVANÇOS E RETROCESSOS COM O NCPC E UM NOVO MODELO DE GESTÃO**

As medidas empreendidas pela PGFN tendem a diminuir o tempo de uma execução fiscal, aumentar seu grau de eficiência e desafogar a Justiça. No entanto, embora o NCPC aposte na duração razoável do processo, algumas de suas medidas podem aumentar essa duração.

Com essas observações, quer-se ponderar que a execução fiscal administrativa e medidas alternativas outras como a arbitragem, devem voltar à ordem do dia dos debates nacionais, pois o executivo fiscal pode se transformar em mecanismo ainda mais devagar na satisfação dos créditos insculpidos em dívida ativa.

O primeiro ponto a se tratar é o do incidente de descon sideração da personalidade jurídica no CPC, cuja discussão é se abarcaria o redirecionamento na execução fiscal tributária, já amplamente aceito por tribunais, mas sob a perspectiva do efeito de aumento de complexidade das relações jurídico-tributárias e do tempo de resolução que ele pode engendrar.

Sabe-se que, apesar de o mero inadimplemento da obrigação tributária não ser infração à lei, a corresponsabilização, com base no artigo 135, do CTN, permite redirecionar em virtude da dissolução irregular, presumida relativamente pela certificação de oficial de justiça, que não encontra a pessoa jurídica no endereço fornecido aos órgãos de

registro (enunciado n. 435, da Súmula Dominante do Superior Tribunal de Justiça).

Nos artigos 133 a 137 do NCPC, criou-se a figura do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, alçado à espécie de intervenção de terceiro pelo novo CPC, pois seria uma forma de se chamar terceiros a participar com influência da decisão judicial que pode determinar sua integração à relação jurídico-processual (CÂMARA, 2015. p. 425).

Argumenta-se que isso concretiza o devido processo legal e o contraditório para qualquer processo ou fase processual.

Entretanto, à luz da eficiência e com base em todos os indicadores existentes, se o artigo 4º do NCPC aposta na obtenção em prazo razoável de solução integral da lide, incluída a atividade satisfativa, é contraditório que se considere necessária a aplicação do incidente para as execuções fiscais.

Além desse argumento, tem-se que, analiticamente, as hipóteses de imputação de responsabilidade tributária já estão definidas no CTN, de modo que seriam coisas diversas a corresponsabilização tributária (arts. 134 e 135, do CTN) e a desconconsideração de personalidade jurídica (art. 50, do CC).

Enquanto a primeira pressupõe infração à lei, estatuto ou contrato social, a segunda exige abuso de personalidade jurídica caracterizada pelo desvio de finalidade e confusão patrimonial.

No que tange ao alcance dos institutos, quando se trata de corresponsabilização tributária, estende-se a responsabilidade tributária a administrador, gerente ou membro de direção, sócio ou não sócio, enquanto, no caso de se desconsiderar a personalidade jurídica, podem-se atingir bens de sócios não-administradores.

Assim, o que se afirma é que, como na maioria das execuções ocorre redirecionamento, sobretudo pela duração diminuta das empresas

no Brasil — em média menor do que quatro anos — se o incidente for aplicado, a duração da execução fiscal aumentará.

Não bastasse esse efeito potencializador da duração dos conflitos tributários, o NCPC não tratou, especificamente, da exceção de pré-executividade, que é um expediente muito utilizado na execução fiscal. Muitas vezes, inclusive, ele cria uma moratória tributária ou suspensão imprópria da execução fiscal, já que não existem fixados quaisquer critérios para utilização pelos contribuintes e decisão para o julgador.

Sabe-se que existe minuta de projeto de alteração da LEF, e que a matéria seria regulamentada, inclusive considerando matérias que, por ela arguidas, estariam decididas em definitivo, não podendo ser objeto dos embargos à execução fiscal ou de uma ação anulatória. Todavia, enquanto não regulamentada, a situação tende a contribuir para os muitos anos de duração de uma execução fiscal, aumentando-se a complexidade das relações jurídico-tributárias.

Outro ponto que merece discussão diz respeito à tendência ao consenso que o NCPC impinge às relações processuais. Sabe-se que a conciliação, em sentido amplo, desmancha a lide, decompondo os conteúdos conflituosos, e tirando dos conflitantes sua identidade construída antagonicamente.

Por isso, o NCPC, em seu artigo 334, estabelece que sempre se designe uma audiência de conciliação, inclusive para lides envolvendo a Administração Pública.

Alguns juízos têm determinado sempre a realização da audiência, ainda que a questão envolvida diga respeito apenas à matéria de direito ou trata de matéria de direito, para a qual não haja qualquer possibilidade de composição pelas Fazendas Públicas, como sói ser a regra.

Ou seja, a partir de uma norma fundamental do NCPC, que é a busca do consenso, baseando-se em leitura literal e enviesada do artigo

334, alguns juízos têm tentado “forçar acordos”, o que, no caso das lides tributárias, aumenta ainda mais o tempo de duração das cobranças, pois uma audiência realizada em uma ação ordinária anulatória, declaratória ou de embargos à execução fiscal retarda o escopo final de pagamento do tributo pela execução coativa.

Nesse sentido, deve-se mencionar que o melhor é uma solução institucional, tais como Fazendas Públicas realizarem protocolos institucionais com as Justiças, estabelecendo em quais matérias seria possível a autocomposição e em quais não possui qualquer interesse na consensualidade.

Trata-se de medida que atende, a um só tempo, os ideais de duração razoável do processo — ideia de que o novo processo civil deve privilegiar o rendimento em detrimento de algumas formalidades — e a separação de poderes – pois não cabe ao judiciário decidir a conduta processual dos Procuradores.

Além disso, à luz do NCPD, podem-se discutir soluções institucionais já adotadas por Fazendas Públicas e suas procuradorias, como aquela permitida por alguns juízos que, lastreando-se na presunção de legitimidade, certeza e liquidez das CDAs, determinam penhora *online* antes mesmo da citação dos executados, inclusive de ofício.

Seja em relação aos devedores originais na CDA, seja ante um pedido de redirecionamento, muitos juízos têm deferido a penhora *online* incontinenti, com a subsequente citação dos executados.

Por todo o exposto, avança-se na gestão da dívida ativa tributária, não sem alguns empecilhos ou retrocessos momentâneos à integral e célere satisfação dos créditos tributários.



## **6 - OS MÉTODOS INTEGRADOS DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS: UM LIBELO POR UMA NOVA REALIDADE NA GESTÃO DA DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA**

Em relação ao NCPC, tem sido recorrente apostar que ele não instaura, de pronto, uma realidade, mas que aposta na construção de uma nova realidade institucional, de maneira que “a nova legislação tenta, contrafaticamente, implementar comportamentos mais consentâneos com as finalidades de implementação de efetividade e garantia de nosso modelo de processo constitucional” (NUNES, 2015, p. 53).

O presente artigo, após analisar a realidade da cobrança do crédito tributário e da dívida ativa em três países – México, EUA e França -, comparou à realidade brasileira para estabelecer o seguinte comparativo.

Por mais que seja desejável que haja execução fiscal administrativa no Brasil, isso, por si só, não garante a eficiência que se busca. Por exemplo, o conjunto de características culturais e antropológicas incentivam ou não a recuperação do crédito tributário.

No entanto, tomando-se como estudos de caso o protesto da certidão de dívida ativa no Brasil e o Regime Diferenciado de Cobrança de Crédito, mostrou-se como é questão de criatividade institucional, também, melhorar os índices de recuperação do crédito tributário brasileiro.

Prescinde-se, é verdade, de leis que confirmam, discricionariamente, poderes de transação para os membros dos órgãos de cobrança administrativa e judicial, substituindo-se, em alguma medida, a execução coativa.

Sabe-se que há leis tratando do tema, mas, enquanto elas não vêm ou não vêm na medida esperada, dentro do sistema integrado de cobrança em nível federal, o protesto de CDA tem se mostrado eficiente para dívidas de menor porte, enquanto a criação de um sistema de

estratégia de execução de grandes valores tem permitido se chegar a um novo patamar de cobrança no Brasil.

As perspectivas analíticas e pragmáticas utilizadas no artigo para tratar do fenômeno indicam que a competência da PGFN para cobrar a dívida tributária configuram um incrível poder de gestão, a demandar imaginação institucional deste órgão e de outros órgãos de cobrança nos vários níveis federativos.

A irrenunciabilidade e a inalienabilidade não podem ser vistas como características que inviabilizem a gestão, desde que se mantenha a regra de competência do artigo 131, § 3º da CR/88 como norma heterônoma.

A reconstrução de uma norma que confira tal poder de gestão reafirma o direito de cobrança da dívida ativa do Poder Público, mas nada impede, antes a ordem jurídico-tributária sugere, que medidas alternativas e adequadas surjam em diálogo com setores da sociedade civil.

Espera-se, assim, que se forje um civismo fiscal e uma cidadania tributária, nos moldes da França e dos Estados Unidos da América, respectivamente, pois em momentos de crise, como o de agora, resta pouco ao país, além de melhorar seus próprios mecanismos de cobrança, o que já vem sendo feito exitosamente.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

ÁVILA, Humberto. *Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.

BRASIL, STF, ADI 5135, Pleno, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, j. em 09.11.2016.

\_\_\_\_\_, PGFN. “Balço geral da União em 2013”, disponível em [www.pgfn.gov.br/divida-ativa-da-uniao/dados-estatisticos](http://www.pgfn.gov.br/divida-ativa-da-uniao/dados-estatisticos), acesso. 07.09.2016.

\_\_\_\_\_. “Protesto da CDA possui taxa de recuperação de 19%”, disponível em [www.pgfn.gov.br](http://www.pgfn.gov.br), acesso em 07.10.2016.

CALIENDO, Paulo. *Moral tributária e o aspecto interno das normas*. In: “Revista Fórum de Direito Tributário”, Belo Horizonte, ano 14, n. 73, maio/jun. 2012 (versão digital).

CÂMARA, Alexandre Freitas. *Capítulo IV: Os incidentes de desconsideração da personalidade jurídica*. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; DIDIER JR., Fredie; TALAMINI, Eduardo; DANTAS, Bruno. *Breves comentários ao Novo Código de Processo Civil*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A Fazenda Pública em Juízo*. 13ª ed., São Paulo: Forense, 2016.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes de. *Penhora administrativa: penhora fiscal na França não inibe defesa do consumidor*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2010-mai-19/penhora-fisco-frances-nao-impede-defesa-contribuintes>, acesso em 20.12.2016.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *El costos de los derechos: por qué la libertad depende de los impuestos?*. Trad. de Stella Mastrangelo. Buenos Aires: SigloVeintuno Editores, 2011.

MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009.

\_\_\_\_\_. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. 8ª ed., São Paulo: Dialética, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Execução fiscal*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Pesquisas Tributárias - Execução Fiscal*, n. 14, São Paulo: Editora RT, 2008, pp. 29-56.

NABAIS, José Casalta. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*. In: “Revista de Direito Público da Economia”, Belo Horizonte, v. 5, n. 20, out./2007.

NUNES, Dierle José Coelho. *A função contrafática do Direito e o Novo CPC*. In: “Revista do Advogado”, v. 126, pp. 53-57, 2015.

PAULA, Daniel Giotti de. *Solidariedade, moralidade e eficiência como critérios de justiça tributária*. In: FUX, Luiz; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de.; ABRAHAM, Marcus. *Tributação e Justiça Fiscal*. GZ Editora: Rio de Janeiro, 2014, pp. 131-158.

PEREIRA, Luiz Fernando Casagrande. *Subseção V: Da Penhora de Dinheiro em Depósito ou em Aplicação Financeira*. In: WAMBIER, T.A.; DIDIER JR., F.; TALAMINI, E.; DANTAS, B. *Op. cit.*

QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira. *Execução fiscal: eficiência e experiência comparada*, 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Renovar: Rio de Janeiro, 2005.

VALOR ECONÔMICO, *Especialistas e governo elaboram nova proposta para arbitragem tributária*. Matéria de Zínia Baeta, 13 de agosto de 2018, disponível em [https://www.valor.com.br/legislacao/5729277/especialistas-e-governo-elaboram-nova-proposta-para-arbitragem-tributaria?utm\\_source=WhatsApp&utm\\_medium=Social&utm\\_campaign=Compartilhar](https://www.valor.com.br/legislacao/5729277/especialistas-e-governo-elaboram-nova-proposta-para-arbitragem-tributaria?utm_source=WhatsApp&utm_medium=Social&utm_campaign=Compartilhar), 2018b.

\_\_\_\_\_, *Fazenda bloqueia R\$ 3 bi de grandes devedores da União*. Matéria de Beatriz Olivon, 31 de janeiro de 2017, disponível em [http://www.valor.com.br/legislacao/4852804/fazenda-bloqueia-r-3-bi-de-grandes-devedores-da-uniao?origem=G1&utm\\_source=g1.globo.com&utm\\_medium=referral&utm\\_campaign=materia](http://www.valor.com.br/legislacao/4852804/fazenda-bloqueia-r-3-bi-de-grandes-devedores-da-uniao?origem=G1&utm_source=g1.globo.com&utm_medium=referral&utm_campaign=materia), acesso em 31.01.2017, 2017.

\_\_\_\_\_, *PGFN amplia possibilidades de negociação em processos*. Matéria de Zínia Baeta, 27 de agosto de 2018, disponível em [https://www.valor.com.br/legislacao/5776313/pgfn-amplia-possibilidades-de-negociacao-em-processos?utm\\_source=Facebook&utm\\_medium=Social&utm\\_campaign=Compartilhar](https://www.valor.com.br/legislacao/5776313/pgfn-amplia-possibilidades-de-negociacao-em-processos?utm_source=Facebook&utm_medium=Social&utm_campaign=Compartilhar), acesso em 28.08.18, 2018a.

3º Colocado

# **A COBRANÇA TRIBUTÁRIA COMO ATIVIDADE TÍPICA DE ESTADO. SIMPLIFICAÇÃO COMO CAMINHO**

*Rafael Pedroso Colembergue*

## **RESUMO**

Discussões acerca do papel do Estado são recorrentes. Em momento de crise econômica e financeira, reflexões são feitas sobre a eficiência e eficácia da cobrança da dívida ativa brasileira. Analisando o sistema brasileiro, são indicados diversos aspectos considerados raízes dos problemas nacionais. Na busca de inspirações e soluções, são estudadas as formas de recuperação de créditos públicos da Espanha, Estados Unidos, Chile e Portugal, todos membros da OCDE, que homenageiam a desjudicialização dos seus dos procedimentos. A seguir, é apresentada a noção de que a cobrança da dívida ativa é função pública, tipicamente estatal, com apontamentos de casos já existentes de atividades restritivas de direitos feitas de forma administrativa, respeitando o devido processo legal. Por outro lado, aponta experiência de terceirização de atividade

estatal fracassada. Ao final, apontando medidas que já estão sendo tomadas pela PGFN com resultados positivos, são concatenadas as ideias discorridas e apresentadas sugestões para melhoria da sistemática de cobrança brasileira.

**Palavras-chave:** Cobrança. Dívida ativa. Execução. PGFN. Tributária.

## **SUMÁRIO**

1 Introdução; 2 O Modelo de Cobrança a Administração Tributária Federal Brasileiro; 2.1 Dos entraves à efetividade da cobrança da Dívida Ativa da União...; 3 Os Modelos de Cobrança Tributária no Direito Comparado; 3.1 Modelo Espanhol; 3.2 Modelo dos Estado Unidos; 3.3 Modelo do Chile; 3.4 Modelo de Portugal; 4 A Cobrança Tributária como Função Indelegável do Estado; 4.1 Projeto de Lei para terceirização de parte da cobrança da Dívida Ativa; 4.2 Experiência de cobrança por advogados particulares – INSS; 4.3 Exemplo Exitoso – Protesto da Certidão de Dívida Ativa; 4.4 Inovação legislativa – Lei 13.606/2018; 4.5 Exemplos práticos: a possibilidade de restrição de direitos pela via administrativa; 4.5.1 Pena de perdimento de bens; 4.5.2 Embargo de obras e interdição de estabelecimentos; 4.5.3 Aplicação de punições através de processo administrativo disciplinar (PAD); 4.5.4 Da desapropriação; 4.5.5 Da prisão em flagrante; 5 Conclusão; Referências.

## **1. INTRODUÇÃO**

Como se sabe, o modelo tributário brasileiro é complexo e muitas vezes injusto. O país tem grandes dimensões territoriais, diferenças culturais, é um estado federado e seus parlamentos nem sempre têm o costume de primar pelas melhores técnicas legislativas. A excessiva carga de tributos indiretos contribui para o cenário negativo. Isso, obviamente, se reflete também em um modelo de cobrança que não tem se demonstrado suficiente aos interesses do Estado, mercado e do próprio povo.

Abordaremos em certos momentos com um pouco mais de ênfase o próprio modelo de cobrança nacional e alguns estrangeiros. A ideia, a partir disso, é perceber se de fato o nascedouro dos problemas que envolvem a recuperação dos valores não pagos está na titularidade da cobrança ou nos instrumentos e mecanismos utilizados.

Inicialmente, será feita a análise do formato de cobrança brasileiro, com apontamentos sobre suas principais características. Em seguida, serão vistos os aspectos reputados prejudiciais à qualidade de recuperação do crédito público no país, a partir das pesquisas realizadas e experiência prática cotidiana.

Adiante, são verificadas as sistemáticas de algumas nações para que se possa comparar com a experiência brasileira e buscar soluções compatíveis com o nossa realidade social e exigências constitucionais. Serão abordados os sistemas da Espanha, Estados Unidos da América, Chile e Portugal. Tomou-se o cuidado de escolher apenas países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

No capítulo seguinte, são concatenadas as ideias em torno da cobrança da dívida ativa no Brasil e nos países estudados. Tendo como principais balizas a realidade atual do modelo brasileiro, as



experiências internacionais, a compatibilização de ideias e institutos com a Constituição Federal (1988, texto digital) Brasileira e, analisando procedimentos já existentes no país, em diversos ramos do Direito, serão feitos apontamentos de soluções viáveis para desenvolvimento do tema.

## **2. O MODELO DE COBRANÇA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL BRASILEIRO**

O modelo brasileiro de administração e cobrança tributária é basicamente abarcado por dois órgãos distintos, ambos vinculados ao Ministério da Fazenda: a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

Na SRFB, após o surgimento da obrigação tributária (fato gerador), há a constituição do crédito tributário (lançamento). Na maioria dos casos, por declaração dos próprios contribuintes – que calculam os valores devidos e os declaram para o órgão – ou via Autos de Infração, quando os auditores fiscais percebem alguma irregularidade e lançam os tributos. É atividade administrativa vinculada e obrigatória, prevista no artigo 142 do Código Tributário Nacional (1966, texto digital).

Não sendo extintos ou suspensa a cobrança dos valores devidos no âmbito da SRFB, os créditos tributários são enviados para a PGFN, órgão que realiza a inscrição das quantias em dívida ativa da União para sua consequente gestão e cobrança. Trata-se do controle administrativo da legalidade do crédito tributário. A exigência dos tributos é feita em âmbito administrativo, como exceção (por exemplo, via protesto das Certidões de Dívida Ativa - CDA), e principalmente judicial, neste caso via Execução Fiscal, na forma de Lei 6.830/1980.

A Lei de Execução Fiscal (LEF) (1980, texto digital) tem aplicação nacional, ou seja, todos os entes federados dela se utilizam para cobrança de seus créditos. Ela traz maiores prerrogativas aos exequentes por

conta da relevância do crédito público e inafastabilidade de sua cobrança. Mesmo se comparada ao novo Código de Processo Civil (CPC) (2015, texto digital) – legislação mais completa e moderna –, ainda se mostra mais vantajosa ao Estado. O CPC é aplicado subsidiariamente.

Ocorre, entretanto, que mesmo com os benefícios previstos na LEF (1980, texto digital), a cobrança da dívida ativa no Brasil é profundamente ineficaz. Dados divulgados pelo IPEA (2011, texto digital), mostraram que o custo unitário médio total de cada executivo fiscal intentado pela PGFN, na Justiça Federal, era de R\$ 5.606,67, com tempo médio de tramitação de 9 anos, 9 meses e 16 dias e probabilidade de recuperação integral do crédito de 25,8%. Tal estudo embasou a edição da paliativa Portaria MF 75/2012, que estipulou o ajuizamento e prosseguimento somente de Execuções Fiscais com valores superiores a vinte mil reais, valor vigente até hoje.

Evoluindo em diversos aspectos e colocando algumas condicionantes, foi editada a Portaria PGFN 396/2016, na qual está estabelecido que somente são objeto de cobrança via Execução Fiscal valores iguais ou superiores a um milhão de reais. Igualmente, processos dessa natureza já em trâmite, mas sem garantias úteis ao pagamento serão arquivados.

Note-se que de acordo com o “PGFN em Números” (2018, texto digital), com dados de 2017, a recuperação de valores no período foi de 26,1 bilhões de reais, para um estoque acumulado de débitos no valor pouco superior a dois trilhões de reais. O mero batimento de valores nominais é injusto, pois grande parte dos créditos é irrecuperável, muito antigos, oriundos de outros órgãos, corrigidos pela Taxa Selic (muito alta até pouco tempo), etc. Além disso, desconsidera a interferência das decisões judiciais, parcelamentos especiais e perdões de dívidas.

Primando pela eficiência no exercício de suas atividade e melhor explicando à sociedade as variáveis que permeiam suas atividades,

a PGFN, em conjunto com a Receita Federal do Brasil - RFB, com a Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Administração do Ministério da Fazenda – SPOA/MF e com a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, realizou uma classificação dos créditos de sua responsabilidade. Verificou-se que de fato cerca de 35% do seu estoque tem boa chance de recuperação, consoante documento referido no parágrafo anterior.

Aliado a isso, o Brasil tem um sistema tributário extremamente complexo. Note-se, a título ilustrativo, em dados apontados pelo último relatório da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), divulgado em fevereiro de 2018, em dados extraídos do Banco Mundial em 2017, que no Brasil o tempo gasto por uma empresa industrial para preparação de seus impostos é quase dez vezes maior do que em países como a China, Índia, Indonésia e Alemanha. Se compararmos ao segundo lugar do ranking apresentado, a Venezuela, ainda assim no Brasil o tempo despendido é aproximadamente 150% maior (OCDE, 2018, p. 40).

É evidente que se o sistema se mostra complicado para os contribuintes, também o será para o Fisco. E problemas complexos não são resolvidos com soluções simplistas, como veremos ao longo da obra.

## **2.1 DOS ENTRAVES À EFETIVIDADE DA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO**

No ponto, boa parte das colocações feitas acerca das dificuldades enfrentadas pela União são aplicáveis aos Estados e Municípios. Como dito no item anterior, o sistema tributário como um todo é muito complexo.

Sabe-se que o principal órgão de cobrança da dívida ativa no Brasil é a PGFN, com atribuições previstas na Lei Complementar 73/1993, Decreto-Lei 147/1967 e regimento interno aprovado pela Portaria 257/2009. A Constituição Federal (1988, texto digital) prevê que

a execução da dívida ativa é atribuição da PGFN. Ela, por sua vez, está vinculada administrativamente a Ministério da Fazenda e juridicamente à Advocacia-Geral da União.

(1) Nesta hibridez já encontra-se o primeiro entrave: trata-se de um órgão sem uma vinculação definitiva.

No Ministério da Fazenda, os olhos são voltados em maior parte para a Receita Federal, que é o órgão com maiores atribuições, quadro de servidores, arrecadação e influência política.

Na Advocacia-Geral da União, ocorre situação semelhante, pois a PGFN tem mais proximidade prática com o Ministério da Fazenda, inclusive na questão de recursos humanos, verbas, interlocução, somente para citar alguns pontos. Há um pertencimento muito maior na AGU para as carreiras de Advogado da União e Procurador Federal.

Portanto, a PGFN tem duas casas. E em nenhuma delas é tratada com prioridade que deveria, apesar de exercer atividades essenciais ao país.

(2) A inexistência de carreira de apoio administrativo para a realização das atividades-fim da procuradoria é absolutamente prejudicial. Como se sabe, os membros da carreira devem ser bacharéis em Direito, com inscrição na Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). De acordo com o último relatório institucional, em dezembro de 2017, havia 2143 Procuradores da Fazenda Nacional.

Ocorre que as atribuições da instituição vão além do trabalho jurídico, sendo muitas vezes necessários substratos de outras áreas do conhecimento. Isso não é exclusividade da PGFN. Ministérios Públicos, Poder Judiciário, Procuradorias Estaduais e Municipais contam em seus quadros de apoio com profissionais das mais diversas áreas, como engenheiros, contadores, administradores, etc. A PGFN tem cargo único. Inacreditavelmente, há apenas o cargo de Procurador.

Isso gera um contraproducente desvio de função, pois os Procuradores perdem muito de seu tempo fazendo desde coisas banais, como cadastrar valores e nomes de devedores em sistemas, até atividades altamente complexas, como cálculos de valores bilionários.

Os 6081 colaboradores apontados no último relatório da “PGFN em Números” (2018, texto digital) são de concursos gerais do Ministério da Fazenda, anistiados ou cedidos de outros órgãos da administração pública. Não há uma carreira cujo concurso para ingresso seja direcionado para as necessidades específicas da PGFN. Hoje, em termos de apoio, a procuradoria resiste pela brava dedicação, doação e empenho dos servidores nela lotados.

(3) Além disso, a existência de uma separação estanque de órgãos administrativos no caminho da cobrança vai contra qualquer princípio de agilidade e integração. SRFB e PGFN deveriam ter sistemas totalmente integrados, com parcerias de atuação permanentes. Na maioria dos casos, isso não existe, apesar de algumas plataformas permitirem essa interação, como o E-processo.

(4) Outro ponto sensível no sistema nacional é a transferência da efetiva tomada de decisões e realização de atos expropriatórios para instituição diversa da principal interessada. No Brasil, praticamente toda a cobrança se dá em âmbito judicial, ao passo que em diversos países a judicialização inexistente ou é exceção.

Helena Torres, ao tratar da necessidade urgente de alterações no modelo de cobrança tributária brasileira, asseverou que:

*Não obstante os esforços louváveis dos juízes federais e de operosos procuradores da fazenda nacional, a verdade é que a recuperação deste passivo de dívidas tributárias ainda está muito aquém do esperado. Culpa de uma lei superada e antiquada, que é a Lei 6.830, de 1980. Sozinha, ela não tem capacidade de entregar a celeridade que a sociedade e a Administração Pública desejam. (2017, texto digital).*

Como já dito, a sistemática da Execução Fiscal judicial está esgotada. É procedimento demorado, engessado e ineficiente. É um processo baseado em realização de etapas burocráticas, quando deveria ser efetivo e educativo. Não se encontrou, nas pesquisas realizadas, um modelo de cobrança sequer parecido com o brasileiro (dependente quase totalmente do Poder Judiciário).

Diante disso, busca-se na experiência internacional exemplos de sucesso e referências para uma melhor gestão e cobrança tributária.

(5) Por fim, mas sem esgotar outras hipóteses aqui não abordadas, pode-se com clareza apontar o excesso de parcelamentos e remissões especiais editados por sucessivos governos.

A atividade de recuperação da DAU envolve inúmeras estratégias de investigação e cobrança, que muitas vezes demandam meses ou até mesmo anos de trabalho. Infelizmente, não faltam exemplos de trabalhos bem desenvolvidos pelos Procuradores que acabam com efeitos reduzidos ou mesmo cessados por conta de benesses concedidas no meio do caminho aos investigados.

Percebe-se em muitos casos uma opção pelo não pagamento temporâneo dos tributos, capitalizando o caixa de empresas com valores não vertidos aos cofres públicos, enquanto aguardam a concessão de novos benefícios fiscais.

### **3. OS MODELOS DE COBRANÇA TRIBUTÁRIA NO DIREITO COMPARADO**

A abordagem neste tópico, por uma questão de vinculação ao tema proposto, será feita com ênfase nos atores que dela participam, especialmente considerando a natureza do órgão ou instituição responsável.

### 3.1 MODELO ESPANHOL

Apesar de muito menor em termos territoriais e populacionais do que o Brasil, a Espanha tem um elemento importante em comum com o nosso país: a grande diversidade cultural (comunidade Valenciana, região Basca, Catalunha, etc). Trata-se de um dos sistemas tributários mais descentralizados da União Européia (UE). De acordo com informe publicado pelo Banca da Espanha (González, 2015, texto digital), as *comunidades* e *Ayuntamientos* arrecadam aproximadamente 40% da carga tributária. Basicamente, há os impostos, taxas e contribuições especiais. Lá existem também tributos com percentuais repassados às administrações regionais, como imposto de renda e sobre consumo, e outros destas próprios e das gestões locais, como imposto sobre sucessões e doações e sobre bens imóveis.

Caracteriza-se como o país com a menor incidência de tributação indireta da EU, 32,9% do total arrecadado, estando 6 pontos abaixo da média. A tributação direta representa 30,4% do total, sendo 2,3 pontos superior à média da comunidade. Os impostos sobre a propriedade privada e sobre o capital são mais elevados em relação à média da EU. O sistema é fundado na progressividade (*Imposicion sobre el capital e sobre la propiedad*) (González, 2015, texto digital).

A arrecadação, fiscalização e cobrança dos tributos na Espanha se dá através da *Agencia Tributaria*. Criada em 1990 e constituída. Efetivamente em 1992, é uma entidade de direito público, com regime jurídico próprio e especial, autonomia orçamentária e de gestão de pessoal, nos moldes do que ocorre no Brasil com o Ministério Público e demais poderes (Espanha, 2017, texto digital).

A cobrança da dívida não paga no vencimento é essencialmente administrativa, de ofício, através do *Procedimiento de Apremio*. O devedor é notificado a pagar o valor devido e se o fizer dentro de certo prazo terá redução nos encargos e deixam de ser cobrados os juros de mora.

Se não pagar, seus bens são expropriados em leilão, adjudicação ou concurso, com a cobrança de juros e despesas da execução (ESPANHA, 2017, texto digital).

Segundo Godoy (2010a, texto digital), a própria administração tributária analisa, julga e executa. A lei espanhola outorga amplas prerrogativas aos agentes fiscais, inclusive para imposição de medidas cautelares e acesso a documentos pertinentes à investigação. Os casos com necessidade de autorização judicial são exceção e há um dever de colaboração entre autoridades judiciais e tributárias.

A Constituição Espanhola de 1978 não traz a possibilidade de delegação da função de cobrar tributos para entes particulares. A Lei Geral Tributária (*Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*) e o Regulamento Geral de Arrecadação (*Real Decreto 939/2005 - Reglamento General de Recaudación*), da mesma forma, não contêm essa possibilidade. Ao reverso, pois o caráter público da administração e cobrança tributária são ressaltados em vários dispositivos das referidas legislações.

### **3.2 MODELO DOS ESTADOS UNIDOS**

Que fique claro: um sistema econômico liberal necessita ter, por de trás dele, uma estrutura de controle estatal que garanta a livre concorrência e livre mercado. E o combate à sonegação fiscal, com a adequada cobrança de tributos e demais verbas públicas, é elemento central no atingimento desse fim. E os norte-americanos, ao que se pôde constatar, estão bem cientes disso.

Utilizam primordialmente para sua cobrança um procedimento chamado *tax collection procedure*, que significa “procedimento de arrecadação de tributos”. O sistema é eminentemente administrativo, havendo judicialização apenas em certos casos, como em concurso de



credores, quando se apresenta uma sistemática semelhante à falência brasileira, denominado *foreclosure action*. Seu sistema tributário é tem como fundamento o *voluntary compliance*, que é aquele no qual se pressupõe que os contribuintes informam adequadamente todos os ganhos tributáveis. Está lastreado na consciência do cidadão e do empresário de estarem contribuindo com o bem comum, segundo Godoy (2010b, texto digital).

Chama muito a atenção que o elemento essencial – aliado à cultura do povo, como mencionado – é o exercício do poder fiscal-tributário pelo Estado, através da outorga de prerrogativas funcionais aos servidores. Nesse sentido, Godoy (2010b, texto digital) assevera que:

*A opção pela execução administrativa indica grande volume de poder que o fisco concentra, prerrogativa dos agentes da collection division, do setor de cobrança administrativa. Trata-se de procedimento que privilegia o fisco em todas as instâncias, temido pelas consequências e pelo tormento que representa na vida do contribuinte. [...] A execução fiscal judiciária (foreclosure action), nas poucas vezes em que é utilizada, presta-se para administrar conflitos de interesse entre credores. Trata-se de terceiros que também têm direitos ou expectativas em relação aos bens de devedores, pelo que a Administração fiscal busca o Judiciário para preventivamente sanar dúvidas e “senões”, que possam posteriormente invalidar esforços implementados na fase administrativa.*

Em arremate, na linha do descrito acima, tem-se que:

*Os servidores do Internal Revenue Service – IRS (fisco norte-americano, em âmbito federal) têm altíssimo grau de poder e discricionariedade, assistindo-lhes as prerrogativas de cobrar, penhorar, levar a leilão bens e até mesmo dar descontos e parcelar débitos (MELDMAN; SIDEMAN, 1998, p. 307 apud SILVA, 2016, p.13).*

Outra questão relevante e que nos parece essencial no êxito do sistema de cobrança de tributos nos Estados Unidos é a severa consequência penal da não quitação das obrigações tributárias.

Como se sabe, no país, o sistema punitivo funciona como um dos elementos essenciais no desenvolvimento e controle social. Isso toca

também no sistema tributário. A liberdade é um dos valores individuais mais importantes nas cultura ocidentais, portanto sua ameaça efetiva pelo Estado normalmente gera efeitos concretos na proteção do bem jurídico que se deseja tutelar.

Nas relações entre o Estado e os contribuintes, há uma administração tributária forte, com poderes efetivos e eficientes. O Estado é persuasivo exatamente para homenagear aos que cumprem suas obrigações em detrimento daqueles que desejam se tornar devedores contumazes e se locupletarem ilegitimamente. Com base em execução fiscal administrativa, conduzidas por agentes públicos, a recuperação de tributos é menos morosa e custosa do que no Brasil, segundo Paes e Oliveira (2015, p. 75).

### **3.3 MODELO DO CHILE**

No Chile, o órgão responsável pela administração e cobrança tributária é a *Tesorería General de la República* (2018, texto digital), que se apresenta como encarregado de arrecadar, distribuir, gerenciar investimentos e contabilizar a arrecadação pública. Buscam ser reconhecidos como prestador de serviço público de vanguarda internacional, atuando de forma amigável, transparente e técnica.

De acordo com o Código Tributário Chileno, que também regula o que poderíamos chamar de Execução Fiscal Chilena (Decreto Ley 830/1974), a primeira fase da cobrança tributária é administrativa, baseada em um título executivo (semelhante à Certidão de Dívida Ativa), sob responsabilidade da *Tesorería Provincial*.

O *Tesorero Comunal* tem poderes que equivalem ao de um juiz para o tema. Ele expede um mandado de execução e penhora, com notificação pessoal do devedor, sendo possível inclusive buscar o pagamento dos débitos diretamente em parte dos salários deste, com ordem para que o

empregador retenha os valores. Tanto as notificações, como as penhoras, são feitas por um agente do próprio Fisco (*Recaudador Fiscal*), e não por um oficial de justiça, podendo haver requisição de auxílio policial. Há prazo de 10 dias para apresentação de defesa dirigida ao *Tesorero* e se este não acolher por completo os pedidos do contribuinte ou se mantiver silente, a atribuição passará ao *Abogado Provincial*.

O *Abogado Provincial* deverá se pronunciar sobre as exceções alegadas pelo executado. Caso as acolha, deverá apresentar o procedimento ao juízo de primeira instância, indicando o que considera adequado ao caso. Caso não se manifeste, o executado pode pedir manifestação diretamente ao juízo.

Então, caso o *Advogado Provincial* entenda que não há problemas no procedimento, começa essa fase judicial, com a possibilidade de produção de provas, nos termos do Código de Processo Civil do país. Proferida a sentença, ela pode ser atacada por recurso, sendo exigido depósito parcial do valor para efeito suspensivo (um quarto do valor da dívida sem multas e juros – exceto e a multa for a própria dívida). Caso contrário, a execução prossegue, inclusive com a expropriação de bens.

Cabe salientar que em 2016 foi feita significativa reforma no sistema tributário do país, com alteração do próprio código nacional, com vista a simplificar e aperfeiçoar o sistema (*Ley 20.899/2016*). Percebe-se que na recentíssima reforma não se cogitou alterar a titularidade da cobrança, muito menos repassa-la para instituições privadas.<sup>1</sup>

Inclusive, o artigo 186 do Código Tributário chileno estabelece claramente a atribuição exclusiva de agente públicos nas questões tributárias.<sup>2</sup>

1 Contempla-se apenas a possibilidade de realizar convênio com entidades privadas para questão meramente procedimental (processamento de declarações e minutas – artigo 35).

2 *Artículo 186.- En todos los asuntos de carácter judicial que se produzcan o deriven del cobro, pago o extinción de obligaciones tributarias y créditos fiscales, asumirá la representación y patrocinio del Fisco, el Abogado Provincial que corresponda; no obstante el Fiscal de la Tesorería General podrá asumir la representación del Fisco en cualquier momento, sin perjuicio de las atribuciones que sobre estas*

### **3.4 MODELO DE PORTUGAL**

Trata-se de país com indiscutível influência cultural sobre o Brasil e com grande intercâmbio de informações e conceitos jurídicos.

Na questão da recuperação dos créditos públicos, é utilizada Execução Fiscal, também conhecida como Cobrança Coercitiva (os dois termos são utilizados na legislação analisada), com inicial e ampla participação dos órgãos de administração tributária nos atos sem natureza jurisdicional, conforme consta na Lei Geral Tributária (LGT. Decreto-Lei 398/1998), artigo 103º, e Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT. Decreto-Lei nº 433/1999).

É o método aplicado após decorrido o período para pagamento voluntário do tributo devido ao Estado, executado por profissionais das centrais da Direção Geral das Contribuições e Impostos (DGCI).

De acordo com o CPPT, não pago no vencimento o tributo, o órgão da execução fiscal do domicílio ou sede do devedor manda notificá-lo, por carta registrada, com aviso de recebimento, para pagar em até 30 dias. Decorrido o prazo sem quitação, é emitida uma certidão de dívida baseada nos dados existentes junto ao Fisco português – em formato semelhante ao feito no Brasil (artigo 95º). O contribuinte tem direito a pedir a correção de erros materiais ou manifestos do Fisco de maneira simplificada (artigos 95º-A, 95º-B e 95º-C).

Podem ser tomadas providências cautelares em favor da gestão tributária, como arresto, arrolamento e apreensão de bens, isso em processo judicial tributário. Convertem-se em penhora em caso de não pagamento (artigo 135º e 214º).

Com relação ao processo judicial tributário, que serve

---

*materias le competan a otros organismos del Estado.*

*El Abogado Provincial podrá designar, bajo su responsabilidad, procurador a alguno de los funcionarios de Tesorerías.*

basicamente para defesa dos interesses dos contribuintes, cabe referir que por lei tem prazo máximo definido. É de 2 anos e em certos casos apenas 90 dias, primando pela tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária (artigo 96º). Por conta dessas peculiaridades que exigem intervenção judicial, há quem defenda que a execução fiscal portuguesa tenha natureza judicial, sendo essa, inclusive, disposição expressa do artigo 103º da LGT.<sup>3</sup>

Como visto em outros exemplos do direito comparado, há grande poder aos agentes públicos que laboram na recuperação de créditos estatais. Há grande preocupação com a efetividade e eficiência da cobrança, mas também enorme respeito aos direitos dos cidadãos, mesmo com a preponderância, na prática, da parte extrajudicial da execução fiscal.

#### **4. A COBRANÇA TRIBUTÁRIA COMO FUNÇÃO INDELEGÁVEL DO ESTADO**

Assim como o monopólio do exercício da violência, o poder de tributar e suas decorrências está entre as principais atividades reconhecidas pelas sociedades ao Estado.

Sem entrar em pormenores teóricos, sabe-se que de fato a instituição e cobrança efetiva dos tributos é elemento central nas sociedades atuais e principal fonte de custeio do Estado.

---

3 “Artigo 103.º

Processo de execução

1 – O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos atos que não tenham natureza jurisdicional.

2 – É garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos atos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária, nos termos do número anterior.”

Como visto nos capítulos anteriores, as experiências melhor sucedidas no campo da administração tributária são baseadas no fortalecimento dessa função estatal.

Não importa qual a concepção econômica adotada pelos países – se mais liberal ou intervencionista. Eles sempre fundam sua gestão de tributos em uma legislação que concede prerrogativas, organização e independência aos funcionários públicos responsáveis pela pasta.

Além disso, os sistemas são lastreados na certeza da punição (ou ao menos na grande probabilidade). Não há excessivas possibilidades de discussão sobre dívidas certas, concessão de benefícios exagerados e oportunistas, nem desigualdade injustificada no tratamento dos contribuintes. Muito menos há qualquer possibilidade de terceirização da cobrança.

No Brasil, cingindo-se ao tema da cobrança propriamente dita, parece inafastável que a mudança passa pela sua desjudicialização, com a manutenção dessa atividade sob o manto do Estado.

O devido processo legal previsto em nossa constituição não é necessariamente o judicial, mas também o extrajudicial, como se pode perceber em exemplos abordados adiante.

#### **4.1 PROJETO DE LEI PARA TERCEIRIZAÇÃO DE PARTE DA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA**

No âmbito federal, tramitam no Congresso Nacional os Projetos de Lei Complementar nº 181 (cria a figura jurídica) e Projeto de Lei nº 3.337 (normatiza o procedimento), ambos de 2015, visando a cessão de créditos de dívida ativa para pessoas jurídicas de direito privado, notadamente instituições financeiras.

Inicialmente, nota-se que a própria justificativa dos PLs refere um problema apontado também nesta obra: *“A cobrança da dívida ativa pela*

*estreita via da execução fiscal muitas vezes dificulta a recuperação de créditos, justamente por se submeter às formalidades dos procedimentos administrativo e judicial.”*. Perceba-se que o principal apontamento está nas formalidades dos procedimentos hoje existentes.

Há saídas para a superação do defasado e ineficiente modelo de cobrança atual e ela não passa pela alteração do autor da cobrança. Os entraves estão apontados em item de capítulo anterior, sendo os principais deles a cobrança na forma judicial e a inadequada estruturação das carreiras responsáveis pelo mister.

A PGFN, através do Parecer PGFN/CDA 1505 (2015, texto digital) opinou pela rejeição dos PLs, por conta de diversas inconstitucionalidades, essencialmente apontando:

1. Violação dos Princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva, pois seria dado tratamento diferenciado e injustificado a devedores com mesma situação jurídica;

2. Burla das normas que dispõem sobre a repartição e vinculação de receitas tributárias, pois as legislações propostas significariam a realização de liberalidades vedadas ao poder público;

3. Indisponibilidade do Interesse público, sendo proibida da cobrança de créditos públicos – inalienáveis e indisponíveis, por opção do Poder Constituinte originário – por entidades privadas, ainda mais considerando o teor do artigo 131, §3º da Constituição Federal (1988, texto digital), que prevê a execução da DAU pela PGFN.

Mais recentemente, está havendo discussão sobre o PLP 459/2017, através do qual os entes federados fariam a cessão de direitos creditórios ao setor privado. Conforme manifestação do Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ), em audiência pública na Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, na pessoa do seu presidente Achilles Frias:

*“Com esse Projeto, temos uma situação em que somente o Estado perde, pois ele antecipa o crédito com um deságio enorme. É dinheiro do povo que está sendo cobrado e pago, mas que, sobretudo por pressão dos estados em situação financeira calamitosa, esse pagamento é antecipado em uma operação de crédito que gera, a médio e longo prazo, nefasto prejuízo ao erário: o Estado recebe uma quantia por antecipação, mas cria, com o deságio em benefício do Sistema Financeiro, uma gigantesca insuficiência nos cofres públicos, os quais deixam de receber recursos que eram certos no futuro”(SINPROFAZ, 2018, texto digital).*

Como se vê, a cessão de créditos inscritos em DAU para cobrança por pessoas jurídicas de direito privado é um paliativo que atenderia muito mais aos interesses privados de instituições financeiras do que ajudaria a resolver o macroproblema da cobrança tributária no Brasil. E isso ocorreria com a flecha da inconstitucionalidade.

## **4.2 EXPERIÊNCIA DE COBRANÇA POR ADVOGADOS PARTICULARES – INSS**

No Brasil, há não muito tempo, houve a experiência da cobrança de créditos públicos através de advogados privados. Foi o que ocorreu por alguns anos através de advogados credenciados junto ao Instituto Nacional do Seguro Social.

Na forma da Ordem de Serviço INSS/PG nº 14/1993, advogados autônomos, sem vínculo empregatício com a autarquia, atuavam na prestação de serviços jurídicos, incluindo a cobrança de contribuições sociais.

Havia algumas restrições, como a impossibilidade de atuarem em capitais de estado, assinarem petições iniciais de execuções fiscais e receberem citações. Mas de um modo geral, a atuação era ampla.

Como se sabe, o modelo não foi exitoso.

Houve problemas diversos, como alegações de nulidades de



representação que acabaram atrasando processos relevantes (INSS pode ser representado por advogado credenciado, 2017, texto digital), pedidos judiciais de reconhecimento e vínculo empregatício entre os advogados e o ente (BRASIL, 2018, texto digital), sem falar no elemento subjetivo da falta de pertencimento, de vinculação institucional dos advogados com o próprio INSS.

Por fim, houve questionamento do próprio Ministério Público Federal acerca da constitucionalidade da contratação dos advogados privados para representação judicial do INSS. Menciona-se a ação civil pública 2008.05.00.023359-7 foi julgada procedente pelo egrégio Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Na sua manifestação, o MPF fez as seguintes considerações – plenamente aplicáveis ao cargo de Procurador da Fazenda Nacional:

*A Procuradoria Regional da República da 5ª Região argumentou que o artigo 1º da Lei 6.539/1978, que admite a contratação de advogados autônomos para a representação judicial do INSS, é incompatível com a Constituição Federal de 1988, que impõe a realização de concurso para o provimento de cargos públicos.*

*O MPF destaca a importância do cargo de procurador autárquico na Administração Pública Federal, bem como a rigidez e complexidade da seleção do corpo jurídico do INSS, que conta com uma etapa de provas e títulos e um programa de formação específica em matéria previdenciária a que são submetidos os bacharéis interessados em ingressar na carreira. Os advogados autônomos não passam por esse processo seletivo (BRASIL, 2008, texto digital).*

#### **4.3 EXEMPLO EXITOSO – PROTESTO DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA**

Trata-se de modalidade de cobrança fora da sistemática da Lei 6.830 (1980, texto digital). A utilização do instrumento está prevista na Lei 9.492 (1997, texto digital) desde o ano de 2012, quando entes públicos foram incluídos entre os legitimados a utilizá-lo.

Como ocorre com boa parte das inovações jurídicas, houve discussão acerca da constitucionalidade do instrumento, tendo o Supremo Tribunal Federal atestado sua validade na Ação Direta de Inconstitucionalidade 5135.

Desde os primeiros experimentos, o instituto se mostrou eficiente na cobrança se comparado com a Execução Fiscal. Entre 2013 e 2015, foram protestadas 636.088 CDA, no montante de R\$ 3,5 bilhões, com índice de 18,3% de recuperação, ou seja, a monta de R\$ 646,5 milhões (SILVA, 2016, p. 06). Ainda, de acordo com o PGFN em Números (2018, texto digital), a arrecadação com o Protesto de CDAs considerando apenas o ano de 2017 foi de R\$ 867.7 milhões.

#### **4.4 INOVAÇÃO LEGISLATIVA – LEI 13.606/2018**

A Lei 13.606/2018 trouxe importantes modernizações ao sistema de cobrança de créditos inscritos em dívida ativa, aproximando um pouco o Brasil dos países mais desenvolvidos no tema.

Tratou de melhorar a cobrança na via administrativa, com instrumentos que independem da atuação judicial. Além disso, trouxe elemento visando a racionalização da atuação da PGFN perante o Poder Judiciário. São elas:

1. Possibilidade de notificação dos devedores por meio eletrônico (Art. 20-B, §§1º e 2º)

2. Previsão de negativação em serviços de proteção ao crédito (Art. 20-B, I)

3. Averbação, antes da execução, da certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos, com eficácia de indisponibilidade (art. 20-B, II), prevenindo fraude à execução e viabilizando ajuizamento seletivo (Art. 20-B, II);

4. Apresentação de execuções fiscais somente após prévia seleção de viabilidade (art. 20-C)

A aplicação das medidas dependia de regulamentação administrativa e isso foi feito através da Portaria PGFN 33/2018, que terá vigência a partir de 1º de outubro de 2018. Por obvio, não se tem até o momento como aferir os resultados da legislação com maiores detalhes. Mas é possível prever, com base na sistemática do direito comparado, que há uma tendência de melhora significativa na cobrança.

Houve apresentação de Ação Direta de Inconstitucionalidade contra a averbação pré-executória, mas o pedido liminar foi indeferido pelo ministro relator no Supremo Tribunal Federal (ADI 5881), em 1º de fevereiro de 2018.

#### **4.5 EXEMPLOS PRÁTICOS: A POSSIBILIDADE DE RESTRIÇÃO DE DIREITOS PELA VIA ADMINISTRATIVA**

Diante da análise feita na obra, percebe-se que a judicialização quase total da cobrança tributária é o principal ponto a ser atacado no país.

Não se pode perder de vista que os atos administrativos têm como características a imperatividade, presunção de legitimidade e autoexecutoriedade, considerando a carga de supremacia do interesse público sobre o particular (CARVALHO FILHO, 2012, p. 120-121). Notemos alguns exemplos ilustrativos que denotam ser possível aprimorar a cobrança da dívida ativa no sentido de desjudicializá-la e mantendo sua harmonia com a Constituição Federal (1988, texto digital).

##### **4.5.1 PENA DE PERDIMENTO DE BENS**

Trata-se de hipótese conhecida e corriqueira no âmbito do direito tributário. A Receita Federal (SRFB), em âmbito interno, apreende e

expropria bens de particulares em determinadas situações, notadamente quando a infração é classificada como dano ao erário.

A questão está prevista no Decreto-Lei nº 1.455/1976 e MP nº 2.158-35/2001 tem aceitação pacífica nos Tribunais Superiores brasileiros, conforme julgamento AGRESP 201302122028, publicado em 01/03/2016: “[...] *É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual o delegado da Receita Federal do Brasil possui competência para decretar a pena de perdimento de bens.*[...]”.

#### **4.5.2 EMBARGO DE OBRAS E INTERDIÇÃO DE ESTABELECIMENTOS**

Outras nítidas restrições de direitos presentes no cotidiano. No caso das obras, é realizada pelo poder público municipal, tendo como fundamentos gerais o Código de Edificações - Lei 9.725/2009 e Decreto 13.842/2010 e a Lei de Uso e Ocupação do Solo - Lei 7.166/1996.

O ente fiscaliza a construção e, caso verifique irregularidades, notifica, autua e embarga a obra. Caso se verifique que há riscos para os transeuntes e moradores, o embargo é feito imediatamente. O procedimento esgota-se sem intervenção judicial.

Mais um exemplo vem da Agência Nacional de Vigilância Sanitária, a ANVISA (BRASIL, 2018, texto digital), que pode apreender e inutilizar produtos, interditar estabelecimentos comerciais, industriais ou de prestação de serviços de saúde, além de ordenar a suspensão da fabricação de produtos em desacordo com as exigências regulamentares.

#### **4.5.3 APLICAÇÃO DE PUNIÇÕES ATRAVÉS DE PROCESSO ADMINISTRATIVO DISCIPLINAR (PAD)**

O processo administrativo disciplinar é o instrumento formal através do qual a administração pública apura a existência de infrações

praticadas por seus servidores, aplicando-lhes sanções, caso verifique a responsabilidade. Devem ser respeitados contraditório e ampla defesa (CARVALHO FILHO, 2012, p. 975).

Cada ente federado possui legislação própria sobre o tema. Perceba-se que no caso da União, o PAD pode gerar até mesmo a demissão do servidor, conforme artigos 127 e 133 da Lei 8.112/1990.

No ponto, há mais uma situação de afastamento de garantia constitucional (estabilidade dos servidores públicos, artigo 41 da CF), sem reserva de jurisdição.

#### **4.5.4 DA DESAPROPRIAÇÃO**

A Constituição Federal (1988, texto digital) prevê no art. 5º, inciso XXIV, que “a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição.”

Note-se que se trata de uma forma de transmissão de propriedade de bens particulares para o Estado, mediante declaração de utilidade ou necessidade pública, ou interesse social. Há indenização ao proprietário, mas ele não opta por fazer um negócio jurídico com o poder público, mas se sujeita à vontade desde. Tudo de acordo com o Decreto-Lei 3.365/1941.

#### **4.5.5 DA PRISÃO EM FLAGRANTE**

Provavelmente, trata-se do mais drástico exemplo abordado. A restrição da liberdade individual, que possui participação do Poder Judiciário apenas em situação posterior, com a homologação do auto de prisão em flagrante.

O Código de Processo Penal (1941, texto digital) refere que qualquer um do povo poderá e as autoridades policiais e seus agentes deverão prender quem quer que seja encontrado em flagrante delito (artigo 301). A prisão deve ser comunicada imediatamente ao juiz e ao membro do Ministério Público e o auto de prisão em flagrante enviado ao juiz competente em até vinte e quatro horas (artigo 306, caput, e §1º).

Perceba-se que a atuação judicial é posterior, estando efetivada a restrição de liberdade de fato antes disso, no momento da efetiva prisão.

## **5. CONCLUSÃO**

Por conta das atividades cotidianas exercidas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, é inegável a existência de problemas na administração e principalmente cobrança tributária no Brasil. Trata-se de um país de dimensões continentais, com significativas diferenças culturais, sociais e econômicas, que divide sua administração tributária entre dois órgãos distintos (SRFB e PGFN, ambos sem investimentos adequados) e cobra seus créditos quase exclusivamente sob dependência de outro poder, o judiciário.

O sistema como um todo é muito complexo aos cidadãos e empresários, com inúmeras obrigações meramente procedimentais, legislação excessiva e variada e principalmente muitos tributos indiretos. Isso obviamente traz consequências também à recuperação de créditos não pagos.

Há quem discuta, no Brasil, porém, o repasse de algumas atividades de cobrança de créditos públicos para empresas privadas, notadamente instituições bancárias, como forma de aprimorar o sistema.

Viu-se, entretanto, ao longo do trabalho, que a medida não se mostra adequada sob os prismas da eficiência e constitucionalidade.

Nos sistemas estrangeiros analisados, não foram encontradas experiências que retirassem a atividade de cobrança tributária do controle estatal. Na realidade, ocorre o contrário.

O que contribui de maneira significativa para os êxitos dos sistemas verificados é a atribuição de legal de prerrogativas e independência aos órgãos públicos de cobrança, bem como investimentos públicos no setor. No Brasil, a aprovação da Proposta de Emenda à Constituição Federal 82/2007 seria grande avanço no sentido da concessão de maiores prerrogativas e autonomia à advocacia pública.

Além disso, outro elemento comum no direito comparado é o tratamento da cobrança judicial como exceção, sendo natural a cobrança administrativa. A auto-executoriedade e a autotutela das quais o poder público é dotado são elementos importantíssimos para a busca da eficiência da cobrança tributária.

Portanto, tanto a manutenção de um sistema quase todo judicializado, como abrir mão da auto-executoriedade dos atos administrativos (para cobrança de tributos por instituições privadas), estariam na contramão de da busca de mais eficiência e justiça fiscal.

Ademais, a PGFN tem tomado medidas que já apresentam resultados muito positivos. O chamado “Novo Modelo de Cobrança da Dívida Ativa da União”, lançado ao final de 2015, tem priorizado a racionalização e otimização de recursos com uso de novas soluções tecnológicas baseadas na inteligência de negócios (*business intelligence*). Isso para conduzir a gestão da dívida ativa da União “às melhores práticas internacionais de governança, lastreadas nas recomendações da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE” (BRASIL, 2018, p.10).

Com base nessas iniciativas, a recuperação de créditos públicos foi recorde em 2017, chegando a R\$26,1 bilhões, um incremento de 75,4% em relação ao ano anterior, apesar da severa crise econômica e

fiscal que assolam o país nos últimos anos.

Além disso, conforme notícia veiculada na intranet da PGFN e mídias sociais, houve recorde de arrecadação no primeiro semestre de 2018, diante das novas posturas institucionais, conforme segue:

De janeiro a junho de 2018, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) recuperou R\$ 12 bilhões, montante que representa um crescimento de **49,6%** em relação ao primeiro semestre do ano passado — quando foram recuperados R\$ 7,8 bilhões — e é o maior valor já reavido pela PGFN no período analisado.

Do total recuperado, **72,5%** são créditos de natureza não previdenciária, com R\$ 8,7 bilhões, seguidos por créditos previdenciários, com R\$ 2,4 bilhões. Quanto aos valores da dívida ativa do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), mais de R\$ 77 milhões foram recuperados.

Portanto, cotejando os sistemas estrangeiros analisados com os problemas e soluções apontados, percebe-se que tanto por uma questão de política, como propriamente de lógica de resultados, não teria sentido retirar a atribuição de cobrança dos créditos públicos da PGFN, que apresenta clara evolução, mesmo com todas as amarras legais existentes.

## **REFERÊNCIAS**

BELO HORIZONTE. Lei nº 7166, de 27 de agosto de 1996. Estabelece normas e condições para parcelamento, ocupação e uso do solo urbano no município. Disponível em: < <https://leismunicipais.com.br/a/mg/b/belo-horizonte/lei-ordinaria/1996/716/7166/lei-ordinaria-n-7166-1996-estabelece-normas-e-condicoes-para-parcelamento-ocupacao-e-uso-do-solo-urbano-no-municipio>> Acesso em: 12 ago. 2018.



\_\_\_\_\_. Lei nº 9.725, de 15 de julho de 2009. Institui o Código de Edificações do Município de Belo Horizonte e dá outras providências. Disponível em: < <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=172432>> Acesso em: 12 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 13.842, de 11 de janeiro de 2010. Regulamenta a Lei nº 9.725/2009, que contém o Código de Edificações do Município de Belo Horizonte. Disponível em: < <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=172633>> Acesso em: 12 ago. 2018.

BRASIL. Decreto-Lei nº 3.365, de 21 de junho de 1941. Dispõe sobre desapropriações por utilidade pública. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del3365.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Decreto-Lei/Del3365.htm)> Acesso em: 12 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941. Código de Processo Penal. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-LEi/Del3689.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-LEi/Del3689.htm)> Aceso em: 12 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/L5172.htm)> Acesso em: 29 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967. Dá nova lei orgânica à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (P.G.F.N.). Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/CCIVIL\\_03/Decreto-Lei/del0147.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Decreto-Lei/del0147.htm)> Acesso em: 3 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências.

Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L6830.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L6830.htm)>  
Acesso em: 30 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)> Acesso em 28 nov. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990. Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8112cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8112cons.htm)> Acesso em: 12 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. Institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/LCP/Lcp73.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LCP/Lcp73.htm)> Acesso em: 3 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997. Define competência, regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L9492.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L9492.htm)> Acesso em: 12 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. Instituto Nacional do Seguro Social. Ordem de Serviço INSS/PG nº 14, de 03 de novembro de 1993. Dispõe sobre a implantação do Cadastro de Advogados Autônomos CAA, estabelece normas para o cadastramento, contratação e retribuição e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/ordem-servico-inss-1993.pdf>> Acesso em 08 dez. 2017.

\_\_\_\_\_. Ministério Público Federal. INSS não pode contratar advogado sem concurso público. 6 ago. 2008. Disponível em: <<http://www.mpf.mp.br/>>

regiao5/sala-de-imprensa/noticias-r5/servico-publico-inss-nao-pode-contratar-advogado-sem-concurso-publico>. Acesso em 08 dez. 2017.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Portaria nº 257, de 23 de junho de 2009. Aprova o Regimento Interno da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN. Disponível em: < <http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2009/portaria257> > Acesso em: 3 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. Advocacia-Geral da União. Procuradorias impedem o reconhecimento judicial de relação de emprego entre INSS e advogado credenciado. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/noticia/procuradorias-impedem-o-reconhecimento-judicial-de-relacao-de-emprego-entre-inss-e-advogado-credenciado>>. Acesso em 08 dez. 2017.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Portaria nº 75, de 22 de março de 2012. Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=26/03/2012&jornal=1&pagina=22&totalArquivos=88>> Acesso em: 2 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm) > Acesso em: 30 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Parecer nº 1505, de 27 de outubro de 2015. Projeto de Lei Complementar de nº 181, de 2015 e Projeto de Lei de nº 3.777, de 2015, que dispõem sobre a cessão de créditos inscritos em dívida ativa da União a instituições de direito privado e dão outras providências. Inconstitucionalidade. Ilegalidade.

Pela total rejeição dos projetos. Disponível em: < [https://defesadadivida.files.wordpress.com/2016/06/parecer\\_pgfn\\_cda\\_1505.pdf](https://defesadadivida.files.wordpress.com/2016/06/parecer_pgfn_cda_1505.pdf)> Acesso em: 12 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Portaria PGNF nº 396, de 20 de abril de 2016. Regulamenta, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda, o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos – RDCC. Disponível em:< [http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/regime-diferenciado-de-cobranca-rdcc/portaria396\\_2016\\_1.pdf](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/regime-diferenciado-de-cobranca-rdcc/portaria396_2016_1.pdf)> Acesso em: 29 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018. Institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; altera as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.870, de 15 de abril de 1994, 9.528, de 10 de dezembro de 1997, 13.340, de 28 de setembro de 2016, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.456, de 25 de abril de 1997, 13.001, de 20 de junho de 2014, 8.427, de 27 de maio de 1992, e 11.076, de 30 de dezembro de 2004, e o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/lei/L13606.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13606.htm)> Acesso em: 12 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. ADI 5881, Relator atual: Ministro Maro Aurélio. Requerente: Partido Socialista Brasileiro – PSB. Intimado: Presidente da República. Distrito Federal, 1 fev. 2018. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5341622>> Acesso em: 29 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. Portaria PGFN nº 33, de 08 de fevereiro de 2018. Regulamenta os arts. 20-B e 20-C da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 e disciplina os procedimentos para o encaminhamento de débitos

para fins de inscrição em dívida ativa da União, bem como estabelece os critérios para apresentação de pedidos de revisão de dívida inscrita, para oferta antecipada de bens e direitos à penhora e para o ajuizamento seletivo de execuções fiscais. Disponível em: <<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>> Acesso em: 12 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. PGFN em números: Dados de 2017 – Edição 2018. Disponível em <[http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/pgfn\\_em\\_numeros\\_final\\_2\\_web.pdf/view](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf/view)> Acesso em: 20 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. Agência Nacional de Vigilância Sanitária. Disponível em: <<http://portal.anvisa.gov.br/fiscalizacao-e-monitoramento>>. Acesso em 21 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Jurisprudência do STJ. AgRg no REsp 1392221 / PE AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2013/0212202-8 Relator: Ministra Regina Helena Costa. Disponível em: < [http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=AGRESP+201302122028&&tipo\\_visualizacao=RESUMO&b=ACOR](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=AGRESP+201302122028&&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR) > Acesso em: 29 ago. 2018.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 25º ed. São Paulo. Atlas, 2012

CHILE. Tesorería General de la República. Disponível em: < <http://www.tesoreria.cl/web/quienesSomos/QuienesSomosController.jpf>>. Acesso em 19 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 830, de 27 de dezembro de 1974. Código Tributário.

Disponível em: <<http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2002/dl830.htm>> Acesso em: 29 ago. 2018.

ESPAÑA. Agencia Tributaria. Información institucional. Disponível em: <[http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Informacion\\_institucional/Informacion\\_institucional.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Informacion_institucional.shtml)>. Acesso em 21 nov. 2017.

\_\_\_\_\_. Agencia Tributaria. Procedimiento de apremio. Disponível em <<https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientos/RA19.shtml>>. Acesso em 21 nov. 2017.

\_\_\_\_\_. Constitución Española. Disponível em: < <https://www.boe.es/legislacion/documentos/ConstitucionCASTELLANO.pdf>> Acesso em: 29 ago. 2018.

GOBIERNO DE ESPAÑA. Ley 58/2003, de 17 de diciembre. General Tributaria. Disponível em:< [http://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-2003-23186](http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2003-23186) > Acesso em: 29 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. Real Decreto 939/2005, de 29 de julio. Reglamento General de Recaudación. Disponível em: < <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2005-14803>> Acesso em: 29 ago. 2018.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Brasil não seria o único a ter execução administrativa. Revista Consultor Jurídico. São Paulo, 19 abr. 2010a. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2010-abr-19/brasil-nao-seria-unico-execucao-fiscal-parcialmente-administrativa>>. Acesso em 21 nov. 2017.

\_\_\_\_\_, Arnaldo Sampaio de Moraes. Execução Fiscal administrativa

nos EUA intimida. Revista Consultor Jurídico. São Paulo, 26 mai. 2010b. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2010-mai-26/execucao-fiscal-administrativa-eua-intimida-sumaria>>. Acesso em 20 fev. 2018.

\_\_\_\_\_, Arnaldo Sampaio de Moraes. Fisco chileno pode penhorar até salário de devedor. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2010-mai-04/execucao-fiscal-chile-permite-penhora-salario-devedor>> Acesso em 24/07/2018.

GONZÁLEZ, Jesús Sérvulo. El sistema tributario español es de los más descentralizados de la EU. El País. Madrid, 18 set. 2015. Disponível em: < [https://elpais.com/economia/2015/09/18/actualidad/1442598911\\_273261.html](https://elpais.com/economia/2015/09/18/actualidad/1442598911_273261.html)> Acesso em: 21 nov. 2017.

IPEA – INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. Nota Técnica. Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Brasília, nov. 2011. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota\\_tecnica/111230\\_notatecnicadiest1.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf)>. Acesso em 20 nov.2017.

INSS pode ser representado por advogado credenciado. DireitoNet. 26 ago. 2005. Disponível em: <<https://www.direitonet.com.br/noticias/exibir/8125/INSS-pode-ser-representado-por-advogado-credenciado>> Acesso em: 08 dez. 2017.

PAES. José Eduardo Sabo e OLIVEIRA, Marcos Roberto de. Características do Sistema Tributário nos Estados Unidos da América: alguns tópicos relevantes. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário. RDIET, Brasília, V. 10, n. 2, p. 52 - 78, Jul-Dez, 2015. Disponível em < <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/viewFile/6643/4208>>. Acesso em 24 jul. 2018.

PGFN bate recorde e recupera R\$ 12 bilhões no primeiro semestre de 2018. Disponível em: <<http://www.intranet.pgfn/noticias/pgfn-bate-recorde-e-recupera-r-12-bilhoes-no-primeiro-semester-de-2018>> Acesso em: 17 ago. 2018.

PORTUGAL. Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro de 1998. Lei Geral Tributária. Disponível em: < <https://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/codigos/lgt.html>> Acesso em: 29 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 433/99, de 26 de outubro de 1999. Código de Procedimento e Processo Tributário. Disponível em: < <https://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/codigos/cppt.html>> Acesso em: 29 ago. 2018.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Relatórios Econômicos OECD. Brasil. Fevereiro 2018. Resumo. Disponível em: <<https://www.oecd.org/eco/surveys/Brazil-2018-OECD-economic-survey-overview-Portuguese.pdf>>. Acesso em 18 jul. 2018.

SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e. Execução Fiscal: Eficiência e Experiência Comparada. Jul. 2016. Disponível em: <[http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/2016\\_12023\\_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada\\_jules-michelet](http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet)>. Acesso em: 20 fev. 2018.

SINPROFAZ rebate PLP 459/2017 em audiência na câmara dos deputados. SINPROFAZ. 23 ago. 2018. Disponível em: <<http://www.sinprofaz.org.br/noticias/sinprofaz-rebate-plp-4592017-em-audiencia-na-camara-dos-deputados/>> Acesso em: 29 ago. 2018.



TORRES, Heleno Taveira. É urgente a reforma do modelo de cobrança de crédito tributário. *Consultor Jurídico*, 26 abr. 2017. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2017-abr-26/consultor-tributario-urgente-reforma-modelo-cobranca-credito-tributario>>. Acesso em 21 fev. 2018.

XAVIER, Daniel de Sabóia. DE MORAES, Cristiano Neuenschwander Lins. *A Classificação dos Créditos Inscritos em DAU*. 2017. Disponível em: <[https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/a-classificacao-dos-creditos-inscritos-em-dau-10072017#\\_ftn1](https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/a-classificacao-dos-creditos-inscritos-em-dau-10072017#_ftn1)> Acesso em 20 jul. 2018.



Concurso  
de Monografias  
do SINPROFAZ

4º Concurso de Monografias do SINPROFAZ

# Dos Fundamentos para um Sistema Tributário baseado na Justiça

---

## Diretoria – Biênio 2017-2019

**Presidente:** Achilles Linhares de Campos Frias

**Vice-Presidente:** Juscelino de Melo Ferreira

**Diretora-Secretária:** Iolanda Guindani

**Diretor-Administrativo:** José Ernane de Souza Brito

**Diretor de Relações intersindicais:** Caio Graco Nunes de Sá Pereira

**Diretor de Assuntos Profissionais e Estudos Técnicos:** Giuliano Menezes Campos

**Diretor de Assuntos Parlamentares:** Rodrigo Oliveira Mellet

**Diretor-Jurídico:** Roberto Rodrigues de Oliveira

**Diretor de Comunicação Social:** André Emmanuel Batista Barreto Campello

**Diretor de Assuntos Relativos aos Aposentados e Serviços Assistenciais:** Antônio Duarte Guedes Neto

**Diretor Cultural e de Eventos:** Sérgio Luis de Souza Carneiro

**Diretora Suplente:** Juçara Valadares Lopes Faria

**Diretora Suplente:** Valéria Gomes Ferreira

**Diretora Suplente:** Loan Kizzi Araújo Reina

**Diretor Suplente:** Carlos Alexandre Dias Torres

## Banca Examinadora

Adilson Rodrigues Pires

Denise Lucena Cavalcante

Marcelo da Costa Pinto Neves

Maria Lucia de Paula Oliveira

Sérgio Luís de Souza Carneiro (voto de qualidade)

1º Colocado

# **DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS E INJUSTIÇA SOCIAL: O PROBLEMA DAS POLÍTICAS PÚBLICAS VEICULADAS POR BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS**

*Vinicius Garcia*

## **RESUMO**

Neste estudo, trabalha-se com a hipótese de que as desonerações tributárias podem ocasionar injustiça social, na medida em que servem de instrumento ao discurso neoliberal que tem como objetivo a redução da carga tributária por meio do desmonte do Estado social. Primeiramente, estabelece-se a premissa de que a implementação de políticas sociais depende de coalizões políticas. Após, trata-se da ligação entre o neoliberalismo e a implementação de políticas públicas focalizadas. Após, identifica-se as desonerações tributárias como instrumento no processo de focalização das políticas públicas. Por fim, traça-se um panorama das desonerações tributárias no Brasil e do seu reflexo sobre a justiça social.

## INTRODUÇÃO

Para cumprir suas responsabilidades, sabe-se que o Estado pode atuar de duas formas: uma forma direta, desembolsando recursos para prestar benefícios diretamente aos indivíduos; e uma forma indireta, estimulando o consumo de certos serviços sociais fornecidos pela iniciativa privada, o que se faz especialmente por meio de desonerações tributárias. A forma indireta consta da Constituição Federal brasileira de 1988 (CF/88), por exemplo, no ponto em que estabelece a possibilidade de a União articular sua ação visando ao desenvolvimento nacional e à redução das desigualdades por meio de incentivos tributários<sup>1</sup>.

Em função do crescimento das responsabilidades estatais, foi necessária a ampliação, na mesma medida, da carga tributária dos países. No atual contexto neoliberal, surgiu também a preocupação relativa ao equilíbrio financeiro do Estado e o discurso em prol do crescimento da economia como forma de desenvolvimento da capacidade econômica dos indivíduos. Pode-se dizer que o discurso neoliberal apresenta duas frentes de batalha: a primeira, em prol da diminuição dos custos decorrentes das responsabilidades estatais, na tentativa de diminuir o endividamento público; a segunda, pela diminuição da carga tributária total, como forma de se destravar o desenvolvimento econômico. O resultado disso é a compressão do Estado social, tanto da sua amplitude quanto da sua base de financiamento.

Com essa diminuição das receitas, os Estados precisaram buscar outras maneiras de prestar as políticas públicas cuja responsabilidade lhe foram impostas (no Brasil, constitucionalmente impostas), e um dos instrumentos para isso é transferência ou terceirização dos serviços públicos para o mercado, o que pode ser feito por meio da concessão

1 CF/88: "Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. (...) § 2º - Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: (...). III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas; (...)." (BRASIL, 1988).

de desonerações tributárias a indivíduos e empresas para estimular o consumo privados de serviços sociais como saúde, educação e previdência (SCHICK, 2007, p. 10).

Daí podem advir, todavia, certos problemas.

O primeiro, relacionado com a possibilidade de violação do princípio da isonomia e da capacidade contributiva, quando os benefícios tributários são direcionados a quem tem maior poder econômico, o que parece ser a regra em virtude do fato de não se poder conceder descontos para quem já não paga o tributo por não manifestar riqueza (TITMUSS, 1968, p. 193). Neste ponto, salienta-se que a mídia vem denunciando a adoção de programas fiscais de desoneração tributária implementados pelo governo federal brasileiro de maneira direcionada à classe política (CUNTO e RIBEIRO, 2018), aos financiadores de campanhas eleitorais (GÓIS, 2017) e a empresas atuadas por corrupção (WIZIACK e CARNEIRO, 2018).

O segundo se relaciona com os efeitos da privatização dos serviços de responsabilidade estatal ocasionada pelas desonerações tributárias, que resulta na complementariedade dos serviços prestados diretamente pelo Estado. Neste caso, o governo continua prestando serviços públicos de maneira direta, mas apenas aos indivíduos de menor capacidade econômica, o que se faz por meio de políticas públicas focalizadas, que podem implicar na precarização do serviço público e no aumento da cultura do assistencialismo (TITMUSS, 1968). Segundo alguns autores (TITMUSS, 1969; PIERSON, 2007; MARSHAL, 1967; KERSTENETZKY, 2012; ESPING-ANDERSEN, 1999), a prestação de serviços públicos focalizados pode comprometer a garantia do Estado social e a promoção efetiva direitos humanos.

Esses problemas são intensificados pelo fenômeno da globalização, que facilita a entrada e saída de empresas dos territórios nacionais e faz com que os países passem a concorrer entre si por meio do oferecimento

de um número cada vez maior de incentivos tributários como forma de atração de investimentos. Isso pode comprometer o financiamento do Estado especialmente nos países menos desenvolvidos, como o Brasil (NABAIS, 2004; ELALI, 2010; AVI-YONAH, 2000).

Necessário, todavia, estabelecer desde já um contraponto, relativo ao reconhecimento da necessidade de equilíbrio dos gastos públicos como forma de se garantir uma economia que permita o desenvolvimento econômico dos indivíduos. Talvez seja realmente necessário utilizar-se das políticas fiscais de desoneração tributária como forma de prestação indireta dos serviços públicos, especialmente no que toca aos direitos fundamentais (HOWARD, 1997). Neste caso, torna-se imprescindível o estabelecimento de certos limites legais, para se evitar o uso indevido desse instrumento, evitando-se comprometer e efetividade os direitos humanos por meio do esvaziamento do Estado social constitucionalmente estabelecido.

Por conta disso, mostra-se adequado o aprofundamento do assunto, especialmente em relação ao Brasil, a fim de que se possa validar a tese de que o uso recorrente deste instrumento de política fiscal pode ocasionar injustiça social por meio da ameaça ao Estado social e aos direitos humanos por ele assegurados.

Essa é, portanto, a proposta deste estudo.

## **1. A EFICÁCIA DOS DIREITOS SOCIAIS E SUA DEPENDÊNCIA DE COALIZÕES POLÍTICAS**

Os direitos fundamentais de segunda dimensão, que dão forma ao Estado social, possuem aplicação imediata, muito embora possam se submeter, na prática, a um certo nível de ineficácia, a depender da forma em que foram positivados e da particularidade do seu objeto (PIERSON, 2007).

No que se refere à sua imediata aplicação, tem-se, no Brasil, texto expresso da CF/88<sup>2</sup>, que ao tratar do tema faz referência ao gênero “direitos fundamentais”. Reconhece-se que a disposição topográfica da norma constitucional –após o rol de direitos e garantias individuais – poderia levar à conclusão de que apenas os direitos fundamentais de primeira dimensão seriam constitucionalmente qualificados como de aplicação imediata, mas a doutrina há tempos superou essa questão para atribuir aplicação imediata também aos direitos fundamentais sociais (SARLET, 2015, p. 289).

Neste sentido, Barroso (2001) assevera que, ao serem qualificados como fundamentais, os direitos sociais não ganham apenas importância retórica, mas um reforço da sua carga normativa com consequências no campo da efetividade. Sarlet (2015, p. 267), por sua vez, deixa claro que até mesmo as normas de conteúdo programático devem ter reconhecidas sua aplicabilidade imediata<sup>3</sup>. No mesmo sentido, Leonetti (2000) lembra que não há norma constitucional sem eficácia jurídica, ainda que esta possa ser diminuta ou dependente de lei.

No que se refere ao objeto da norma garantidora de direitos fundamentais de segunda dimensão, destaca-se a dificuldade de avaliação da política estatal concessora, por exemplo, de saúde ou educação, sendo certo que há pouco consenso sobre quais os níveis de investimento público se pode julgar adequados para tornar efetivos referidos direitos sociais e o *Welfare State* dele decorrente (GARCIA, 2019, p. 52). Essa dificuldade de se tornar efetivos<sup>4</sup> os direitos fundamentais de segunda dimensão dão-

2 CF/88: “Art. 5º. (...) §1º. As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.” (BRASIL, 1988).

3 O autor exemplifica fazendo referência ao texto constitucional brasileiro, que estabelece a educação como um direito de todos e dever do Estado e da família, devendo ser promovida com a colaboração da sociedade (art. 205, CF/88). A técnica de positivação utilizada na redação deste dispositivo deixa transparecer seu cunho programático, sem que com isto se queira (ou possa) negar eficácia imediata à norma (SARLET, 2015, p. 267).

4 Frisa-se que, para tratar da eficácia da norma, toma-se o sentido de eficácia social, ou seja, “a realização do Direito, o desempenho concreto de sua função social (...), a materialização, no mundo dos fatos, dos preceitos legais” (BARROSO, 2001, p. 83).

se especialmente por conta da estrutura lógico-positiva dessas normas, consubstanciadas em um dever do Estado que comporta diversos níveis de satisfação (PIERSON, 2007). Se é obrigação constitucional do Estado prestar saúde e educação, não se pode definir de antemão que nível de saúde e educação deve ser prestado, ou que nível de prestação desses direitos pode ser considerado ótimo. O conceito é amplo e comporta interpretações diversas, adicionando-se a isso a tese da “reserva do possível”<sup>5</sup>, segundo a qual é necessário ser sensível à situação econômica do país.

Assim, tem-se por fato que a construção do Estado social depende de coalizões políticas que permitam a instrumentalização desses direitos, e estas geralmente são construídas em momentos históricos em que os governos devem uma resposta à sociedade (PIERSON, 2007). Observada a história, vislumbra-se que a montagem dos sistemas de bem-estar social deram-se “aos saltos” (em geral por meio de coalizões formadas em resposta a crises econômicas), seguidos por longos períodos de maturação, como na reconstrução da Alemanha ao final da Primeira Guerra Mundial (promulgação da Constituição de Weimar), na construção do sistema inglês após a Segunda Guerra, na criação do sistema sueco em resposta à crise enfrentada pelo país no começo do século XX e do sistema americano após a crise de 1929 (*New Deal*) (PIERSON, 2007; KERSTENETZKY, 2010).

Essas coalizões políticas, em alguns momentos, podem até mesmo parecer paradoxais. Esping-Andersen (1990, p. 30), tratando do tema, destaca a curiosa aliança no fim do século XIX entre a classe dos proprietários rurais dos países nórdicos (caracterizada por sua dependência ao Estado) com os representantes sociais-democratas. O primeiro grupo teria tolerado as conquistas sociais do segundo em troca da aprovação de subsídios governamentais agrícolas. Isso, todavia, não teria acontecido na Inglaterra, onde a classe rural já havia perdido força

5 “Os economistas possuem uma expressão bastante interessante denominada ‘limite do orçamento’, que depois foi trasladada para o Direito, a partir de uma decisão do Tribunal constitucional alemão, com o nome de ‘Reserva do Possível’. O significado é o mesmo: todo orçamento possui um limite que deve ser utilizado de acordo com a exigência de harmonização econômica geral.” (SCAFF, 2010, p. 25).



antes da virada do século em prol da classe industrial, caracterizada por sua capacidade de concentrar poder econômico e político, e que foi contrária a qualquer ampliação dos direitos sociais, especialmente os trabalhistas (ESPING-ANDERSEN, 1990, p. 30).

Pode-se identificar, assim, a formação dos três tipos de *Welfare State* apresentados por Esping-Andersen (1990) (social, intermediário e liberal), de acordo com a posição assumida pelas classes média e alta na negociação.

O primeiro, escandinavo, foi criado a partir da incorporação, ao Estado social, das demandas dos proprietários de terra e da classe média em geral, de maneira que se buscava a universalização das prestações sociais, sem se descuidar, como dito antes, dos benefícios econômicos da classe média ou da incorporação desta aos altos cargos das fileiras estatais (ESPING-ANDERSEN, 1990). Este seria o *Welfare State* verdadeiramente social, com alto grau de desmercantilização do trabalho e de prestações sociais estatais verdadeiramente universais, independentemente da capacidade das pessoas de alcançar independência econômica.

O segundo seria o modelo inglês<sup>6</sup>, de natureza residual e pouca amplitude. Este modelo também é chamado de “mercadocêntrico” (KERSTENETZKY, 2006, p. 567) ou liberal, caracterizado por um baixo grau de desmercantilização do trabalho e no qual o bem-estar social é prestado pelo mercado, mediante desonerações tributárias à iniciativa privada<sup>7</sup>. Neste caso, as prestações estatais são oferecidas apenas a quem não consegue prover seu próprio sustento por estar excluída do mercado de trabalho (ESPING-ANDERSEN, 1990, p. 31).

6 Pode-se dizer que aconteceu nos Estados Unidos uma coalização semelhante àquela havida na Inglaterra, especificamente para implementação do New Deal, que enfrentou grande oposição dos proprietários rurais dos Estados americanos do Sul (ESPING-ANDERSEN, 1990, p. 31).

7 Howard (1997, p. 183), neste ponto, destaca o processo de desenvolvimento das negociações nos Estados Unidos: após a Segunda Guerra Mundial, diante da negativa do Estado americano em prover benefícios previdenciários aos trabalhadores, estes recorreram à força dos sindicatos para exigir este benefício das empresas, as quais, ao ceder a esta demanda, passaram a exigir do Estado uma compensação financeira, veiculada por isenções tributárias

O terceiro tipo é característico da França e da Alemanha. Embora os proprietários rurais franceses fossem independentes do Estado e utilizassem intensa mão de obra assalariada (o que os tornaria avessos à ampliação dos direitos sociais), assumiram uma posição política em prol de um Estado social universal, por conta da lealdade assumida pela classe média em benefício dos pobres (ESPING-ANDERSEN, 1990). Na Alemanha, particularmente, observou-se a constituição de um Estado social em meio à reconstrução do Estado após a Primeira Guerra Mundial, em um contexto em que não se tinha nenhuma força política dominante, mas um embate entre os defensores do antigo regime e o operariado, o que teria levado a um modelo constitucional ambíguo, liberal e social (WOLKMER, 1989, p. 20).

No Brasil, a Constituição de 1934 estampou o compromisso entre a resistência liberal oligárquica e conservadora e as novas lideranças políticas surgidas em 1930 em função do declínio das oligarquias políticas ligadas à indústria cafeeira (WOLKMER, 1989, p. 26;37). O problema é que, assim como a constituição alemã de 1919, esta constituição brasileira também se mostrou inoperante em virtude dos compromissos ambíguos e antagônicos entre os anseios de uma oligarquia conservadora e os das novas forças políticas, que buscavam reordenar as correlações das forças legitimadoras da estrutura de poder por meio da entrada de um novo agente, o Estado autoritário (WOLKMER, 1989, p. 34-35;130).

Como se vê, essas coalizões que permitem a ampliação ou a redução dos direitos sociais ficam à mercê da ordem econômica e da classe social com maior representação política no momento. Muito embora se pretenda dar ares de efetividade total aos direitos fundamentais de segunda dimensão, certo é que a natureza destes direitos não permite uma definição exata dos seus contornos e da sua amplitude, o que permite o seu esvaziamento em certos contextos de crise política ou econômica, como se passará a discutir no tópico seguinte.

## 2. O NEOLIBERALISMO E A FOCALIZAÇÃO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS

Na década de 1970, a sustentação do modelo de *Welfare State* universal foi colocada em cheque pela grave crise decorrente da desvalorização do dólar em relação ao ouro e da elevação do preço do petróleo (CORRÊA, 2018, p. 88). Isso ocasionou redução da atividade econômica mundial, comprometendo o financiamento do Estado social na mesma medida em que o desemprego e a inflação elevavam a demanda por novos gastos sociais (DRAIBE e HENRIQUE, 1988, p. 54). Além disso, outras demandas sociais surgiram em decorrência de novas situações de vulnerabilidade decorrentes da globalização, da desindustrialização de países emergentes, das novas estruturas familiares, além das mudanças demográficas e nas relações de gênero (KERSTENETZKY, 2012, p. 73; ELALI, 2010, p. 142).

Neste panorama, a má situação financeira da maior parte dos países que haviam implementado algum grau de *Welfare State* deflagrou uma forte reação à ideia intervencionista do Estado, ocasionando um processo generalizado de focalização das políticas públicas sociais nas democracias modernas (CORRÊA, 2018, p. 89).

Por política pública social, entende-se aquela que tem natureza de proteção direta relativa a situações de vulnerabilidade<sup>8</sup> (como previdência social, saúde e assistência social) ou de promoção social (relacionada à geração de oportunidades para obtenção de independência econômica, como educação, alimentação, habitação, emprego e renda) (CASTRO, RIBEIRO, *et al.*, 2012, p. 5).

Por política pública social focalizada, entende-se aquela direcionada apenas às camadas sociais mais desprovidas do direito a ser

<sup>8</sup> "(a) incapacidade de ganhar a vida por conta própria em decorrência de fatores externos, que independem da vontade individual; (b) vulnerabilidade devido ao ciclo vital do ser humano – crianças e idosos, por exemplo; e (c) situações de risco, como em caso de acidentes – invalidez por acidente etc;" (CASTRO, RIBEIRO, *et al.*, 2012, p. 4)

prestado pelo Estado, em maior situação de vulnerabilidade econômica ou social<sup>9</sup> (KERSTENETZKY, 2006). Nesta situação, os grupos sociais não estabelecidos como beneficiários das políticas estatais precisam buscar no mercado as prestações dessa natureza, como saúde, educação e previdência. Este tipo de política se amoldaria ao tipo residual de *Welfare State*, pouco preocupado com a desmercadorização do trabalho.

Por política pública social universal, por fim, entende-se aquela direcionada à sociedade como um todo, independentemente da capacidade financeira do beneficiário ou de sua vulnerabilidade social (KERSTENETZKY, 2006), que se amolda ao modelo integral de *Welfare State*.

Como visto, o aspecto econômico é o fundamento do discurso em prol da adoção de políticas públicas focalizadas. Todavia, necessário observar que, embora a questão financeira seja bastante relevante na definição da amplitude das políticas públicas, também o aspecto político o é, de maneira que diferentes concepções acerca do tamanho que deve ter o Estado – ou interesses específicos de setores sociais ou econômicos mais ou menos comprometidos com a ideia da justiça social – podem significar importantes fatores decisórios para os agentes responsáveis pela definição do formato das políticas públicas a serem adotadas no país.

Neste sentido, pode-se constatar a adoção sistemática, pelos países em desenvolvimento, de políticas públicas focalizadas a partir de 1990, com base em princípios estabelecidos por órgãos financeiros internacionais (FMI e o Banco Mundial) como condição para o financiamento de dívidas externas (NAÍM, 2000)<sup>10</sup>.

9 Não se pode fazer referência apenas às camadas mais pobres da sociedade pois este tipo de política pode se traduzir em uma ação afirmativa direcionada a outros setores sociais, como grupos socialmente marginalizados e não necessariamente vulneráveis economicamente (KERSTENETZKY, 2012).

10 Trata-se do chamado “Consenso de Washington” (WILLIAMSON, 1990), ou seja, a cartilha dos grandes players da política econômica mundial para os países em desenvolvimento, que envolve disciplina fiscal, reforma tributária em benefício do setor produtivo, desregulamentação do mercado (inclusive das relações de trabalho) e reconhecimento da maior eficiência do setor privado (inclusive nas prestações sociais) (PIERSON, 2007).

Especificamente no Brasil, tem-se o reconhecimento do contraste entre a constitucionalização de políticas universalistas em 1988 e os pressupostos econômico-orçamentários para estabilização do Plano Real na década de 1990 (COSTA, 2009). Em outras palavras: o compromisso fiscal assumido pelo país à época tornava inviável a aplicação dos recursos financeiros necessários à efetivação dos direitos sociais politicamente estabelecidos. Esse contexto não foi alterado nem na década seguinte, marcada pelo crescimento econômico brasileiro, eis que a opção governamental deu-se pelo estabelecimento focalizado de programas de transferência de renda (COSTA, 2009).

Kerstenetzky (2006), Alvarenga (2011), Carvalho (2006) e Costa (2009), neste sentido, são enfáticos ao registrar que as políticas sociais estabelecidas no Brasil nos anos 2000, não obstante terem apresentado avanços na redução da desigualdade social, foram marcadas pela característica própria de programas focalizados. Atualmente, diante do retorno das pressões por ajustes fiscais, pode-se perceber a tendência de generalização, para educação e saúde, da orientação de focalização já seguida pelos programas de distribuição de renda (KERSTENETZKY, 2009, p. 63).

A este processo se convencionou chamar de neoliberalismo<sup>11</sup>, termo que, para alguns, não constitui um corpo teórico próprio, com contornos bem definidos, mas apenas reproduz um conjunto de conceitos, argumentos e práticas que de certa forma reinventa o liberalismo clássico a partir das brechas decorrentes do problema relativo à eficácia dos direitos fundamentais, em um processo dinâmico que afeta a concepção do Estado frente a suas responsabilidades constitucionais (DRAIBE, 1993, p. 88).

Para alguns autores (PIERSON, 2007; BEDIN, 1998), no entanto,

11 O termo foi cunhado em 1938, em reunião realizada em Paris com a presença de Friedrich Hayek e Ludwig von Mises, para estabelecer um contraponto à social-democracia, a qual, na visão dos autores, deveria ser combatida (CARVALHO, 2018).

não se poderia dizer que o neoliberalismo carece de sustentáculo teórico, eis que o fenômeno teria surgido com a teoria econômica liberal de Mises (1977) e com as publicações de Hayek (1985) sobre liberdade, ambos os autores caracterizados por buscar resgatar os valores do liberalismo na luta contra o intervencionismo estatal. Neste sentido, tem-se que Friedman (1977) também trabalhou para completar a base teórica do neoliberalismo, tendo este, inclusive, assessorado os governos inglês e americano na guinada ideológica por eles implementada na década de 1970.

Para Marques Neto (2010), no entanto, o neoliberalismo é mais do que isso, mais do que uma visão liberal de Estado, mais do que uma preocupação com a contenção das despesas estatais. Segundo o autor, o termo neoliberalismo traz consigo, ao mesmo tempo, uma ideia de continuidade relativa aos clássicos princípios liberais e uma ideia de ruptura com princípios éticos fundamentais como democracia, Estado, soberania, cidadania e dignidade da pessoa humana, no sentido de que o ideário neoliberal não hesitaria, em nome da eficiência econômica, em desnaturar ou distorcer tais valores. Em outras palavras: as escolhas neoliberais apresentam-se como necessidades imperiosas previamente justificadas, razão pela qual não há necessidade de se procurar justificativas éticas ou filosóficas, como o liberalismo clássico precisou fazer (MARQUES NETO, 2010, p. 121). Nesse mesmo sentido, Bobbio (1994) salienta que o neoliberalismo se apresenta como uma defesa intransigente da liberdade econômica sem qualquer compromisso com a liberdade política ou a democracia. Para facilitar a assimilação do conceito, pode-se imaginar o paradigma neoliberal como aquele em que a sociedade teme mais uma crise econômica do que a violação de valores democráticos (GARCIA, 2019, p. 58).

O tema ganhou relevância mundial, como dito antes, a partir das crises econômicas da década de 1970 e do discurso de austeridade fiscal a partir daí adotado, especialmente nos governos britânico de Margaret

Thatcher<sup>12</sup> e americano de Ronald Reagan<sup>13</sup>, que tinham como proposta expressa a privatização mitigação e a da universalidade dos programas sociais (DRAIBE, 1993, p. 92; BEDIN, 1998). Na época, substituiu-se a visão otimista do pós-guerra, que apontava para a progressiva e tranquila expansão do Estado de bem-estar social, pelo pessimismo generalizado de que a aliança entre políticas econômicas e sociais teria atingido seus limites (DRAIBE e HENRIQUE, 1988, p. 53). Com isso, houve uma transformação no setor público de todos os países da OCDE, que corrigiram suas rotas para dar preferência aos serviços públicos privatizados (SCHICK, 2007, p. 10).

Para Pierson (2007, p. 42), o fenômeno foi ocasionado, à época, pelo surgimento de uma ideologia por ele concebida como a “nova direita”, que teve êxito em rapidamente reverter o consenso até então vigente, consubstanciado na concepção hegemônica das virtudes do Estado de bem-estar social. Denunciava-se, naquele momento, a ineficiência estatal na prestação de quaisquer serviços, para assim enaltecer a ortodoxia econômica liberal e atribuir ao *Welfare State* as mazelas sociais que inicialmente tentava combater. Esta ideologia neoliberal estava associada, segundo o autor, a uma tradição conservadora, nacionalista, carregada de agressividade no campo da política externa e reticente quanto ao incremento dos direitos civis das minorias<sup>14</sup>. Esta “nova direita” apontava que o Estado social, mesmo sendo uma escolha democrática, não seria uma opção adequada, eis que a relação entre governantes e governados seria sempre estabelecida em bases descompromissadas com o equilíbrio financeiro do

12 Margareth Thatcher foi eleita pelo Partido Conservador Britânico em 1979 para chefiar o governo inglês, tendo permanecido no poder por doze anos e emplacado seu sucessor (John Major, também do Partido Conservador) por mais seis anos (BEDIN, 1998, p. 98).

13 Ronald Reagan, do Partido Republicano, foi eleito presidente dos Estados Unidos em 1980 e reeleito em 1984, sendo que em 1988 conseguiu eleger seu vice (George Bush) (BEDIN, 1998, p. 98).

14 “In defiance of the libertarian conclusions drawn by some on the New Right, in the UK and still more prominently in the US, the ‘freeing up’ of the economy was associated with the traditionally conservative imperatives of strengthening the ‘law and order’ state, a more aggressively nationalistic foreign policy, the reserval of minority rights, the glorification of ‘traditional Family life’ and a endorsement of the religious and moral crusade of the moral majority.” (PIERSON, 2007, p. 42)

Estado, de forma que os políticos tenderiam sempre a prometer o que não podem cumprir, e eleitores tenderiam a votar em projetos financeiramente irresponsáveis (PIERSON, 2007, p. 46).

Merece destaque, aqui, esse processo de transferência à iniciativa privada das prestações estatais relativas aos direitos sociais, sob o influxo do Estado mínimo de natureza liberal clássica, especialmente por meio de um sistema cada vez mais amplo de políticas fiscais desoneratórias. Em alguns casos as atividades estatais são entregues a voluntários ou entidades sem fins lucrativos, mas na sua maioria a transferência é totalmente direcionada aos operadores comerciais (PIERSON, 2007, p. 182), como nos casos de previdência privada, seguro-saúde, universidades particulares, etc. Esse fenômeno faz com que os serviços públicos prestados diretamente pelo Estado limitem-se aos grupos de indivíduos em pobreza extrema, para minimizar as situações precárias e permitir a estabilidade política (DRAIBE, 1993, p. 94). A consequência disso, como se verá a seguir, é a intensificação da regressividade dos gastos públicos e a precarização dos serviços estatais em decorrência da exclusão de atores relevantes do debate a ele pertinente (KERSTENETZKY, 2012; ESPING-ANDERSEN, 1999; PIERSON, 2007; TITMUSS, 1969), além do enfraquecimento do senso de cidadania (MARSHAL, 1967).

Vale lembrar, em contraponto, que esta estratégia de se incluir no mercado os indivíduos economicamente excluídos (mesmo que com subsídio do governo) abre uma possibilidade maior de crescimento econômico, o que interessa aos setores produtivos e que normalmente é visto como um ponto positivo. Dentro deste raciocínio, surgiram os programas de financiamento público para consumo de serviços privados, clássicos da política latino-americana (DRAIBE, 1993), programas sociais de grande amplitude mas que sofrem com a escassez orçamentária decorrente do baixo desenvolvimento econômico e das políticas tributárias neoliberais.

Ao fazer a opção política pela focalização do serviço público, o



Estado relega ao mercado a provisão da maior parte dos direitos sociais a ele atribuídos, reservando para si o poder de regulamentação. Ao indivíduo em situação de vulnerabilidade, que não participa do mercado, resta a política estatal focalizada (GARCIA, 2019, p. 61).

Embora se costume estabelecer uma ligação direta entre essa política pública focalizada e o novo modelo de Estado liberal, é preciso salientar que mesmo em um Estado social há espaço para políticas focalizadas, desde que não signifique o completo esvaziamento da atuação estatal, ou seja, que sirva de instrumento para se alcançar, dentro das limitações financeiras existentes, a universalização dos direitos (KERSTENETZKY, 2006). Isso se dá por meio de uma política pública que, diante da falta de recursos, deixe de ser oferecida aos mais ricos, ou que deixe de beneficiar os que realmente não precisam de prestação estatal naquela área específica.

Por outro lado, tem-se que pode haver políticas verdadeiramente universalistas sem que com isso esteja efetivado o pretendido Estado social, na hipótese de serem mal projetadas e/ou executadas, ou quando não há recursos financeiros suficientes (ESPING-ANDERSEN, 1990). Exemplo disso é a concessão indiscriminada de benefícios sociais que, por sua amplitude, são fixados em valores que não permitem a inclusão social da parte da população mais carente (GARCIA, 2019, p. 62).

As políticas públicas focalizadas, que se mostram como uma adaptação dos direitos sociais ao novo contexto econômico mundial (neoliberal), têm como objetivo resolver pontualmente os problemas mais graves da sociedade, ou os problemas setores específicos, especialmente na tentativa de reparar ou aliviar a situação daqueles que não alcançaram as condições mínimas de sobrevivência. Esse tipo de política pode significar um razoável meio termo entre o Estado liberal e social, mas abre brechas para que se torne o pior dos dois mundos, seja pelo risco de negação de direitos fundamentais a determinado

estrato da sociedade (a linha de corte pode ser traçada aquém do constitucionalmente devido), seja pela estigmatização do serviço e do próprio beneficiário, seja pelo custo havido para mapear o setor social destinatário do benefício estatal (KERSTENETZKY, 2006, p. 572).

Essas questões, especialmente no que toca à estigmatização do serviço público focalizado, foram desenvolvidas na década de 1950 e 1960 por Titmuss, professor da London School of Economics (REISMAN, 2001, p. 91).

Primeiramente, é de se registrar que o autor baseia sua concepção de *Welfare State* na ideia de reparação daqueles que, na sua visão, são colocados (por toda a sociedade) em situação de vulnerabilidade. A sociedade moderna, para o autor, alcançaria seus objetivos (como inovação tecnológica e alta produtividade) a determinados custos, que é o da exclusão daqueles que não puderam se adaptar ou brigar por seus direitos, geralmente aqueles em situação de vulnerabilidade (financeira, social, familiar ou de saúde) (TITMUSS, 1968, p. 63)<sup>15</sup>. A dinâmica política, neste sentido, tenderia a obscurecer o fato de que os serviços públicos, consubstanciados nos direitos sociais, não são benefícios, mas uma parcial compensação pelos custos e riscos sociais que são produto da rápida transformação da sociedade industrial-urbana, sendo parte do preço que se paga a algumas pessoas por fazerem parte do custo do progresso de outras (TITMUSS, 1968, p. 133). Assim, o fundamento dos direitos sociais deixaria de se estabelecer sobre uma eventual ideia de bondade do Estado para se fixar na ideia de compensação<sup>16</sup>.

15 A caracterização desse pensamento fica por conta de Resman (2001, p. 159): “A opens a railway and B makes a trip – but C loses his forest as a consequence of the sparks. D opens a factory and E buys his goods – but, the river polluted, F as a result can neither fish nor swim” (“A abre uma estrada de ferro e B faz a viagem – mas C perde sua floresta como consequência das faíscas. D abre uma fábrica e E compra seus produtos – mas, com o rio poluído, F não pode mais pescar ou nadar”, em tradução livre).

16 Apesar de focar sua ideia de direito social com base na compensação a ser paga pela sociedade, Titmuss não ignora outras causas que podem colocar o indivíduo em situação de vulnerabilidade, inclusive os próprios atos da pessoa (TITMUSS, 1974, p. 89), mas questiona a possibilidade de se

A partir dessa ideia de direito à reparação pelos problemas ocasionados pelo progresso da sociedade, a política pública social não poderia significar apenas um alívio (política pública focalizada), devendo ser suficiente para restaurar o dano causado e resgatar a dignidade do indivíduo excluído, o que vai ao encontro à ideia de políticas públicas amplas e universais (TITMUSS, 1974, p. 89-90).

Além disso, o fundamento do Estado social não se coadunaria com políticas públicas de natureza focalizada também porque estas vêm carregadas do estigma do assistencialismo, incompatível com a ideia de compensação. No caso de políticas públicas focalizadas, tem-se a situação e em que o indivíduo deve buscar no mercado a satisfação de suas necessidades básicas e, apenas quando não obtiver sucesso, deve recorrer ao Estado. Na primeira tentativa (junto ao mercado), o indivíduo já experimenta um sentimento de rejeição, de exclusão e de impotência (TITMUSS, 1968, p. 89). Após, para ter direito às prestações estatais, tem que provar se enquadrar na situação de vulnerabilidade extrema necessária à concessão do benefício, como se dele fosse exigido um atestado de incapacidade (TITMUSS, 1968, p. 134). Neste sentido, o autor descreve o estigma atribuído àquele que passa pelo constrangimento de precisar se assumir como incapaz de prover o seu sustento (em lugar de se apresentar como vítima dos riscos sociais inerentes à vida em sociedade) e, conseqüentemente, passa a não mais se achar merecedor do benefício ou no direito de exigir a prestação social da qual precisa (TITMUSS, 1968, p. 98-99). Neste ponto, a prestação deixa de ser um direito e passa a ser um favor (REISMAN, 2001, p. 102).

Por óbvio, se o indivíduo não se acha merecedor da prestação estatal, também não se acha no direito de questionar sua qualidade. Mesmo que quisesse questionar ou criticar eventual precariedade da atuação estatal, também não poderia, eis que pessoas em condição

---

ter certeza sobre quando a responsabilidade pela exclusão social é do próprio cidadão e quando é da sociedade (TITMUSS, 1968, p. 134).

de vulnerabilidade possuem menos espaço na agenda política. Titmuss (1969) retrata, assim, o círculo vicioso entre focalização e precarização das políticas públicas: a seletividade impede a fruição dos serviços pela classe média que, por não se utilizar dos serviços públicos, passa a não mais se indignar com a precarização destes e a cada vez menos ansiar ser por eles atendida.

Essa situação pode ser constatada na realidade brasileira. Na saúde, pode-se verificar com mais clareza tal fenômeno, sendo certa a diminuição da utilização dos serviços públicos desta natureza por parte da classe média. Segundo o IBGE, da análise dos gastos brasileiros com saúde de 2010 a 2015, tem-se que os gastos privados já ultrapassaram os gastos públicos nesta área (BRASIL, 2017). Essas informações são também sistematizadas por Alvarenga (2011), que noticia o aumento da procura da classe média por programas privados de saúde e educação<sup>17</sup>.

Apartir desse desencorajamento da utilização de serviços públicos, e juntamente com o estigma do assistencialismo antes referenciado, a classe média passa também a exigir o encolhimento dos gastos públicos com serviços sociais, o que aumenta a sua precarização (TITMUSS, 1974, p. 46). Esse é o fenômeno referenciado por Pierson (2007, p. 42), relativo ao surgimento da ideologia concebida como a “nova direita”, contrária à concepção antes hegemônica das virtudes *Welfare State*.

Desse raciocínio advém a conclusão de Titmuss (1969) no sentido de que a universalidade dos serviços públicos sociais é condição para o alcance da efetiva qualidade da atuação estatal: no momento que deixam de ser universais, os serviços públicos deixam de ser viáveis economicamente por parte do Estado especialmente por conta da questão cultural e política decorrente da concepção assistencialista. Analisando

---

17 “De acordo com o DATASUS (2011), em 2008, 21% da população optou pela cobertura de planos de saúde privados, em 2003, pouco mais de 17% da população era coberta por planos de saúde privados. De acordo com o INEP (2010), escolas particulares responderam por pouco mais de 9% das matrículas no ensino fundamental em 2002, e por quase 12% em 2009.” (ALVARENGA, 2011).

esta questão, Kerstenetzky (2012, p. 137) sistematizou indicadores dos países que se propõem a oferecer algum dos tipos de *Welfare State* e apontou a tese de que políticas universais foram mais eficientes para reduzir a pobreza do que políticas focalizadas, validando, portanto, a conclusão alcançada pelo autor.

Esta conclusão também derivou da observação de Titmuss sobre o contexto histórico da Inglaterra após a Segunda Guerra Mundial, em que a utilização de serviços públicos (especialmente de saúde) não era marcada pelo estigma do assistencialismo por ser destinada a grande parte da sociedade, mesmo em um contexto de endividamento público (TITMUSS, 1969; REISMAN, 2001, p. 134).

Neste sentido, Pierson (2007, p. 129) também salienta que a chamada era de ouro do *Welfare State* (destacada pelo grande investimento público mundial na área social nos trinta anos seguintes ao fim da Segunda Guerra Mundial) apenas foi possível por conta da ampliação da cobertura das políticas públicas para abarcar também a classe média, ao mesmo tempo que oportunizou empregos públicos no setor social a este estrato da sociedade.

Marshal (1967), também advogando em prol de um Estado universalista de bem-estar social, aponta a cidadania, ou seja, o direito à participação no processo decisório dos rumos da sociedade, como forma de se efetivar os direitos sociais já democraticamente estabelecidos. Isso seria possível a partir do momento em que efetivamente toda a sociedade efetivamente exigisse o cumprimento dos direitos sociais por ela democraticamente estabelecidos. Nessa leitura do Estado de bem-estar social como garantidor de direitos sociais politicamente reivindicados e constitucionalizados, as prestações do *Welfare State* são compreendidas como verdadeiros compromissos com todos os cidadãos, a partir de uma concepção essencialmente política de cidadania (KERSTENETZKY, 2012, p. 29).

### **3. O PAPEL DAS DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS NO PROCESSO DE FOCALIZAÇÃO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS**

Segundo o IPEA (GOMES, 2015, p. 37; GOBETTI e ORAIR, 2016, p. 7; ORAIR, 2015, p. 17), o Brasil possui uma carga tributária equivalente à média dos países da OCDE, gravitando em torno de 33% do PIB desde 2005<sup>18</sup>. Essa carga tributária como proporção do PIB cresceu cerca de 12 pontos percentuais, entre 1988 e 2010, alcançando o máximo de 34,9% em 2008 (KERSTENETZKY, 2012, p. 213; IPEA, 2011; CARVALHO, 2018; ORAIR, 2015, p. 20), patamar superior ao crescimento da carga tributária dos países da OCDE (KERSTENETZKY e GUEDES, 2018, p. 2098).

Pode-se dizer que grande parte do problema da tributação brasileira reside na regressividade da sua incidência (IPEA, 2011; GOBETTI e ORAIR, 2016), ocasionada por três motivos: a ampliação da base de contribuintes e a redução dos valores *per capita* a serem pagos, em sentido contrário ao do princípio da capacidade contributiva; a incidência tributária focada no consumo e na produção, em detrimento da incidência sobre a renda e a propriedade; grande utilização de política fiscal desoneratória, que privilegia pessoas com maior capacidade econômica.

O primeiro motivo pode ser considerado uma causa regressiva direta, decorrente da legislação relativa à tributação sobre a renda. Não obstante o princípio da capacidade contributiva ter sido constitucionalmente<sup>19</sup> previsto para todos os impostos no Brasil, bem como a norma constitucional relativa ao imposto sobre a renda<sup>20</sup> ter previsto alíquotas progressivas para este tributo, a realidade

18 Em 2015, a carga tributária média dos países da OCDE foi de 34,27% do PIB, enquanto a brasileira foi de 32,05% (CARVALHO, 2018).

19 CF/88: Art. 145. (...). §1º. (BRASIL, 1988)

20 CF/88: Art. 153. (...). III; (...). § 2º. (BRASIL, 1988).

brasileira aponta para uma alíquota efetiva regressiva deste imposto<sup>21</sup>.

O segundo seria uma causa regressiva indireta, decorrente da majoritária incidência tributária sobre o consumo de bens e serviços em detrimento da incidência sobre o capital ou o patrimônio imobiliário<sup>22</sup> (ORAIR, 2015; GOBETTI e ORAIR, 2016).

O terceiro, e mais importante para este estudo, é definido pela utilização sistemática de desonerações fiscais como instrumento de focalização dos serviços públicos e privatização do Estado social brasileiro, mas que acabam por privilegiar contribuintes com maior capacidade econômica.

No caso da saúde, especificamente, Leonetti (2003, p. 25) mostra que a regressividade desse gasto social está presente nas deduções<sup>23</sup> do imposto de renda decorrentes de desembolsos dos contribuintes

---

21 De acordo com o IPEA, a alíquota efetiva paga pela parte da sociedade que auferir entre R\$ 201 mil e R\$ 328 mil por ano é de 12,1%, caindo para 7% para aqueles que auferirem renda em patamares superiores a R\$ 1,3 milhões (GOBETTI e ORAIR, 2016, p. 24). Uma das causas dessa distorção decorre da não tributação dos lucros das pessoas jurídicas distribuídos às pessoas físicas, que no Brasil são isentos de imposto sobre a renda. Caso fossem tributados, elevariam a alíquota efetiva deste imposto para 13,2% (caso a tributação fosse estabelecida em 15%) ou para 17,5% (caso a tributação se desse pelas alíquotas da tabela de imposto sobre a renda vigente) (GOBETTI e ORAIR, 2016). Outra causa dessa distorção decorre da dedutibilidade de certas despesas fictícias (juros de capital próprio) do imposto sobre a renda de pessoas jurídicas (GOBETTI e ORAIR, 2016, p. 32). Ambas as causas, todavia, não surgiram a partir da criatividade das autoridades tributárias brasileiras, mas possuem raízes em concepções de política econômica muito populares nas décadas de 1970 e 1980, que se convencionou chamar de agenda neoliberal.

22 Comparando-se o Brasil com os países da OCDE, caso fossem considerados apenas os tributos indiretos (sobre bens e serviços), o país subiria do vigésimo para o segundo lugar no ranking dos países com maior carga tributária; se fossem considerados apenas os tributos diretos (sobre renda e patrimônio), o país cairia para o trigésimo lugar (ORAIR, 2015). Não se descuida, aqui, da ideia que pode ser extraída na doutrina internacional no sentido de que a renda de uma pessoa também pode ser medida em função do seu consumo, como lembra Leonetti (2003, p. 20). Essa ideia, todavia, não se apresenta como a melhor simplesmente porque parte da renda de uma pessoa pode ser poupada ou investida, ao invés de gasta na aquisição de bens de consumo tributados (SOUZA, 1970). Ademais, o resultado da poupança do indivíduo que experimentou maior renda (e que, por ter poupado, foi tributado no mesmo patamar daquele que experimentou menor rendimento) costuma ser transformado em bens imóveis, cujo tributo (agora direto, sobre a propriedade) tem alíquotas menores. Isso é o que faz com que a tributação indireta sobre consumo (e produção) seja responsável por aumentar a desigualdade de renda medida de acordo com o Coeficiente de Gini (CARVALHO, 2018; IPEA, 2011, p. 4).

23 Como se verá no decorrer desse trabalho, as deduções de base de cálculo de impostos consistem em desonerações tributárias, que tem natureza análoga à do gasto público direto. Em outras palavras: o governo pode optar por implementar a saúde efetuando pagamentos diretos ou abrindo mão de receitas tributárias que poderia vir a receber.

com despesas médicas, eis que este benefício legal é garantido apenas às pessoas que auferem maior renda (que apresentam declaração completa de imposto sobre a renda), excluindo, portanto, a totalidade dos contribuintes que se encontram abaixo da linha de isenção<sup>24</sup>.

Na área da educação, Reisman (2001, p. 139) salienta o grande mercado de escolas primárias e secundárias privadas, usufruída em maior escala pelos indivíduos menos dependentes do Estado, que são beneficiadas por incentivos fiscais consubstanciados na possibilidade de dedução das mensalidades escolares do imposto sobre a renda das pessoas físicas.

Por óbvio, em um contexto de alta carga tributária, torna-se mais fácil ao governo utilizar-se do expediente de desonerações tributárias para veicular políticas públicas em diversas áreas (IPEA, 2011), e esse panorama foi recentemente ampliado no país por conta de dois fatos: (a) utilização de contabilidade criativa governamental, nos anos de 2013 e 2014, a fim de possibilitar a dedução das desonerações tributárias da meta de superávit primário do governo federal<sup>25</sup>; e (b) a aprovação da EC 95/2016 (BRASIL, 2016), por meio da qual se instituiu o “Novo Regime Fiscal” e se estabeleceu limitações aos gastos públicos diretos até o ano 2036<sup>26</sup>.

A grande questão, todavia, é que a utilização sistemática desse instrumento de política pública gera reflexos no Estado social, geralmente para lhe retirar a universalidade que lhe é inerente. Como dito, o processo de focalização dos serviços públicos acarreta na precarização

24 No Brasil, desde 2015, são isentos do imposto sobre a renda os contribuintes que auferem rendimentos mensais de até R\$ 1.903,98 (art. 1º, IX, Lei 11.482/2007, com redação dada pela Lei 13.149/2015).

25 Em 2013 e 2014, as LDOs brasileiras passaram a admitir a possibilidade de dedução das desonerações tributárias das metas de superávit primário estabelecidas (exemplo: art. 3º, Lei 12.708/2012; art. 3º, Lei 12.919/2013).

26 Sendo limitados os recursos para criação de despesa vinculada a determinada política pública, por certo o governo resta ainda mais incentivado a optar pela alternativa de efetuar referida política por meio da desoneração tributária, ainda mais quando a receita renunciada neste processo não afeta a meta econômica estabelecida no orçamento público (GARCIA, 2019, p. 78).



destes, o que significa o esvaziamento dos direitos de segunda dimensão constitucionalmente estabelecidos como fundamentais e o comprometimento dos direitos humanos por eles representados (TITMUSS, 1968; TITMUSS, 1969; TITMUSS, 1974).

Isso se dá, primeiramente, porque as desonerações tributárias, por natureza, reduzem o orçamento público, o que reflete nas áreas sociais mais sensíveis, impedindo a ampliação da cobertura estatal (LIMA, 2017). Em segundo lugar, porque, na medida em que se confere descontos tributários pela utilização de serviços sociais privados, tem-se um processo de transferência ao mercado das prestações sociais, o que faz com que os serviços residuais sejam prestados pelos governos de maneira focalizada, estigmatizados pela ideia de assistencialismo em detrimento da ideia de direito ou de compensação (TITMUSS, 1968). Em terceiro lugar, porque é grande a dificuldade de se controlar a efetividade desse tipo de política, o que compromete a avaliação das prestações sociais veiculadas por este instrumento (HENRIQUES, 2010). Em quarto lugar, por conta dos problemas relativos a sua eventual falta de legitimidade, na hipótese de seu direcionamento a grupos específicos (com maior poder de *lobby*) por um processo decisório democrático meramente formal, o que pode ocasionar o estabelecimento de uma classe de privilegiados (NABAIS, 1998).

Fixada esta ideia, tratar-se-á, a seguir, do panorama das desonerações tributárias brasileiras, a fim de que se possa constatar, no contexto brasileiro, a problemática até agora tratada.

## **4. AS DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS BRASILEIRAS E A INJUSTIÇA SOCIAL**

### **4.1. OS GASTOS TRIBUTÁRIOS SOCIAIS BRASILEIROS**

A desonerações tributárias utilizadas como vetores de políticas

econômicas, servindo como incentivos setoriais, atração de investimentos ou políticas econômicas anticíclicas, são classificadas como *gastos tributários econômicos* (gastos indiretos setoriais) (BRASIL, 2017). De outro lado, tem-se os *gastos tributários sociais* (gastos indiretos sociais), consubstanciados em desonerações tributárias concedidas aos indivíduos que utilizam serviços sociais prestados pelo mercado e às respectivas empresas prestadoras (BRASIL, 2017).

Para o ano de 2018, comparando-se a estimativa das desonerações tributárias apresentada pela RFB no Demonstrativo dos Gastos Tributários (BRASIL, 2017) e a previsão orçamentária de gastos direitos apresentada pelo Senado Federal (BRASIL, 2018), tem-se que 29,27% (Anexo I) dos gastos brasileiros com as políticas públicas (econômicas ou sociais) são efetivados por desonerações tributárias, e que políticas nas áreas de comércio e serviços, ciência e tecnologia, indústria e habitação são efetuadas majoritariamente por este tipo instrumento.

De acordo com o demonstrativo, os gastos tributários, em 2018, concentraram-se nas áreas de comércio e serviços (28,49%), trabalho (15,31%), saúde (13,77%), indústria (11,26%), agricultura (9,47%), assistência social (4,99%), educação (4,65%), habitação (3,79%), ciência e tecnologia (3,60%), transporte (1,77%), energia (1,41%), cultura (0,62%), direitos da cidadania (0,54%), desporto (0,18%), defesa nacional (0,03%) e organização agrária (0,02%).

As políticas sociais mais relevantes financeiramente são concentradas nas áreas do trabalho, da saúde e da educação, sendo estas justamente aquelas que dão forma ao Estado social e que permitem a efetivação de direitos humanos mais básicos, como o da dignidade da pessoa humana. As desonerações tributárias nas respectivas áreas são de R\$ 43.390.065.284 (trabalho), R\$ 39.054.430.643 (saúde) e R\$ 13.189.843.726 (educação), enquanto as respectivas despesas diretas são da ordem de R\$ 119.990.065.284 (trabalho), R\$ 160.424.430.643

(saúde) e R\$ 127.089.843.726 (educação), o que significa dizer que um quarto das políticas governamentais federais nessas áreas são instrumentalizadas pela forma indireta de despesa, em vez de serem estabelecidas por meio de gastos públicos diretos.

Para trazer outro exemplo, tem-se que, na área da ciência e tecnologia (que não se trata de área social, mas que poderia se relacionar com a educação), o TCU identificou que as receitas renunciadas em 2012 com programas de incentivo ao desenvolvimento de pesquisas (R\$ 5.515.022.700) significaram um montante 2,4 vezes maior do que os gastos diretos orçados para o Ministério da Ciência e Tecnologia, ou três vezes os gastos efetivamente realizados (BRASIL, 2014, p. 22).

#### **4.2. OS GASTOS TRIBUTÁRIOS ECONÔMICOS BRASILEIROS**

Como dito, as desonerações tributárias utilizadas como vetores de políticas econômicas servem de incentivos setoriais, de atração de investimentos ou de políticas econômicas anticíclicas, sendo classificadas como *gastos tributários econômicos* (gastos indiretos setoriais) (BRASIL, 2017). Dentre as desonerações tributárias relativas às áreas sociais antes descritas, todavia, tem-se diversas políticas que também podem ser caracterizadas como de estímulo de setores econômicos, embora também possam gerar benefícios sociais.

Desonerações como deduções de gastos privados com saúde e educação do imposto sobre a renda de pessoa física correspondem a um gasto tributário social, eis que relativos à substituição do Estado pela iniciativa privada na prestação desses serviços. No mesmo sentido, a desoneração tributária concedida a entidades sem fins lucrativos prestadoras de serviços de saúde e educação, bem como as deduções oferecidas às pessoas jurídicas relativamente aos gastos com saúde dos seus empregados e às doações feitas nas áreas de saúde e educação.

Por outro lado, desonerações concedidas a setores da economia cujo crescimento reflete em melhorias nas áreas de saúde e educação (ou aumento da taxa de emprego), todavia, fazem parte de uma área cinzenta que permite serem vistas como meros incentivos fiscais econômicos (gasto tributário setorial) (GARCIA, 2019, p. 145). É o caso dos benefícios fiscais relativos a produtos como água mineral, livros, veículos escolares, medicamentos e equipamentos hospitalares. É também o caso daqueles conferidos a determinados setores da indústria que tiveram sua cota patronal substituída como forma de estimular a abertura de novos postos de trabalho, a entidades de educação com fins lucrativos vinculados ao PROUNI e a construtoras em relação a obras em estabelecimentos de educação infantil.

Nesses casos, por mais que se possa presumir que o desenvolvimento econômico desses setores produtivos pode ter reflexo positivo nos índices sociais, nem sempre são estabelecidas contrapartidas para a concessão do benefício (GARCIA, 2019, p. 145). Considerando-se que a desoneração é concedida em caráter geral, pode-se cogitar a hipótese de o benefício tributário não refletir efetivamente nos preços. Em um regime de concorrência, seria natural o reflexo do benefício fiscal nos preços praticados, mas muitos autores apontam que as desonerações concedidas no âmbito do Plano Brasil Maior (BRASIL, 2011; BRASIL, 2012), por exemplo, não ajudaram a reduzir os preços e a aumentar a taxa de emprego, havendo quem se refira expressamente à apropriação dessas vantagens tributárias, na forma de lucro, pelas empresas (CARVALHO, 2018).

Veja-se, por exemplo, o caso da redução das alíquotas de PIS e de COFINS sobre a receita decorrente da venda de água mineral, que foi prevista na ordem de R\$ 81.690.837 para o ano de 2018 (BRASIL, 2017). Esta desoneração foi veiculada pelo art. 76 da Lei 12.715/12, originada da Medida Provisória 563/2012, em cujo texto original não havia sido

prevista<sup>27</sup>. Durante o processo legislativo, foi aprovada uma emenda<sup>28</sup> com a seguinte justificativa:

*“A emenda que ora apresentamos, tem por finalidade garantir subvenção econômica para a água mineral nas embalagens de 1,5 a 2.0 litros.*

*A prevenção de doenças pelo consumo de água pura traduz economia ao Estado relativamente à saúde pública, visto que, segundo dados da OMS, 65% das internações hospitalares são decorrentes de doenças de origem hídrica.*

*Justifica-se a redução do PIS/PASEP e da COFINS para as águas minerais, somente nas embalagens de 1,5 a 2.0 litros (de consumo predominantemente familiar), para que a população possa ter amplo acesso a esse maravilhoso alimento, advindo da natureza, para melhor qualidade da vida do cidadão brasileiro.” (BRASIL, 2012).*

Ante a essa pífia justificativa, tem-se que a única forma de se enquadrar tais gastos como sociais, e não como de incentivo à economia, é fazendo a comparação entre a receita renunciada e o gasto direto equivalente, como orienta a OCDE (2010). Em outras palavras: tratando-se de uma política pública voltada à saúde preventiva, a verificação da sua eficiência passa pela correlação do valor renunciado com o ganho decorrente do alívio financeiro ocasionado ao Sistema Único de Saúde. Ou, ainda, por sua correlação com outra despesa pública direta, relativa a investimentos para melhoria da qualidade da água encanada ou para aquisição de aparelhos de filtragem para a

27 A proposta foi encaminhada ao Congresso Nacional por meio da Mensagem 115 do Poder Executivo, com o objetivo específico de alterar a alíquota das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários devidas pelas empresas que especifica, instituir o Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos automotores, o Regime Especial de Tributação do Programa Nacional de Banda Larga para Implantação de Redes de Telecomunicações, o Regime Especial de Incentivo a Computadores para Uso Educacional, o Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica, o Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência, o Programa Um Computador por aluno e o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores.

28 Por ter sido criada por emenda durante o processo legislativo, a proposta foi veiculada sem qualquer comprovação do impacto orçamentário ou de medidas de compensação pelo Poder Executivo. Por ocasião da propositura da emenda, também não se tratou deste impacto, tendo o conteúdo da proposta se limitado à justificativa acima transcrita (BRASIL, 2012). Considerando o estudo realizado pela RFB em 2018 (BRASIL, 2018), relativamente às efetivas renúncias de receita da União de 2012 a 2015, mais as projeções para 2016 a 2018, tem-se que a União efetuou um gasto indireto na ordem de R\$ 438.422.007 a este título.

população carente. Sem isso, tem-se o estabelecimento de um gasto tributário setorial que pode significar um privilégio injustificado, do qual resulta a diminuição da arrecadação e o comprometimento do financiamento das políticas públicas sociais a serem prestadas pelo Estado (GARCIA, 2019, p. 147).

Outro exemplo deste fenômeno é a substituição da contribuição sobre a folha de salários de determinados setores da economia por um adicional nos tributos incidentes sobre o faturamento, veiculada pelas Leis 12.546/2011 e 12.715/2012 como forma de estimular a taxa de empregabilidade dos respectivos setores<sup>29</sup>. Sobre esta política, o IPEA realizou uma avaliação quantitativa do impacto sobre o volume de empregos dos setores beneficiados, em comparação com os demais, e a conclusão foi a de que os resultados obtidos apontam para a ausência de efeitos da política sobre o volume de empregos<sup>30</sup> (GARCIA, SACHSIDA e CARVALHO, 2018).

Desta forma, se não há sequer tentativa de se mensurar os gastos sociais da desoneração tributária, fica difícil seu enquadramento como uma política pública social, podendo, portanto, ser considerada uma medida anticíclica implementada para estimular o crescimento da economia a partir de alívios tributários conferidos a empresas, que podem ou não estar em dificuldade (GARCIA, 2019, p. 148).

29 A primeira norma adveio da MP 540/2011, justificada pela crescente substituição dos empregos formais por relações informais de trabalho. Na ocasião, o Poder Executivo indicou um gasto tributário de R\$ 1.654.000.000 para 2011 e 2012, a ser compensado com as receitas provenientes do saldo da arrecadação decorrente do aumento do IOF por meio do Decreto 7.458/2011 (BRASIL, 2011). A segunda norma adveio da MP 563/2012, com a mesma justificativa e indicação de gasto tributário de R\$ 12.545.000.000 (BRASIL, 2012). Não houve menção acerca da adequação do valor renunciado às normas orçamentárias vigentes ou a medidas de compensação.

30 "A despeito das intenções positivas da lei de desoneração, pode-se dizer que, pelas avaliações *ex post* já realizadas, o que inclui o presente estudo, não há evidências robustas de efeitos reais positivos da desoneração. Sobre a geração de empregos, este resultado está se consolidando. Nas demais dimensões, as avaliações existentes, a despeito da validade dos pressupostos de identificação de impacto, pelo menos indicam que a correlação entre a desoneração e a *performance* do mercado de trabalho é também baixa. Assim, em função da magnitude da renúncia fiscal concedida pela desoneração, a revisão da desoneração é uma proposta para o debate." (GARCIA, SACHSIDA e CARVALHO, 2018, p. 35).

### **4.3. OS PROGRAMAS DE PERDÃO DE DÍVIDA PARA ESTÍMULO DA ECONOMIA (REFIS, PAES, PAEX, REFIS DA CRISE, REFIS DA COPA, PERT E PERT-SN) E DESENVOLVIMENTO DE ÁREAS SOCIAIS (PROSUS, PROIES, PROFUT)**

Outra questão que merece destaque são os gastos tributários setoriais nos quais o benefício não é conferido na forma de desoneração tributária prévia, mas por meio de perdão de dívida já lançada e contabilizada no orçamento público. Geralmente são tratados como programas excepcionais de recuperação da economia, servindo de alívio tributário a empresas em tempos de crise. Todavia, conforme relatado pela RFB (2017), o governo federal brasileiro implementou quase 40 (quarenta) programas dessa natureza nos últimos 18 (dezoito) anos, o que compromete a excepcionalidade deste tipo de medida.

Trata-se, aqui, dos programas de desoneração tributária como o Programa de Recuperação Fiscal (REFIS) da Lei 9.964/00, o Parcelamento Especial (PAES) da Lei 10.684/03, o Parcelamento Excepcional (PAEX) da MP 303/06, o Refis da Crise da Lei 11.941/09, a reabertura do Refis da Crise pela Lei 12.865/13, o Refis da Copa da Lei 12.996/14, o Programa de Regularização Tributária da Lei 13.496/2017, e o Programa de Regularização Tributária das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes pelo Simples Nacional (PERT-SN) da LC 162/2018.

Todos esses programas estabeleceram prazos diferenciados para regularização tributária dos contribuintes inadimplentes, juntamente com descontos sobre juros, multa e demais encargos, os quais alcançaram o patamar de 100%. A renúncia de receita incorrida pelos principais programas dessa natureza implementadas desde 2008 foi estimada pela RFB em R\$ 175 bilhões de reais (BRASIL, 2017). Quanto aos seus objetivos, não se identificou estudos sobre os impactos das medidas sobre o desempenho das empresas e o crescimento da economia, ou mesmo dos benefícios sociais que delas poderiam advir, o que faz com

que tais programas se apresentem como mero resultado da cooptação do interesse público por atores privados no âmbito do processo decisório-orçamentário. Neste ponto, reitera-se que a mídia vem denunciando, há tempos, a adoção de programas fiscais de desoneração tributária implementados pelo governo federal brasileiro de maneira direcionada a parlamentares (CUNTO e RIBEIRO, 2018), a seus financiadores de campanha eleitoral (GÓIS, 2017) e a diversas empresas autuadas por corrupção (WIZIACK e CARNEIRO, 2018).

Ademais, tem-se que, a partir do histórico de políticas dessa natureza implementadas pelo governo federal, torna-se razoável presumir que outros programas serão criados no futuro, o que faz aumentar a tendência de inadimplemento dos contribuintes (BRASIL, 2017). Torna-se razoável, neste sentido, que o contribuinte cogite atrasar o recolhimento do tributo, tendo em vista a possibilidade de, no futuro, vir a ter por perdoado os juros e multas decorrentes do atraso, ainda mais se esta for a prática dos seus concorrentes (GARCIA, 2019, p. 150). A reiteração deste tipo de programa, desta forma, tem um inegável efeito sobre as contas públicas, que consiste na mitigação da aceitação social do tributo e na conseqüente queda do recolhimento voluntário dos tributos. Segundo a RFB (BRASIL, 2017), pode-se chegar a essa conclusão a partir da análise da quantidade de contribuintes que desistem de se manter nos referidos programas, abrindo mão dos benefícios conferidos, para voltar à situação de inadimplência<sup>31</sup>.

Além disso, pôde-se verificar nos últimos anos, também outros três programas de perdão de dívidas, mas agora em relação a áreas sociais como saúde, educação e esporte. E o mais impressionante é que nenhuma delas foi referenciada no demonstrativo governamental utilizado como referência neste estudo, não obstante o alto valor das receitas renunciadas.

31 De acordo com o levantamento, 90,92% dos contribuintes foram excluídos do REFIS, 66,32% foram excluídos do programa de 2003 (PAES) e 59,98% foram excluídos do programa de 2006 (PAEX) (BRASIL, 2017).



Primeiramente, trata-se do Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento das Instituições de Ensino Superior (PROIES), criado e reformulado pelo governo federal por meio das Leis 12.688/12 e 12.989/14, consistente em um programa de recuperação financeira das instituições privadas de ensino superior criadas por lei estadual ou municipal e que não fossem preponderantemente mantidas com recursos públicos<sup>32</sup>.

Em segundo lugar, faz-se referência ao Programa de Fortalecimento das Entidades Privadas Filantrópicas e das Entidades sem Fins Lucrativos que Atuam na Área da Saúde e que Participam de Forma Complementar do Sistema Único de Saúde (PROSUS), criado por meio da Lei 12.873/2013<sup>33</sup>.

Na esteira das políticas antes descritas, mas alheio à área da saúde e da educação, faz-se referência ao Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro (PROFUT), criado por meio da Lei 13.155/2015<sup>34</sup>.

Por mais que tais entidades exerçam atividade de interesse social, esses programas podem ser analisados também sob a ótica da cooptação do interesse público por parte do interesse privado, uma vez que não se esconde a concessão de benefícios a entidades de natureza eminentemente privada, as quais, embora sem fins lucrativos, atuam em concorrência com outras entidades (GARCIA, 2019, p. 144). No caso, deixaram de recolher seus tributos, enquanto os concorrentes mantiveram-se adimplentes.

32 O benefício se deu por meio da concessão de moratória da dívida tributária federal das referidas instituições pelo prazo de 12 (doze) meses, seguida da remissão e anistia total da parte da dívida referente às autuações e do rolamento da dívida remanescente pelo prazo de 15 (quinze) anos, a ser paga em função de um percentual do seu faturamento.

33 O benefício se deu por meio de uma moratória da dívida tributária federal das referidas instituições por 180 (cento e oitenta) meses, além da remissão da dívida na proporção em que forem sendo quitados os tributos correntes da instituição.

34 Trata-se da tentativa governamental de sanar as contas das entidades profissionais de futebol, proposta por meio de parcelamento em 20 anos das dívidas das referidas entidades para com a União, seguida do perdão de parte considerável do débito (70% das multas, 40% dos juros e 100% dos encargos legais).

#### **4.4. A FALTA DE PLANEJAMENTO DA POLÍTICA FISCAL DESONERATÓRIA BRASILEIRA E O DESCOMPROMISSO COM AS NORMAS ORÇAMENTÁRIAS**

Na maior parte das vezes, como assinala Torres (1995, p. 52), as desonerações tributárias realizadas no Brasil consubstanciam-se em verdadeiros privilégios (de caráter regressivo e pouco redistributivo) travestidos de políticas públicas de desenvolvimento. Além disso, na maioria dos casos não há qualquer preocupação quanto à análise da economicidade e da eficiência no uso desses recursos (ALVARENGA, 2012), sem falar na falta de transparência e na influência dos interesses privados na aprovação destes programas (PAES, 2014), o que violaria, segundo Torres, o princípio da isonomia (TORRES, 1995). Essa questão já havia sido levantada pela literatura brasileira em 2000 (ALMEIDA, 2000), tendo se mantido como ponto incontroverso nos dias atuais (OCKE-REIS, 2018).

Neste sentido, a partir do estudo das decisões proferidas pelo Tribunal de Contas da União sobre o tema (BRASIL, 1998; BRASIL, 2010; BRASIL, 2011; BRASIL, 2012; BRASIL, 2012; BRASIL, 2013; BRASIL, 2013; BRASIL, 2014; BRASIL, 2014; BRASIL, 2007), pode-se perceber que as medidas de desoneração tributária brasileiras são costumeiramente propostas desacompanhadas de instrumentos adequados de controle, o que impede a verificação do alcance dos objetivos propostos no âmbito dos direitos sociais ou de desenvolvimento econômico.

A partir de informações prestadas pelos Ministérios da Fazenda e do Planejamento, o TCU constatou que poucos são os casos em que os programas de desoneração tributária estão vinculados a uma política pública formal, com objetivos, indicadores e metas, sendo que muitos órgãos sequer entendem o gasto tributário como um meio de financiamento de política pública (BRASIL, 2014, p. 26). Em outras palavras: não existem estudos embasadores das medidas legais

desoneratórias adotadas, nem controle de sua eficiência, e isso abre espaço para influência dos interesses privados dos prestadores destes serviços no processo decisório público (PAES, 2014).

Em relação à avaliação dos programas, o TCU constatou que o governo federal brasileiro não realiza nenhuma avaliação específica, com exceção da avaliação realizada em face do programa de desoneração da folha de pagamento implementado em 2011 (BRASIL, 2014, p. 22). Nesse único caso em que foi realizada a avaliação, todavia, o IPEA concluiu que, em comparação com os demais setores da economia não beneficiados, a medida não alcançou o efeito almejado de reduzir a taxa de desemprego (GARCIA, SACHSIDA e CARVALHO, 2018)<sup>35</sup>.

Essas questões ganham relevância especialmente a partir do estudo efetuado por Pires (2014) quanto ao crescimento do PIB no período de 1996 a 2012, segundo o qual se pode concluir que, para cada real gasto em investimentos públicos diretos no Brasil, aumenta-se R\$ 1,40 no PIB, enquanto cada real desonerado da carga tributária apenas levaria a um aumento de R\$ 0,28. Diante disso, torna-se ainda mais necessária a apresentação de justificativas para o estabelecimento de qualquer política fiscal desoneratória.

Por si só, esse problema ocasiona injustiça social, conforme tratado no item 4.2, não se podendo garantir resultados positivos das políticas públicas sociais veiculadas por meio de desoneração tributária quando não se faz qualquer controle ou avaliação dos benefícios conferidos à iniciativa privada a este título.

Todavia, além disso, pode-se também verificar no Brasil uma política fiscal desoneratória descompromissada com o equilíbrio orçamentário. Neste sentido, tem-se que a CF/88 obriga que o projeto

<sup>35</sup> Embora os autores do estudo tenham concluído pela validade da premissa de que a desoneração da folha de salário foi de ter reflexo positivo na formalização de relações trabalhistas, a manutenção da medida, em um contexto em que os resultados se mostraram ineficientes, faz com que o benefício tributário possa ser considerado privilégio odioso, ainda mais se for considerada a grandeza das receitas públicas renunciadas (GARCIA, SACHSIDA e CARVALHO, 2018, p. 35).

da Lei Orçamentária Anual seja acompanhado do demonstrativo regionalizado dos efeitos das renúncias de receita dos programas de desoneração tributária<sup>36</sup>, enquanto a Lei de Responsabilidade Fiscal determina que a norma concessora ou ampliadora destes benefícios esteja acompanhada da certificação de sua adequação orçamentária ou da propositura de medidas financeiras de compensação<sup>37</sup>. Na prática, no entanto, a União, os Estados e os Municípios vêm concedendo incentivos sem o cumprimento desses requisitos (HARADA, 2011).

No caso da desoneração tributária da água mineral, por exemplo, constata-se, a partir da análise da proposta<sup>38</sup> (de apenas uma página e composta apenas pela justificativa da medida), que esta política foi apresentada desacompanhada da estimativa do seu impacto financeiro, da comprovação de sua adequação às normas orçamentárias vigentes e das medidas de compensação pertinentes (GARCIA, 2019, p. 163)..

No caso da desoneração da folha de salários (Leis 12.546/2011 e 12.715/2012), tem-se que as mensagens de encaminhamento das MPs 540/2011 e 563/2012 pelo Poder Executivo indicaram, respectivamente, um gasto tributário na ordem de R\$ 1.654.000.000 e R\$ 12.545.000.000 para o ano de sua aprovação e os dois seguintes. Todavia, não foi esclarecido como se alcançou tais patamares e, portanto, não foi justificada a metodologia de cálculo. Em relação à adequação das normas orçamentárias vigentes, tem-se que na primeira medida provisória foi

36 CF/88: "Art. 165. (...) §6º. O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia."

37 LC 101/00: "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: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição."

38 Emenda na Comissão Mista 181/2012 à MPV 563/12 (BRASIL, 2012).

indicada à compensação a arrecadação decorrente do aumento do IOF por meio do Decreto 7.458/2011, enquanto na segunda o governo quedou-se silente neste tocante.

Em relação ao PROIES, das Leis 12.688/12 e 12.989/14, analisando-se a tramitação do Projeto de Lei 6.809/2013, que culminou na promulgação do benefício, verifica-se que a estimativa do impacto financeiro da medida indicou o valor de R\$ 17.300.000. Os valores perdoados, no entanto, foram muito superiores. Em resposta a pedido<sup>39</sup> formulado ao governo federal com base na Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2011), obteve-se a informação de que haviam sido remitidos até 2018 o montante de R\$ 516.709.239,02, valor 30 (trinta) vezes superior ao planejado (GARCIA, 2019, p. 164).

Em relação ao PROSUS, percebe-se que a desoneração foi inserida no corpo da MP 619/2013, inicialmente encaminhada para estabelecimento de medidas diversas<sup>40</sup>, sendo que apenas em relação a estas medidas iniciais as estimativas orçamentárias foram feitas pelo Poder Executivo. Em resposta a pedido<sup>41</sup> formulado ao governo federal com base na Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2011), obteve-se a informação de que os valores a serem remitidos (na medida em que os tributos correntes forem adimplidos) superam a casa dos R\$ 3.000.000.000 (GARCIA, 2019, p. 165).

39 Pedidos realizados pelo autor em 17.04.2018 (Processo administrativo 16853.002971/2018-21) e 28.11.2018 (Processo administrativo 16853.008074/2018-21).

40 "MEDIDA PROVISÓRIA Nº 619, DE 6 DE JUNHO DE 2013. Autoriza a Companhia Nacional de Abastecimento a contratar o Banco do Brasil S.A. ou suas subsidiárias para atuar na gestão e na fiscalização de obras e serviços de engenharia relacionados à modernização, construção, ampliação ou reforma de armazéns destinados às atividades de guarda e conservação de produtos agropecuários; altera as Leis no 8.212, de 24 de julho de 1991 e no 8.213, de 24 de julho de 1991, para dispor sobre a condição de segurado especial, o Decreto-Lei nº 167, de 14 de fevereiro de 1967 e a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, para dispor sobre prazos do penhor rural, e as Leis nº 12.096, de 24 de novembro de 2009 e nº 12.512, de 14 de outubro de 2011; atribui força de escritura pública aos contratos de financiamento do Fundo de Terras e da Reforma Agrária, de que trata a Lei Complementar nº 93, de 4 de fevereiro de 1998, celebrados por instituições financeiras por meio de instrumentos particulares; institui o Programa Nacional de Apoio à Captação de Água de Chuva e Outras Tecnologias Sociais de Acesso à Água - Programa Cisternas; e dá outras providências." (BRASIL, 2013).

41 Pedido realizado pelo autor em 17.04.2018 (Processo administrativo 16853.002972/2018-75).

O PROFUT, por sua vez, originou-se da MP 671/2015, cuja mensagem de encaminhamento feita pelo Poder Executivo não fez menção a qualquer estimativa de impacto financeiro ou a medidas de adequação. Do parecer emitido antes da votação, o relator limitou-se a afirmar “embora envolva certo volume de perda de receita, isso não coloca em risco o equilíbrio do orçamento” porque “muito provavelmente, os parcelamentos especiais incentivarão o pagamento de débitos que, sem eles, não seriam recebidos, criando condições para que contribuintes em atraso com o Fisco possa regularizar dívidas atrasadas, o que, na melhor das hipóteses, pode gerar aumento de arrecadação” (BRASIL, 2015). Apesar de nenhum estudo constar do processo legislativo analisado, a RFB, em resposta a pedido<sup>42</sup> apresentado com base na Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2011), o governo federal informou que apenas após a criação do programa é que fora realizado estudo acerca do impacto do benefício, tendo sido calculada uma renúncia de receita máxima na ordem de R\$ 1.013.165.084,24<sup>43</sup> (GARCIA, 2019, p. 166).

Essa prática descrita, de criação de políticas públicas por meio de desonerações tributárias alheias ao orçamento público mostra-se injusta porque tem o condão de comprometer a saúde financeira do ente público, o que reflete nas graves crises econômicas ocorridas no Brasil, as quais geram impacto maior na vida dos mais pobres.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O escopo desse estudo é validar a tese de que o uso de desoneração tributária como instrumento de políticas públicas sociais pode ocasionar injustiça.

<sup>42</sup> Pedido realizado pelo autor em 17.04.2018 (Processo administrativo 16853.002973/2018-10).

<sup>43</sup> Estimativa realizada em relação aos tributos administrados pela RFB, inscritos ou não em dívida ativa da União, não estando considerados os valores relativos aos benefícios concedidos às dívidas perante o Banco Central do Brasil e àquelas decorrentes de penalidades impostas pelo Ministério do Trabalho e Emprego por violação às normas de medicina e segurança do trabalho.

Conforme tratado no item 2, a concessão de desonerações tributárias ao mercado para promoção de uma política social privatizada pode promover injustiça social por ocasionar a precarização de serviços públicos (TITMUSS, 1968; ESPING-ANDERSEN, 1999; PIERSON, 2007; KERSTENETZKY, 2006). Para resumir o tema, retoma-se a problemática natural relativa a este processo, retratada por Titmuss (1974, p. 46) como um círculo vicioso entre focalização e precarização das políticas públicas: a seletividade ou focalização das prestações estatais impede sua fruição classe média que, por não se utilizar dos serviços públicos, passa a não mais se indignar com a precarização destes e a cada vez menos ansiar ser por eles atendida, retirando-se do debate acerca do tema e passando a exigir que os gastos públicos neste setor sejam cada vez mais diminutos.

Vale lembrar também, neste sentido, as conclusões de Marshal (1967), relativas à queda no senso de cidadania em relação aos direitos sociais, na medida em que o estigma assistencialista dos serviços focalizados prestados pelo Estado faz com que seus beneficiários, consubstanciados na parcela mais carente da sociedade, deixem de se ver como destinatários de direitos sociais e, assim, deixem de se achar no direito de exigir serviços públicos de qualidade.

Neste processo, aqueles direitos humanos mais básicos passam a ser relevados pela própria sociedade que, quando os vê minimamente atendidos pelo Estado, não os enxerga como direitos fundamentais (GARCIA, 2019, p. 170).

Mesmo nesses casos, todavia, tem-se uma certa prestação estatal do bem-estar social prometido pela CF/88, embora de maneira indireta (HOWARD, 1997). O problema, como dito, é relacionado com o processo de privatização dos serviços de natureza constitucionalmente pública, a ser utilizado especialmente por quem pode pagar – que está inserido no mercado de trabalho – o que culmina numa regressividade do sistema de gastos públicos que faz com que esta política pública se afaste dos

princípios básicos previstos na CF/88, como redução da desigualdade social e erradicação da pobreza.

Além disso, a injustiça social pode ser intensificada – e, como visto, no Brasil, de fato o é – pela falta de planejamento, mensuração e controle das desonerações tributárias, que por conta disso acabam assumindo a forma de privilégios odiosos conferidos a setores da sociedade sem qualquer compromisso direto com o alcance da finalidade social da política pública implementada. Incongruente, portanto, com os objetivos constitucionais estabelecidos, como o da redução das desigualdades sociais e o da construção de uma sociedade justa e solidária.

Por fim, tem-se que problemática relativa a criação de políticas públicas sociais por meio de programas de desoneração tributária alheios ao orçamento público ou descompromissados com o seu equilíbrio, o que tem o condão de prejudicar a saúde financeira do Estado e de ocasionar crises econômicas com reflexos relevantes sobre a vida daqueles que mais precisam da ajuda estatal.

Acredita-se, assim, ter alcançado o objetivo proposto.

## **BIBLIOGRAFIA**

ALMEIDA, F. C. R. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 84, p. 19-62, 2000.

ALVARENGA, L. V.-B. A focalização e universalização na política social brasileira: opostos e complementares. **Textos para discussão (Cede-UFF)**, Niterói, v. 56, 2011.



ALVARENGA, L. V.-B. Gastos Tributários Sociais – Como estamos? **Textos para discussão (Cede-UFF)**, Niterói, v. 64, 2012.

AVI-YONAH, R. S. Globalization, tax competition and the fiscal crises of the welfare state. **Harvard law review**, v. 113, n. 7, p. 1.572-1.676, 2000.

BARROSO, L. R. **O Direito constitucional e a efetividade de suas normas**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

BEDIN, G. A. **Os direitos do homem e o neoliberalismo**. 2. ed. Ijuí: UNIJUÍ, 1998.

BOBBIO, N. **Liberalismo e democracia**. 6. ed. São Paulo: Brasiliense, 1994. 100 p.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, Brasília, 1988.

BRASIL. **Acórdão n. 674/1998 (Processo n. 022.902/1994-5)**. Tribunal de Contas da União. Brasília. 1998.

BRASIL. **Acórdão n. 1.690/2007 (processo n. 010.107/2007-8)**. Tribunal de Contas da União. Brasília. 2007.

BRASIL. **Acórdão n. 747/2010 (Processo n. 015.052/2009-7)**. Tribunal de Contas da União. Brasília. 2010.

BRASIL. **Acórdão n. 3.137/2011 (Processo n. 030.315/2010-7)**. Tribunal de Contas da União. Brasília. 2011.

BRASIL. Lei n. 12.546, de 14 de dez. de 2011. **Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas**

**Exportadoras (Reintegra); dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à indústria automotiva; e dá outras providências**, Brasília, 2011.

BRASIL. Mensagem da Presidência da República n. 297/2011. **Encaminha a MP n. 540/2011**, Brasília, 2011. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_codteor=910708&filename=MSC+297/2011+%3D%3E+MPV+540/2011](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_codteor=910708&filename=MSC+297/2011+%3D%3E+MPV+540/2011)>. Acesso em: 10 jan. 2019.

BRASIL. **Acórdão n. 2.766/2012 (Processo n. 015.511/2012-0)**. Tribunal de Contas da União. Brasília. 2012.

BRASIL. **Acórdão n. 3.437/2012 (Processo n. 015.052/2009-7)**. Tribunal de Contas da União. Brasília. 2012.

BRASIL. Lei n. 12.715, de 17 de set. de 2012. **Altera a alíquota das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários devidas pelas empresas que especifica; (.) e dá outras providências**, Brasília, 2012.

BRASIL. Mensagem da Presidência da República n. 115/2012. **Encaminha a MP n. 563/2012**, Brasília, 2012. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_codteor=1010066&filename=MSC+115/2012+%3D%3E+MPV+563/2012](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_codteor=1010066&filename=MSC+115/2012+%3D%3E+MPV+563/2012)>. Acesso em: 10 jan. 2019.

BRASIL. Projeto de emenda na comissão n. 181/2012 à medida provisória n. 563/2012. **Dá nova redação à MPV 563/2012**, Brasília, 2012. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_ilename=EMC+181/2012+MPV56312+%3D%3E+MPV+563/2012](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_ilename=EMC+181/2012+MPV56312+%3D%3E+MPV+563/2012)>. Acesso em: 10 jan. 2019.

BRASIL. **Acórdão n. 3.695/2013 (Processo n. 015.436/2013-6)].** Tribunal de Contas da União. Brasília. 2013.

BRASIL. **Acórdão n. 73/2013.** Tribunal de Contas da União. Brasília. 2013.

BRASIL. **Acórdão n. 1.905/2014 (Processo n. 015.436/2013-6).** Tribunal de Contas da União. Brasília. 2014.

BRASIL. **Acórdão n. 1205/2014 (Processo n. 018.259/2013-8).** Tribunal de Contas da União. Brasília. 2014.

BRASIL. **Acórdão n. 3.540/2014.** Tribunal de Contas da União. Brasília. 2014.

BRASIL. Parecer da Comissão Mista do Congresso Nacional n. 28/2015. **Aprova a MPV n. 671/2015**, Brasília, 2015. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_codteor=1355519&filename=PAR+28+MPV67115+%3D%3E+MPV+671/2015](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_codteor=1355519&filename=PAR+28+MPV67115+%3D%3E+MPV+671/2015)>. Acesso em: 10 jan 2019.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 95, de 15 de dez. de 2016. **Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências**, Brasília, 2016.

BRASIL. **Conta-satélite de saúde Brasil : 2010-2015.** Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Rio de Janeiro. 2017.

BRASIL. **Demonstrativo dos gastos tributários - PLOA 2018.** Receita Federal do Brasil. Brasília. 2017.

BRASIL. **Estudos sobre impactos dos parcelamentos especiais**. Receita Federal do Brasil. Brasília. 2017.

BRASIL. **Siga Brasil**, Brasília, 2018. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/orcamento/sigabrasil>>. Acesso em: 02 out. 2018.

BRASIL. **Gastos Tributários – Bases Efetivas – 2015 (Série 2013 a 2018)**, 2018. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/bases-efetivas>>. Acesso em: 09 out. 2018.

CARVALHO, L. **Valsa Brasileira: do boom ao caos econômico**. São Paulo: Todavia. Edição do Kindle, 2018.

CASTRO, J. A. D. et al. **Nota Técnica n. 09: Gasto Social Federal: prioridade macroeconômica no período 1995-2010**. IPEA. Brasília. 2012.

CORRÊA, C. D. Processos de globalização e Estado nacional: uma interface histórica e conceitual. In: BALTHAZAR, U. C.; DAL RI JR., A.; MOTA, S. R. F. **Direito, Estado e Constituição: homenagem ao professor Luiz Carlos Cancellier de Olivo**. Florianópolis: Insular, 2018. p. 63-92.

COSTA, N. D. R. A proteção social no Brasil: universalismo e focalização nos governos FHC e Lula. **Ciência & saúde coletiva**, v. 14, p. 693-706, 2009.

CUNTO, R. D.; RIBEIRO, M. Refis reduz dívidas dos parlamentares. **Valor Econômico**, Brasília, 16 Abril 2018. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/politica/5454687/refis-reduz-dividas-dos-parlamentares>>. Acesso em: 16 abr. 2018.

DRAIBE, S. M. As políticas sociais e o neoliberalismo: reflexões suscitadas pelas experiências latino-americanas. **Revista da USP**, v. 17, p. 86-101, 1993.

DRAIBE, S. M.; HENRIQUE, W. Welfare State, crise e gestão da crise: um balanço da literatura internacional. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, v. 3, p. 53-78, 1988.

ELALI, A. **Incentivos fiscais internacionais: concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

ESPING-ANDERSEN, G. **The three worlds of welfare capitalism**. Cambridge: Polity Press, 1990. 248 p.

ESPING-ANDERSEN, G. **The social foundations of post-industrial economies**. Oxford: University Press, 1999.

FRIEDMAN, M. **Capitalismo e liberdade**. São Paulo: Artenova, 1977.

GARCIA, F.; SACHSIDA, A.; CARVALHO, A. X. Y. D. Impacto da desoneração da folha de pagamentos sobre o emprego: novas evidências. **Texto para discussão (IPEA)**, Rio de Janeiro, v. 2.357, 2018. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=32196:td-2357-impacto-da-desoneracao-da-folha-de-pagamento-sobre-o-emprego-novas-evidencias&catid=411:2018&directory=1](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=32196:td-2357-impacto-da-desoneracao-da-folha-de-pagamento-sobre-o-emprego-novas-evidencias&catid=411:2018&directory=1)>. Acesso em: 10 out. 2018.

GARCIA, V. **A promoção dos direitos humanos e as desonerações tributárias: uma análise da política fiscal desoneratória brasileira sob a égide da Constituição Federal de 1988**. Dissertação de mestrado - Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, p. 202. 2019.

GOBETTI, S. W.; ORAIR, R. O. Progressividade tributária: a agenda negligenciada. **Texto para discussão (IPEA)**, Rio de Janeiro, v. 2.190, 2016. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_2190.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2190.pdf)>. Acesso em: 01 out. 2018.

GÓIS, F. Quem são os parlamentares e financiadores de campanha que devem bilhões à União. **Congresso em foco**, Brasília, 14 Agosto 2017. Disponível em: <<http://congressoemfoco.uol.com.br/noticias/quem-sao-os-parlamentares-e-financiadores-de-campanha-que-devem-bilhoes-a-uniao/>>. Acesso em: 2018 abr. 16.

GOMES, M. As distorções de uma carga tributária regressiva. **Desafios do desenvolvimento**, Brasília, v. 86, p. 36-43, 2015. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/desafios/images/stories/ed86/pdfs/160328\\_revista\\_desafios\\_86.pdf](http://www.ipea.gov.br/desafios/images/stories/ed86/pdfs/160328_revista_desafios_86.pdf)>. Acesso em: 01 out. 2018.

HARADA, K. Incentivos fiscais. Limitações constitucionais e legais. **Âmbito Jurídico**, v. 94, 2011.

HAYEK, F. A. V. **Direito, legislação e liberdade**: uma nova formulação dos princípios liberais de justiça e economia política. São Paulo: Visão, 1985.

HENRIQUES, É. F. **Os benefícios fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário**: o gasto tributário no direito brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2010. 284 p.

HOWARD, C. **The hidden welfare state**: tax expenditures and social policy in the United States. Princeton: Princeton University Press, 1997. 253 p.

IPEA. **Comunicado do IPEA n. 117: Gastos Tributários do governo federal: um debate necessário.** Brasília. 2011.

IPEA. **Comunicado do IPEA n. 92: Equidade fiscal no Brasil - impactos distributivos da tributação e do gasto social.** Brasília. 2011.

KERSTENETZKY, C. L. Políticas Sociais: focalização ou universalização? **Revista de Economia Política**, v. 26, p. 564-574, 2006.

KERSTENETZKY, C. L. Redistribuição e desenvolvimento? A economia política do programa bolsa família. **Dados-Revista de Ciências Sociais**, v. 52, p. 53-82, 2009.

KERSTENETZKY, C. L. O Brasil, a Pobreza e o Século XXI. **Revista Sinais Sociais**, v. 13, p. 78-103, 2010.

KERSTENETZKY, C. L. **O estado do bem-estar social na idade da razão:** a reinvenção do estado social no mundo contemporâneo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. 295 p.

KERSTENETZKY, C. L.; GUEDES, P. O Welfare State resiste? Desenvolvimentos recentes do estado social nos países da OCDE. **Ciência e saúde coletiva**, Rio de Janeiro, v. 23 (7), p. 2095-2106, 2018. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1413-81232018000702095&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-81232018000702095&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em: 08 out. 2018.

LEONETTI, C. A. Natureza vinculante das normas constitucionais programáticas. In: DOBROWOLSKI, S. **A Constituição no mundo globalizado.** Florianópolis: Diploma Legal, 2000. p. 205-224.

LEONETTI, C. A. **O imposto de renda como instrumento de justiça social no Brasil**. Barueri: Manole, 2003. 213 p.

LIMA, A. N. D. Renúncias fiscais da União. **Estudo Técnico (Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados)**, fev. 2017.

MARQUES NETO, A. R. Neoliberalismo: o declínio do Direito. In: RÚBIO, D. S.; FLORES, J. H.; CARVALHO, S. D. **Direitos humanos e globalização: fundamentos e possibilidades desde a Teoria Crítica**. 2. ed. Porto Alegre: EDUPUCRS, 2010. p. 110-124.

MARSHAL, T. H. **Cidadania, classe social e status**. Rio de Janeiro: Zahar, 1967. 220 p.

MISES, L. V. **Uma crítica ao intervencionismo**. Rio de Janeiro: Nórdica, 1977.

NABAIS, J. C. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 1998. 746 p.

NABAIS, J. C. A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas. **Revista Direito Público**, v. 1, n. 6, p. 69-93, 2004.

NAÍM, M. O consenso de Washington ou a confusão de Washington. **Revista Brasileira de Comércio Exterior**, Rio de Janeiro, p. 1-11, 2000.

OCKE-REIS, O. C. Sustentabilidade do SUS e renúncia de arrecadação fiscal em saúde. **Ciência & Saúde Coletiva**, Rio de Janeiro, v. 23 (6),



p. 2035-2042, jun. 2018. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1413-81232018000602035&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-81232018000602035&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em: 05 outubro 2018.

OECD. **Tax Expenditures in OECD Countries**. Paris. 2010.

ORAIR, R. O. Desonerações em alta com rigidez da carga tributária: o que explica o paradoxo do decênio 2005-2014? **Texto para discussão (IPEA)**, Rio de Janeiro, v. 2.117, 2015. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_m2117.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_m2117.pdf)>. Acesso em: 01 out. 2018.

PAES, N. L. Os gastos tributários e seus impactos sobre o desempenho da saúde e da educação. **Revista Ciência & Saúde Coletiva**, v. 19, 2014.

PIERSON, C. **Beyond the welfare state: the new political economy of welfare**. 3. ed. Cambridge: Polity Press, 2007.

PIRES, M. C. D. C. Política fiscal e ciclos econômicos no Brasil. **Economia Aplicada**, v. 18, n. 1, p. 69-90, mar. 2014.

REISMAN, D. **Richard Titmuss: welfare and society**. 2. ed. New York: Palgrave, 2001.

SARLET, I. W. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. 499 p.

SCHICK, A. Off-budget expenditure: an economic and political framework. **OECD Journal on Budgeting**, v. 7, n. 3, 2007.

SILVA, M. D. C. P. D. **Direitos universais, gastos focalizados: a focalização como um instrumento para universalizar direitos sociais.** Rio de Janeiro: IUPERJ, 2006.

SOUZA, R. G. D. A evolução do conceito de renda tributável. **Revista de Direito Público**, v. 14, p. 339-346, 1970.

TITMUSS, R. M. **Commitment to welfare.** Londres: Allen & Unwin, 1968. 196-200 p.

TITMUSS, R. M. **Essays on the “Welfare state”.** New Haven: Yale University Press, 1969.

TITMUSS, R. M. **Social policy.** Londres: Allen & Unwin, 1974.

TORRES, R. L. **O Orçamento na Constituição.** Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TORRES, R. L. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia.** Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

WIZIACK, J.; CARNEIRO, M. Alvos da PF usam Refis para parcelar R\$ 4 bi em autuações por corrupção. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 15 Abril 2018. Acesso em: 16 Abril 2018.

WOLKMER, A. C. **Constitucionalismo e direitos sociais no Brasil.** São Paulo: Acadêmica, 1989.

## ANEXO I

## Gasto tributário brasileiro por setor

2018					
	Gasto direto previsto no orçamento (BRASIL, 2018)	Gasto indireto previsto estimado pela RFB (BRASIL, 2017)	Percentual do gasto indireto no orçamento <sup>44</sup>	Percentual do gasto indireto na previsão da arrecadação <sup>45</sup>	Parte do gasto indireto no PIB previsto <sup>47</sup>
Comércio e serviços	R\$ 11.600.000.000	R\$ 80.760.435.573	2,26%	5,90%	1,13%
Trabalho	R\$ 76.600.000.000	R\$ 43.390.065.284	1,21%	3,17%	0,61%
Saúde	R\$ 121.400.000.000	R\$ 39.024.430.643	1,09%	2,85%	0,55%
Indústria	R\$ 2.400.000.000	R\$ 31.927.247.635	0,89%	2,33%	0,45%
Agricultura	R\$ 29.800.000.000	R\$ 26.848.974.019	0,75%	1,96%	0,38%
Educação	R\$ 113.900.000.000	R\$ 13.189.843.726	0,37%	0,96%	0,18%
Assistência social	R\$ 86.900.000.000	R\$ 14.134.279.541	0,40%	1,03%	0,20%
Habitação	R\$ 53.000.000	R\$ 10.728.942.263	0,30%	0,78%	0,15%
Ciência e tecnologia	R\$ 7.600.000.000	R\$ 10.207.324.015	0,29%	0,75%	0,14%
Transporte	R\$ 17.600.000.000	R\$ 5.004.474.552	0,14%	0,37%	0,07%
Energia	R\$ 94.800.000.000	R\$ 4.002.080.886	0,11%	0,29%	0,06%
Cultura	R\$ 1.900.000.000	R\$ 1.765.138.205	0,05%	0,13%	0,02%
Direitos da cidadania	R\$ 1.600.000.000	R\$ 1.541.229.025	0,04%	0,11%	0,02%
Administração	R\$ 32.500.000.000	R\$ 299.239.830	0,01%	0,02%	0,00%
Defesa nacional	R\$ 73.300.000.000	R\$ 72.110.718	0,00%	0,01%	0,00%
Organização agrária	R\$ 2.800.000.000	R\$ 43.730.193	0,00%	0,00%	0,00%
Comunicação	R\$ 2.400.000.000	R\$ 2.146.971	0,00%	0,00%	0,00%
Saneamento	R\$ 1.800.000.000	R\$ 2.141.321	0,00%	0,00%	0,00%
Gestão ambiental	R\$ 4.700.000.000	R\$ 1.861.305	0,00%	0,00%	0,00%
	<b>R\$ 683.653.000.000</b>	<b>R\$ 282.945.695.705</b>	<b>7,92%</b>	<b>20,66%</b>	<b>3,96%</b>

Fonte: (BRASIL, 2017; BRASIL, 2018)

<sup>44</sup> R\$ 3.571.553.000.000 (BRASIL, 2018).

<sup>45</sup> R\$ 1.369.295.935.136,00 (BRASIL, 2017).

<sup>46</sup> R\$ 7.137.887.507.897,00 (BRASIL, 2017).

## ANEXO II

## Gasto tributário social brasileiro por setor

2018				
	Total dos gastos na área (gastos diretos e gastos indiretos)	Gasto direto previsto no orçamento (BRASIL, 2018)	Gasto indireto previsto estimado pela RFB (BRASIL, 2017)	Percentual do gasto indireto social no total dos gastos indiretos
Trabalho	R\$ 119.990.065.284	R\$ 76.600.000.000	R\$ 43.390.065.284	15,34%
Saúde	R\$ 160.424.430.643	R\$ 121.400.000.000	R\$ 39.024.430.643	13,79%
Educação	R\$ 127.089.843.726	R\$ 113.900.000.000	R\$ 13.189.843.726	4,66%
Assistência social	R\$ 101.034.279.541	R\$ 86.900.000.000	R\$ 14.134.279.541	5,00%
Habitação	R\$ 10.781.942.263	R\$ 53.000.000	R\$ 10.728.942.263	3,79%
Transporte	R\$ 22.604.474.552	R\$ 17.600.000.000	R\$ 5.004.474.552	1,77%
Cultura	R\$ 3.665.138.205	R\$ 1.900.000.000	R\$ 1.765.138.205	0,62%
Direitos da cidadania	R\$ 3.141.229.025	R\$ 1.600.000.000	R\$ 1.541.229.025	0,54%
Organização agrária	R\$ 2.843.730.193	R\$ 2.800.000.000	R\$ 43.730.193	0,02%
Saneamento	R\$ 1.802.141.321	R\$ 1.800.000.000	R\$ 2.141.321	0,00%
	<b>R\$ 553.377.274.753</b>	<b>R\$ 424.553.000.000</b>	<b>R\$ 128.824.274.753</b>	<b>45,53%</b>

Fonte: (BRASIL, 2017)

## ANEXO III

Percentual dos gastos tributários sociais  
brasileiros em relação ao gasto direto

2018				
	Gasto direto previsto no orçamento (BRASIL, 2018)	Gasto indireto previsto estimado pela RFB (BRASIL, 2017)	Total dos gastos públicos em cada área (diretos e indiretos)	Percentual do gasto indireto social no total dos gastos
Trabalho	R\$ 76.600.000.000	R\$ 43.390.065.284	R\$ 119.990.065.284	36,16%
Saúde	R\$ 121.400.000.000	R\$ 39.024.430.643	R\$ 160.424.430.643	24,33%
Educação	R\$ 113.900.000.000	R\$ 13.189.843.726	R\$ 127.089.843.726	10,38%
Assistência social	R\$ 86.900.000.000	R\$ 14.134.279.541	R\$ 101.034.279.541	13,99%
Habitação	R\$ 53.000.000	R\$ 10.728.942.263	R\$ 10.781.942.263	99,51%
Transporte	R\$ 17.600.000.000	R\$ 5.004.474.552	R\$ 22.604.474.552	22,14%
Cultura	R\$ 1.900.000.000	R\$ 1.765.138.205	R\$ 3.665.138.205	48,16%
Direitos da cidadania	R\$ 1.600.000.000	R\$ 1.541.229.025	R\$ 3.141.229.025	49,06%
Organização agrária	R\$ 2.800.000.000	R\$ 43.730.193	R\$ 2.843.730.193	1,54%
Saneamento	R\$ 1.800.000.000	R\$ 2.141.321	R\$ 1.802.141.321	0,12%
	<b>R\$ 424.553.000.000</b>	<b>R\$ 128.824.274.753</b>	<b>R\$ 553.377.274.753</b>	<b>23,28%</b>

Fonte: (BRASIL, 2017)

2º Colocado

## **UMA IDEIA DE JUSTIÇA FISCAL**

*José Leite dos Santos Neto*

### **RESUMO**

O presente trabalho buscou os conceitos e significados de justiça nas obras de Aristóteles (Ética a Nicômaco), Hans Kelsen (O problema da justiça) e John Rawls (Uma teoria da justiça). Após isso analisou os institutos defendidos por John Rawls em “justiça como equidade” para, com base neles, edificar uma ideia mais específica sobre “justiça fiscal”. O conceito “rawlsiano” de que partiu foi que a justiça seria “equilíbrio apropriado entre exigências conflitantes”. Em seguida analisou alguns casos do que seriam injustiças fiscais na legislação tributária brasileira. Ao fim, concluiu-se que uma ideia próxima de justiça fiscal passa no justo equilíbrio entre os interesses do contribuinte e do Estado, que estabeleça, de forma equitativa, o tamanho do mínimo social e da taxa de poupança justa, bem como, utilizando-se da proporcionalidade tributária, evite elevada desigualdade no topo da distribuição de renda, o que limitaria a igualdade de oportunidades e inibiria do crescimento econômico.

**Palavras Chaves:** Justiça fiscal; Rawls; Proporcionalidade tributária.

**Abstract:** This paper sought the concepts and meanings of justice in Aristotle (Nicomachean Ethics), Hans Kelsen (The Problem of Justice) and John Rawls (A Theory of Justice). The institutes defended by John Rawls in "justice as equity" were analyzed to build a more specific idea on "tax justice". The "Rawlsian" concept from which this research started was that justice would be "an appropriate balance between conflicting demands". Next, we analyzed some cases of what could be fiscal injustices in the Brazilian tax legislation. Finally, it was concluded that a close idea of fiscal justice goes hand in hand with the right balance between the interests of the taxpayer and the State, which should, in an equal manner, establish the size of the social minimum and the rate of fair savings, and, using tax proportionality, avoid high inequality at the top of the income distribution, which would limit equal opportunities and inhibit economic growth.

**Keywords:** Tax Justice; Rawls; Tax proportionality.

**Sumário:** 1 - Introdução; 2 - Uma ideia de justiça equânime e proporcional em Aristóteles; 3 - O (não) conceito de justiça em Hans Kelsen; 4 - A "Justiça como Equidade" de John Rawls e sua contribuição para edificação de uma ideia de justiça fiscal; 5 - Uma ideia de justiça fiscal "rawlsiana"; 6 - Exemplos de injustiça fiscal no Brasil; 7 - Progressividade tributária e justiça fiscal; 8 - Conclusão; 9 - Referências.

## 1 - INTRODUÇÃO

Justiça: eis um conceito<sup>1</sup> difícil na filosofia, tal qual o de bem, felicidade, virtude, equidade, proporcionalidade e razoabilidade. Muito se debate sobre ele, sendo que até hoje não tem um significado<sup>2</sup> fechado na filosofia do direito, semelhante ao que acontece com os demais valores ora referidos.

No que concerne aos últimos, razoável e proporcional, pode-se dizer que, em termos instrumentais, o direito vem delimitando seus significados. Na proporcionalidade

e, existe vasta jurisprudência, a começar pela especificação desse princípio pelo Tribunal Constitucional Alemão<sup>3</sup>, em seguida, sistematizada e aperfeiçoada na teoria do professor Robert Alexy<sup>4</sup>. Já no que toca ao conceito de razoável, desde o seu profundo enraizamento no sistema do *comum law* e indo até mesmo para sede doutrinária no direito do *civil law*, pode-se trabalhar com segurança em torno do mesmo.

Para a justiça, todavia, não há consenso em torno do seu conceito e, ousa-se afirmar, sequer há o próprio conceito. Para a filosofia do direito, a despeito de uma ausência de definição, a justiça está relacionada a valores das mais diversas sociedades e

1 ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. Tradução de Alfredo Bossi e Ivone Castilho Benedetti. 5ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

Nesta obra o autor traz definições filosóficas extensas sobre conceito, para fins desse trabalho utiliza-se o conceito como "todo processo que torne possível a descrição, a classificação e a previsão dos objetos cognoscíveis (...) Conceito não é um elemento simples ou indivisível, mas pode ser constituído por um conjunto de técnicas simbólicas extremamente complexas, como é o caso das teorias científicas que também podem ser chamadas de 'conceito', como Conceito de Relatividade, Conceito de Evolução, etc.) (idem, p. 164).

2 Esse mesmo dicionário define significado como a dimensão semântica do procedimento semiológico, ou seja, a possibilidade de um signo referir-se a seu objeto.

3 A doutrina reputa o Caso Luth, como um marco em termos de a dimensão objetiva aos direitos fundamentais, de eficácia horizontal desses direitos e da regra de ponderação, em caso de colisão de direitos dessa natureza.

4 Os dois livros em que melhor trabalha a utilização do Princípio da Proporcionalidade são Teoria dos Direitos Fundamentais, no qual expôs as bases de sua teoria e "Epílogo à la teoría de los derechos fundamentales", nessa última obra, o professor ocupou-se em rebater às críticas lançadas ao livro anterior.

aos sistemas por meio dos quais esses valores são afirmados de forma legítima, ainda que coercitivamente.

O dicionário de filosofia de Nicola Abbagnano dá ao verbete “justiça” o conceito de uma ordem de relações humanas, de uma conformidade da conduta com a norma, seja ela moral ou de direito<sup>5</sup>. Não muito diferente é o conceito dado por Norberto Bobbio em seu dicionário de política, no sentido de que justiça é um fim social, da mesma forma que a liberdade, igualdade, democracia ou bem-estar, difere destes porque não é verificável empiricamente. Em seguida cede, e também define justiça como um conceito normativo<sup>6</sup>.

Nota-se, contudo, que as tentativas de delimitação e definição do conceito de justiça perpassam pelas mais variadas abordagens, seja encarando-a apenas como valores e com isso a confundindo como a moral e a ética, seja reduzindo-a a um sistema concatenado, homogêneo e coerente de normas, na maioria das vezes sob a forma de regras. De uma maneira geral, são várias escolas que explicam o fenômeno jurídico (a título de exemplo Jusnaturalismo, Positivismo, Escola Exegética, Normativismo, Historicismo etc.), malgrado qualquer delas fornecer um conceito de justiça.

Conceito de justiça, entretanto, não há. O que é possível, para fins do propósito desse texto, é extrair de autores clássicos, no caso, Aristóteles e Hans Kelsen, seus pensamentos em torno do tema, já que nem eles fecharam questão sobre o que é justiça. Em seguida, buscar o escopo principal desse trabalho que é, à luz da “Teoria da justiça” de John Rawls, traçar linhas gerais sobre uma ideia de justiça fiscal e, por fim, apontar de forma específica algumas situações de injustiça no sistema fiscal brasileiro.

5 ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. Tradução de Alfredo Bossi e Ivone Castilho Benedetti. 5ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 593.

6 BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI Nicola; PASQUINO Gianfranco. **Dicionário de Política**. Tradução Carmen C. Varriale. 1ª ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998, p. 660-661.



## **2 - UMA IDEIA DE JUSTIÇA EQUÂNIME E PROPORCIONAL EM ARISTÓTELES<sup>7</sup>**

No livro V de *Ética a Nicômaco*, onde trata da “Teoria da Justiça”, encontram-se lições preciosas sobre uma ideia de justiça. Segundo seu pensamento, justiça é uma “disposição de caráter”, que torna as pessoas propensas a agir e fazer conforme o que é justo. Como se vê, há certa tautologia na ideia, uma vez que está a tratar da mesma de uma forma introdutória. Logo após, ele avança, para explicar que existe uma noção geral de justiça, na qual cabem várias espécies da mesma, i. e., valores específicos.

Numa primeira espécie, sem o dizer diretamente com essas palavras, Aristóteles afirma que a justiça se relaciona com valores morais. Em seguida ele cita, como valores específicos de injustiça, a ganância, a improbidade e até mesmo o oposto do bom. Com isso, evolui para apontar um outro “significado”, que ele chama de “particular”, de justiça, esse confundido com a lei, mas que ele assevera “injusto, no sentido amplo de ‘contrário à lei’”.

E continua o filósofo a discorrer, afirmando existir mais de uma espécie de justiça, sendo que uma delas se distingue da virtude, no pleno sentido da palavra, como também da improbidade, mas sempre como uma relação espécie para gênero. Para Aristóteles, nos extremos de cada espécie de justiça há iniquidade: “em toda espécie de ação em que há o mais e o menos, também há o igual. Se, pois, o injusto é iníquo, o justo é equitativo, como, aliás, pensam todos, mesmo sem discussão. E, como o igual é um ponto intermediário, o justo será um meio-termo”.

Em seguida, torna mais clara sua ideia, ao discorrer que a noção de equidade é sempre relacional, seja a duas pessoas ou

<sup>7</sup> ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Tradução de Leonel Vallandro e Gred Bornheim. Os pensadores, v.2. São Paulo: Nova Cultural, 1991.

a duas coisas e, principalmente, é intermediária entre essas duas coisas ou pessoas, “as quais são, respectivamente, maiores e menores”. A medida dessa distribuição, segundo o mesmo, será edificada pela ideia de mérito. Isso deve se dar ainda que nem todos especifiquem a mesma espécie de mérito, uma vez que “os democratas o identificam com a condição de homem livre, os partidários da oligarquia com a (condição de) riqueza (ou com a nobreza de nascimento), e os partidários da aristocracia com a (condição de) excelência”.

Continuando nessa construção e, como desdobramento dessa ideia, mais precisamente como consequência natural da medida de mérito entre dois extremos, ele introduz a ideia de proporção. Sendo o proporcional a medida do mérito dentro do intermediário, ou seja, do equânime. O injusto é o que viola a proporção, pois retira a relação do todo para com o todo e da parte para com a parte.

Utilizando a ideia de “posses comuns”, interpretada à luz do seu tempo, defende que a Justiça distribua essas posses de acordo com a proporção acima mencionada. E, mais além, sob esse critério também devem ser distribuídos os “fundos comuns de uma sociedade”.

Isso quer dizer que há em Aristóteles um embrião de justiça distributiva. Essa inferência pode ser averiguada até mesmo de forma taxativa, quando fala que “devemos tanto subtrair do que tem mais como acrescentar ao que tem menos; e a este acrescentaremos a quantidade pela qual o excede o intermediário, e do maior subtrairemos o seu excesso em relação ao intermediário”. Destarte, “é pela retribuição proporcional que a cidade se mantém unida”.

Arremata, pois, afirmando ser a justiça uma espécie de meio termo, que se relaciona com a quantidade intermediária, enquanto

a injustiça com os extremos. É também aquilo em virtude do qual um homem justo age e distribui a si mesmo e ao outro, sem se lhe atribuir mais do que convém ou do que convém ao próximo e de maneira a dar o que é igual de acordo com a proporção. A injustiça, por outro lado, se relaciona com o excesso, a deficiência, o contrário à proporção do útil ou do nocivo.

Como se observa, os escritos de Aristóteles são de grande valia para a concepção de justiça como o proporcional, o equânime e até o meio termo, de acordo com uma noção do “mérito”. Porém, nem esse grande filósofo ousou ser categórico na definição de justiça, já que afirma ser um conceito geral sobre o qual cabem várias ideias específicas.

Pode-se, então, avançar para a análise que outro grande autor fez do fenômeno da justiça. Em seguida, tercem-se algumas considerações de Hans Kelsen, lavradas em seu livro de nome pertinente ao propósito desse trabalho, qual seja, “O problema da justiça”.

### **3 - O (NÃO) CONCEITO DE JUSTIÇA EM HANS KELSEN<sup>8</sup>**

Outro grande pensador do tema foi o jurista Hans Kelsen. Por conta de má compreensão do escopo de sua maior obra, “Teoria Pura do Direito”, esse autor é prejudgado por desconhecedores de sua verdadeira contribuição para o direito. Primeiramente explica-se que o aludido trabalho tinha intenção principal de sistematizar o conhecimento jurídico como ciência, o que até então ninguém havia feito com tamanha maestria.

Como homem de um tempo em que se buscava conferir cientificidade a tudo, Kelsen buscou expurgar a imiscuição de

<sup>8</sup> KELSEN. Hans. **O problema da justiça**. Tradução de João Batista Machado. 3ª Ed. São Paulo: Martins Fontes. 1998.

outros ramos do conhecimento em face do direito. Mas isso fora feito para fins de conferir caráter científico ao fenômeno jurídico e até separar os valores da norma<sup>9</sup>. Entretanto, ressalte-se, não se pode atribuir a Kelsen o que a história e seus algozes fizeram com o positivismo<sup>10</sup>, sendo, pois, essa uma outra questão.

Dito isso, verifica-se que em outra grande obra desse autor encontram-se mais alguns elementos de justiça que podem ajudar no propósito desse trabalho, que é o de edificar uma ideia de justiça fiscal. Rememorem-se as palavras acima, no sentido de que não se acha até hoje um conceito de justiça. Em Kelsen, no entanto, podem-se encontrar excelentes definições pare ele do que não é justiça, eis o motivo do advérbio “não” no subtítulo do índice.

Em seu trabalho “O problema da justiça (1960)”<sup>11</sup>, Hans Kelsen compila os vários significados que historicamente são concebidos ao fenômeno da justiça, destacando a sua definição, análise e opinião sobre os mesmos. Ele busca desconstruir, do ponto de vista científico, cada uma das explicações existentes para o fenômeno da justiça. Porém, conotando não ser categórico ao fim, uma vez que não parece ser esse o objetivo daquele trabalho.

Inicia por afirmar que justiça é uma qualidade ou atributo de diferentes objetos ou indivíduos. Nesse sentido, a justiça representa uma virtude e, como tal, pertence ao domínio da moral, servindo como norma de tratamento nesse campo. Sob esse enfoque, as normas que buscam fazer justiça têm como pressuposto de validade serem boas, justas etc., enquanto que

9 Como ciência, o direito não teria por função decidir o que é justo, isto é, prescrever como devemos tratar os seres humanos, mas sim descrever aquilo que de fato é valorado como justo, sem se identificar a si mesma com um desses juízos de valor.

10 Pode-se falar de episódios históricos em que a legalidade coadunou com fatos de extrema injustiça: escravidão, genocídios, holocausto, *apartheid*, etc.

11 KELSEN. Hans. **O problema da justiça**. Tradução de João Batista Machado. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

a norma jurídica não deve se ocupar esse mister. Segundo ele, apenas na norma hipotética fundamental se poderia constituir valor de justiça para o direito.

Em seguida, aponta nos enunciados mais simples de definição de justiça algumas inconsistências. Na fórmula que chamou de “suun euique”, segundo a qual “deve-se dar a cada um o que é seu”, afirma que subtende-se aí o que é seu “por direito”, ou seja, segundo um título ou pretensão jurídica, portanto algo nada preciso. No que toca à “Regra de Ouro”, que fala “Não faças aos outros o que não queres que te façam a ti”, Kelsen a reputa subjetiva, chegando à situação extrema de a mentira ser algo justo, se for direcionada a alguém que a aceite como modo ser.

Passa então à análise do “Imperativo Categórico” de Kant, que diz: “Age sempre de tal modo que a máxima do teu agir possa por ti ser querida como lei universal”. Segundo Kelsen, esse é mais usado como princípio geral e supremo da moral, do que propriamente como regra de justiça. Ele aponta, ainda, uma falha na teoria de Kant, dizendo que no caso do suicídio, a máxima individual (a pessoa crê que o suicídio é melhor para si) não pode ser transformada em máxima universal.

Em seguida discorre sobre uma série de exemplos em que, para ele, a máxima de Kant não seria aplicável, como no caso do tomador de empréstimo que não queira pagar a dívida ou das pessoas que prefiram os prazeres ao desenvolvimento de suas capacidades. Longe da pretensão de realizar uma crítica infundada ao pensamento de Kelsen, mas, ao que parece, existe um pouco de retórica nos exemplos construídos.

Ao fim, Kelsen afirma que o que resta da regra de Kant é apenas uma lei com generalidade, com a qual a máxima da ação deve se conformar: “A necessidade de conformar a lei é o dever

ser e este é o sentido de toda e qualquer norma”. O conteúdo dessa norma não seria preenchido pela moral, mas, sim, por outra ciência normativa.

Também não vê no princípio retributivo resposta adequada para seu problema. A norma retributiva prescreve que “àquele que faz o bem se deve fazer o bem, e àquele que faz o mal se deve fazer o mal”. Nota-se que essa fórmula é tão vazia como o mandamento geral de fazer o bem e omitir-se do mal, pois pressupõe uma ordem normativa que determine o que é bem e o que é mal.

Prossegue esse autor a desfazer o conceito de justiça nas regras de costumes, pois, como mutáveis no tempo e no espaço, não dariam respostas precisas. Bem como, critica “o meio termo aristotélico”, uma vez que, sob sua ótica, não seria evidente.

Kelsen ainda discorda da ideia de justiça como proporcionalidade, também encontrada em Aristóteles. Segundo ele, para aplicá-la, deve-se pressupor que os valores têm diversos graus, algo inadmissível por ele, já que nesse sentido atribuir-se-ia uma lógica binária na normatividade. Para Kelsen, uma conduta não pode mais ou menos corresponder à norma, ser mais ou menos boa, uma vez que a diferente gradação deve residir não na norma de forma objetiva, mas sim no que se chama de “sentido subjetivo”.

Ele vai além e aprofunda sua crítica até mesmo à ideia de proporcionalidade em sentido estrito, tomada pelo Tribunal Constitucional Alemão em 1958, no caso Luth<sup>12</sup>, julgado dois anos antes do livro “O problema da justiça”, no que defende uma proporcionalidade em sentido aproximativo e não em sentido estrito. Advoga que a proporcionalidade no sentido estrito só existe entre os

12 Esse caso é tido como marco no estudo dos direitos fundamentais. Nele o Tribunal Constitucional Alemão sacramentou três ideias importantes (a) a dimensão objetiva dos direitos fundamentais; (b) a eficácia horizontal dos direitos fundamentais; e (c) a necessidade de ponderação, em caso de colisão de direitos.

valores em sentido subjetivo, decorrente da reação representada pelo princípio retributivo. Uma proporcionalidade apenas seria possível, se os valores tomados em consideração fossem quantitativamente mensuráveis, o que não é o caso para ele.

Kelsen evolui para a análise do princípio da justiça comunista, formulado por Marx, segundo o qual “cada um segundo as suas capacidades e a cada um segundo as suas necessidades”. Para isso, teceu a mesma crítica feita à máxima “a cada um o seu” que, segundo ele, não diz nada.

No que se refere à ideia de justiça como bem absoluto em Platão, Kelsen faz um paralelo. Diz que essa ideia de bem absoluto está para essa concepção de justiça como deus está na concepção de justiça divina. Ou seja, têm como referencial algo transcendente, inacessível ao homem, que é prisioneiro dos seus sentidos.

Mas foi no jusnaturalismo que Kelsen centrou grande parte das críticas desse livro. Buscou avaliar toda espécie de justificação por trás dessa grande escola de explicação e justificação da fenomenologia jurídica, desde a natureza, passando por deus e as matrizes religiosas e, ainda, até a razão humana. A ideia central por trás das críticas ao jusnaturalismo não destoa das demais análises desconstrutivas que ele empreendeu contra as demais noções de justiça acima apresentadas, sempre passando por elementos subjetivos, transcendentais e incertos de justiça.

Como essa obra em questão foi escrita em 1960, enfrentou grandes críticas em razão do que foi defendido na obra *Teoria Pura do Direito* de 1934<sup>13</sup>, e até mesmo sob uma lógica de cronologia, pode-se dizer que “O problema da justiça” serve, dentre outras coisas, como resposta e tentativa de esclarecer que, para ele, o

<sup>13</sup> Já ao fim de sua vida Kelsen reescreveu o livro *Teoria Pura do Direito*, mas para fins de consagração, pois ele se notabilizou mesmo foi desde o seu lançamento, na primeira edição, em 1934.

problema jurídico difere de um problema de justiça. Algo que, aliás, não parece ter sido sua intenção definir.

#### **4 - A “JUSTIÇA COMO EQUIDADE” DE JOHN RAWLS E SUA CONTRIBUIÇÃO PARA EDIFICAÇÃO DE UMA IDEIA DE JUSTIÇA FISCAL**

Em busca de um significado próximo de uma ideia de justiça, visto Aristóteles e seus escritos sobre “justiça equânime” e “proporcional”, bem como visto o substancial trabalho de Hans Kelsen sobre os diversos entendimentos em torno do que ele chamou de “o problema da justiça”, chega-se a John Rawls. Dentro da filosofia política, esse autor formulou uma teoria que aproveita os elementos valorativos da sociedade atual (democracia, igualdade, justiça distributiva, etc.) e organiza-os em uma teoria que dá elementos para uma sociedade que ele reputa ideal do ponto de vista organizativo.

No clássico “Uma teoria da justiça”<sup>14</sup>, John Rawls fornece elementos mais analíticos para justificar um “conceito” e uma “concepção de justiça”, bem como no que chama de “parcelas distributivas”, dá fundamento para o tratamento desigual entre pessoas e a existência de políticas públicas tendentes a diminuir as desigualdades sociais e oferecer oportunidades mais equitativas aos cidadãos. Eis o arcabouço filosófico para uma ideia de justiça a ser utilizada na seara fiscal mais à frente.

A tese central de Rawls nesse livro é estabelecer o que ele chama de “dois princípios da justiça”, o princípio da igualdade e o princípio da diferença. Em razão deles, desenvolve uma série de raciocínios, muitos deles metafóricos, que embasam o antecedente

14 RAWLS, JOHN. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Jussara Simões. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.



(justificação) e o conseqüente (aplicação) desses dois princípios. Em seguida, em capítulo específico, evolui para o que ele chama de “parcelas distributivas” e como as mesmas podem ser cunhadas para a realização dos princípios de justiça.

Para ele, há necessidade de uma série de princípios, entre os diversos possíveis para um modo de organização social, que ditarão a divisão das vantagens e acordarão como serão apropriadas as parcelas distributivas. Esses vetores são os princípios de justiça social, que são modos de atribuir direitos e deveres nas “instituições básicas” da sociedade e definirão como serão apropriados benefícios e distribuídos os encargos da cooperação social<sup>15</sup>.

Rawls parte do diagnóstico de que as pessoas nascem com posições sociais diferentes, o que repercute nas expectativas (no sentido de possibilidades) de vida. Essas expectativas são reforçadas tanto pelos sistemas políticos, como pelas circunstâncias econômicas e sociais. Essas desigualdades (posições sociais diferentes) são profundas e atingem as oportunidades iniciais de vida, não podendo ser justificadas pela ideia de mérito<sup>16</sup>.

À luz dessa constatação, ele distingue um conceito de justiça de uma concepção de justiça. O primeiro se refere ao equilíbrio apropriado entre exigências conflitantes, enquanto que o segundo corresponde ao conjunto de princípios que identificam o que chama de “considerações relevantes” na determinação do equilíbrio. O papel desses princípios na atribuição de direitos e deveres e na definição da divisão apropriada das vantagens sociais são definidores do conceito de justiça<sup>17</sup>.

---

15 Idem, p. 5.

16 Idem, p. 8 e 9.

17 RAWLS, JOHN. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Jussara Simões. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 12.

Hábil na formulação de metáforas para esclarecer sua teoria, adepto da teoria contratualista de Locke e Rousseau, e autodenominado “kantiano-construtivo”, Rawls toma emprestada a ideia de “estado de natureza” para metaforizar uma “posição original”, segundo a qual seria “o *status quo* apropriado para garantir que os acordos fundamentais sejam equitativos”. Daí a ideia de “justiça como equidade”, já que nessa situação os participantes apenas adotariam princípios racionais e equitativos.

Só que, para serem aceitas pela totalidade da sociedade, essas premissas, ou princípios, devem ser o mais abrangente possível, a ponto de englobar as mais diversas aspirações e circunstâncias pessoais<sup>18</sup>. Para explicar isso, recorre a uma outra metáfora, “o véu da ignorância” que seria o desconhecimento durante a posição inicial das efetivas posições sociais que os participantes ocuparão após a posição original.

As ideias de “posição original”, “véu da ignorância” e justificação racional nas escolhas, juntas, definem os princípios de justiça como aqueles em que pessoas, movidas pela realização dos seus interesses, aceitariam condições de igualdade diante das contingências naturais ou sociais<sup>19</sup>.

Dados esses pressupostos, Rawls edifica os dois princípios de justiça que, pela sua importância, transcreve-se:

*Primeiro princípio: cada pessoa deve ter um direito igual ao sistema mais extenso de iguais liberdades fundamentais que seja compatível com um similar de liberdades para outras pessoas.*

*Segundo princípio: as desigualdades sociais e econômicas devem estar dispostas de tal modo que tanto (a) se possa razoavelmente esperar que se estabeleçam em benefício de todos, como (b) estejam vinculadas a cargos e posições acessíveis a todos<sup>20</sup>.*

18 Idem, p. 21.

19 Idem, p. 23.

20 Idem, p. 73.

Esses dois princípios de justiça são a base da teoria desse autor. Com fulcro neles, trabalha uma séria de desdobramentos em sua obra clássica, um deles é o que chama de “justiça distributiva”, que se relaciona com outros conceitos também por ele concebidos, como “parcelas distributivas”, “bens primários”, “justiça procedimental pura” e “instituições básicas”.

Esses conceitos dão uma substancial base para uma ideia de justiça fiscal ou, ao menos, para fundamentos filosóficos mais sólidos desse tema. É quando trata do que chama de “parcelas distributivas”, que Rawls fornece um arcabouço teórico para enquadrar um tratamento desigual entre desiguais em uma engrenagem social composta por instituições, pessoas e valores os mais diversos (não raro contrapostos e confluentes), tendentes a realizar a ideia de “escolha social”<sup>21</sup>.

A ideia de justiça distributiva como desdobramento dos princípios de justiça tem por base as escolhas importantes para a concepção de como as parcelas distributivas serão cunhadas. Essas escolhas têm fundamentos morais, políticos e econômicos<sup>22</sup>, bases essas que independem de desejos e necessidades específicas dos membros atuais em um dado tempo histórico<sup>23</sup>.

Ele recorre novamente à metáfora da “posição inicial”, reputando-a como construtiva do fundamento filosófico que Kant deu à “vontade geral”, por sua vez concebida por Rousseau<sup>24</sup>. Nela o possível conflito intergeracional sobre a alocação de riquezas

---

210 mais usual seria chamar essa ideia de “bem-estar” social ao invés de “escolha social”, mas Rawls repele esse conceito, pois, segundo ele, tem uma conotação de utilitarismo. É exatamente o utilitarismo puro que ele deseja evitar como fundamentos de uma teoria da justiça. Ao fim do livro ele admite uma dose de utilitarismo na construção do conceito de justiça, mas desde que não seja esse o substrato do conceito e não dite o processo de escolha do que é justo.

22 RAWLS, JOHN. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Jussara Simões. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 325.

23 Idem, p. 327.

24 Idem, p. 328.

e uma noção de poupança justa entre as gerações seria dirimido pelos “preceitos de justiça”.

Para ele, somente algumas questões de economia política têm relevância para serem trabalhadas em uma teoria da justiça, são elas, a taxa adequada de poupança justa entre uma e outra geração<sup>25</sup>, a organização básica da tributação e da propriedade e, por fim, qual seria o mínimo social daquela sociedade<sup>26</sup>.

No que ele chama de setor de distribuição, confere à tributação e ao regime jurídico da propriedade especial atenção. Ambos os elementos decorreriam dos dois princípios de justiça. O imposto sobre herança e sobre renda com taxas progressivas (quando necessário) e a definição legal dos direitos de propriedade devem assegurar liberdade igual<sup>27</sup> em uma democracia de cidadãos-proprietários, bem como o valor equitativo dos direitos estabelecidos por tais instrumentos. Já os impostos – proporcionais – sobre o consumo (ou sobre a renda) devem fornecer a receita para os bens públicos, para o setor de transferências e para a instituição de igualdade equitativa de oportunidades na educação, e assim por diante, de modo a implantarem o segundo princípio<sup>28</sup>.

25 Rawls levanta o problema de como garantir que uma geração não prejudique a outra. Ele dá como resposta, novamente, o véu da ignorância, pois com ele os situantes da posição original não sabem a que geração pertencerão. Bem como invoca o fato de que uma geração sempre visará melhorar a vida de seus descendentes diretos. Para isso concebeu a ideia de poupança justa, que, simplificada, consiste em a riqueza produzida por uma geração ser parte vertida para ela própria, para melhoria de sua qualidade de vida, e parte poupada para uma futura geração, que deverá fazer o mesmo para as subsequentes.

26 Idem, p. 330.

27 Nesse ponto adverte-se que os norte-americanos têm uma noção muito abrangente do direito à liberdade. Como liberdade igual não seria apenas a não obstrução por parte do Estado a fazer ou deixar de fazer algo previsto em lei, mas abrangente direito às oportunidades, afinal de contas, quem não tem possibilidade de acesso a determinado bem ou utilidade não tem liberdade de escolha. Como exemplo disso, pode-se citar decisão da Suprema Corte que falou que financiamento privado de campanha é consectário da liberdade de expressão. Foi isso que decidiu aquele Tribunal ao julgar o caso “Citizens United v. Federal Election Commission Case”, retirando a limitação à doações eleitorais por parte de lei editada após o caso “Watergate”. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2015-jul-25/eleicoes-eua-podem-afetar-financiamento-campanha>> . Acesso em 09 de julho de 2017.

28 RAWLS, JOHN. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Jussara Simões. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 348.

Ou seja, em duas fases, a tributação e o regime de propriedade atuariam tratando os desiguais desigualmente de modo a não permitir o aumento despropositado da desigualdade, bem como, em um segundo momento, daria as bases de igualação, seja no “mínimo social aceitável”<sup>29</sup> por transferências, por meio do fornecimento equitativo de oportunidades.

A satisfação dos princípios de justiça na constituição de um sistema de instituição impescinde de forma cabal da definição de uma taxa de poupança adequada e o ajustamento de um critério para o mínimo social. Ou seja, elevação das expectativas dos menos favorecidos por meio de transferências e benefícios propiciados por bens públicos essenciais, de forma a se compatibilizar com as expectativas de liberdades iguais<sup>30</sup>. A distribuição por meio dessa estrutura básica resultará em justiça (ou pelo menos ausência de injustiça), pelo menos no que ele entende por justiça procedimental pura.

Espera-se ter trazido com razoável clareza os principais pontos de “Uma Teoria da Justiça”, ao menos no que repercute o propósito desse trabalho, que é definir/delinear uma ideia de justiça fiscal. Como se nota da obra de Rawls, a despeito de ter um pouco mais de 50 anos, uma tendência a se tornar um grande clássico da filosofia, na visão de Frank Lovett<sup>31</sup>.

Isso porque Rawls especificou filosoficamente as razões, fundamentos e finalidades de um tratamento desigual entre cidadãos, compreendendo nisso o tratamento tributário diferente também. Ou seja, se sua teoria aponta para a construção de um funcionamento social justo, ela abarca um funcionamento tributário também justo.

<sup>29</sup> Ele levanta também o problema de se saber qual o mínimo social aceitável, se decorre da média das riquezas de um país ou se decorre dos costumes.

<sup>30</sup> Idem, p. 377.

<sup>31</sup> LOVETT, Frank. **Uma teoria da justiça, de John Rawls**: guia de leitura. Tradução de Vinicius Figueira. Porto Alegre: Penso, 2013.

Essa teoria não é imune a críticas, como nada em ciência e muito menos em filosofia. Por exemplo, Roberto Gargarella<sup>32</sup> aponta algumas críticas feitas por Ronald Dworkin, Amartya Sen e Gerald Cohen sob alguns aspectos da sua Teoria da Justiça, mormente sobre a justificação da desigualdade no segundo princípio de justiça e sobre o fator sorte na distribuição de “bens primários”. Mas isso não retira a importância da obra, uma vez que, em sua completude, busca dar uma resposta sistemática para um funcionamento minimamente justo da sociedade.

## 5 - UMA IDEIA DE JUSTIÇA FISCAL “RAWLSIANA”

No desenvolvimento do presente tema, entretentes, constata-se uma extrema exiguidade de teorias filosóficas sobre a justiça fiscal. Como se viu, é possível colher elementos sobre uma ideia de justiça em Aristóteles, Hans Kelsen e John Rawls e, no primeiro e terceiro autores, o significado ou conceito de justiça perpassa por, *a priori*, uma ideia de tratamento igual entre pessoas e, *a posteriori*, de acordo com umas regras de justificação<sup>33</sup>, um tratamento desigual entre desiguais.

O que se pretende com este trabalho é, partindo-se dessas teorias, acrescentar o elemento fiscal à ideia de justiça. Sob uma perspectiva bibliográfica, não existe fartura teórica sobre as especificidades do tema<sup>34</sup>. A grande maioria dos trabalhos já parte

32 GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls**: um breve manual de filosofia política. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.

33 Aristóteles fala em proporcionalidade de acordo com o “mérito”.

34 Muitos escritos sobre justiça fiscal são feitos por economistas e não propriamente por juristas. A exemplo de Adam Smith, H. M. Goves (Tax Philosophers) e J. M. Keynes. Todos citados por Klaus Tipke (TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Imprensa: Porto Alegre, S. A. Fabris, 2012). Este autor atribui ao empenho de economistas sobre o tema de “justiça tributária” o desinteresse de juristas e filósofos sobre o mesmo (idem, p.12). No que concerne a Adam Smith, este, desde 1776, quando lançou “Uma Investigação sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações” concebeu quatro princípios para justiça tributária. O primeiro, a que ele chamou de qualidade, consiste em o “imposto” deve respeitar a medida das capacidades dos súditos. O segundo é a certeza, definida por ele com ausência de arbitrariedade

do pressuposto de que justiça fiscal consiste basicamente em tratamento tributário mais gravoso a quem detém maior riqueza e menos gravoso a quem não o detém.

Mas é em Rawls que se encontra um arranjo teórico sobre o qual é possível edificar uma ideia mais precisa de justiça fiscal. Sua teoria não passou imune a críticas, é verdade, sendo necessária a filtragem de alguns de seus aspectos. Como exemplo, há um subdimensionamento da capacidade de distorção que a desigualdade promove, principalmente em países em que ela já é muito acentuada, como o Brasil. O que se deve levar e conta, quanto a essas críticas, todavia, é que se tratou de uma obra escrita por um norte-americano nas décadas de 50 e 60, ou seja, em uma sociedade pouco desigual e em boa medida satisfeita sob o aspecto do que ele chamou de “bens primários”.

Como todo clássico, no entanto, a obra de Rawls fornece instrumentos para a construção de saídas teóricas as mais diversas; intenta-se, neste trabalho, fazer isso para o debate de uma ideia de justiça fiscal. Aqui se parte de um dos seus conceitos de justiça, qual seja, “equilíbrio apropriado entre exigências conflitantes”. Quais seriam as exigências conflitantes numa justiça fiscal? E mais: no que consistiria esse equilíbrio apropriado dessas exigências?

Partindo-se da sociedade imaginada por Rawls, de cidadãos-proprietários, aqui, contribuintes, com “direito igual ao sistema mais extenso de iguais liberdades fundamentais”, deve-se garantir aos mesmos a igualdade na distribuição da carga tributária e o respeito

---

no mesmo. O terceiro princípio tributário é a conveniência de pagamento; de definição fluida, esse conceito indica que a cobrança deve ser conveniente com a época das bases econômicas do mesmo. Por exemplo, um imposto sobre produção rural tem que coincidir com a época da safra. Por fim, o último princípio, é o da economia da cobrança, segundo o qual, a cobrança do imposto não pode ser mais cara do que a receita por ele fornecida (SMITH, Adam. **Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações**. Tradução de Luis Cristóvão de Aguiar. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 1999).

à sua capacidade contributiva. Acrescente-se a esses elementos de igualdade tributária um princípio-chave do sistema, qual seja, o da vedação ao confisco.

De outra banda, o Estado deve, ao organizar o sistema tributário, buscar as mais adequadas bases econômicas – exercitando uma “concepção de justiça” (nas palavras de Rawls), pois estaria a eleger as condições relevantes mais justas – com o fim de angariar o financiamento das “instituições básicas”. Estas, por sua vez, seriam as responsáveis pela prestação dos “bens primários”, pela implementação do “mínimo social” e pela igualdade “equitativa de oportunidades na educação”.

Ou seja, a justiça fiscal seria o equilíbrio apropriado entre essas duas exigências conflitantes. De um lado o direito à igualdade, ao não confisco (propriedade) e o respeito à capacidade contributiva e, do outro, a necessidade de o Estado efetivar o segundo princípio de justiça, i. e., o “princípio da diferença”, por meio de “parcelas distributivas”, de modo a aproximar cidadãos em posições sociais diferentes.

Decerto que nesse equilíbrio reside o cerne do debate nas democracias contemporâneas. Não passando o mesmo de uma ideia aproximada do que a sociedade entende por seus propósitos ou, ainda que os objetivos dos mais diversos grupos em seu seio sejam divergentes, a justiça fiscal consistirá em um financiamento estatal não abusivo, mas que seja suficiente para um “sentimento” de bem-estar mínimo.

Enfim, ir além da fluidez dos conceitos aqui tratados é exigir uma resposta estática para uma pergunta dinâmica. Algo que nem os autores clássicos acima tratados ousaram fazer.



## 6 - EXEMPLOS DE INJUSTIÇA FISCAL NO BRASIL

Partindo-se agora do amplo em direção ao específico, adentra-se de forma mais concreta sobre algumas questões práticas de injustiça fiscal, passa-se de forma analítica a abordar cinco<sup>35</sup> situações concretas que rompem o aludido equilíbrio apropriado entre a exigência conflitantes acima apontadas. Seja não observando a efetiva capacidade contributiva dos contribuintes no caso, seja subfinanciando as bases econômicas da justiça distributiva ou as duas coisas ao mesmo tempo.

O mais emblemático desses exemplos é o fato de a União jamais ter exercido sua competência tributária para o caso e instituído o Imposto sobre Grandes Fortunas previsto no inciso VII do art. 153 da Constituição da República. Os motivos disso saltam aos olhos, não é apenas uma questão econômica de suposta fuga de capitais<sup>36</sup>, mas também política, pois entre os 513 deputados eleitos para a legislatura 2014-2018, quase metade é classificada como milionária, relação essa que aumenta a cada legislatura<sup>37</sup>. Essa ausência de tributação não só infringe o princípio da capacidade contributiva, como também deixa de arrecadar uma grande massa de recursos que seriam extremamente úteis ao financiamento de políticas públicas<sup>38</sup>.

35 Elegeram-se cinco situações por conta das limitações inerentes a esse trabalho, mas no sistema tributário brasileiro pode-se enumerar dezenas de casos em que há uma notória injustiça sob o aspecto da capacidade contributiva, somente para ficar em um princípio básico.

36 A possibilidade de migração de capital para países com tributação mais benéfica é uma constatação inofismável, no caso de instituição/aumento de imposto sobre ele. Para isso, Thomas Piketty sugere, de forma assumidamente utópica, um imposto mundial sobre o capital. Como alternativa a essa utopia, sugere uma maior cooperação internacional em matéria fiscal e uma maior transparência nos dados financeiros (PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. 1ª ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014).

37 Não que o simples fato de deter um pouco mais de um milhão de reais indique que o parlamentar legislará com valores plutocráticos, longe disso. Basta ser herdeiro de um imóvel razoável, que se atingirá esse *status* de “milionário”. Mas os dados oriundos das últimas eleições e o então praticado financiamento privado de campanhas são indicativos objetivos de que a política vem se tornando um *locus* de pessoas abastadas (Cf. REIS, Thiago. Quase metade da nova Câmara dos Deputados será formada por milionários. **G1**. Publicado em 06 out 2014. Disponível em: <<http://g1.globo.com/politica/eleicoes/2014/blog/eleicao-em-numeros/post/quase-metade-da-nova-camara-dos-deputados-sera-formada-por-milionarios.html>>. Acesso em 9 jul 2017).

38 No Congresso Nacional existem dezenas de propostas legislativas para instituição do Imposto

Uma outra saída seria o caso de aumento das alíquotas da tributação sobre as heranças. Hoje a Resolução n. 9 do Senado Federal, fundamentada no inciso IV do §1º do art. 155 da Constituição Federal da República, estabelece a alíquota máxima de 8%<sup>39</sup>. Nessa questão, também aponta Piketty que a tributação sobre a herança tem um papel primordial de reduzir a alta velocidade da concentração de renda<sup>40</sup>. Já para Rawls, a efetiva progressividade no imposto sobre as heranças resgataria o papel primordial do mérito na sociedade capitalista<sup>41</sup>.

Um outro caso de flagrante de injustiça fiscal consiste na ausência de tributação do imposto de renda da pessoa física sobre lucros e dividendos oriundos de pessoa jurídica. Ou seja, o empresário que, na qualidade de pessoa física auferir lucros milionários dentro de um período, não recolherá imposto de renda sobre essa verba. Ao tempo em que o trabalhador assalariado que estiver acima da faixa de isenção de R\$ 28.559,70 para último ano-base, já será obrigado a recolher o referido imposto.

Em dado concreto, dos 71 mil brasileiros super-ricos (mais de 4 milhões de reais por ano), cerca de 50 mil receberam dividendos em 2013 e não pagaram nada sobre isso, segundo estudo do Centro Internacional de Políticas para o Crescimento Inclusivo, vinculado ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD)<sup>42</sup>.

---

sobre Grandes Fortunas (IGF). Em um dos últimos, PLC 130/2012, falou-se em R\$ 12,66 bilhões segundo o último dado da Receita Federal, caso a alíquota do mesmo fosse de 1,2%.

39 Segundo o Sindicato dos Auditores Fiscais do Estado de Santa Catarina, em recorrência da queda de arrecadação vivida nos últimos anos, 13 estados já elevaram as alíquotas desse imposto. Disponível em <<http://www.sindifisco.org.br/noticias/13-estados-ja-aumentaram-imposto-sobre-heranca-e-doacao>>. Acesso em 9 jul 2017.

40 PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. 1ª ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

41 RAWLS, JOHN. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Jussara Simões. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

42 Essa foi uma das conclusões do referido estudo, intitulado: Tributação e distribuição da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas (GOBETTI, Sérgio; ORAIR, Rodrigo Octávio. Tributação e distribuição de renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas. **Working Paper**, n. 136, 2016.. Disponível em: <<http://>

Essa situação coloca o Brasil ao lado da Estônia como os dois únicos países do total de 34 da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) que não tributam essa base econômica.

Esse mesmo estudo fez algumas simulações de alteração na legislação do imposto de renda, desde a adoção de mais algumas faixas de tributação (35%, 40% e 45%), passando pelo fim da isenção dos dividendos ou ainda a criação de uma alíquota única para as rendas dessa natureza e constatou que, a depender do cenário, poder-se-ia incrementar a arrecadação para o financiamento das “instituições básicas” de 43 a 72 bilhões de reais e reduzir a desigualdade a até 4,31%.

E as iniquidades não param por aí. Existe uma série de situações em que a renda sobre o capital é tributada exclusivamente na fonte, com alíquota proporcional única, o que flagrantemente torna o imposto de renda, nesses casos, um tributo regressivo, além, e o que é pior, de tributar o capital de forma menos gravosa do que a tributação do salário. Eis um contraste com a Constituição, uma vez que esta não permite a discriminação em razão da ocupação ou função exercida pelos contribuintes, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos<sup>43</sup>.

Sem sair do imposto de renda, pode-se citar também como flagrantemente injusta a ausência de correção na tabela do imposto, o que torna o tributo ainda mais regressivo na prática, pois as faixas de renda mais baixas, são as que sentem de forma mais forte os efeitos da inflação.

[www.ipc-undp.org/pub/port/WP136PT\\_Tributacao\\_e\\_distribuicao\\_da\\_renda\\_no\\_Brasil\\_novas\\_evidencias\\_a\\_partir\\_das\\_declaracoes\\_tributarias\\_das\\_pessoas.pdf](http://www.ipc-undp.org/pub/port/WP136PT_Tributacao_e_distribuicao_da_renda_no_Brasil_novas_evidencias_a_partir_das_declaracoes_tributarias_das_pessoas.pdf). Acesso em 9 jul 2017).

43 MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JR., Álvaro (orgs.). **Tributação no Brasil**: Em Busca da Justiça Fiscal. Brasília: Sindifisco, 2010.

Há uma outra situação, dessa feita de competência dos estados, que negligencia uma ideia de justiça fiscal. É a resistência do Supremo Tribunal Federal (STF) em aceitar a incidência de Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações e aeronaves, algo que iria ao encontro de realização da capacidade contributiva. Do contrário, persiste a seguinte situação: um assalariado que compra seu primeiro carro popular financiado é obrigado a pagar IPVA por preço de tabela do veículo, enquanto um milionário proprietário de iate e navio não paga tal imposto sobre esses bens. Identifica-se que a principal razão para isso é apenas a jurisprudência do STF, a exemplo dos Recursos Extraordinários RE 134.509/AM<sup>44</sup> e RE 379.572/RJ<sup>45</sup>, que não vêm permitido leis estaduais que explicitem essa hipótese de incidência, afirmando que, pelo fato de o IPVA ter sucedido a Taxa Rodoviária Única, somente incidiria sobre veículos terrestres.

## **7 - PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA E JUSTIÇA FISCAL**

Apontando para as palavras finais desse trabalho, pretende-se aqui fornecer alguns elementos para discussão sobre uma ideia de justiça fiscal, mormente quando o Estado Social, e seu consectário, Estado Fiscal, sofrem influxos liberalizantes. Como já referido, não há vasta produção sobre tal temática. A essa mesma constatação chega Klaus Tipke em breve obra – mas substancial – , qual seja, *Moral Tributária do Estado e do Contribuinte*<sup>46</sup>.

44 STF. **RE 134509**. IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (CF, art. 155, III; CF 69, art. 23, III e § 13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves. . Relator: Min. Marco Aurélio, Relator para Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2002, DJ 13-09-2002.)

45 STF. **RE 379572**. Recurso Extraordinário. Tributário. 2. Não incide Imposto de Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações (Art. 155, III, CF/88 e Art. 23, III e § 13, CF/67 conforme EC 01/69 e EC 27/85). Precedentes. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido. . Relator: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 11/04/2007, DJe-018.

46 TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Imprensa: Porto Alegre, S. A. Fabris, 2012.

Nessa obra, também comentando a dificuldade de conceituação de justiça fiscal na constituição alemã, Tipke informa que aquela lei fundamental não conceitua “Justiça”, mas que o princípio da igualdade é decorrência dessa ideia. Indo além, afirma que, dentro do Estado de Direito, as ofensas das liberdades também podem conotar ofensa à Justiça. Bem como, sendo também esse Estado “Social”, falar em “Justiça” também é falar de “Justiça Social”<sup>47</sup>. Ou seja, mais uma passagem doutrinária que confirma a dificuldade de conceituação de justiça fiscal, ante a vagueza e indeterminabilidade do termo.

A despeito dessa dificuldade conceitual, é algo pacífico nos mais diversos ordenamentos jurídicos que a arrecadação detém das maiores dignidades jurídicas, ao ponto de a sonegação ser crime dos mais graves em muitos países. Isso é facilmente explicado, pois ela atinge não só o interesse primário do Estado, como também prejudica contribuintes honestos, que terão que arcar com o ônus do sonegador. O sonegador rompe a solidariedade entre a comunidade de contribuintes<sup>48</sup>.

O próprio Klaus Tipke, nessa mesma obra, afirma que as grandes questões envolvendo política fiscal são tratadas por economistas e não por juristas. Assim, essas decisões são tomadas na álea econômica e, depois, transpostas para o direito. Não por outro motivo, foi-se buscar em badalada obra da economia, com dados, na medida do possível, seguros<sup>49</sup>, qual seja, “O Capital no Século XXI”, de Thomas Piketty, a demonstração da relação entre capital, acumulação de capital (renda) e aumento da desigualdade nas últimas décadas, quando a taxa de retorno do capital é maior do

---

47 Idem, p. 117.

48 TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Imprenta: Porto Alegre, S. A. Fabris, 2012, .

49 Piketty reuniu dados oficiais de registro de patrimônio de mais de vinte países nos últimos três séculos.

que o próprio crescimento econômico das sociedades, o que tende a levar as desigualdades a índices insustentáveis, que ameaçam de maneira radical os valores da meritocracia<sup>50</sup>.

Para fins desse artigo, importa trazer à baila algumas conclusões desse autor no que pertine ao papel da tributação face à desigualdade social. Coadunando com a ideia básica de justiça fiscal aqui defendida, ele assevera que os tributos não são somente uma questão técnica, mas a mais importante questão política e filosófica, pois são eles que financiam a “ação coletiva”<sup>51</sup>, estando uma revolução fiscal presente no cerne de todas as transformações políticas. A exemplo da retirada de privilégios fiscais da nobreza na França revolucionária ou do movimento “*No taxation without representation*” que as colônias britânicas na América fizeram no contexto da Revolução Americana<sup>52</sup>.

Em suas conclusões para a seara fiscal, Piketty afirma que a proporcionalidade na tributação detém relação direta com a estrutura agregada da desigualdade. Para ele, tudo parece indicar que a progressividade nas rendas e heranças mais altas deteve a concentração de patrimônios, após os choques das duas grandes guerras, a ponto de não permitir que esta atingisse níveis de concentração de riqueza iguais ao da “Belle Époque”. Em sentido inverso, afirma que a queda espetacular na progressividade da tributação de altas rendas nos EUA e Reino Unido de 1970-1980, justifica em grande parte o salto das remunerações mais elevadas<sup>53</sup>.

---

50 Piketty argumenta que um grau de desigualdade é bom, o ruim é quando é muita, pois muita concentração renda prejudica o crescimento no longo prazo e o próprio funcionamento das instituições democráticas (PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. 1ª Ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014 ).

51 “Ação coletiva”, nesse contexto, pode ser interpretada com políticas públicas.

52 Idem, p. 480.

53 PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. 1ª Ed. Rio de Janeiro: Intrínseca. 2014.

“Os impostos progressivos sobre renda e sobre herança cumpriram papel importante durante o século XX, mas veem-se ameaçados pela ‘concorrência fiscal’ entre os diversos países”<sup>54</sup>. Essa observação não se refere ao Brasil, mas sim a países em que esses tributos são proporcionalmente maiores. No Brasil as alíquotas são relativamente baixas; para o imposto de renda vai de 15% a 27,5% e para o imposto sobre herança e transmissão *causa mortis* chega a no máximo 8%<sup>55</sup>, enquanto na Europa, segundo Sacha Calmon, pode chegar a até a 80% para os parentes “que riem”, ou seja, os distantes<sup>56</sup>.

Não implantar uma progressividade adequada consiste, por vias transversas, em instituir uma regressividade no sistema de tributação de patrimônio e rendas. E qual o passo subsequente? A corrosão da legitimidade do sistema tributário perante a maioria da população, pois as classes médias e baixas não mais aceitarão arcarem proporcionalmente com a maior parte dos gastos públicos. Para Piketty, esse prognóstico acarreta o individualismo e o egoísmo na sociedade<sup>57</sup>. É possível ir além dessa constatação feita pelo economista francês e afirmar que a ilegitimidade do sistema tributário aumenta a sonegação e a economia informal, reduzindo a margem de manobra na política fiscal dos governos face à compressão da arrecadação em momentos de crise como o atual.

---

54 Idem, p. 482-483.

55 13 ESTADOS já aumentaram imposto sobre herança e doação. **Sindifisco-SC**. Publicado em 09 mai 2017. Disponível em: <<http://www.sindifisco.org.br/noticias/13-estados-ja-aumentaram-imposto-sobre-heranca-e-doacao>> Acesso em 7 jul 2017.

56 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 328.

57 PIKETTY, Thomas. O capital no século XXI. **Tradução de Monica Baumgarten de Bolle**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Intrínseca. 2014.

## 8 - CONCLUSÃO

Enfim, aproximando-se de uma conclusão, pode-se afirmar que, malgrado nem mesmo os grandes autores terem sido categóricos sobre um conceito geral de justiça, é possível, neles mesmos, chegar a uma aproximação do que seria uma ideia desse fenômeno. Seja utilizando-se da equidade, da proporção e do mérito como medidas, tal qual sugeriu Aristóteles, seja associando-a a valores da norma, tal qual advogou Hans Kelsen ou, de forma mais analítica e refinada, como fez John Rawls, definido-a como o “equilíbrio apropriado entre interesses conflitantes”, pode-se ao menos excluir as demais tentativas de explicação fenomenológica.

Por raciocínio dedutivo, transpõe-se essa ideia geral para área fiscal. Isso quer dizer que a justiça fiscal pode ser associada ao tratamento desigual aos desiguais, sendo que o “mérito” aristotélico, nesse campo específico, transpõe-se na figura da progressividade. Nesse aspecto, a tributação e o regime jurídico da propriedade adquirem relevo especial, com os impostos sobre a herança e renda progressivos assegurando uma liberdade igual em uma democracia em que todos são cidadão-proprietários. Já os demais impostos de natureza fiscal como um todo devem fornecer receita para o custeio dos bens públicos, por meio de transferências visando equalizar uma igualdade equitativa de oportunidades e implementando os princípios de justiça.

Ainda em Rawls, a ideia de justiça fiscal socorre-se dele, quando necessita alcançar o equilíbrio dos interesses contrapostos – do Estado representando a coletividade *versus* do indivíduo em defesa de seu patrimônio – de forma apropriada. Pode-se deduzir dele também que o funcionamento de uma sociedade justa necessita de um tratamento de um sistema tributário também justo.



O equilíbrio dessa apropriação somente poderá ser ditado pelo debate democrático entre todos os setores envolvidos de modo a definir de forma equitativa o tamanho do mínimo social e da taxa de poupança justa. Bem como de maneira a se evitar que a elevada desigualdade no topo da distribuição de renda limite a igualdade de oportunidades na sociedade e iniba o crescimento econômico<sup>58</sup>.

Ir além da fluidez dos conceitos aqui tratados é exigir uma resposta estática para uma pergunta dinâmica. Algo que nem os autores clássicos acima tratados ousaram fazer.

Vários exemplos no cenário jurídico brasileiro podem ser apontados como flagrantes casos de injustiça fiscal, seja pela não observância da efetiva capacidade contributiva dos contribuintes no caso, seja pelo subfinanciamento das bases econômicas da justiça distributiva ou seja pelas duas coisas ao mesmo tempo. Um deles é a ausência de instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, o outro a baixa tributação das heranças no Brasil, ou ainda a não incidência de imposto de renda pessoa física sobre lucros e dividendos. Por fim, há casos em que a tributação do anho de capital é menos gravosa do que a tributação dos salários, como também a ausência de correção da tabela do imposto de renda e, por fim, a não tributação de barcos e aeronaves pelo IPVA.

Com base em dados históricos atinentes à concentração de renda e à arrecadação, é possível indicar que a progressividade nas rendas e heranças mais altas ajuda a deter a concentração

---

58 Relatório sobre Distribuição de Renda e da Riqueza da População Brasileira demonstra que os 0,1% mais ricos (27 mil pessoas) detêm 6% da renda, 6% dos bens e direitos. É difícil de visualizar isso, mas fica mais claro quando se observa que auferem uma renda e possuem quantidade de bens e direito, respectivamente, 3.101% e 6.448% superiores à média dos declarantes do Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) (FAZENDA divulga Relatório sobre a Distribuição da Renda no Brasil. **Ministério da Fazenda**. Publicado em 10 mai 2016. Texti atualizado em 05 mai 2017. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2016/maio/200bspe-divulga-relatorio-sobre-a-distribuicao-da-renda-no-brasil>>. Acesso em 11 jul 2017).

de patrimônios, mas tende a ter essa função mitigada, ante a competição empreendida por diversos países, quando oferecem tratamento tributário mais favorável para atrair capital.

Por fim, a não implantação de uma progressividade adequada consiste, por vias transversas, em instituir uma regressividade no sistema de tributação de patrimônio e rendas. Isso tem como passo subsequente a corrosão da legitimidade do sistema tributário perante a maioria da população, pois as classes médias e baixas não mais aceitarão arcarem proporcionalmente com a maior parte dos gastos públicos.

## 9 - REFERÊNCIAS

13 ESTADOS já aumentaram imposto sobre herança e doação. **Sindifisco-SC**. Publicado em 09 mai 2017. Disponível em: <<http://www.sindifisco.org.br/noticias/13-estados-ja-aumentaram-imposto-sobre-heranca-e-doacao>>. Acesso em 7 jul 2017.

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. Tradução de Alfredo Bossi e Ivone Castilho Benedetti. 5ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução de Leonel Vallandro e Gred Bornheim. Os pensadores, v.2. São Paulo: Nova Cultural, 1991.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI Nicola; PASQUINO Gianfranco. **Dicionário de Política**. Tradução Carmen C. Varriale. 1ª ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998.

BRASIL. Senado Federal. **Resolução 9**, de 1992. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=113958&norma=136383>>. Acesso em 11 jul 2017.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar da Câmara dos Deputados nº 130 de 2012. **PL 130/2012**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/966232.pdf>>. Acesso em 11 jul 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

FAZENDA divulga Relatório sobre a Distribuição da Renda no Brasil. **Ministério da Fazenda**. Publicado em 10 mai 2016. Texto atualizado em 05 mai 2017. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2016/maio/200bspe-divulga-relatorio-sobre-a-distribuicao-da-renda-no-brasil>>. Acesso em 11 jul 2017.

GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls**: um breve manual de filosofia política. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.

GOBETTI, Sérgio; ORAIR, Rodrigo Octávio. Tributação e distribuição de renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas. **Working Paper**, n. 136, 2016. Disponível em: <[http://www.ipc-undp.org/pub/port/WP136PT\\_Tributacao\\_e\\_distribuicao\\_da\\_renda\\_no\\_Brasil\\_novas\\_evidencias\\_a\\_partir\\_das\\_declaracoes\\_tributarias\\_das\\_pessoas.pdf](http://www.ipc-undp.org/pub/port/WP136PT_Tributacao_e_distribuicao_da_renda_no_Brasil_novas_evidencias_a_partir_das_declaracoes_tributarias_das_pessoas.pdf)>. Acesso em 9 de jul 2017.

KELSEN. Hans. **O problema da justiça**. Tradução de João Batista

Machado. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes. 1998.

LOVETT, Frank. **Uma teoria da justiça, de John Rawls**: guia de leitura. Tradução de Vinicius Figueira. Porto Alegre: Penso, 2013.

MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JR., Álvaro (orgs.). **Tributação no Brasil**: Em Busca da Justiça Fiscal. Brasília: Sindifisco, 2010.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. 1ª ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014

RAWLS, JOHN. **Uma teoria da justiça. Tradução de Jussara Simões**. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

REIS, Thiago. Quase metade da nova Câmara dos Deputados será formada por milionários. **G1**. Publicado em 06 out 2014. Disponível em: <<http://g1.globo.com/politica/eleicoes/2014/blog/eleicao-em-numeros/post/quase-metade-da-nova-camara-dos-deputados-sera-formada-por-milionarios.html>>. Acesso em: 9 jul 2017.

SMITH, Adam. **Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações**. Tradução de Luis Cristóvão de Aguiar. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 1999.

STF. **RE 134509**. IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (CF, art. 155, III; CF 69, art. 23, III e § 13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves. Relator: Min. Marco Aurélio, Relator para Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2002, DJ 13-09-2002.

STF. **RE 379572**. Recurso Extraordinário. Tributário. 2. Não incide Imposto de Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre

embarcações (Art. 155, III, CF/88 e Art. 23, III e § 13, CF/67 conforme EC 01/69 e EC 27/85). Precedentes. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido. Relator: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 11/04/2007, Dje-018.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Imprensa: Porto Alegre, S. A. Fabris, 2012.

3º Colocado

# ***PRESSUPOSTOS PARA A EFETIVAÇÃO DE UM SISTEMA TRIBUTÁRIO BASEADO NA JUSTIÇA: UM CAMINHO A SER PERCORRIDO NO BRASIL***

---

***Marcelo Cláudio Fausto Maia***

---

## ***RESUMO***

Um sistema tributário baseado na justiça significa criar condições necessárias e propícias para a maximização do bem estar social. O caminho para a justiça tributária requer a observância de certos pressupostos para a efetivação de um sistema tributário baseado na justiça no brasil.

**Palavras chaves:** sistema tributário. Justiça tributária. Estado brasileiro.

**Abstract:** A tax system based on justice means creating conditions that are necessary and conducive to the maximization of social welfare. The road to tax justice requires the observance of certain assumptions for the implementation of a tax system based on justice in Brazil.

**Keywords:** Tax system. Tax justice. Brazilian Estate.

**Sumário:** 1 – Introdução. 2 – Revisão da literatura quanto ao tema. 2.1 – Conceito de Justiça. 2.2 – Neutralidade fiscal, progressividade tributária e justiça tributária via equidade fiscal. 3 – Pressupostos para um sistema tributário baseado na justiça. 3.1 – Aceitação social do tributo e da carga tributária efetiva pela via do respeito do legislador aos princípios constitucionais tributários e pela educação fiscal dos contribuintes. 3.2 – Controle social dos agentes econômicos do pagamento dos tributos via exigência de regularidade fiscal do fornecedor de insumos, produtos e serviços como condição necessária para a celebração de negócio jurídico bilateral. 3.3 – Adoção de sanções administrativas rigorosas o suficiente para desencorajar o não pagamento do tributo combinado com a existência de meios eficazes de recuperação do crédito público não pago voluntariamente. 3.4 – Percepção pela sociedade da qualidade do gasto público nos serviços públicos disponibilizados. 3.5 – Simplificação tributária. 3.6 – Reforma tributária e harmonização fiscal com os demais países do MERCOSUL Conclusão. Referências bibliográficas.

## 1 – INTRODUÇÃO

Sobretudo pelas receitas tributárias, um Estado obtém recursos financeiros para realização dos fins públicos e para o custeio de sua atividade administrativa. A ideia de uma justiça tributária foi esboçada originalmente por Adam Smith ao propugnar em seu livro “A Riqueza das Nações” publicado em 1776, coincidentemente mesmo ano da independência dos EUA, que os cidadãos de todos os estados deveriam contribuir tanto para a manutenção do governo quanto possível na proporção às suas próprias capacidades.<sup>1</sup>

Um sistema tributário baseado em uma tributação progressiva do imposto de renda foi desenvolvido em 1891, na Prússia, pelo então ministro das Finanças daquele estado, Johannes von Miquel.

A aceitação da tributação, conforme tratado no subitem 3.1 desta monografia requer observância de princípios tributários como o princípio da legalidade tributária, o princípio da competência e legitimidade tributária, o princípio da capacidade contributiva, dentre outros. A boa aceitação da tributação demanda também um sistema tributário calibrado para proporcionar uma equitativa distribuição da carga tributária. Um sistema tributário que está à mercê de grupos de interesses da sociedade é percebido pelos cidadãos como injusto e explorado para seu próprio benefício.

---

1 A citação de Adam Smith, na versão original e completa é: The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state. The expense of government to the individuals of a great nation is like the expense of management to the joint tenants of a great estate, who are all obliged to contribute in proportion to their respective interests in the estate. In the observation or neglect of this maxim consists what is called the equality or inequality of taxation. Every tax, it must be observed once for all, which falls finally upon one only of the three sorts of revenue above mentioned, is necessarily unequal in so far as it does not affect the other two. In the following examination of different taxes I shall seldom take much further notice of this sort of inequality, but shall, in most cases, confine my observations to that inequality which is occasioned by a particular tax falling unequally even upon that particular sort of private revenue which is affected by it. SMITH, Adam. The Wealth of Nations (Book V: On the Revenue of the Sovereign or Commonwealth . Chapter II: On the Sources of the General or Public Revenue of the Society Part II: On Taxes. Disponível em: <https://www.marxists.org/reference/archive/smith-adam/works/wealth-of-nations/book05/ch02b.htm> acesso em: 27.06.2019.



Uma *proxy* quase perfeita da capacidade contributiva é a eficiência econômica individual do contribuinte como medida da carga tributária. Sob esta ótica dois modelos de justiça tributária são possíveis: a Justiça tributária horizontal<sup>2</sup> e a Justiça fiscal vertical.<sup>3</sup>

Os indicadores de capacidade contributiva clássicos são a renda, o consumo e o patrimônio dos contribuintes. Um sistema tributário justo e equilibrado requer, por base teórica informativa, uma teoria intrínseca de justiça. Por entender assim, no subitem 2.1 alguns conceitos de justiça são analisados.

A Neutralidade fiscal, progressividade tributária e justiça tributária via equidade fiscal são temas tratados no subitem 2.2 desta monografia.

Os Pressupostos para um sistema tributário baseado na justiça, segundo a ótica do autor desta monografia são apresentados e discutidos no capítulo 3.

## **2 – REVISÃO DA LITERATURA ESPECIALIZADA QUANTO À IMPLEMENTAÇÃO DE UM SISTEMA TRIBUTÁRIO BASEADO NA JUSTIÇA E ALGUMAS IDEIAS PRÓPRIAS SOBRE O TEMA**

No subitem abaixo serão comentados alguns conceitos de justiça segundo pensadores selecionados. A ideia é a partir de uma compressão dos sentidos dados pela filosofia do direito se possa nos tópicos seguintes identificar e analisar com algum grau de segurança e pertinência os pressupostos fundamentais para um sistema tributário baseado na justiça.

Compõe também este capítulo um estudo de temas sensíveis à ideia de um sistema tributário baseado na justiça: a neutralidade fiscal, a progressividade tributária e justiça tributária via equidade fiscal. Isto vai

<sup>2</sup> Na justiça tributária horizontal os sujeitos passivos com o mesmo nível de capacidade contributiva são tributados à mesma taxa.

<sup>3</sup> Na justiça tributária vertical os sujeitos passivos com diferentes níveis de capacidade contributiva são tributados por taxas tributárias diferentes, sendo mais altas para aqueles de maior capacidade contributiva.

possibilitar - *ausdrückliche Absicht ist dies* - que no capítulo seguinte se possa explorar o tema proposto neste trabalho de forma mais rigorosa e precisa.

## 2.1 – CONCEITO DE JUSTIÇA

O que significa um sistema tributário baseado na justiça? Quais são os pressupostos para a configuração de um sistema tributário justo? Responder a estas duas perguntas envolve reconhecer preliminarmente que a expressão ‘justiça’ é um valor e sendo justiça um valor implica dizer que a mesma só pode ser subjetivamente conceituada. Justiça é definitivamente uma palavra polissêmica. Trata-se de um conceito importante para a filosofia do direito.

Segundo Platão<sup>4</sup> a justiça é um ideal que se alcança pela via da educação do cidadão para vida em sociedade. Neste sentido, a justiça não seria referente à apenas o indivíduo, mas à cidade bem organizada. No modelo de Platão a justiça é um meio para a realização de um fim – o bem moral, cuja validade transcende as convenções humanas e se relaciona com a configuração de uma ordem social justa. Na mesma linha, Hans Kelsen citado por Elisabete Rosa de Mello<sup>5</sup>, propugnou que a justiça seria a felicidade social, a felicidade garantida por uma ordem social. E esta felicidade teria um sentido objetivo-coletivo e seria voltada para o atendimento a satisfação de necessidades reconhecidas pelo legislador.<sup>6</sup>

4 PLATÃO. A República, tradução e notas de Maria Helena da Rocha Pereira, 9ª edição. Fundação Calouste Gubenkian, 2001.

5 MELLO, Elisabete Rosa de. Direito Fundamental a uma tributação justa. São Paulo: Atlas, 2003, pág. 37.

6Exemplo de necessidades reconhecidas pelo constituinte brasileiro de 1988 é o disposto no art. 7º IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim.

Para Aristóteles<sup>7</sup> a justiça é a virtude completa. Ela é completa, pois a pessoa que a possui pode exercer sua virtude não só em relação a si mesmo, como também em relação ao próximo. Enfim, para Aristóteles, a justiça é respeito igual e espontâneo entre os homens às leis.

Tomás de Aquino<sup>8</sup> classificou a justiça em quatro tipos: justiça comutativa, justiça distributiva, justiça legal e equidade. Segundo este pensador a justiça é o agir humano respeitador da igualdade entre as pessoas.

Para Jean Jacques Rousseau<sup>9</sup> justiça está relacionada à ordem social organizada e é baseada na vontade geral. A Constituição de um país conforme o entendimento de Rousseau é produto da ordem social e é o documento representativo da vontade geral. A justiça seria então para este pensador um bem comum construído pela vontade geral.

Immanuel Kant<sup>10</sup> lança mão do conceito de vontade unida do povo como elemento que exprime a justiça pública. Segundo este autor a vontade unida do povo define o que é justo (justiça protetiva), o que é jurídico (justiça comutativa) e o que é de direito (justiça distributiva). E a justiça pública consiste na ideia de uma vontade legisladora universal. Na justiça protetiva a lei informa o comportamento justo de acordo com a forma prescrita. A justiça comutativa indica que a matéria é legalizável quando a posse é conforme ao direito, quando não é gerado um dano ao direito do outro. Em outras palavras, a justiça comutativa se aplica às ações praticadas pelos que participam das relações mútuas tal como o equilíbrio das prestações em um contrato bilateral entre particulares. Já a justiça distributiva é aquela que é aplicada por aqueles que possuem a

7 ARISTÓTELES. *Ética a Nicômano*. [trad.] Torrieri Guimarães. 4ª edição, São Paulo: Martin clarete, 2001.

8 AQUINO, Santo Tomás de. *Suma de teologia*. Madrid. Biblioteca de Autores Cristianos, 1995. Edição dirigida por los regentes de Estudios de las Provincias Dominicanas em España.

9 ROUSSEAU, Jean Jacques. *Do Contrato social*, SP: Nova Cultural, 1999, págs. 91-92.

10 KANT, Immanuel. *A metafísica dos costumes*. 1724-1804. Tradução: Edson Bini, Bauru-SP, Edpso, 2003.

competência para julgar. A primeira está relacionada ao direito privado e a segunda ao direito público.<sup>11</sup>

Por sua vez, uma teoria da justiça utilitarista está baseada no valor utilidade dos bens e serviços disponíveis na economia segundo o critério da maximização da satisfação de cada agente econômico. Na visão utilitarista, os homens agindo egoisticamente, segundo os seus próprios interesses, acabam por provocar, ainda que involuntariamente, o bem-estar geral. É o que Adam Smith denominou por mão invisível. Exemplificando: o açougueiro vende carne por que desta atividade retira lucro. Entretanto, ao vender carne o açougueiro alimenta a comunidade que lhe compra carne. Tem-se assim um fim social (alimentar pessoas) atingido por meio de um fim egoístico (auferir lucro).

Na Obra Teoria da Justiça<sup>12</sup> de John Rawls é apresentada uma concepção de justiça como equidade, com ênfase na cooperação social como força motriz de uma teoria da justiça que não se baseia no utilitarismo clássico de John Stuart Mill e outros, e nem no contratualismo desenvolvido por Pufendorf<sup>13</sup>, John Locke<sup>14</sup>, Rousseau e Kant. Em verdade, John Rawls, na obra Teoria da Justiça, expõe uma filosofia política que busca responder a questão: o que torna justa a Justiça? Assim a partir da identificação de um ponto de partida que este autor denomina de posição original, no qual as partes, sem terem informação prévia, tomam suas decisões de acordo com princípios de justiça<sup>15</sup>. A cooperação entre as partes no modelo rawlsiano se dá pela racional escolha com base em uma identidade de interesse geral.

11 Para uma compreensão mais aprofundada da justiça conforme Kant recomenda-se fortemente a leitura de OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula. A Filosofia do Direito em Kant: sua contribuição para a relação entre Direito e Justiça. Dissertação de mestrado apresentada ao Departamento de Filosofia da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, 1999 e OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula. Uma Teoria da Justiça a partir do Julgamento: Kant, Arendt e os Dilemas da Filosofia do Direito Contemporânea. Tese de doutorado apresentada à Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, 2006.

12 RAWLS, John. Uma Teoria da Justiça. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

13 PUFENDORF, Samuel. Os Deveres do Homem e do Cidadão. Top Books, 2007.

14 LOCKE, John. Dois Tratados Sobre o Governo. Martins Fontes, 1998.

15 Os dois princípios de justiça identificados por John Rawls são o princípio da maior liberdade igual e o princípio da diferença.

Aplicando este modelo a um sistema tributário socialmente aceito teríamos que a conduta pagar tributo seria interpretada como um ato de cooperação social, e os contribuintes realizam esta conduta não somente por se tratar de uma imposição do *jus imperium*, mas também por compreenderem que a conduta pagar tributo é promotora do bem-estar da sociedade em que vivem e da qual são membros. Trata-se de identidade social do contribuinte pela sensação de pertencimento comunitário.

Teorias de justiça muitas outras há desenvolvidas por outros jus filósofos contemporâneos ou não que aqui ainda não foram mencionados. Não é pretensão deste trabalho analisar as mais diversas teorias de justiça. O enfoque aqui é, a partir da análise de algumas teorias de justiça selecionadas, encontrar um norte, vetor de subsídio, para identificar e dissertar sobre os pressupostos para a efetivação de um sistema tributário baseado na justiça no Brasil. E o que já foi tratado acima parece ser já suficiente para seguir adiante rumo ao objetivo definido *ex ante*. Caminhos distintos, em regra, levam a destinos diferentes. Uma vez que se sabe aonde se pretende chegar não é difícil escolher o caminho.

## **2.2 – NEUTRALIDADE FISCAL, PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA E JUSTIÇA TRIBUTÁRIA VIA EQUIDADE FISCAL**

Muito se fala da necessidade de uma tributação que contemple a neutralidade fiscal. No entanto, é preciso esclarecer que o princípio da neutralidade abarca duas acepções: a neutralidade fiscal negativa e a neutralidade fiscal positiva. A neutralidade fiscal negativa consiste na não intervenção do Estado na economia por meio de um sistema tributário neutro o suficiente para não afetar o comportamento e as decisões dos agentes econômicos de modo a não causar impacto na concorrência. Já a neutralidade fiscal positiva se caracteriza justamente pela intervenção do Estado na economia por meio da tributação para regular o mercado, corrigir distorções indesejadas da concorrência do ponto de vista dos

consumidores, incentivar ou desencorajar o comportamento dos agentes econômicos conforme as políticas públicas adotadas pelo Estado. Bem, a ideia de uma política fiscal neutra na acepção negativa é um contrassenso uma vez que sendo o tributo, por si mesmo, uma intervenção do Estado no domínio econômico no qual se impõe aos contribuintes o pagamento de um valor pecuniário, não se pode conceber, por definição, um tributo neutro. A única neutralidade tributária negativa hipoteticamente possível é a ausência de qualquer tributação. Mas sem tributação não há como o Estado atender às necessidades financeiras do setor público (NFSP). Toda a tributação - assim como ocorre com os incentivos e benefícios fiscais - implica necessariamente uma alteração do nível de riqueza dos contribuintes ainda que haja para estes compensações em termos de serviços públicos ofertados e disponibilizados pelos estados federados. É tautológico asseverar que a tributação causa distorções no mercado. Evidentemente, a chamada 'regra de Edinburgh'<sup>16</sup> celebrada na expressão clássica *leave them as you find them* e que propugnava a observância do princípio da neutralidade fiscal era e continua a ser uma utopia.

Agustín José Menéndez<sup>17</sup> ao tratar da vantajosidade da tributação no Estado liberal menciona a regra de Edinburgh nos seguintes termos:

*The ambivalence of taxation and, in more general terms, of the whole system of public finance is to be inspired by the principle of neutrality or what has come to be known (quite unfairly) as the Edinburgh rule, or 'leave as you find them'. That is the same saying that the tax and public expenditure systems should not alter the pathern of distribution resulting from markets forces.*

A regra de ouro da boa tributação é a de que ela não deve ser gravosa a ponto de desestimular ou inviabilizar a atividade econômica.

16 A regra preceitua que em se adotando uma tributação neutra não deve haver alteração da situação econômica e financeira dos contribuintes ("deixe-os como você os encontra"). Uma versão mitigada da regra consiste em exigir que os tributos sejam cobrados de forma a modificar o mínimo possível as preferências e, por corolário, as decisões dos agentes econômicos. A designação da regra é deriva do nome da revista em que foi publicado um artigo chamado Proposed Tax on Property and Income. Trata-se da Edinburgh Review, edição de 1833.

17 MENÉNDEZ, Agustín José. Justifying Taxes; some Elements for General Theory of Democratic Tax Law, Springer Science + Business Media Dorsdrecht, 2001.

Diferentemente do que ocorreu na fábula da galinha dos ovos de ouro, o Estado legislador não deve abrir a barriga do contribuinte impondo a este uma carga tributária que desestimule a atividade produtiva.

Evidentemente, certos impostos, tais como: o imposto de importações, o imposto de exportação, o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre operações financeiras (IOF) estão relacionados à atividade financeira desenvolvida pelo Estado sem ter por fim primário a obtenção de recursos para seu erário. A imposição ou alteração das alíquotas dos impostos mencionados imediatamente acima objetiva regular o mercado e as relações sociais. De fato, a extrafiscalidade destes impostos interfere positivamente (ativamente) na atividade econômica mediante a promoção ou o desencorajamento de certos comportamentos dos agentes econômicos. E isso só faz caracterizar uma neutralidade fiscal positiva.

O princípio da neutralidade fiscal foi introduzido na Constituição Federal de 1988, por meio da Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003, que inseriu o art. 146-A.

*Constituição Federal. Art. 146-A:*

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

A possibilidade de o Estado intervir na ordem econômica por meio da adoção de critérios especiais de tributação resta constitucionalizada. O que falta é a elaboração e promulgação de uma lei complementar disciplinando e regulando o tema em questão.

Entretanto, a falta da lei complementar regulando o art. 146-A não foi impedimento para o ativismo judicial do Supremo Tribunal Federal ao se valer do princípio da neutralidade como *ratio decidendi* nos acórdãos dos Recursos Extraordinários n. 550.769 e 627.543.

O caminho para a justiça tributária perpassa pela equidade fiscal. Equidade significa tratamento igual de iguais. Equidade horizontal na tributação significa que pessoas em circunstâncias semelhantes devem arcar com cargas tributárias iguais. Segue-se que os indivíduos com a mesma renda ou os mesmos aumentos de renda ou riqueza devem ser tributados equanimemente.

É certo que os defensores da tributação progressiva modificaram o significado da capacidade contributiva para apoiar a ideia de que aqueles com maior capacidade de pagar impostos deveriam pagar uma parcela proporcionalmente maior de tributos para distribuir a arrecadação de tributos de forma equitativa entre os contribuintes (justiça distributiva). Aqueles a favor de tributação progressivamente graduada, portanto, encontraram uma nova norma de equidade vertical para substituir o padrão mais antigo estabelecido de equidade horizontal. A ideia de equidade vertical é virtualmente um sinônimo do significado revisado do princípio da capacidade contributiva.

Os conceitos de equidade vertical e equidade horizontal, quando aplicados ao sistema tributário, são de certo modo semelhantes aos modelos de retribuição de justiça denominados de modelo vertical e modelo horizontal. Estes dois modelos foram descritos pelo professor Tercio Sampaio Ferraz<sup>18</sup> conforme o encerto que se reproduz abaixo:

*Ora, o modelo vertical, a timoria (e a kolasis) parece prolongar um modelo pré-humano que pressupõe hierarquia e retribui agressivamente uma ameaça agressiva. Ao contrário, o modelo horizontal, a poine parece pertencer exclusivamente ao gênero humano à medida que se liga à língua e a um mundo objetivamente construído. As grandes emoções vinculam-se ao modelo vertical (timoria), não porém, ao estabelecimento da poine que ocorre por meio de negociações (modelo horizontal). Neste último uma vinculação da emoção à poine até parece rebaixar o homem, significando sua regressão ao animalesco [...].*

18 FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Estudos de Filosofia do Direito (reflexões sobre o poder, a liberdade, a justiça e o direito). 2ª edição. São Paulo, Atlas, 2003, pág. 217.



A tabela progressiva de imposto de renda na fonte para pessoas físicas em vigor no Brasil ainda que bem atenda a ideia de justiça distributiva implica também um desestímulo à cumulação de empregos por um indivíduo que em pelo menos um dos empregos esteja sendo tributado na fonte pela maior alíquota de imposto de renda e no outro ou nos outros empregos, considerando o(s) salário(s) que perceba seja tributado em alíquota inferior. Assim, quando este indivíduo for declarar o imposto de renda anual, muito provavelmente, na ausência de deduções robustas, terá imposto a pagar por conta das diferenças de alíquotas de imposto de renda aplicadas sobre os seus salários pagos ao longo do ano anterior por seus distintos empregadores. Isto malferia a ideia de equidade horizontal.

Por outro lado, Uma teoria da justiça tributária que propugne a progressividade da alíquota de imposto de renda das pessoas físicas encontra apoio científico na teoria da utilidade marginal decrescente do dinheiro. Ora, o dinheiro como em regra qualquer produto possui ao indivíduo menor valor do que a unidade monetária imediatamente anteriormente por este indivíduo auferida. Exemplificando, o valor que um milionário atribui por ganhar mais R\$ 1.000,00 é infinitamente menor que o valor que um trabalhador que perceba um salário mínimo por mês dá se receber um acréscimo salarial de um salário mínimo (R\$ 998.00, atualmente). Sendo assim, os proponentes da tabela progressiva do imposto de renda usam a teoria da utilidade marginal decrescente para argumentar que a medida que a renda aumenta a importância de um real adicional diminui e, portanto, tributar renda mais alta envolve um menor sacrifício por real do que obter a receita equivalente em níveis mais baixos da escala de renda. A alegação é feita de que a justiça fiscal distributiva é alcançada cobrando proporcionalmente mais imposto de renda dos que auferem maior renda do trabalho. O objetivo adotado pelos teóricos do sacrifício é minimizar o sacrifício agregado de todos os contribuintes.

Outro argumento que pode ser usado em favor da progressividade dos impostos é ideia originalmente concebida por Keynes<sup>19</sup> e Kaleckie<sup>20</sup> e apoiada em estudos macroeconômicos antigos e recentes<sup>21</sup> de que a propensão a consumir dos pobres é maior do que a dos ricos. Neste caso, o incremento da arrecadação tributária proporcionado pelo aumento da tributação dos assalariados de maior salário quando revertido pelo estado em ampliação de dotação orçamentária para programas sociais de complemento de renda dos mais pobres tende a promover o aumento da circulação da moeda na economia, *coeteris paribus*.

Entretanto, tanto a dor psíquica enfrentada ao se pagar tributos quanto o valor do dinheiro são experiências psicológicas imensuráveis que variam entre os indivíduos. Os seres-humanos diferem por suas circunstâncias, motivação, premissas filosóficas, características psicológicas, preferências, educação, etc. Segue-se que ninguém pode conhecer a quantidade adequada de justiça ou justiça baseada na doutrina da equidade vertical. Não existe um método objetivo para medir se uma pessoa obtém mais ou menos valor de um real adicional de renda comparado a outros indivíduos.

Em que pese as críticas, a teoria da igualdade absoluta de sacrifício (equidade vertical)<sup>22</sup> possui base científica sólida conforme os fundamentos desenvolvidos abaixo.

A tributação progressiva também pode ser apoiada pelo ideal de se criar uma política fiscal com viés de proporcionar redução das

19 KEYNES, John M. Teoria geral do emprego, do juro e da moeda. São Paulo: Nova Cultural, 1985.

20 KALECKI, Michal. Teoria da dinâmica econômica: ensaios sobre as mudanças cíclicas e a longo prazo da economia capitalista, São Paulo: Nova Cultural, 1997.

21 GOMES DE SANT'ANNA, Pedro Henrique Costa Gomes de Sant'Anna; GOMES, Fábio Augusto Reis; & SALVATO, Márcio Antônio. OS RICOS POUPAM MAIS QUE OS POBRES NO BRASIL? Disponível em: <https://www.bnb.gov.br/documents/160445/216472/os-ricos.pdf/8db04300-6109-4119-bbf7-e5f2adc8b2d9> Acesso em 26.06.2019.

22 A teoria tributária da igualdade absoluta de sacrifício preconiza que o total de perda de utilidade, como resultado de tributação deve ser igual para todos os contribuintes. E este ideal é atingindo praticando-se uma tributação mais gravosa sobre os ricos. Matematicamente ela pode ser expressa como: igualdade absoluta de sacrifício=  $U(Y)-U(Y-T)$ , onde  $y$ =renda e  $t$ =valor do imposto.

desigualdades sociais (justiça distributiva). Marcelo Claudio Fausto Maia<sup>23</sup> em artigo sobre a justiça em Rousseau mostrou a preocupação deste autor com a injustiça distributiva nos seguintes termos:

Seguindo a classificação de Rousseau, as desigualdades entre os homens se dividem em duas espécies: as desigualdades naturais e as desigualdades morais. As desigualdades naturais estão relacionadas ao estado da natureza. Efetivamente, a natureza dota o homem com habilidades e características fenotípicas diversas entre os exemplares da espécie humana. (...) As desigualdades morais não decorrem da natureza, e sim do estado da sociedade.

Temos então que, conforme preconizado por Rousseau, as denominadas desigualdades morais estão relacionadas às diferenças de riqueza das famílias que proporcionam ou não aos seus filhos acesso a bem meritório educação de qualidade, como também aos bens de consumo e coisas como assistência médica, saneamento básico, relações sociais interessantes, etc. Para Rousseau as desigualdades morais seriam socialmente injustas. Em sendo aceito este argumento, partidos políticos e movimentos sociais de caráter sócio democrático defendem que cabe ao Estado pela via da implementação de políticas públicas de caráter social compensatório e pela tributação progressiva (política fiscal não neutra) agir para mitigar as desigualdades sociais de natureza moral.

A tentativa de reduzir as desigualdades sociais por meio da política fiscal é um instrumento apto e efetivo para tal intento, mas pode produzir um efeito colateral indesejado. Isto se dá quando a tributação progressiva combinada com políticas sociais assistencialistas venha a criar para uma parcela estatisticamente relevante da população vulnerável à exploração política populista (parte do grupo das pessoas hipossuficientes economicamente) a ideia de que o Estado é um pai provedor e de que

23 MAIA, Marcelo Claudio Fausto. O conceito de Justiça segundo Jean-Jacques Rousseau. .Justiça: Um Olhar a partir da História da Filosofia. Organizadores. Adriana Augusta Telles de Miranda e Márcio Anatole de Sousa Romeiro, 1ª ed. Porto Alegre: Armazém Digital, 2014, pág. 44-45.

a riqueza do país deve ser distribuída equitativamente a cada cidadão independentemente do esforço laboral e da qualificação profissional adquirida por cada um. Isto dito de outro modo implica que o ideal de se buscar uma justiça tributária pela via da progressividade tributária quando aplicado com exacerbação (diferença significativa de alíquotas de tributação de imposto de renda com progressividade alargada) pode desencorajar a busca por qualificação profissional por algumas pessoas. A tributação quando excessiva se transmuta em um poderoso incentivo à informalidade, à sonegação e ao ócio. Os igualitaristas concebem a renda como um *pool* comum de recursos e acreditam que ninguém merece perceber renda maior do trabalho do que outra pessoa que exerça ocupação profissional distinta, mas com idêntica carga horária semanal laboral. Em Cuba, por exemplo, um médico não recebe salário superior ao equivalente a R\$ 150,00<sup>24</sup> enquanto que o salário mínimo lá é de cerca de R\$100,00<sup>25</sup>. Neste caso, só uma pessoa demasiadamente altruísta e muito vocacionada seria estimulada a estudar medicina para trabalhar em Cuba.

### **3 – PRESSUPOSTOS PARA UM SISTEMA TRIBUTÁRIO BASEADO NA JUSTIÇA**

Elisabete Rosa de Mello<sup>26</sup> propugna a existência de três mecanismos para que seja viabilizado o direito fundamental a uma tributação justa: a) o critério de legitimação constitucional das multas tributárias; b) o paradigma utilizado do IPTU progressivo no tempo; e c) a teoria dos modelos.

24 Mais Médicos: o prejuízo bilionário da saída dos médicos cubanos para a 'medicina de exportação' de Cuba in BBC Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/brasil-46247632> Acesso em 21.06.2019.

25 Cuba: o desafio do país mais socialista da atualidade in Brasil de Fato. Disponível em: <https://www.brasildefato.com.br/2019/02/13/cuba-o-desafio-do-mais-socialista-pais-da-actualidade/> acesso em 21.06.2019.

26 Obr. Cit. págs. 73-172.

O critério de legitimação constitucional das multas tributárias está associado à ideia de que as multas tributárias<sup>27</sup> por descumprimento de obrigações acessórias, punitivas ou moratórias<sup>28</sup>, não devem ser arbitradas em um porcentual alto a ponto de gerar efeito confiscatório (malferimento do princípio do inciso IV do art. 150 da Constituição Federal).

Sobre o tema convém reproduzir as ementas de julgamentos da ADI nº 551/RJ<sup>29</sup> e o Recurso Extraordinário 91.707<sup>30</sup> no STF:

*ADI 551309*

*Ementa: Ação Direta de Inconstitucionalidade. §§ 2.º e 3.º do art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro. Fixação de valores mínimos para multas pelo não-recolhimento e sonegação de tributos estaduais. Violação ao inciso IV do art. 150 da Carta da República. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto Constitucional Federal. Ação julgada procedente.*

*RE 91.707310*

*ICM. Redução de multa de feição confiscatória. Tem o STF admitido a redução de multa moratória imposta com base em lei, quando assume ela, pelo seu montante desproporcionado, feição confiscatória. Dissídio de jurisprudência não demonstrado. Recurso extraordinário não conhecido.*

Elisabete Rosa de Mello<sup>31</sup> em síntese defende, com base no preâmbulo da Constituição de 1988, que sejam as multas tributárias

27 As multas tributárias não são tributos, pois não se enquadram no conceito do art. 3º do Código Tributário Nacional e nem são como tributos tratadas pela Constituição Federal. Entretanto, elas possuem assim como a obrigação principal caráter patrimonial e pecuniário e mesmo não sendo as multas tributárias tributos elas são espécie de obrigação tributária.

28 As multas tributárias não são tributos, pois não se enquadram no conceito do art. 3º do Código Tributário Nacional

29 BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. ADI 551. Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão. Julgamento em 24.10.2002. Brasília. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 22.06.2019. Decisão unânime.

30 BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE 91707. Segunda Turma, Rel. Min. Moreira Alves. Julgamento em 11.12.1979. Brasília. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 22.06.2019. Decisão unânime

31 Obr. Cit. pág. 80.

aplicadas de forma justa e conforme os princípios da razoabilidade, proporcionalidade, vedação ao confisco e da boa fé objetiva.

O segundo mecanismo proposto pela autora supramencionada para a viabilização de uma tributação justa, o paradigma utilizado do IPTU progressivo no tempo, consiste em, com apoio na Constituição Federal de 1988 e nas legislações municipais respectivamente competentes, valorizar gradualmente no tempo a função social da propriedade por meio da majoração progressiva da alíquota do IPTU. O pressuposto aqui é o de que o IPTU, em função da função social da propriedade (art. 182 §4º e incisos deste parágrafo da Constituição Federal<sup>32</sup>), possua uma natureza jurídica essencialmente de tributo extrafiscal. A Emenda Constitucional 42/2003, o art. 153, §4º, I, da Constituição Federal ao preceituar que o IPTU seja progressivo e que tenha suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas parece ter reforçado a tese da natureza extrafiscal do IPTU. Na mesma linha, reforçando a extrafiscalidade e progressividade do IPTU, a Lei nº 10.257/01, denominada de Estatuto das Cidades, no caput de seu art. 5º estabelece que é da competência da lei municipal específica para área incluída no plano diretor, a possibilidade da determinação do parcelamento, da edificação ou da utilização compulsórias do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, devendo fixar as condições e os prazos para implementar tais obrigações. E o caput do art. 7º do Estatuto da Cidade ratifica o ponto ao preceituar que em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do caput do art. 5º desta Lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no § 5º do art. 5º desta Lei, o Município procederá à aplicação do imposto sobre

32 In verbis: art. 182, 4º Constituição Federal. É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I – parcelamento ou edificação compulsórios;

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos.

É possível identificar na Constituição Federal três espécies de progressividade do IPTU (a progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel, a progressividade em razão da localização do imóvel e a progressividade no tempo). Destas, somente a última progressividade possui natureza extrafiscal.

O terceiro mecanismo proposto pela professora Elisabete Rosa Mello para que seja viabilizado o direito fundamental a uma tributação justa é a teoria dos modelos. A ideia proposta é a criação de dois modelos jurídicos. Um de caráter prescritivo voltado para a determinação das consequências jurídicas de uma situação fática e o outro de caráter dogmático pretende pela argumentação a solução do caso concreto. Ambos os modelos estão baseados na boa-fé objetiva e são representativos a experiência jurídica proporcionada pela análise de casos concretos. Trata-se da análise de casos concretos se conjugando a legislação tributária com a jurisprudência tributária administrativa e judicial. É a jurimetria<sup>33</sup> com viés de justiça tributária aplicada aos casos concretos envolvendo questões tributárias controvertidas.

Esta monografia, sem desconsiderar, desprezar e muito menos pretender refutar o trabalho na tese de doutorado da professora Elisabete Rosa de Mello e o de outros autores e tributaristas de escol, apresentará, daqui em diante, levando em conta a experiência múltipla deste autor como autoridade fazendária, contribuinte e professor de Direito financeiro pressupostos distintos para a efetivação de um sistema tributário baseado na justiça.

33 Segundo a Associação brasileira de Jurimetria, uma definição concisa de jurimetria é a estatística aplicada ao direito. A jurimetria objetiva dar concretude às normas e instituições, situando no tempo e no espaço os processos, os juízes, as decisões, as sentenças, os tribunais, as partes etc. Quando se faz jurimetria, enxerga-se o Judiciário como um grande gerador de dados que descrevem o funcionamento completo do sistema. Quando se faz jurimetria, estuda-se o Direito através das marcas que ele deixa na sociedade. Fonte: ABJ – Associação Brasileira de Jurimetria. Disponível em <https://abj.org.br/o-que-e-jurimetria/> Acesso em 23.06.2019.

São seis os pressupostos considerados aqui para a efetivação de um sistema tributário baseado na justiça. Eles serão apresentados e explicados nos subitens seguintes.

### **3.1 – ACEITAÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO E DA CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA PELA VIA DO RESPEITO DO LEGISLADOR AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E PELA EDUCAÇÃO FISCAL DOS CONTRIBUINTE.**

O tributarista Ives Gandra da Silva Martins<sup>34</sup> qualifica o tributo como norma de rejeição social e por conta disso a obrigação de pagar tributo nem sempre é pelo contribuinte devidamente cumprida e quando cumprida o é, muitas vezes, de má vontade. Por outro lado, as normas de aceitação social são normalmente cumpridas, independentemente da sanção legal. Um elemento psicológico importante a considerar é que as normas de aceitação social são reconhecidas pelas pessoas sujeitas ao seu cumprimento como sendo justas. E sendo justas as normas, o eventual descumprimento destas por alguns provoca repulsa e indignação social. O descumpridor de uma norma justa quando provido de uma consciência moral sente ou tende a sentir vergonha de seu comportamento antissocial.

O que poderia ser feito então para diminuir o grau de rejeição social do tributo na sociedade brasileira?

Um caminho possível seria a imposição de uma carga tributária justa e compatível com os serviços públicos ofertados pelo Estado brasileiro. O desenho do Estado brasileiro foi dado pela Constituição Federal de 1988, e desde a promulgação desta tem a mesma sido alterada sistematicamente por emendas constitucionais. Sendo a Constituição Federal de 1988 garantista em termos atribuição

34 MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da Imposição Tributária, São Paulo: Saraiva, 1983, pág. 109.



de responsabilidades ao Estado brasileiro<sup>35</sup> quanto aos direitos fundamentais em suas diversas dimensões, naturalmente, ao longo dos anos houve um progressivo crescimento da carga tributária brasileira<sup>36</sup>. Este fato combinado com uma qualidade deficiente de serviços públicos (bens públicos) oferecidos pelo Estado e as notícias mais frequentes na mídia de malversação do dinheiro público não contribui para mitigar a rejeição da população brasileira quanto ao cumprimento da obrigação fundamental de pagar tributos. Por outro lado, o legislador brasileiro, principalmente o legislador federal, tem tido desde o final do século passado, maior cuidado com os respeito aos princípios constitucionais tributários na elaboração de normas tributárias. No plano federal a consultoria jurídica prestada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) ao Ministério da Fazenda (atualmente, Ministério da Economia) e da Advocacia-Geral da União (AGU) à Casa Civil combinado com o trabalho das consultorias jurídicas da Câmara dos Deputados e do Senado vêm contribuindo peremptoriamente para a elaboração e promulgação de leis tributárias de boa técnica jurídica no que toca à observância dos princípios constitucionais tributários. Prova disso é a redução das teses jurídicas tributárias na Justiça Federal quanto aos aspectos legais e constitucionais da legislação tributária federal recente.

Sobre o tema a fala do advogado e professor Roberto Quiroga Mosquero reproduzida por Alessandro Cristo<sup>37</sup> é bastante ilustrativa do que imediatamente se disse acima sobre o aprimoramento nos últimos 20

35 A expressão Estado brasileiro como utilizada aqui abrange o conjunto dos entes federativos brasileiros.

36 BRASIL. Agência Brasil. A carga tributária brasileira evoluiu de 22,4% do PIB em 1988 para 33,58% em 2018. Fontes: Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer Disponível em [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1518-70122019000100239](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1518-70122019000100239) acesso em 23.06.2019 e <http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2019-03/carga-tributaria-sobe-em-2018-e-atinge-3358-do-pib-estima-tesouro>. Agência Brasil. Disponível em; <http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2019-03/carga-tributaria-sobe-em-2018-e-atinge-3358-do-pib-estima-tesouro> acesso em 23.06.2019.

37 CRISTO, Alexandro. Fim de teses tributárias devolve prestígio à advocacia Consultor jurídico. <https://www.conjur.com.br/2012-nov-24/fim-teses-tributarias-devolve-prestigio-advocacia-roberto-quiroga>

anos da legislação tributária federal quanto à observância pelo legislador dos princípios constitucionais tributários:

*‘Nas décadas de 1980 e 1990, como o Supremo Tribunal Federal deu provimento a de 70% a 80% das causas tributárias, as teses foram massificadas e a advocacia se prostituiu. Advogar era só não perder prazos. A legislação ruim tornou pessoas como Zélia Cardoso de Mello [ministra da Economia do governo Collor, que no mesmo ano que criou o Cruzado Novo bloqueou depósitos bancários para conter a inflação] quase santas para a advocacia. Ninguém precisava conhecer a Lei de Execução Fiscal. Com a melhoria estrutural do fisco e sua capacitação para o contencioso judicial, no entanto, acabaram as ações antiexacionais [de iniciativa do contribuinte]’, analisou o advogado. ‘Hoje não há mais planejamentos tributários como antigamente. As operações são mais sofisticadas. O Direito Tributário volta a ser complexo como era na década de 1970.’*

(...)

*O despertar da Receita Federal aconteceu, na opinião do advogado, com a nomeação de Everardo Maciel como secretário do órgão em 1995. ‘O combate à corrupção e o estabelecimento de superintendentes, com a criação de delegacias especializadas, resultaram numa Receita mais capacitada para o contencioso judicial e administrativo. Com isso, aumentaram as ações exacionais. Houve também melhora na PGFN e na legislação.’*

A educação fiscal no que se refere à conscientização da importância reconhecida pelo cidadão contribuinte, desde a mais tenra idade, de que, fundamentalmente, pela arrecadação proporcionada pelo pagamento dos tributos o Estado brasileiro realiza políticas públicas e supre a sociedade com a disponibilização de serviços públicos diversos. Esta consciência ainda está por ser mais bem desenvolvida no Brasil em que pese seja relevante sublinhar a existência de programas governamentais de educação fiscal.<sup>38</sup>

38 Como exemplo de programa de educação fiscal se menciona aqui o GEFE/RJ. Vide: [http://www.efaz.fazenda.rj.gov.br/efaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/ages/navigationrenderer.jspx;jsessionid=m6yVpWSA1cUIhJEFwLr4\\_Rf\\_HESxDbFIODx3FicD1t0Bex4Z\\_8H!284904001:whyIFwVwWEusgTuGFDyeTie31j1KXFq?datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC130105&\\_afLoop=14519756538447604&\\_afWindowMode=0&\\_afWindowId=null&\\_adf.ctrlState=I3lmddd0v\\_1#!%40%40%3F%afWindowId%3Dnull%26\\_afLoop%3D14519756538447604%26datasource%3DUCMServer%2523dDocName%253AWCC130105%26\\_afWindowMode%3D0%26\\_afd.ctrl-state%3DI3lmddd0v\\_5](http://www.efaz.fazenda.rj.gov.br/efaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/ages/navigationrenderer.jspx;jsessionid=m6yVpWSA1cUIhJEFwLr4_Rf_HESxDbFIODx3FicD1t0Bex4Z_8H!284904001:whyIFwVwWEusgTuGFDyeTie31j1KXFq?datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC130105&_afLoop=14519756538447604&_afWindowMode=0&_afWindowId=null&_adf.ctrlState=I3lmddd0v_1#!%40%40%3F%afWindowId%3Dnull%26_afLoop%3D14519756538447604%26datasource%3DUCMServer%2523dDocName%253AWCC130105%26_afWindowMode%3D0%26_afd.ctrl-state%3DI3lmddd0v_5)

### **3.2 – CONTROLE SOCIAL DOS AGENTES ECONÔMICOS DO PAGAMENTO DOS TRIBUTOS VIA EXIGÊNCIA DE REGULARIDADE FISCAL DO FORNECEDOR DE INSUMOS, PRODUTOS E SERVIÇOS COMO CONDIÇÃO NECESSÁRIA PARA A CELEBRAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO BILATERAL.**

Nos países da União Europeia o principal tributo é o IVA. Entre as sociedades empresariais europeias na celebração de negócios empresariais intracomunitários é comum a exigência de regularidade fiscal. Trata-se de uma contribuição importante para desestimular a sonegação nas operações comerciais da União Europeia.

No Brasil em havendo uma maior consciência social entre os consumidores em geral de que a sonegação tributária e o não pagamento de tributos causam desequilíbrios na concorrência empresarial se teria um controle social mais efetivo dos agentes econômicos do pagamento dos tributos. Medidas da administração tributária para estímulo ao pagamento de tributos poderiam ser também adotadas como, por exemplo a emissão de um selo, a ser colocado na embalagem do produto atestando que o fabricante ou fornecedor do serviço possui regularidade fiscal. A boa imagem corporativa possui um forte impacto mercadológico. Os fiscos dos entes federados podem e devem explorar isso para o benefício amplo da sociedade. Maior grau de integração e cooperação entre os fiscos dos entes federativos também é muito desejável.

### **3.3 – ADOÇÃO DE SANÇÕES ADMINISTRATIVAS RIGOROSAS O SUFICIENTE PARA DESENCORAJAR O NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTOS COMBINADO COM A EXISTÊNCIA DE MEIOS EFICAZES DE RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO PÚBLICO NÃO PAGO VOLUNTARIAMENTE.**

Há dois tipos de normas jurídicas: a regra e o princípio jurídico.<sup>39</sup> E há duas espécies de regras: a com e a sem sanção por conta de seu descumprimento. A regra sem sanção possui apenas um compromisso moral quanto ao seu cumprimento. A regra com sanção tem potencialmente ampliada o seu grau de eficácia, pois no caso de sua inobservância sujeita àquele que a descumpre uma consequência indesejada.

Já as sanções são classificadas a natureza da restrição imposta em quatro espécies: a) as sanções administrativas restritivas da liberdade<sup>40</sup>; b) as sanções administrativas restritivas de atividades de pessoa física ou de pessoa jurídica<sup>41</sup>; c) as sanções administrativas restritivas do patrimônio moral<sup>42</sup> e; d) as sanções administrativas restritivas do patrimônio econômico, dotadas de natureza pecuniária (multas).<sup>43</sup>

No Brasil, atualmente, particularmente na cobrança do crédito tributário federal tanto a Receita Federal do Brasil, na fase administrativa da cobrança do crédito tributário antecedente à inscrição deste em dívida ativa da União, como a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) se valem de sanções administrativas para encorajar o pagamento e a recuperação do crédito tributário não pago pelo contribuinte. Como meios sancionatórios da administração pública tributária federal se pode citar como exemplos: as multas tributárias, as sanções da Lei 10.522/2002 (Lei do CADIN)<sup>44</sup> e o

39 Para o aprofundamento do entendimento sobre princípios e normas constitucionais é indispensável a leitura de NEVES, Marcelo. *Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico*. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

40 Exemplo prisão de militar no quartel por descumprimento de regra do Código Penal Militar.

41 Exemplos: impedimento do exercício de profissão por pessoa física como a medicina por médico que tem o seu registro suspenso no Conselho de medicina ou pessoa jurídica em que tenha caçado o seu alvará de funcionamento.

42 Exemplo declaração de inidoneidade para exercício de cargo público.

43 Estas foram tratadas especificadamente no item 3 desta monografia sob a designação de multa tributária.

44 Especialmente as dos arts. 6 e 20-B desta lei

protesto da CDA<sup>45</sup>, regulamentadas pelo Art. 7º da Portaria PGFN nº 33/2018<sup>46</sup>.

A adoção de sanções administrativas rigorosas o suficiente para desencorajar o não pagamento do tributo constitui instrumento de justiça tributária pois estimula a arrecadação tributária e mitiga o problema da concorrência desleal via combate a sonegação tributária e ao não pagamento do tributo contabilmente declarado.

### **3.4 – PERCEPÇÃO PELA SOCIEDADE DA QUALIDADE DO GASTO PÚBLICO NOS SERVIÇOS PÚBLICOS DISPONIBILIZADOS À SOCIEDADE.**

Em relação ao grau de envolvimento do Estado na economia a discussão se remete à ideia de um Estado ótimo. E a ideia de um Estado ótimo não é compatível necessariamente com o ótimo de Pareto<sup>47</sup>. Em outras palavras, a aplicação do princípio do maior benefício social<sup>48</sup> tem por externalidade o fato inevitável de que a melhoria da posição de certas pessoas é feita a expensas do sacrifício de outras. Daí ser correto afirmar que os tributos têm sua razão de existirem na necessidade de melhor promover o bem-estar social e não para financiar somente a estrutura estatal. Esta última hipótese, quando concreta, constitui um

45 Protesto da CDA está previsto no art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997.

46 PORTARIA PGFN Nº 33, DE 08 DE FEVEREIRO DE 2018, Disponível em: <http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>. Acesso em 23.06.2019.

47 Ótimo de Pareto é o termo criado por Vilfredo Pareto para designar a situação hipotética em que ninguém possa alterar sua situação social, buscando uma posição que mais lhe agrade, sem com isso provocar a mudança de outra pessoa para uma posição que não lhe agrada.

48 Pelo princípio do maior benefício social e maximização da renda nacional, cabem ao Estado manter a demanda agregada compatível com a expansão da oferta agregada, dada uma taxa de crescimento da economia. Daí havendo desaquecimento na economia o setor governo poderá agir visando à correção dos desajustes adotando isolada, ou combinadamente, as seguintes políticas: ampliação do gasto público (G); redução de carga tributária, de modo a ampliar a renda disponível que por sua vez tenderá a aumentar o consumo (C); afrouxar a política monetária de modo a tornar cadentes as taxas de juros praticadas e, conseqüentemente, estimular os investimentos privados; criar mecanismos de expansão das exportações líquidas como, por exemplo, uma desvalorização cambial.

desvirtuamento das funções do Estado. Efetivamente, o Estado não existe para si mesmo; o Estado existe para servir à sociedade.

Do entendimento acima esboçado deriva a conclusão de que a sociedade - e somente a sociedade - detém a legitimidade para responder e definir qual o tamanho ótimo do Estado segundo a consideração dos níveis justos na distribuição da renda e da riqueza. E o mais importante instrumento que o Estado tem para a viabilização das políticas públicas de distribuição de renda é o orçamento público. O orçamento público prevê a dotação de recursos e de que modo os recursos públicos serão alocados na sociedade. Deste modo, o acompanhamento do orçamento pela sociedade é direito dos cidadãos e dever dos eleitores.

Sobre a participação da sociedade no destino dado aos recursos arrecadados pelo Estado com os tributos e o acompanhamento da realização do orçamento público vale a pena reproduzir o ensinamento da professora Denise Lucena Cavalcante<sup>49</sup> quanto ao acesso à informação no campo tributário:

*(...) conhecer o que está por trás do sistema tributário atenta diretamente à vida de qualquer brasileiro. A informação deve ganhar mais espaço no campo tributário para deixar de ser algo meramente técnico e se transformar em um princípio de informação tributária. É preciso estabelecer urgentemente mecanismos eficientes para que seja identificado o papel da informação no direito tributário e, como a publicidade deste direito se constitui e pode contribuir para a justiça tributária e, conseqüentemente, a justiça social. O objetivo é colocar luz diante da forma como a informação é e pode ser tratada no direito tributário para contribuir com o aprimoramento do sistema jurídico brasileiro.*

No trabalho de António Afonso e outros<sup>50</sup> demonstra fulcrado em uma análise empírica, que a qualidade das finanças públicas pode ter um

49 CAVALCANTE, Denise Lucena. OS DANOS PROVENIENTES DA TRIBUTAÇÃO OCULTA: CIDADANIA FISCAL E TRANSPARÊNCIA. Instituto brasileiro de estudos tributários. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/ibet-antigo/wp-content/uploads/2016/08/Denise-Lucena-Cavalcante.pdf> Acesso em: 27.06.2019.

50 AFONSO, António; EBERT, Werner; SCHUKNECHT, Ludger; & Thöne, Michael. QUALITY OF PUBLIC FINANCES AND GROWTH. European Central Bank WORKING PAPER SERIES NO. 438 / FEBRUARY 2005.

impacto potencial no crescimento econômico de longo prazo de um país. Uma das conclusões do estudo mencionado é a de que uma política fiscal equilibrada pode contribuir para a estabilidade macroeconômica na medida em que ela cria expectativas favoráveis que promovem o crescimento econômico. O estudo em questão identificou o investimento público em capital humano e em pesquisa e desenvolvimento (P & D) como principal elemento de crescimento econômico de um país. O estudo conclui, por fim, enfatizando que a tributação deve ser justa (justiça tributária como fundamento da política fiscal) e que os agentes econômicos possam desenvolver os seus respectivos planos de negócios sem se sujeitarem a evitáveis incertezas no horizonte das regras tributárias aplicadas e aplicáveis aos seus negócios.

### **3.5 – SIMPLIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA.**

De acordo com o Relatório Doing Business 2019 Paying Taxes<sup>51</sup> (Relatório que mede o ambiente de negócios entre 190 países analisados – pagamento de impostos) o Brasil, no quesito *Paying Taxes* (Pagamento de impostos), indicador este que reflete o impacto do sistema tributário sobre o ambiente de negócios do país, está na 184<sup>a</sup> posição entre 190 países analisados, idêntica posição que ocupava por este indicador no relatório do ano anterior. A complexidade técnica e dificuldade dos procedimentos burocráticos quanto ao preenchimento de diversas guias para o pagamento de tributos e para cumprir com uma enorme gama de obrigações tributárias acessórias instituídas pelos entes federativos impõem aos contribuintes um enorme custo de recursos financeiros e humanos. Isto afeta sobretudo, a competitividade dos produtos e serviços ofertados por sociedades empresárias no Brasil. Isto desencoraja o investimento produtivo e a atividade empreendedora. Emblemático disso é o tempo médio que, segundo o Relatório Paying Taxes 2019, as

51 World Bank Group and PwC. Paying Taxes 2019. November 20, 2018. Disponível em: <https://www.doingbusiness.org/en/reports/thematic-reports/paying-taxes-2019> Acesso em: 27.06.2019.

sociedades empresárias gastam na preparação de atividades relacionada ao cumprimento das obrigações tributárias: 1958 horas por ano. Este tempo é muito superior ao tempo médio gasto para o mesmo fim por outros países selecionados, a saber: Argentina (311,5 horas), Chile (296 horas), China (142 horas), Japão (129,5 horas). Outro dado ruim para o Brasil do relatório em questão é tempo médio gasto por uma sociedade empresária gasta (2.000 horas por ano) na apuração contábil para o pagamento de tributos. Já nos países da OCDE são consumidas, em média, apenas 160 horas por ano na mesma atividade.

Entre as ideias de simplificação tributária possíveis estão: a unificação cadastral entre União, estados e municípios; a informação prévia dos critérios para a retenção na malha fina pela RFB; o estabelecimento de prazo para o Fisco responder às consultas tributárias; previsibilidade das obrigações acessórias (que teriam que ser divulgadas no ano anterior), encurtamento do prazo de consolidação dos parcelamentos tributários especiais, melhoria dos canais de comunicação dos contribuintes com os fiscos; a redução do quantitativo de tributos com a criação do IVA mediante unificação de certos impostos federais, estaduais e municipais, tais como: o IPI, a CSLL, o PIS/COFINS, o ICMS e o ISS.<sup>52</sup>

### **3.6 – REFORMA TRIBUTÁRIA E HARMONIZAÇÃO FISCAL COM OS PAÍSES DO MERCOSUL**

Evidentemente, a preocupação com a justiça fiscal no Brasil se justifica especialmente pela notória e imperiosa necessidade de uma reforma tributária que simplifique o sistema tributário brasileiro e que o harmonize com o sistema tributário dos demais países do MERCOSUL (Argentina, Paraguai e Uruguai) que adotam o imposto sobre o Valor Agregado – IVA como importante tributo no âmbito

<sup>52</sup> Isto já ocorre no SIMPLES Nacional. No DAS (DARF do SIMPLES Nacional) se pode pagar de forma consolidada o IRPJ, o IPI, a CSLL, o PIS/PASEP, a contribuição patronal previdenciária, a COFINS, o ICMS e o ISS.



de suas economias. De fato, a adoção do IVA no Brasil em muito contribuiria com a construção de um sistema tributário mais justo e neutro e de quebra eliminaria a perversa nocividade de uma guerra fiscal entre os estados por conta da adoção de alíquotas diferenciadas de ICMS para a mesma mercadoria. Disto, por certo, resultaria também uma redução do custo Brasil pela via de um menor custo financeiro dos agentes econômicos, principalmente aqueles com capilaridade de atuação econômica nacional, no cumprimento da irracional plêiade de diferentes obrigações tributárias acessórias.

A necessidade de uma reforma tributária no Brasil que venha a corrigir ou mitigar as deformações ou injustiças presentes em nosso sistema tributário é algo que é propugnado por tributaristas, contribuintes, autoridades públicas diversas, mas o desenho da reforma tributária resultante e desejado não é consensual.

Ao discorrer sobre a necessidade de uma reforma tributária no Brasil, o professor Adilson Rodrigues Pires<sup>53</sup> assevera que:

Uma reforma tributária não implica naturalmente um aumento de receita. Pelo contrário, com o passar dos anos, um sistema tributário racional e justo tende a distribuir mais equitativamente a carga tributária resultante, o que gera a necessidade menor de recursos, tanto globais quanto regionais ou locais. A distribuição mais igualitária do peso dos tributos sobre os contribuintes permite uma acomodação da carga de forma que todos contribuam com as necessidades públicas sem o sacrifício de uns em benefício de outros. Noutro sentido, a melhor distribuição da carga tributária inibe a sonegação, já que o cidadão credita mais valor ao tributo que paga, não reagindo com tanto vigor à cobrança efetuada pelo Fisco.

53 PIRES, Adilson Rodrigues. A guerra fiscal e a proposta de criação do IVA. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do novo Estado do Rio de Janeiro, volume XXII, Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal – Rio de Janeiro: APERJ, 2014, pág. 374.

No momento, entre as propostas de reforma tributária em tramitação no congresso Nacional, a que parece com mais chance de avançar é a PEC 45/2019<sup>54</sup>. Em síntese esta PEC pretende substituir cinco tributos (PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS) pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Esta PEC pretende ainda criar o Imposto Seletivo Federal, que incidirá sobre bens e serviços cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas. Isto atende a ideia de simplificação tributária e de harmonização fiscal com os países do MERCOSUL. Além disso, a harmonização fiscal ganha maior importância na reforma tributária brasileira com o acordo MERCOSUL/União Europeia assinado em 28.06.2019.

## **CONCLUSÃO**

A expressão 'justiça' é um valor, uma vez que seu conceito é subjetivo no tempo e no espaço. Justiça tributária como qualidade que se afeta ao sistema tributário envolve para a sua efetivação a produção de um sobrevalor. E tal qual ocorre com o fundo de empresa em relação à sociedade empresária, o sobrevalor de um sistema tributário justo e harmonicamente bem calibrado produz para a sociedade como um todo bem-estar social e cria condições para um crescimento econômico sustentável no tempo. Um sistema tributário baseado na justiça significa criar condições necessárias e propícias para a maximização do bem estar social.

Nesta monografia foram considerados como pressupostos para um sistema tributário baseado na justiça: a) a aceitação social do tributo e da carga tributária efetiva pela via do respeito do legislador aos princípios constitucionais tributários e pela educação fiscal dos contribuintes; o controle social dos agentes econômicos do pagamento dos tributos via

<sup>54</sup> Em 22.05.2019 ela foi aprovada na CCJ – Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados e agora ela aguarda a criação a Comissão Especial para dar prosseguimento à sua tramitação..

exigência de regularidade fiscal do fornecedor de insumos, produtos e serviços como condição necessária para a celebração de negócio jurídico bilateral; a adoção de sanções administrativas rigorosas o suficiente para desencorajar o não pagamento do tributo combinado com a existência de meios eficazes de recuperação do crédito público não pago voluntariamente; a percepção pela sociedade da qualidade do gasto público nos serviços públicos disponibilizados; a simplificação tributária; e a reforma tributária com harmonização fiscal com os demais países do MERCOSUL

Em síntese, este trabalho, partindo das contribuições dadas por autores selecionados, bem como, da própria experiência tríplice deste escriba como cidadão brasileiro, professor de Direito financeiro e autoridade fazendária federal, pretendeu investigar o tema e responder às perguntas originariamente feitas: o que significa um sistema tributário baseado na justiça? Quais são os pressupostos para a configuração de um sistema tributário justo? As respostas foram aqui dadas. Cabe agora aos leitores julgarem se as respostas dadas aqui foram satisfatórias ou não.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

ABJ – Associação Brasileira de Jurimetria. Disponível em <https://abj.org.br/o-que-e-jurimetria/> Acesso em 23.06.2019

AFONSO, António; EBERT, Werner; SCHUKNECHT, Ludger; & Thöne, Michael. QUALITY OF PUBLIC FINANCES . AND GROWTH. European Central Bank WORKING PAPER SERIES NO. 438 / FEBRUARY 2005

ARISTÓTELES. *Ética a Nicômano*. [trad.] Torrieri Guimarães. 4ª edição, São Paulo: Martin clarete, 2001.

AQUINO, Santo Tomás de. Suma de teologia. Madrid. Biblioteca de Autores Cristianos, 1995. Edição dirigida por los regentes de Estudios de las Provincias Dominicanas em España.

BRASIL. Agência Brasil. A carga tributária brasileira evoluiu de 22,4% do PIB em 1988 para 33,58% em 2018. Fontes: Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer Disponível em [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1518-70122019000100239](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1518-70122019000100239) acesso em 23.06.2019 e <http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2019-03/carga-tributaria-sobe-em-2018-e-atinge-3358-do-pib-estima-tesouro>. Agência Brasil. Disponível em; <http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2019-03/carga-tributaria-sobe-em-2018-e-atinge-3358-do-pib-estima-tesouro> acesso em 23.06.2019.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) acesso em: 25.06.2019.

BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. ADI 551. Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão. Julgamento em 24.10.2002. Brasília. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 22.06.2019. Decisão unânime.

BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE 91707. Segunda Turma, Rel. Min. Moreira Alves. Julgamento em 11.12.1979. Brasília. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 22.06.2019. Decisão unânime.

BRASIL. PORTARIA PGFN Nº 33, DE 08 DE FEVEREIRO DE 2018, Disponível em: <http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>. Acesso em 23.06.2019.

CRISTO, Alexandre. Fim de teses tributárias devolve prestígio à advocacia Consultor jurídico. <https://www.conjur.com.br/2012-nov-24/fim-teses-tributarias-devolve-prestigio-advocacia-roberto-quiroga>.

Edinburgh Review. Proposed Tax on Property and Income. Edinburgh Review, vol. Ivii (1833), PP- 143-168. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?id=PWQJAAAAQAAJ&pg=PA145&lpg=PA145&dq=%22Proposed+Tax+on+Property+and+Income.%22&source=bl&ots=Rg9I4bA5i5&sig=ACfU3U1aB0qdPcwlkuhkHo9UiVFcvXCKpg&hl=ptBR&sa=X&ved=2ahUKEwjon7rv4YnjAhVuK7kGHafBI0Q6AEwAXoECACQAQ#v=onepage&q=%22Proposed%20Tax%20on%20Property%20and%20Income.%22&f=false>. Acesso em 25.06.2019.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Estudos de Filosofia do Direito (reflexões sobre o poder, a liberdade, a justiça e o direito). 2ª edição. São Paulo, Atlas, 2003.

GOMES DE SANT'ANNA, Pedro Henrique Costa Gomes de Sant'Anna; GOMES, Fábio Augusto Reis; & SALVATO, Márcio Antônio. OS RICOS POUPAM MAIS QUE OS POBRES NO BRASIL? Disponível em: <https://www.bnb.gov.br/documents/160445/216472/os-ricos.pdf/8db04300-6109-4119-bbf7-e5f2adc8b2d9>

KALECKI, Michal. Teoria da dinâmica econômica: ensaios sobre as mudanças cíclicas e a longo prazo da economia capitalista, São Paulo: Nova Cultural, 1997.

KANT, Immanuel. A metafísica dos costumes. 1724-1804. Tradução: Edson Bini, Bauru-SP, edpso, 2003.

KEYNES, John M. Teoria geral do emprego, do juro e da moeda. São Paulo: Nova Cultural, 1985.

LOCKE, John. Dois Tratados Sobre o Governo. Martins Fontes, 1998.

MAIA, Marcelo Claudio Fausto. O conceito de Justiça segundo Jean-Jacques Rousseau. .Justiça: Um Olhar a partir da História da Filosofia. Organizadores. Adriana Augusta Telles de Miranda e Márcio Anatole de Sousa Romeiro, 1ª ed. Porto Alegre: Armazém Digital, 2014, pág. 44-45.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da Imposição Tributária, São Paulo: Saraiva, 1983.

MELLO, Elisabete Rosa de. Direito Fundamental a uma tributação justa. São Paulo: Atlas, 2003.

MENÉNDEZ, Agustín José. Justifying Taxes; some Elements for General Theory of Democratic Tax Law, Springer Science + Business Media Dorsdrecht, 2001.

OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula. A Filosofia do Direito em Kant: sua contribuição para a relação entre Direito e Justiça. Dissertação de mestrado apresentada ao Departamento de Filosofia da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, 1999.

\_\_\_\_\_. Uma Teoria da Justiça a partir do Julgamento: Kant, Arendt e os Dilemas da Filosofia do Direito Contemporânea. Tese de doutorado apresentada à Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, 2006.

PLATÃO. A República, tradução e notas de Maria Helena da Rocha Pereira, 9ª edição. Fundação Calouste Gubenkian, 2001.

PUFENDORF, Samuel. Os Deveres do Homem e do Cidadão. Top Books, 2007.

RAWLS, John. Uma Teoria da Justiça. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

ROUSSEAU, Jean Jacques. Do Contrato social, SP: Nova Cultural, 1999.

SMITH, Adam. The Wealth of Nations (Book V: On the Revenue of the Sovereign or Commonwealth . Chapter II: On the Sources of the General or Public Revenue of the Society Part II: On Taxes. Disponível em: <https://www.marxists.org/reference/archive/smith-adam/works/wealth-of-nations/book05/ch02b.htm> acesso em: 27.06.2019.

World Bank Group and PwC. Paying Taxes 2019. November 20, 2018. Disponível em; <https://www.doingbusiness.org/en/reports/thematic-reports/paying-taxes-2019> Acesso em: 27.06.2019.



**Sindicato Nacional dos  
Procuradores da Fazenda Nacional**

SCN – Quadra 06 – Shopping ID – Bloco A – Sala 404  
CEP 70716-900 – Brasília-DF  
Telefone: (61) 3964 1218